

IL COMMERCIALISTA VENETO n. 272 - 2023



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

INSERTO

**Revisione legale
e controllo della qualità:
il P.R. ISA Italia 220**

Parte I

ALBERTO PESENATO

Ordine di Verona

Revisione legale e controllo della qualità: il P.R. ISA Italia 220 (Parte I)

Alberto Pesenato¹

Dottore commercialista in Verona

Il controllo di qualità stabilito dal D. Lgs. n. 39/2010 è basato sui Principi di Revisione ISA Italia 200 - 220 - ISCQ 1. Questo primo contributo, dopo i dovuti riferimenti al P.R. ISA Italia 200, illustra nei fatti alcune caratteristiche richieste dal P.R. 220 e propone un'appropriata check list utile ad applicare tale principio.

1. NORME ETICO – PROFESSIONALI: il P.R. ISA Italia 200

Il controllo della qualità nella revisione contabile è definito nel principio di revisione ISA Italia 200², che ne anticipa gli elementi, e dai successivi principi ISA Italia 220 e ISCQ 1³.

Il principio di revisione ISA Italia 200 identifica come cardini della qualità: l'indipendenza del revisore oltre alle altre caratteristiche professionali determinate dalla RGS⁴ dal la pianificazione ed organizzazione dell'intervento di revisione, la raccolta di elementi probativi sufficienti ed appropriati, la determinazione del rischio di revisione, la conduzione del lavoro in conformità ai principi di revisione ISA Italia.

In estrema sintesi il "controllo della qualità" non è altro che la rigorosa applicazione dei principi di revisione (ISA Italia)⁵ e della pratica professionale in materia nella gestione del lavoro specifico del revisore legale.

La normativa vigente ha previsto una serie di incompatibilità tendenti ad «isolare» il revisore o soggetto abilitato⁶ da ogni possibile dipendenza. Il revisore deve svolgere il proprio lavoro con imparzialità ed onestà ed in assenza di qualsiasi interesse diretto o indiretto con la società revisionata, in altre parole l'indipendenza deve avere anche carattere «mentale».

Questa è una prima caratteristica della "qualità" che deve essere sottoposta a controllo.

Deve sussistere la condizione obiettiva di essere riconosciuto indipendente dai terzi, in base al Codice IESBA⁷ che stabilisce i principi fondamentali di etica professionale che sono:

- a) l'integrità;
- b) l'obiettività;
- c) la competenza e la diligenza professionale;
- d) la riservatezza;
- e) il comportamento professionale. I principi fondamentali di etica professionale definiscono lo standard di comportamento che il revisore deve osservare.

Regole (14/24): Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio 14-14(I); Scetticismo professionale 15; Giudizio professionale 16; Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione 17; Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione (ISA Italia) 18/24.

Linee guida ed altro materiale esplicativo (A1/A83): La revisione contabile del bilancio A1-A13; Definizioni A14-A16; Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio A17-A20; Scetticismo professionale A21-A25; Giudizio professionale A26-A30; Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione A31-A57; Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione (ISA Italia) A58-A83.

2. IL CONTROLLO QUALITÀ NELLA REVISIONE LEGALE: IL - P.R. ISA Italia 220⁸

Le responsabilità specifiche del soggetto incaricato riguardano le procedure di controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio; nonché delle responsabilità in capo al responsabile del riesame della qualità dell'incarico.

Il soggetto abilitato incaricato della revisione è responsabile dei sistemi, delle direttive e delle procedure di controllo della qualità, inoltre ha l'obbligo di istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità per conseguire una ragionevole sicurezza che:

- a) il soggetto abilitato alla revisione ed il suo personale rispettino i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b) le relazioni emesse dal soggetto abilitato alla revisione siano appropriate alle circostanze.

¹ Autore dei manuali: "Revisore Legale" IX Edizione 20202020 WKI Ipsoa e "Organismo di Vigilanza" IX Edizione 2023 WKI Ipsoa. Altri contributi in www.albertopesenato.net, www.formazionerevisori.net <https://www.andoc.info/> e in CV Il Commercialista Veneto <https://www.commercialistaveneto.org/it/>.

² <https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/ISA-Italia-200-15.06.2022.pdf>

³ https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/ISA_ITALIA_003_ISQC_ITALIA_1_CL_10_12_14.pdf

⁴ <https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/All.-4-Codice-Italiano-di-Etica-e-Indipendenza.pdf>

<https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/All.-5-Guida-al-Codice-Etico-e-di-indipendenza.pdf>

⁵ <https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/normativa/principiRevisione/elencoPrincipiInternazionali/>

⁶ (ISCQ 1, Definizioni: g "Soggetto abilitato alla revisione (o anche «soggetto abilitato»): un revisore legale, come singolo professionista o come membro di un organo societario, una società di revisione legale o un'altra entità abilitata alla revisione e costituita da professionisti contabili"

Le definizioni di soggetto incaricato della revisione, rete o di soggetto appartenente alla rete presenti nei principi etici applicabili possono differire da quelle indicate nel P.R. ISA Italia 220 o ISCQ 1. Per esempio, il Codice IFAC definisce il «soggetto incaricato della revisione» come:

- (a) un singolo professionista, un'entità o una società costituita da professionisti contabili;
- (b) un'entità che controlla tali soggetti mediante la proprietà, la direzione o con altre modalità;
- (c) un'entità controllata da tali soggetti mediante la proprietà, la direzione o con altre modalità.

⁷ I principi etici applicabili comprendono normalmente le regole dell'International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA) relative alla revisione contabile del bilancio insieme alle disposizioni di carattere nazionale quando sono più restrittive.

⁸ https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/ISA-ITALIA-220-11_02_2020.pdf

Nell'ambito del sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione, i teams di revisione hanno la responsabilità di mettere in atto le procedure di controllo della qualità applicabili all'incarico di revisione e di fornire al soggetto incaricato della revisione informazioni pertinenti per consentire il funzionamento di quella parte del sistema di controllo della qualità relativa all'indipendenza.

I teams di revisione fanno affidamento sul sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione, a meno che informazioni fornite da quest'ultimo o da altre parti suggeriscano diversamente.

Si fornisce, in Tavola 1, un estratto delle soluzioni indicative per assolvere agli obblighi imposti dal Principio di Revisione 220: il controllo della qualità dell'incarico nella revisione legale del bilancio (4).

Regole (9/25): Responsabile della qualità dell'incarico di revisione contabile 8; Principi etici applicabili 9/11; Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione 12/13; Assegnazione dei team di revisione 14/14(I); Svolgimento dell'incarico 15/22; Monitoraggio 23; Documentazione 24/25.

Linee guida ed altro materiale esplicativo (A1/A37): Sistema di controllo della qualità e ruolo dei team di revisione A1/A2; Responsabile della qualità dell'incarico di revisione contabile A3; Principi etici applicabili A4/A7; Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione A8/A10; Assegnazione del team di revisione A11/A13; Svolgimento dell'incarico A14/A33; Monitoraggio A34/A36; Documentazione A37.

3. LA CHECK LIST: CONTROLLO DELLA QUALITÀ P. R. ISA ITALIA 220

SOGGETTO ABILITATO ALLA REVISIONE (SOCIETÀ DI REVISIONE)

1. Responsabile della qualità dell'incarico di revisione contabile;
2. Principi etici applicabili;
3. Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione;
4. Assegnazione del team di revisione;
5. Svolgimento dell'incarico;
6. Monitoraggio;
7. Documentazione.

QUESTIONARI SUL CONTROLLO INTERNO

(Check list Tratta dalle "Regole" del P.R.ISA Italia 220 va inserita nell'Archivio Generale al Punto 10.8.1)

QUESTA CHECK LIST VA COMPILATA ex NOVO OGNI ANNO

1. Responsabile della qualità dell'incarico di revisione contabile

descrizione	sì	no	note
Il responsabile dell'incarico si è assunto la responsabilità della qualità complessiva di ciascun incarico di revisione contabile a lui assegnato? (Rif.: Par. A3)			

2. Principi etici applicabili

descrizione	sì	no	note
Nel corso dell'incarico di revisione contabile, il responsabile dell'incarico ha posto attenzione, mediante l'osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle evidenze di non conformità ai principi etici applicabili da parte dei membri del team di revisione?			
Se il responsabile dell'incarico viene a conoscenza, tramite il sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione o in altro modo, di aspetti che indicano che membri del team di revisione non hanno rispettato i principi etici applicabili, egli, responsabile dell'incarico, consultandosi con altre persone nell'ambito del soggetto incaricato della revisione, ha stabilito le azioni appropriate da intraprendere? (Rif.: Parr. A4-A5)			
Indipendenza 11. Il responsabile dell'incarico è giunto ad una conclusione sulla conformità ai principi sull'indipendenza che si applicano all'incarico di revisione? A tal fine, il responsabile dell'incarico ha (Rif.: Par. A5) a) acquisito le informazioni pertinenti dal soggetto incaricato della revisione e, ove applicabile, dagli altri soggetti appartenenti alla rete, per identificare e valutare circostanze e rapporti che costituiscono minacce all'indipendenza? b) valutato le informazioni su eventuali violazioni identificate delle direttive e delle procedure del soggetto incaricato della revisione in materia di indipendenza per stabilire se le stesse costituiscono una minaccia all'indipendenza per l'incarico di revisione? c) intrapreso le azioni appropriate per eliminare tali minacce ovvero ridurle ad un livello accettabile applicando misure di salvaguardia? Oppure, se considerato appropriato, recedendo dall'incarico di revisione, qualora il recesso sia consentito dalle leggi e dai regolamenti applicabili? Il responsabile dell'incarico ha riferito tempestivamente al soggetto incaricato della revisione l'eventuale incapacità di risolvere le questioni emerse, affinché adotti le azioni appropriate? (Rif.: Parr. A6- A7)			

3. Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione

descrizione	sì	no	note
12. Il responsabile dell'incarico si è assicurato che siano state seguite procedure appropriate per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione? Le conclusioni raggiunte sono appropriate? . A8-A10)			
13. Qualora il responsabile dell'incarico acquisisca informazioni che, se fossero state disponibili prima, avrebbero indotto il soggetto incaricato della revisione a rifiutare l'incarico di revisione stesso: il responsabile dell'incarico ne ha dato immediata comunicazione al soggetto incaricato della revisione, in modo che quest'ultimo e il responsabile dell'incarico medesimo possano intraprendere le azioni necessarie? (Rif.: Par. A10)			

4. Assegnazione dei team di revisione

descrizione	sì	no	note
14. Il responsabile dell'incarico si è assicurato che il team di revisione, ed eventuali esperti del revisore che non fanno parte del team di revisione, possiedano complessivamente le competenze e le capacità appropriate per: (a) svolgere l'incarico di revisione contabile in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili? (b) consentire l'emissione di una relazione di revisione appropriata alle circostanze? (Rif.: Parr. A11-A13)			

Revisione legale e controllo della qualità: il P.R. ISA Italia 220 Parte I

5. Svolgimento dell'incarico

descrizione	sì	no	note
<p>Direzione, supervisione e svolgimento</p> <p>15. Il responsabile dell'incarico si assume la responsabilità:</p> <p>a) della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili?</p> <p>b) dell'appropriatezza alle circostanze della relazione di revisione? (Rif.: Parr. A14-A16, A21)</p>			
<p>Riesame del lavoro</p> <p>16. Il responsabile dell'incarico si assume la responsabilità che il riesame del lavoro sia svolto in conformità alle direttive e alle procedure di riesame previste dal soggetto incaricato della revisione' (Rif.: Parr. A17-A18, A21)</p> <p>17. Alla data di emissione della relazione di revisione o prima di essa, il responsabile dell'incarico, mediante un riesame della documentazione della revisione contabile e una discussione con il team di revisione si è assicurato che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte e ai fini della relazione di revisione da emettere? (Rif.: Parr. A19-A21)</p>			
<p>Consultazione</p> <p>18. Il responsabile dell'incarico deve:</p> <p>a) assumersi la responsabilità affinché il team di revisione effettui consultazioni appropriate sugli aspetti complessi o controversi;</p> <p>b) acquisire il convincimento che i membri del team di revisione abbiano effettuato consultazioni appropriate nel corso dell'incarico, sia nell'ambito del team di revisione sia tra il team di revisione stesso ed altre persone, all'interno o all'esterno del soggetto incaricato della revisione, al livello appropriato;</p> <p>c) assicurarsi che la natura e l'ampiezza di tali consultazioni, nonché le conclusioni da queste derivanti, siano state concordate con il soggetto consultato;</p> <p>d) stabilire che le conclusioni derivanti da tali consultazioni siano state attuate. (Rif.: Parr. A22- A23)</p>			
<p>Riesame della qualità dell'incarico</p> <p>19. Per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, e per gli altri eventuali incarichi di revisione contabile per i quali il soggetto incaricato della revisione abbia stabilito che sia richiesto un riesame della qualità dell'incarico, il responsabile dell'incarico ha:</p> <p>a) stabilito che sia stato nominato un responsabile del riesame della qualità dell'incarico?</p> <p>b) discusso con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico gli aspetti significativi emersi nel corso dell'incarico di revisione, inclusi quelli identificati durante il riesame della qualità dell'incarico?</p> <p>c) non datato la relazione di revisione prima del completamento del riesame della qualità dell'incarico? (Rif.: Parr. A24-A26)</p> <p>20. Il responsabile del riesame della qualità dell'incarico ha effettuato una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione, e delle conclusioni raggiunte nel predisporre la relazione di revisione?</p> <p>Tale valutazione ha comportato:</p> <p>a) una discussione degli aspetti significativi con il responsabile dell'incarico?</p> <p>b) il riesame del bilancio e della bozza di relazione di revisione?</p> <p>c) il riesame di documentazione selezionata della revisione contabile, riguardante i giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione e le conclusioni da questi raggiunte?</p> <p>d) la valutazione delle conclusioni raggiunte nel predisporre la bozza della relazione di revisione e la considerazione della sua appropriatezza?</p> <p>21. Per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, nello svolgere tale riesame, ha considerato quanto segue:</p> <p>a) la valutazione effettuata dal responsabile dell'incarico in merito all'indipendenza del soggetto incaricato della revisione rispetto all'incarico di revisione?</p> <p>b) se siano state effettuate consultazioni appropriate sugli aspetti che hanno comportato divergenze di opinione o su altri aspetti complessi o controversi, e le conclusioni emerse da tali consultazioni?</p> <p>c) se la documentazione della revisione contabile selezionata per il riesame della qualità rifletta il lavoro svolto in merito ai giudizi professionali significativi e supporti le conclusioni raggiunte? (Rif.: Parr. A30-A33)</p>			

6. Monitoraggio

descrizione	sì	no	note
<p>Un sistema di controllo della qualità efficace include un processo di monitoraggio configurato per conseguire una ragionevole sicurezza che le direttive e le procedure del soggetto incaricato della revisione di tale sistema siano pertinenti, adeguate e operino in modo efficace.</p> <p>Il responsabile dell'incarico ha tenuto conto dei risultati del processo di monitoraggio del soggetto incaricato della revisione riportati nelle informazioni più recenti divulgate dal soggetto incaricato stesso?</p> <p>e, se applicabile, da altri soggetti appartenenti alla rete, e se le carenze evidenziate in tali informazioni possano influire sull'incarico di revisione? (Rif.: Parr. A34-A36)</p>			

7. Documentazione

descrizione	sì	no	note
<p>24. Il revisore ha incluso nella documentazione I1 della revisione contabile:</p> <p>a) le problematiche identificate in riferimento alla conformità ai principi etici applicabili e le modalità con cui sono state risolte?</p> <p>b) le conclusioni sulla conformità ai principi sull'indipendenza applicabili all'incarico di revisione, ed eventuali discussioni al riguardo nell'ambito del soggetto incaricato della revisione che supportano tali conclusioni?</p> <p>c) le conclusioni raggiunte sull'accettazione e sul mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione?</p> <p>d) la natura e l'ampiezza delle consultazioni effettuate nel corso dell'incarico di revisione, nonché le conclusioni che ne sono derivate?</p>			
<p>25. In merito all'incarico di revisione sottoposto al riesame della qualità, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico ha documentato che:</p> <p>a) sono state svolte le procedure richieste dalle direttive del soggetto incaricato della revisione sul riesame della qualità dell'incarico?</p> <p>b) il riesame della qualità dell'incarico è stato completato alla data della relazione di revisione o prima di essa?</p> <p>c) egli non è a conoscenza di eventuali aspetti irrisolti che lo indurrebbero a ritenere non appropriati i giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione e le conclusioni da questo raggiunte?</p>			

Ogni risposta NO corrisponde generalmente ad un punto da chiarire, e deve generare un commento da parte del sindaco/revisore. Se una risposta NO non comporta una carenza, essa va adeguatamente giustificata.