

*Loro Sede*

## I CONTROLLI DI QUALITA' NELLA REVISIONE LEGALE

### COMMISSIONE COLLEGIO SINDACALE REVISIONE LEGALE

Delegato: Caterina Dusi – Coordinatore: Giuliano Terenghi  
Componenti: Alessandro Alba, Lara Angelini, Caterina Andreoletti, Aniello  
Caldarese, Elisabetta Casella, Lara Castelli, Giulia Cattaneo, Alberto  
Colombini, Francesco Cupolo, Aldo Donati, Valentina Facchini, Teresa  
Federici, Alessandra Frigo, Barbara Morandi, Andrea Noris, Diego Paredi,  
Giovanni Paroli, Andrea Porter, Arianna Romele, Emanuele Ungaro

Care/i Colleghe/i,

in vista dei controlli che si prevede possano iniziare entro il 2024, si espone quanto segue.

Con determina n. 28368 del 17 febbraio 2023, il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) ha costituito il Comitato consultivo in materia di controlli della qualità. Tale Comitato è stato integrato, con determina n. 80957 del 20 aprile 2023, ed è oggi composto da 15 membri, con l'obiettivo di fornire una prestazione di consulenza qualificata per il raggiungimento del fine di cui sopra.

Pertanto, come Commissione Consultiva Collegio Sindacale – Revisione Legale dell'ODCEC di Brescia, riteniamo opportuno fornire un supporto ai colleghi professionisti per chiarire quali saranno presumibilmente **i criteri e gli schemi** procedurali che il Comitato potrà adottare per l'attuazione della disciplina dei controlli di qualità.

Si ricorda che, in Italia, il D.Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010 (e ss. integrazioni) - nel recepire la [direttiva 2006/43/CE](#) relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati - ha disposto la revisione della disciplina previgente. Tale Decreto regola e si propone di incrementare la qualità e l'efficacia del controllo legale dei conti, attraverso la previsione di più elevati standard professionali per l'esercizio della revisione legale, del costante aggiornamento delle competenze (mediante la formazione continua) e del controllo di qualità. Ciò, affinché vi sia ragionevole sicurezza che gli incarichi siano svolti in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge applicabili.

### ***Chi effettua il controllo***

Il MEF ha il compito, tra gli altri, di vigilanza e controllo della qualità del lavoro svolto dai revisori persone fisiche e dalle società di revisione che non hanno incarichi sui bilanci di esercizio e/o consolidati degli enti di interesse pubblico (EIP). Invece, la Consob è l'altro ente che è responsabile del controllo di qualità dei revisori che hanno incarichi negli EIP.

\* \* \*

*Da un punto di vista normativo*, occorre anche chiarire che - nel corso del 2023 - il MEF ha adottato due nuovi principi, in sostituzione del principio internazionale sul controllo della qualità (Isqc Italia 1).

Trattasi di:

- **Isqm Italia 1**, che definisce il controllo e la gestione della qualità da parte dei revisori. Nello specifico, questo principio tratta delle responsabilità del revisore nel configurare e rendere operativo il sistema della qualità, ivi incluso il suo riesame;
- **Isqm Italia 2**, orientato al riesame della qualità degli incarichi e del suo responsabile e da leggersi congiuntamente con l'Isqm Italia 1.

È stato modificato anche il principio **Isa Italia 220**, in termini di gestione della qualità dell'incarico. Quest'ultimo stabilisce le regole di comportamento e fornisce una guida per il controllo di qualità del revisore, con particolare focus sulle procedure di qualità del singolo incarico.

È opportuno precisare che gli aggiornamenti 2023 tengono conto dell'emanazione da parte dello IAASB anche di nuovi principi internazionali in materia di gestione della qualità: tali principi saranno applicati dai revisori a decorrere dal 1° gennaio 2025 (Isqm Italia 1) e, dallo svolgimento delle revisioni legali dei bilanci relativi a periodi amministrativi con inizio dalla data medesima o successiva (Isqm Italia 2 e Isa Italia 220).

\* \* \*

L'obiettivo primario del MEF, quindi, è quello di stimolare la sensibilità operativa, qualitativa, di etica e di metodo nello svolgimento dell'attività professionale in capo al Revisore legale, a garanzia della credibilità del mercato e delle imprese.

Il controllo di qualità degli incarichi di revisione opera, quindi, su due piani:

- 1) sul piano interno → unico interprete è il revisore nominato che deve istituire e mantenere un sistema di controllo interno della qualità, che permetta di dimostrare all'autorità competente che le direttive e le procedure adottate siano stata adeguate, ovvero proporzionate all'ampiezza e alla complessità delle attività di revisione svolte. Ciò, al fine di conseguire una ragionevole sicurezza sulla circostanza che sia il soggetto abilitato alla revisione (e il suo personale) rispetti i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamenti applicabili, sia che le relazioni emesse siano appropriate alle circostanze. Ricordiamo, infatti, che la revisione legale è il pilastro essenziale dell'integrità finanziaria e della trasparenza aziendale;
- 2) sul piano esterno → affidato al MEF (o alla Consob, se si tratta di incarichi svolti su Eip) che svolge una verifica adeguata ed accurata dei documenti e delle carte di lavoro utilizzate dai revisori.

\* \* \*

Capiamo quindi quali sono le principali questioni affrontate nella **Relazione finale sugli esiti dei lavori del Comitato consultivo per i controlli di qualità**.

Nello specifico riguardano:

### 1) I SOGGETTI DESTINATARI DEI CONTROLLI DI QUALITA'

L'art. 20 del D.Lgs. n. 39/2010 stabilisce che sono sottoposti a verifica da parte del MEF tutti gli iscritti nel Registro dei revisori (alla sezione A) che svolgono incarichi di revisione legale.

Il comma 1 dell'art. 20 recita, infatti: "*gli iscritti nel Registro che svolgono incarichi di revisione legale, ivi inclusi i componenti del collegio sindacale che esercitano la revisione legale, ai sensi del comma 2 dell'art. 2409-bis o dell'art. 2477 del codice civile, sono soggetti al controllo di qualità*".

Nella *Relazione finale* è spiegato inoltre che i soggetti passivi vengono selezionati sulla base di un'analisi del rischio.

### 2) L'OGGETTO DEI CONTROLLI DI QUALITA'

Ai fini dell'efficienza e della economicità dei controlli, nonché ai fini della corretta identificazione del rischio, l'art. 20, al comma 13, fissa che l'approccio alle verifiche deve basarsi sull'analisi della documentazione di revisione, quindi del rischio, che considera vari fattori, tra cui:

- la conformità ai principi di revisione (ivi inclusi quelli relativi al controllo di qualità);
- l'indipendenza;
- la qualità e quantità delle risorse impiegate;
- i corrispettivi pattuiti;
- limitatamente alle società di revisione, viene valutato anche il sistema di controllo interno della qualità.

### 3) LA PERIODICITA' DEI CONTROLLI

Sempre l'art. 20, al comma 5, del D.Lgs. n. 39/2010, stabilisce la frequenza dei controlli. Questa è determinata sulla base di un'analisi del rischio e varia a seconda dell'ente che li effettua. Per cui sono previsti controlli:

- a) almeno una volta ogni 6 anni, per i soggetti sottoposti al controllo del MEF.

Trattasi degli iscritti, come sopra precisato, alla sezione A del Registro dei Revisori

Legali, che abbiano incarichi di revisione legale del bilancio di esercizio e consolidato di imprese che superano almeno due dei seguenti limiti/parametri numerici:

- 1) totale attivo patrimoniale: almeno 4 milioni di euro;
- 2) ricavi netti delle vendite e prestazioni: almeno 8 milioni di euro;
- 3) numero medio di occupati durante l'esercizio: almeno 50 dipendenti.

- b) con periodicità superiore a 6 anni, ma entro il termine massimo di conservazione della documentazione di revisione, per i revisori sottoposti al controllo del **MEF** che hanno incarichi su imprese che non superano i parametri dimensionali, di cui alla lettera a);
- c) almeno una volta ogni 3 anni, per i soggetti sottoposti al controllo della **Consob** (revisioni EIP).

#### 4) L'ANALISI e LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO

La valutazione del rischio viene effettuata in due momenti distinti, tenendo conto delle caratteristiche soggettive del revisore e del suo portafoglio clienti.

Fase 1: viene definito l'elenco dei soggetti da controllare mediante selezione sulla base delle caratteristiche soggettive del Revisore e dei dati basilari degli incarichi attivi. Questo processo include anche l'analisi di eventuali provvedimenti presi nei confronti del professionista, come quelli previsti dagli articoli 24 e 24-bis del d.lgs. 39/2010;

Fase 2: affinamento del primo elenco attraverso un'analisi del portafoglio clienti del Revisore, considerato:

- il **numero degli incarichi** distinti per tipologia societaria;
- la **dimensione delle imprese** revisionate (di cui ai limiti riportati al punto 3.);
- il **totale dei corrispettivi** di revisione legale dei conti maturati nell'anno.

Nel caso in cui la revisione sia affidata al Collegio sindacale, il MEF individuerà il soggetto da controllare sulla base dell'analisi del rischio, ovvero selezionerà il sindaco da sottoporre al controllo del MEF sulla base:

- delle caratteristiche soggettive (in primis);
- ma anche del portafoglio clienti (numero incarichi, dimensione società e totale corrispettivi).

Il Mef prevede, inoltre, di estendere agli altri componenti del collegio sindacale le verifiche, pur sempre considerando che i parametri di rischio dei tre distinti soggetti potrebbero essere diversi.

## 5) CRITERI DI SELEZIONE DEGLI ISPETTORI DELLA QUALITA'

Ai sensi dell'art. 21-bis, comma da 6 a 8, del D.Lgs. n. 39/2010, gli ispettori della qualità saranno scelti da un apposito elenco istituito, in quanto devono essere dotati di competenze altamente tecniche nel campo della revisione legale dei conti, dell'informativa finanziaria e del bilancio, maturate nel corso di una pluriennale esperienza teorica e pratica, e di una specifica formazione in materia di controllo della qualità, come richiesta dall'art. 5-bis del D.Lgs. n. 39/2010, al fine di rendere omogeneo il livello qualitativo dei controlli.

Per questo scopo, sono stati istituiti degli appositi percorsi formativi, altamente specialistici (con superamento di un esame finale che attesti l'acquisizione delle competenze richieste dall'incarico stesso).

## 6) SVOLGIMENTO DEI CONTROLLI DELLA QUALITA'

Sarà elaborato un **manuale metodologico** contenente procedure e direttive che dovranno essere seguite dall'ispettore che svolge il controllo di qualità, per evitare comportamenti eccessivamente discrezionali e conseguenti contestazioni da parte dei soggetti controllati. Sarà predisposto un **programma di lavoro predefinito**, al fine di ottimizzare le tempistiche dei controlli e garantire uniformità e obiettività dell'attività degli ispettori. Il controllo sarà, quindi, svolto da un *'team'* formato da almeno due ispettori, di cui almeno uno del MEF (anche, eventualmente, con funzione di *'tutor'*), che potranno effettuare le verifiche con modalità diverse, in presenza o da remoto.

Nella Relazione finale è stabilito inoltre che il revisore selezionato sarà informato con congruo preavviso.

Durante i controlli, che si prevede inizieranno nel corso del 2024, i revisori sono tenuti a collaborare con gli ispettori della qualità. Questo implica l'accesso ai locali del revisore, la fornitura di informazioni e la consegna dei documenti e delle carte di lavoro richiesti.

## 7) COMPENSO DEGLI ISPETTORI DELLA QUALITA' E INCREMENTO DEL CONTRIBUTO ANNUALE

Come stabilito ai sensi del comma 12 dell'art. 21-bis del D.Lgs. n. 39/2010, gli oneri derivanti dallo svolgimento dei controlli della qualità devono essere finanziati dai contributi degli iscritti al Registro.

Pertanto, per i Revisori iscritti alla Sezione A, assoggettati al controllo del MEF, il contributo sarà adeguato e incrementato "ad hoc", ovvero calcolato sulla base dei

corrispettivi della revisione legale dei conti maturati nell'anno precedente. Per coloro che sono iscritti alla Sezione B e per i soggetti di cui all'art. 20, comma 2, del D.Lgs. n. 39/2010, invece, è previsto un aumento minimo del contributo.

\* \* \*

## **Approfondimenti**

### **La disciplina sanzionatoria a seguito del controllo di qualità dell'attività del revisore legale dei conti**

Il 19 ottobre 2021, si ricorda che è entrato in vigore il Decreto del MEF che disciplina il procedimento per l'**adozione delle sanzioni amministrative** in caso di **irregolarità** nello svolgimento dell'attività di **revisione legale**.

Il D.M. 8 luglio 2021, n. 135, ha disciplinato il regolamento concernente la procedura per l'adozione dei provvedimenti sanzionatori nel caso di **violazioni** delle disposizioni in materia di revisione legale, le quali - come specificato nell'art. 2, in riferimento all'art. 21, comma 1, lett. f), del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 - sono **circoscritte ai seguenti casi**:

- ✓ **mancato assolvimento dell'obbligo di formazione continua (art. 5 del D.Lgs. n. 39/2010);**
- ✓ **inosservanza degli obblighi di comunicazione:**
  - delle **informazioni del Registro**;
  - dei **dati** comunque richiesti per la corretta **individuazione del revisore o della società di revisione** legale, degli **incarichi** da essi svolti e dei relativi **ricavi e corrispettivi** (art. 24, comma 2, lett. b, del D.Lgs. n. 39/2010);
- ✓ **dichiarazioni mendaci** contenute nella **relazione annuale del tirocinio** (art. 3, comma 4, del D.Lgs. n. 39/2010);
- ✓ **violazione:**
  - dei principi di **deontologia e scetticismo professionale, indipendenza e obiettività** (artt. 9 e 10 del D.Lgs. n. 39/2010), come esplicitati dal codice dei principi di deontologia professionale);
    - dei **principi di revisione** (art. 11 del D.Lgs. n. 39/2010);
  - degli altri **atti integrativi** di tali principi, adottati nello svolgimento della revisione legale (Capo IV del D.Lgs. n. 39/2010);
- ✓ mancata, incompleta o tardiva effettuazione degli interventi indicati nella **relazione**, contenente la descrizione degli esiti del **controllo di qualità** e le eventuali raccomandazioni al revisore legale o alla società di revisione (art. 20, commi 16 e 17, del D.Lgs. n. 39/2010), entro il termine in essa specificato;

- ✓ mancanza, nella **relazione di revisione e giudizio di bilancio**, dei requisiti previsti dall'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010;
- ✓ mancata o inadeguata adozione di un **sistema interno di segnalazione** (art. 24, comma 9, del D.Lgs. n. 39/2010).

L'“**Iter**” del procedimento disciplinare si sviluppa secondo n. **5 step ben precisi**:

#### **1. Accertamento da parte del MEF (art. 3)**

Il MEF acquisisce gli elementi sottostanti la violazione, ascrivibili al revisore o alla società di revisione. L'accertamento si perfeziona con la predisposizione di un verbale di accertamento, conservato dal MEF. La data del verbale di accertamento, da cui decorrono i termini di cui all'art. 4, comma 1 (ossia entro 30 giorni), è poi comunicata nella lettera di contestazione.

#### **2. Contestazione addebiti (art. 4)**

Con l'invio della lettera di contestazione degli addebiti, che deve essere effettuata il prima possibile e, comunque, entro il termine di centottanta giorni dall'accertamento (ovvero entro trecentosessanta giorni, se l'interessato risiede o ha la sede all'estero), la commissione dà avvio al procedimento sanzionatorio.

#### **3. Audizione dell'interessato (art. 5)**

Entro 30 giorni dal ricevimento della lettera di contestazione, l'interessato può chiedere di essere sottoposto ad audizione personale presso la commissione. L'audizione può essere svolta anche in modalità telematica, a cui possono partecipare i rappresentanti dell'Ufficio che ha accertato la violazione. Della seduta viene redatto apposito verbale. L'interessato è convocato, mediante comunicazione, almeno dieci giorni prima dello svolgimento della seduta stessa, e potrà farsi assistere da un difensore.

#### **4. Proposta di sanzione o archiviazione (art. 6)**

La commissione, acquisite le deduzioni formulate per iscritto in ordine ai fatti e alle irregolarità contestati e anche quelle acquisite eventualmente durante l'audizione personale dell'interessato, formula - entro il termine di centoventi giorni dalla data di ricezione della contestazione degli addebiti - proposta motivata di sanzione al MEF, contenente la specifica determinazione del tipo e dell'entità della sanzione oppure, se ritiene che le contestazioni siano infondate, propone l'archiviazione del procedimento.

## 5. Conclusione del procedimento (art. 7)

Completata la fase istruttoria, la commissione, se non ritiene di disporre l'archiviazione del procedimento (con notizia all'interessato), applica, con provvedimento motivato, le **sanzioni previste dall'art. 24 del D.Lgs. n. 39/2010**. Il termine massimo per la conclusione del procedimento sanzionatorio è stabilito in centottanta giorni (ovvero in trecentosessanta giorni, se l'interessato risiede o ha sede all'estero), decorrenti dalla data di ricezione della lettera di contestazione degli addebiti.

Le sanzioni amministrative applicate sono pubblicate sul sito istituzionale della revisione legale, in apposita area, comprese le informazioni concernenti il tipo, la natura della violazione e l'identità della persona fisica o giuridica a cui la sanzione è applicata. È possibile che pubblicazione delle sanzioni avvenga in forma anonima da parte del MEF nelle situazioni di cui all'art. 24, comma 7, del D.Lgs. n. 39/2010.

\* \* \*

Per concludere, il controllo di qualità dei revisori è un elemento fondamentale per garantire l'integrità e la trasparenza dell'attività di revisione contabile in Italia.

La periodicità dei controlli, la valutazione del rischio e la cooperazione dei revisori sono tutti elementi chiave che contribuiscono a mantenere elevati standard di qualità e professionalità in questo settore sempre più rilevante.

Brescia, 13 Marzo 2024

