

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 220
CONTROLLO DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO DI REVISIONE CONTABILE
DEL BILANCIO

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente).

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia).....	1
Sistema di controllo della qualità e ruolo dei team di revisione	3-4
Data di entrata in vigore	5
Obiettivo	6
Definizioni	7
Regole	
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	
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-A9
Assegnazione dei team di revisione	A10-A12
Svolgimento dell'incarico	A13-A32
Monitoraggio	A33-A35
Documentazione	A36

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 “*Controllo della qualità dell’incarico di revisione contabile del bilancio*” deriva dal principio di revisione internazionale (ISA) n. 220, *Quality Control for an Audit of Financial Statements* – versione gennaio 2015 - e recepisce gli adattamenti derivanti dagli ISA Italia emanati con Determine del MEF pubblicate fino al 31 luglio 2017. Esso deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “*Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)*”.

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B - e l’ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA e l’ISQC 1 emanati dall’International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l’autorizzazione dell’International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi, dell’INRL e di Consob e successivamente integrati con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l’applicazione nell’ordinamento italiano in conformità al documento “*A Guide for National Standard Setters that Adopt IAASB’s International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications*”. La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell’Italia. Il testo approvato degli ISA e dell’ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall’IFAC. L’IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all’IFAC tramite il seguente indirizzo: permissions@ifac.org.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta delle responsabilità specifiche del revisore riguardanti le procedure di controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio. Esso si occupa altresì, ove applicabile, delle responsabilità in capo al responsabile del riesame della qualità dell'incarico. Il presente principio di revisione deve essere letto congiuntamente ai principi etici applicabili.

Sistema di controllo della qualità e ruolo dei team di revisione

2. Il soggetto incaricato della revisione è responsabile dei sistemi, delle direttive e delle procedure di controllo della qualità. Secondo quanto previsto dal principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (di seguito ISQC Italia 1), il soggetto abilitato alla revisione⁽⁰⁾ 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

Il presente principio di revisione si basa sul presupposto che il soggetto incaricato della revisione sia tenuto al rispetto dell'ISQC Italia 1 ovvero di disposizioni nazionali che prevedono regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1. (Rif.: Par. A1)

3. Nell'ambito del sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione, i team 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.

4. I team 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. (Rif.: Par. A2)

Data di entrata in vigore

5. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente.

Obiettivo

⁽⁰⁾ Il "soggetto abilitato alla revisione", così come definito nell'ISQC Italia 1, corrisponde al "soggetto incaricato della revisione" definito nei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

¹ ISQC Italia 1, "Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi", paragrafo 11.

6. L'obiettivo del revisore è di mettere in atto procedure di controllo della qualità a livello di incarico che gli consentano di acquisire una ragionevole sicurezza che:

- a) la revisione contabile sia conforme ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b) la relazione di revisione emessa sia appropriata alle circostanze.

Definizioni

7. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

a) **Responsabile della revisione**² (o anche “responsabile dell’incarico”)^{2-bis} – Il revisore legale, il partner o altra persona nell’ambito del soggetto incaricato della revisione, l’organo societario incaricato della revisione,^{2-ter} che è responsabile dell’incarico di revisione e del suo svolgimento, nonché della relazione di revisione emessa, e che, ove richiesto, dispone dell’appropriata autorizzazione conferita da un organismo professionale, di vigilanza o altro organismo previsto dalla legge.

b) **Riesame della qualità dell’incarico** – Un processo configurato per fornire, alla data della relazione di revisione o prima di essa, una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione e delle conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione di revisione. Il processo di riesame della qualità dell’incarico si applica alle revisioni contabili dei bilanci (delle società quotate) degli EIP e degli ESRI^{2-quater} e agli altri incarichi di revisione contabile per i quali il soggetto incaricato della revisione abbia stabilito che tale riesame sia richiesto.

c) **Responsabile del riesame della qualità dell’incarico** – Un partner, un’altra persona nell’ambito del soggetto incaricato della revisione, una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero un team composto da tali persone, non appartenenti al team di revisione, con l’esperienza e l’autorità sufficienti e appropriate per valutare obiettivamente i giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione e le conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione di revisione.

d) **Team di revisione** – Il responsabile dell’incarico, i partner e il personale professionale che partecipano allo svolgimento dell’incarico, e le persone eventualmente impiegate dal soggetto incaricato della revisione, ovvero da un altro soggetto appartenente alla rete, che svolgono procedure di revisione relative all’incarico. È escluso l’esperto esterno del revisore scelto dal soggetto incaricato della revisione o da un altro soggetto appartenente alla rete.³ Il termine “team di revisione” esclude inoltre le persone nell’ambito della funzione di revisione interna dell’impresa che forniscono assistenza diretta nel corso dell’incarico di revisione⁴.

² (omissis).

^{2-bis} Qualora l’incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il responsabile della revisione corrisponde al responsabile dell’incarico come definito nella lettera i) dell’art. 1 del medesimo Decreto.

^{2-ter} In conformità alle disposizioni del Codice Civile e nei casi ivi previsti, l’organo societario che può essere incaricato della revisione legale dei conti ai sensi del D.Lgs. 39/10 è il collegio sindacale o il sindaco unico.

^{2-quater} Si veda il paragrafo 19(I) del presente principio.

³ Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620, “Utilizzo del lavoro dell’esperto del revisore”, paragrafo 6 a), fornisce la definizione di “esperto del revisore”.

⁴ Il principio di revisione internazionale n. 610, “Utilizzo del lavoro dei revisori interni” (versione 2013), stabilisce limiti all’utilizzo dell’assistenza diretta. Tale principio riconosce inoltre che le leggi o i

e) Soggetto incaricato della revisione - Un revisore legale, una società di revisione legale, un organo societario o un'altra entità costituiti da professionisti contabili abilitati alla revisione.^{4-bis}

f) Ispezione (con riferimento al controllo della qualità) - In relazione agli incarichi di revisione completati, le procedure configurate per fornire l'evidenza del rispetto da parte dei team di revisione delle direttive e delle procedure di controllo della qualità stabilite dal soggetto incaricato della revisione.

g) Società quotata - Una società le cui azioni, titoli equivalenti o titoli di debito sono quotati in un mercato ufficialmente riconosciuto o sono scambiati secondo le disposizioni di un tale mercato o di un altro organismo equivalente.

Ai fini degli ISA Italia, per quanto attiene la revisione legale disciplinata dal D.Lgs. n. 39/10, si fa riferimento all'art. 16, co. 1, lett. a) in base al quale per società quotata si intende "una società italiana emittente valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione Europea". Pertanto, il primo capoverso della presente lettera g) non è applicabile.

g) (I) Enti di Interesse Pubblico - Enti Sottoposti a Regime Intermedio

Sono Enti di Interesse Pubblico (EIP), ai sensi dell'art. 16, comma 1, del D.Lgs. n. 39/10:

- a) le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea
- b) le banche
- c) le imprese di assicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera u), del codice delle assicurazioni private;
- d) le imprese di riassicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc), del codice delle assicurazioni private, con sede legale in Italia, e le sedi secondarie in Italia delle imprese di riassicurazione extracomunitarie di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc-ter), del codice delle assicurazioni private.

Sono Enti Sottoposti a Regime Intermedio (ESRI), ai sensi dell'art. 19-bis, comma 1, del D.Lgs n. 39/10:

- a) le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;
- b) le società di gestione dei mercati regolamentati;
- c) le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia;
- d) le società di gestione accentrata di strumenti finanziari;
- e) le società di intermediazione mobiliare;
- f) le società di gestione del risparmio ed i relativi fondi comuni gestiti;
- g) le società di investimento a capitale variabile e le società di investimento a capitale fisso;
- h) gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE;
- i) gli istituti di moneta elettronica;
- l) gli intermediari finanziari di cui all'articolo 106 del TUB.

h) Monitoraggio - Un processo che comporta un'analisi e una valutazione continue del sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione, compresa l'ispezione

regolamenti possono vietare l'assistenza diretta al revisore esterno da parte dei revisori interni. Pertanto, l'utilizzo dell'assistenza diretta è limitato alle situazioni in cui essa è consentita.
^{4-bis} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il soggetto incaricato della revisione corrisponde a quanto definito nelle lettere n) o q) dell'art. 1 del medesimo Decreto.

periodica di una selezione di incarichi completati, configurato per fornire una ragionevole sicurezza che il sistema di controllo della qualità operi in modo efficace.

i) Soggetto appartenente alla rete – Un revisore legale, una società di revisione legale, o altro soggetto o entità, che appartiene alla stessa rete del soggetto incaricato della revisione.

j) Rete – Una struttura più ampia alla quale appartiene il soggetto incaricato della revisione:

i) che è finalizzata alla cooperazione;

ii) che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o che sia riconducibile ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni, che condivide direttive (o prassi) e procedure comuni di controllo della qualità, una strategia aziendale comune, l'utilizzo di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali.^{4-ter}

k) Partner – Il socio o qualsiasi altra persona che abbia l'autorità di impegnare la società di revisione o altra entità costituita da professionisti contabili relativamente allo svolgimento di un incarico di prestazione di servizi professionali.

l) Personale – Il revisore legale o i partner e il personale professionale.

m) Principi professionali – I principi di revisione internazionali (ISA Italia) e i principi etici applicabili.

n) Principi etici applicabili – I principi etici a cui sono soggetti il team di revisione ed il responsabile del riesame della qualità dell'incarico che comprendono solitamente le Parti A e B del Codice etico per i professionisti contabili dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA) relative alla revisione contabile del bilancio, nonché le disposizioni nazionali che prevedono regole più restrittive.^{4-quater}

o) Personale professionale – Dipendenti e collaboratori professionali diversi dal responsabile dell'incarico e da altri partner, inclusi gli eventuali esperti impiegati dal soggetto incaricato della revisione.

p) Persona esterna adeguatamente qualificata – Una persona esterna al soggetto incaricato della revisione con la competenza e le capacità di agire in qualità di responsabile dell'incarico, ad esempio un altro revisore legale, un partner di un'altra società di revisione, o un dipendente (con l'esperienza appropriata) di un organismo rappresentativo della professione contabile, i cui membri possono svolgere la revisione contabile, oppure un dipendente di un'organizzazione che fornisce servizi di controllo della qualità.

Regole

Responsabile della qualità dell'incarico di revisione contabile

8. Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità della qualità complessiva di ciascun incarico di revisione contabile a lui assegnato. (Rif.: Par. A3)

^{4-ter} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'estensione della rete è definita con riferimento alla normativa applicabile. Conseguentemente, la definizione contenuta nella lettera j) del presente paragrafo non risulta applicabile.

^{4-quater} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si fa riferimento alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano. Conseguentemente, il riferimento al Codice IESBA non è applicabile.

Principi etici applicabili

9. Nel corso dell'incarico di revisione contabile, il responsabile dell'incarico deve prestare 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. (Rif.: Parr. A4-A5)

10. 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, il responsabile dell'incarico, consultandosi con altre persone nell'ambito del soggetto incaricato della revisione, deve stabilire le azioni appropriate da intraprendere. (Rif.: Par. A5)

Indipendenza

11. Il responsabile dell'incarico deve giungere ad una conclusione sulla conformità ai principi sull'indipendenza che si applicano all'incarico di revisione. A tal fine, il responsabile dell'incarico deve: (Rif.: Par. A5)

a) acquisire 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) valutare 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 costituiscano una minaccia all'indipendenza per l'incarico di revisione;

c) intraprendere 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 deve riferire tempestivamente al soggetto incaricato della revisione l'eventuale incapacità di risolvere le questioni emerse, affinché adottati le azioni appropriate. (Rif.: Parr. A6- A7)

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

12. Il responsabile dell'incarico deve assicurarsi che siano state seguite procedure appropriate per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione, e deve stabilire se le conclusioni raggiunte a tale riguardo siano appropriate. (Rif.: Parr. A8-A9)

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 deve darne 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. A9)

Assegnazione dei team di revisione

14. Il responsabile dell'incarico deve convincersi 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. A10-A12)

14(I). Ai sensi dell'art. 10-quater, co. 3, del D.Lgs. n. 39/10 nello svolgimento della revisione legale, il responsabile dell'incarico dedica sufficiente tempo all'incarico e assegna risorse sufficienti allo stesso al fine di poter espletare in modo adeguato le proprie funzioni.

Svolgimento dell'incarico

Direzione, supervisione e svolgimento

15. Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità:

- 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;
(Rif.: Parr.A13-A15, A20)
- b) dell'appropriatezza alle circostanze della relazione di revisione.

15(I). Ai sensi dell'art. 10-quater, co. 2, del D.Lgs. n. 39/10 il responsabile dell'incarico è attivamente coinvolto nello svolgimento dell'incarico di revisione di cui ha la responsabilità.

Riesame del lavoro

16. Il responsabile dell'incarico deve assumersi 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. A16-A17, A20)

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, deve assicurarsi 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. A18-A20)

Consultazione

18. Il responsabile dell'incarico deve:

- a) assumersi la responsabilità affinché il team di revisione effettui consultazioni appropriate sugli aspetti complessi o controversi;
- 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;
- c) assicurarsi che la natura e l'ampiezza di tali consultazioni, nonché le conclusioni da queste derivanti, siano state concordate con il soggetto consultato;
- d) stabilire che le conclusioni derivanti da tali consultazioni siano state attuate. (Rif.: Parr. A21-A22)

Riesame della qualità dell'incarico

19(I). Le regole e le linee guida ed altro materiale esplicativo contenute nel presente principio e relative al riesame della qualità dell'incarico si applicano agli EIP in virtù di quanto previsto dall'art. 8 del Regolamento (UE) n. 537/14 e agli ESRI in virtù di quanto previsto dall'art. 19-ter del D.Lgs n. 39/10.

Nello svolgimento del riesame della qualità dell'incarico negli EIP e negli ESRI si deve tenere conto anche di quanto previsto nell'art. 8 del citato Regolamento.

In tali circostanze, nel caso della revisione del bilancio del gruppo, il responsabile del riesame valuta in quale misura lo svolgimento delle procedure previste dal citato art. 8 deve riguardare non solo il lavoro del responsabile della revisione di tale bilancio ma anche il lavoro svolto dai responsabili della revisione delle società controllate significative utilizzato ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio del gruppo.

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 deve:

- a) stabilire che sia stato nominato un responsabile del riesame della qualità dell'incarico;
- b) discutere 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;
- c) non datare la relazione di revisione prima del completamento del riesame della qualità dell'incarico. (Rif.: Parr. A23-A25)

20. Il responsabile del riesame della qualità dell'incarico deve effettuare una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione, e delle conclusioni raggiunte nel predisporre la relazione di revisione. Tale valutazione deve comportare:

- a) una discussione degli aspetti significativi con il responsabile dell'incarico;
- b) il riesame del bilancio e della bozza di relazione di revisione;
- c) il riesame di documentazione selezionata della revisione contabile, riguardante i giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione e le conclusioni da questo raggiunte;
- d) la valutazione delle conclusioni raggiunte nel predisporre la bozza della relazione di revisione e la valutazione della sua appropriatezza. (Rif.: Parr. A26-A28, A30-A32)

21. Per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, nello svolgere tale riesame, deve anche considerare quanto segue:

- a) la valutazione effettuata dal responsabile dell'incarico in merito all'indipendenza del soggetto incaricato della revisione rispetto all'incarico di revisione;
- 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;
- 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. A29-A32)

Divergenze di opinione

22. Se emergono divergenze di opinione nell'ambito del team di revisione, oppure con coloro che sono stati consultati oppure, ove applicabile, tra il responsabile dell'incarico e il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, il team di revisione deve seguire le

direttive e le procedure del soggetto incaricato della revisione previste per affrontare e risolvere le divergenze di opinione.

Monitoraggio

23. 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. Il responsabile dell'incarico deve tener conto dei risultati del processo di monitoraggio del soggetto incaricato della revisione riportati nelle informazioni più recenti divulgate dal soggetto incaricato stesso 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. A33-A35)

Documentazione

24. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile⁵:

- a) le problematiche identificate in riferimento alla conformità ai principi etici applicabili e le modalità con cui sono state risolte;
- 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^{5-bis};
- c) le conclusioni raggiunte sull'accettazione e sul mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione;
- d) la natura e l'ampiezza delle consultazioni effettuate nel corso dell'incarico di revisione, nonché le conclusioni che ne sono derivate. (Rif.: Par. A36)

25. In merito all'incarico di revisione sottoposto al riesame della qualità, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico deve documentare che:

- a) sono state svolte le procedure richieste dalle direttive del soggetto incaricato della revisione sul riesame della qualità dell'incarico;
- b) il riesame della qualità dell'incarico è stato completato alla data della relazione di revisione o prima di essa;
- 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.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, "La documentazione di revisione", paragrafi 8-11 e paragrafo A6.

^{5-bis} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. n. 39/10, secondo quanto previsto dall'art. 10, co. 4, del medesimo Decreto, il revisore documenta nelle carte di lavoro i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonché le misure adottate per limitare tali rischi.

Sistema di controllo della qualità e ruolo dei team di revisione (Rif.: Par. 2)

A1. L'ISQC Italia 1, o le disposizioni nazionali che prevedono regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1, tratta delle responsabilità del soggetto abilitato alla revisione contabile di istituire e mantenere il proprio sistema di controllo della qualità per gli incarichi di revisione. Il sistema di controllo della qualità include direttive e procedure relative a ciascuno dei seguenti elementi:

- le responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato alla revisione;
- i principi etici applicabili;
- l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici;
- le risorse umane;
- lo svolgimento dell'incarico;
- il monitoraggio.

Le disposizioni nazionali che trattano delle responsabilità del soggetto incaricato della revisione di istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità prevedono regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1 quando affrontano tutti gli elementi elencati nel presente paragrafo ed impongono al soggetto incaricato della revisione obblighi che portano al conseguimento delle finalità delle regole indicate nell'ISQC Italia 1.

Affidamento sul sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione (Rif.: Par. 4)

A2. A meno che le informazioni fornite dal soggetto incaricato della revisione o da altre parti suggeriscano diversamente, il team di revisione può fare affidamento sul sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione, per esempio relativamente:

- alla competenza del personale tramite la sua selezione e la sua formazione teorica;
- all'indipendenza tramite la raccolta e la comunicazione delle informazioni ad essa pertinenti;
- al mantenimento dei rapporti con il cliente tramite i sistemi di accettazione e mantenimento;
- al rispetto delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili tramite il processo di monitoraggio.

Responsabile della qualità dell'incarico di revisione contabile (Rif.: Par. 8)

A3. Le azioni del responsabile dell'incarico e le comunicazioni appropriate agli altri membri del team di revisione, nell'assumersi la responsabilità della qualità complessiva di ciascun incarico di revisione, evidenziano:

- a) l'importanza per la qualità della revisione contabile:
 - i) dello svolgimento del lavoro in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
 - ii) della conformità alle direttive e alle procedure per il controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione, per quanto applicabili;
 - iii) dell'emissione di relazioni di revisione appropriate alle circostanze;

- iv) della capacità del team di revisione di manifestare i propri dubbi senza timore di ritorsioni;
- b) il fatto che la qualità è essenziale nello svolgimento degli incarichi di revisione contabile.

Principi etici applicabili

Conformità ai principi etici applicabili (Rif.: Par. 9)^{5-ter}

A4. Il Codice IESBA stabilisce i principi fondamentali di etica professionale, che includono:

- a) l'integrità;
- b) l'obiettività;
- c) la competenza e la diligenza professionale;
- d) la riservatezza;
- e) il comportamento professionale.

Definizione di "soggetto incaricato della revisione", "rete" e "soggetto appartenente alla rete" (Rif.: Parr.: 9-11)

A5. 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 presente principio. Per esempio, il Codice IESBA 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.

Il Codice IESBA fornisce anche linee guida relative ai termini "rete" e "soggetto appartenente alla rete". Nel conformarsi alle regole di cui ai paragrafi 9-11, si applicano le definizioni utilizzate nei principi etici applicabili nella misura in cui sia necessario interpretare tali principi.

Minacce all'indipendenza (Rif.: Par. 11 c)

A6. Il responsabile dell'incarico può identificare una minaccia all'indipendenza relativa all'incarico di revisione che le misure di salvaguardia possono non essere in grado di eliminare o ridurre ad un livello accettabile. In tal caso, come richiesto dal paragrafo 11 c), il responsabile dell'incarico riferisce alla persona o alle persone competenti all'interno del soggetto incaricato della revisione affinché stabiliscano le azioni appropriate, che possono includere l'eliminazione dell'attività o dell'interesse che costituisce la minaccia, ovvero il

^{5-ter} Sulla base di quanto indicato nella nota 4-quater, qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i paragrafi A4 e A5 non sono applicabili.

recesso dall'incarico di revisione, laddove il recesso sia consentito dalle leggi o dai regolamenti applicabili.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche^{5-quater}

A7. (omissis).

Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione (Rif.: Par. 12)

A8. L'ISQC Italia 1 richiede che il soggetto abilitato alla revisione acquisisca le informazioni considerate necessarie nelle circostanze prima di accettare un incarico con un nuovo cliente, quando decide se mantenere un incarico già in essere e quando considera se accettare un nuovo incarico con un cliente già acquisito.⁶ Le informazioni quali quelle riportate di seguito aiutano il responsabile dell'incarico a stabilire se le conclusioni raggiunte in merito all'accettazione e al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione siano appropriate:

- l'integrità dei principali proprietari, dei membri della direzione con responsabilità strategiche e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa;
- se il team di revisione abbia le competenze per svolgere l'incarico di revisione e abbia le capacità necessarie, inclusa la disponibilità di tempo e di risorse;
- se il soggetto che potrebbe essere incaricato della revisione ed il team di revisione siano in grado di rispettare i principi etici applicabili;
- gli aspetti significativi che sono emersi durante l'incarico di revisione in corso o in quello precedente, e le loro implicazioni per il mantenimento del rapporto.

A8(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si applica l'art. 10-bis del medesimo Decreto che richiede specifiche procedure nella fase di accettazione e mantenimento dell'incarico. Nella revisione contabile degli EIP e, in virtù di quanto previsto nell'art. 19-ter del D.Lgs. 39/10, degli ESRI, si applica anche l'art. 6, par. 1, del Regolamento (UE) n. 537/14.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche (Rif.: Parr. 12-13)^{5-quater}

A9. (omissis).

Assegnazione dei team di revisione (Rif.: Par.: 14)

A10. Un team di revisione include, se del caso, una persona con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile, sia essa incaricata o dipendente del soggetto incaricato della revisione, che svolga procedure di revisione relative all'incarico. Tuttavia, una persona con tali competenze non è un membro del team di revisione qualora il suo coinvolgimento nell'incarico si limiti alla sola consultazione. Le consultazioni sono trattate al paragrafo 18 e ai paragrafi A21-A22.

A11. Nel considerare le competenze e le capacità appropriate che ci si attendono dal team di revisione nel suo complesso, il responsabile dell'incarico può prendere in considerazione, con riferimento al team, aspetti quali:

- la comprensione e l'esperienza pratica di incarichi di revisione di natura e complessità

^{5-quater} Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

⁶ ISQC Italia 1, paragrafo 27 a).

simili, acquisite mediante una appropriata formazione e una partecipazione a detti incarichi;

- la comprensione dei principi professionali e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- le competenze tecniche, incluse le competenze nelle tecnologie informatiche pertinenti e nelle aree specialistiche della contabilità e della revisione contabile;
- la conoscenza dei settori di attività in cui opera il cliente;
- la capacità di applicare il giudizio professionale;
- la comprensione delle direttive e delle procedure per il controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche^{5-quater}

A12. (omissis).

Svolgimento dell'incarico

Direzione, supervisione e svolgimento (Rif.: Par. 15 a)

A13. La direzione del team di revisione comporta che i suoi membri siano informati su aspetti quali:

- le loro responsabilità, inclusa la necessità di rispettare i principi etici applicabili, e la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile con scetticismo professionale, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200;⁷
- le responsabilità dei rispettivi partner laddove nello svolgimento di un incarico di revisione siano coinvolti più partner;
- gli obiettivi del lavoro da svolgere;
- la natura dell'attività dell'impresa;
- le problematiche relative al rischio;
- i problemi che possono presentarsi;
- l'approccio dettagliato per lo svolgimento dell'incarico.

La discussione tra i membri del team di revisione permette ai membri con minore esperienza di porre le domande ai membri con esperienza maggiore, in modo che all'interno del team di revisione possa aver luogo una comunicazione appropriata.

A14. Un lavoro di squadra e una formazione appropriati aiutano i membri meno esperti del team di revisione a comprendere chiaramente gli obiettivi del lavoro assegnato.

A15. La supervisione include aspetti quali:

- seguire l'avanzamento dell'incarico di revisione;
- considerare la competenza e le capacità dei singoli membri del team di revisione,

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)", paragrafo 15.

incluso se essi hanno tempo sufficiente per svolgere il loro lavoro, se comprendono le istruzioni loro impartite e se stanno svolgendo il lavoro in conformità all'approccio pianificato per l'incarico di revisione;

- affrontare gli aspetti significativi che emergono durante l'incarico di revisione, considerandone la rilevanza e modificando appropriatamente l'approccio pianificato;
- identificare gli aspetti da sottoporre alla consultazione o alla considerazione da parte dei membri più esperti del team di revisione durante lo svolgimento dell'incarico.

Riesame del lavoro

Responsabilità del riesame del lavoro (Rif.: Par. 16)

A16. Secondo l'ISQC Italia 1, le direttive e le procedure del soggetto abilitato alla revisione sulla responsabilità del riesame del lavoro sono stabilite in base al principio che il lavoro dei membri meno esperti del team sia riesaminato da quelli più esperti.⁸

A17. Il riesame del lavoro consiste nel considerare, per esempio, se:

- il lavoro è stato svolto in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- sono stati evidenziati gli aspetti significativi che richiedono ulteriori considerazioni;
- sono state svolte consultazioni appropriate e le conclusioni raggiunte sono state documentate e messe in atto;
- vi è la necessità di modificare la natura, la tempistica e l'estensione del lavoro svolto;
- il lavoro svolto supporta le conclusioni raggiunte ed è documentato in modo appropriato;
- gli elementi probativi acquisiti sono sufficienti ed appropriati a supportare la relazione di revisione;
- gli obiettivi delle procedure dell'incarico sono stati conseguiti.

Il riesame del lavoro svolto da parte del responsabile dell'incarico (Rif.: Par. 17)

A18. Il riesame tempestivo degli aspetti seguenti effettuato dal responsabile dell'incarico nelle fasi appropriate durante l'incarico permette di risolvere tempestivamente, ed in modo soddisfacente per il responsabile dell'incarico, gli aspetti significativi alla data della relazione di revisione o prima di essa:

- le aree critiche oggetto di giudizio professionale, specialmente quelle riguardanti aspetti complessi o controversi identificati nel corso dell'incarico;
- i rischi significativi;
- le altre aree considerate importanti dal responsabile dell'incarico.

È facoltà del responsabile dell'incarico riesaminare tutta la documentazione della revisione contabile. Tuttavia, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, il responsabile dell'incarico documenta l'estensione e la tempistica delle attività di riesame.⁹

A19. Un responsabile dell'incarico, subentrante in una revisione contabile nel corso dell'incarico, può applicare le procedure di riesame di cui al paragrafo A18 per riesaminare il

⁸ ISQC Italia 1, paragrafo 33.

⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo 9 c).

lavoro svolto fino alla data del subentro allo scopo di assumersi le responsabilità in qualità di responsabile dell'incarico.

Considerazioni in presenza di un membro del team di revisione con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile (Rif.: Parr. 15-17)

A20. Quando ci si avvale di un membro del team di revisione con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile, la direzione, la supervisione e il riesame del lavoro di tale membro del team di revisione può includere aspetti quali:

- concordare con tale membro del team la natura, la portata e gli obiettivi del suo lavoro; concordare inoltre la natura, la tempistica e l'estensione della comunicazione tra quest'ultimo e gli altri membri del team di revisione, nonché i loro rispettivi ruoli;
- valutare l'adeguatezza del lavoro svolto da tale membro del team, inclusa la pertinenza e la ragionevolezza dei suoi risultati o delle sue conclusioni, nonché la loro coerenza con altri elementi probativi.

Consultazione (Rif.: Par. 18)

A21. Una consultazione efficace su aspetti significativi di natura tecnica, etica o di altra natura all'interno del soggetto incaricato della revisione ovvero, ove applicabile, al suo esterno, può realizzarsi qualora i soggetti consultati:

- siano stati informati di tutti i fatti pertinenti che consentiranno loro di esprimere un parere informato;
- abbiano le conoscenze, l'anzianità e l'esperienza appropriate.

A22. Per il team di revisione può essere appropriato effettuare consultazioni all'esterno del soggetto incaricato della revisione, per esempio qualora quest'ultimo non disponga di risorse interne appropriate. Il team di revisione può usufruire dei servizi di consulenza prestati da altri revisori legali o da altre società di revisione legale, da organismi professionali e di vigilanza o da organizzazioni che forniscono specifici servizi di controllo della qualità.

Riesame della qualità dell'incarico

Completamento del riesame della qualità dell'incarico prima dell'apposizione della data alla relazione di revisione (Rif.: Par. 19 c)

A23. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 richiede che la data della relazione di revisione non sia antecedente a quella in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio.¹⁰ Nei casi di revisione contabile dei bilanci di società quotate o di un incarico che soddisfi i criteri per il riesame della qualità dell'incarico, tale verifica aiuta il revisore a stabilire se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati.

A24. Svolgere il riesame della qualità dell'incarico in modo tempestivo nelle fasi appropriate dell'incarico, permette di risolvere prontamente, ed in modo soddisfacente per il responsabile del riesame della qualità, gli aspetti significativi dell'incarico alla data della relazione di revisione o prima di essa.

A25. Per completamento del riesame della qualità dell'incarico si intende il completo adempimento, da parte del responsabile del riesame della qualità, delle regole ai paragrafi 20-21 e, ove applicabile, la conformità al paragrafo 22. La documentazione del riesame della

¹⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", paragrafo 48.

qualità dell'incarico può essere completata successivamente alla data della relazione di revisione come parte della raccolta della documentazione della revisione contabile nella versione definitiva. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 stabilisce regole e fornisce linee guida a questo riguardo.¹¹

Natura, estensione e tempistica del riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Par. 20)

A26. Prestare attenzione ai cambiamenti nelle circostanze permette al responsabile dell'incarico di identificare le situazioni in cui è necessario un riesame della qualità dell'incarico, anche se all'inizio dell'incarico tale riesame non era richiesto.

A27. L'estensione del riesame della qualità dell'incarico può dipendere, tra l'altro, dalla complessità dell'incarico di revisione, dal fatto se si tratti di una società quotata e dal rischio che la relazione di revisione possa non essere appropriata alle circostanze. Lo svolgimento di un riesame della qualità dell'incarico non riduce le responsabilità del responsabile dell'incarico in merito all'incarico di revisione e al suo svolgimento.

A28. Nei casi in cui si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701¹², le conclusioni raggiunte dal team di revisione nel predisporre la bozza della relazione di revisione includono:

- la definizione degli aspetti chiave della revisione contabile da inserire nella relazione di revisione;
- la definizione degli eventuali aspetti chiave della revisione contabile che non saranno comunicati nella relazione di revisione in conformità al paragrafo 14 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, ove presenti;
- ove applicabile, in base ai fatti e alle circostanze dell'impresa e della revisione contabile, l'indicazione che non ci sono aspetti chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione.

Inoltre, il riesame della bozza di relazione di revisione in conformità al paragrafo 20 b) include le considerazioni sulla formulazione del testo da includere nella sezione "Aspetti chiave della revisione contabile".

Riesame della qualità dell'incarico di società quotate (Rif.: Par. 21)

A29. Altri aspetti relativi alla valutazione dei giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione che si possono considerare in un riesame della qualità dell'incarico di una società quotata includono:

- i rischi significativi identificati durante l'incarico in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315,¹³ le risposte a tali rischi in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330,¹⁴ incluse la valutazione da parte del team di revisione del rischio di frodi e le risposte a tale rischio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240;¹⁵

¹¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafi 14-16.

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente".

¹³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera".

¹⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".

¹⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio".

- i giudizi professionali formulati, in particolare in merito alla significatività e ai rischi significativi;
- la rilevanza e le decisioni in merito agli errori, corretti e non corretti, identificati durante la revisione contabile;
- gli aspetti da comunicare alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance e, ove applicabile, a terzi, quali gli organismi di vigilanza.

Tali altri aspetti, in base alle circostanze, possono essere applicabili anche al riesame della qualità degli incarichi di revisione contabile dei bilanci di altre imprese.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori (Rif.: Parr. 20-21)

A30. Oltre alle revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, è richiesto un riesame della qualità per gli incarichi di revisione che soddisfino i criteri stabiliti dal soggetto incaricato della revisione che sottopone gli incarichi ad un tale riesame. In alcuni casi, è possibile che nessuno degli incarichi di revisione del soggetto incaricato della revisione contabile soddisfi i criteri che li sottoporrebbero a tale riesame.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche (Rif.: Parr. 20-21)^{5-quater}

A31. (omissis).

A32. (omissis).

Monitoraggio (Rif.: Par. 23)

A33. L'ISQC Italia 1 richiede al soggetto abilitato alla revisione di istituire un processo di monitoraggio configurato per fornire una ragionevole sicurezza che le direttive e le procedure riguardanti il sistema di controllo della qualità siano pertinenti, adeguate e operino in modo efficace.¹⁶

A34. Nel considerare le carenze che possono influire sull'incarico di revisione, il responsabile dell'incarico può tenere in considerazione le misure poste in essere dal soggetto incaricato della revisione per porre rimedio alla situazione e che il responsabile dell'incarico considera sufficienti nel contesto della revisione contabile.

A35. Una carenza nel sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione non indica necessariamente che uno specifico incarico di revisione non sia stato svolto in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili o che la relazione di revisione non sia appropriata.

Documentazione

Documentazione delle consultazioni (Rif.: Par. 24 d)

A36. Una documentazione sufficientemente completa e dettagliata delle consultazioni svolte con altri professionisti su aspetti complessi o controversi aiuta a comprendere:

- la problematica oggetto della consultazione;
- i risultati della consultazione, incluse le eventuali decisioni prese, le motivazioni alla base di tali decisioni e le modalità con cui sono state messe in atto.

¹⁶ ISQC Italia 1, paragrafo 48.