

# La revisione legale e il controllo della qualità: il P.R. ISCQ 1

di Alberto Pesenato (\*)

Il controllo di qualità stabilito dal D. Lgs. n. 39/2010 è basato sui Principi di Revisione ISA: 200 - 220 - ISCQ 1. Questo secondo contributo illustra nei fatti alcune caratteristiche richieste dal P.R. ISCQ 1 e propone un estratto della check list riferita a tale principio.

Le regole e linee guida espresse nei Principi di Revisione 200, ISA 220 e ISCQ 1 (1) riferite al controllo qualità nella revisione hanno lo scopo di dettare delle direttive che si adattino ad organizzazioni complesse quali le società di revisione.

Il singolo revisore legale dovrà adattare tali regole alla sua individuale struttura creando delle proprie semplici check lists.

Il principio di revisione 200 identifica come cardini della qualità: l'indipendenza del revisore, 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 internazionali (2).

L'argomento, di fondamentale importanza, non è stato finora trattato in alcuna sede sia istituzionale e tantomeno dagli Organi Professionali a ciò preposti.

In estrema sintesi il «controllo della qualità» non è altro che la rigorosa applicazione dei principi di revisione (ISA) e della pratica professionale in materia nella gestione del lavoro specifico del revisore legale (3).

La revisione può essere un lavoro di equipe, dove ogni professionista ha funzioni e responsabilità ben precise nella scala gerarchica di seguito brevemente esposta.

A meno che non sia un revisore legale individuale, il gruppo di lavoro si compone di: (4)

- un socio (partner), che è il responsabile assoluto del mandato, all'interno della società, nei confronti del cliente e verso i terzi;

- un dirigente (manager), che è responsabile verso il socio dell'esecuzione del lavoro, della pianificazione, dei programmi, ecc.;

- uno o due revisori (senior), che rispondono al dirigente, svolgono i lavori più importanti e seguono il lavoro degli assistenti;

- un primo ed un secondo assistente che eseguono i controlli loro affidati in base ad un programma di revisione dettagliato.

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:

Note:

(\*) Revisore legale, Consulente Area D. Lgs. 231/2001, Dottore commercialista in Verona

(1) P.R. ISCQ 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.

(2) P.R. 200 - Regole 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21.

(3) Per approfondimenti si veda: Manuale del Revisore Legale, WKI - Ipsoa 2012 - V Edizione Parti II - III - IV - V e VI. Il Manuale è indicato quale "Best practice". Dal MEF - RGS (Ministero delle Finanze - Ragioneria Generale dello Stato) che lo indica tra i testi consigliati.

(4) Parte VI Capp. 74 - 75 - 76

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.

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 forniscono in Tavola 1 delle soluzioni indicative per assolvere agli obblighi imposti dai P.R. ISCQ 1.

## Il controllo qualità nella revisione legale: P. R. ISCQ 1 - organizzazione del soggetto abilitato

L'obiettivo del soggetto abilitato (5) alla revisione è quello di istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità per conseguire una ragionevole sicurezza che il suo personale rispetti i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamentari applicabili

Il documento ISCQ 1 nelle sue 59 regole e 75

linee guida ben espone tali concetti che possono essere in generale sintetizzati in:

- 1) applicazione e conformità delle regole pertinenti;
- 2) elementi di un sistema di controllo della qualità;
- 3) responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato;
- 4) principi etici applicabili;
- 5) accettazione e mantenimento del rapporto con il cliente;
- 6) risorse umane;
- 7) svolgimento dell'incarico;
- 8) monitoraggio.

Nota:

(5) 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. 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.

Tavola 1 - Questionario sul controllo interno: ISCQ 1 (Estratto esemplificativo)

Descrizione	Sì	No	Rif. Flow chart	Note
1) Applicazione e conformità delle regole pertinenti				
Il personale del soggetto abilitato che ha la responsabilità di istituire e mantenere il sistema di controllo della qualità deve acquisire la comprensione del testo completo del ISQC 1.				
Il soggetto abilitato deve conformarsi a ciascuna regola del ISQC 1.				
Il soggetto abilitato deve considerare se la presenza di aspetti o di circostanze particolari richieda di stabilire direttive e procedure ulteriori rispetto a quelle richieste dal ISQC 1.				

2) Elementi di un sistema di controllo della qualità				
Descrizione	Si	No	Rif. Flow chart	Note
<p>È stato istituito ed è in vigore un sistema di controllo della qualità che includa direttive e procedure relative a ciascuno dei seguenti elementi:</p> <p>a) le responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato?</p> <p>b) i principi etici applicabili?</p> <p>c) l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici?</p> <p>d) le risorse umane?</p> <p>e) lo svolgimento dell'incarico?</p> <p>f) il monitoraggio?</p> <p>Esiste documentazione delle direttive e relativa comunicazione a tutti i collaboratori?</p>				
3) Responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato				
Descrizione	Si	No	Rif. Flow chart	Note
<p>Sono state stabilite direttive e procedure configurate per promuovere al suo interno una cultura che riconosca che la qualità è essenziale nello svolgimento degli incarichi?</p> <p><i>Omississ.....</i></p>				
4) Principi etici applicabili				
Descrizione	Si	No	Rif. Flow chart	Note
<p>Sono in essere direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza tutti i collaboratori rispettino i principi etici applicabili?</p> <p><i>Indipendenza</i></p> <p>Sono in essere direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che tutti i collaboratori e, ove applicabile, altri soggetti tenuti al rispetto dei principi di indipendenza (incluso il personale degli altri soggetti appartenenti alla rete), mantengano l'indipendenza, ove ciò sia richiesto dai principi etici applicabili?</p> <p>Tali direttive e procedure consentono di:</p> <p>a) comunicare i propri principi di indipendenza a tutti i collaboratori e, ove applicabile, agli altri soggetti tenuti a rispettarli?</p> <p>b) identificare e valutare le circostanze e i rapporti che costituiscono minacce all'indipendenza e porre in essere le azioni appropriate per eliminarle ovvero ridurle ad un livello accettabile, applicando misure di salvaguardia, ovvero, se ritenuto appropriato, recedendo dall'incarico, ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili?</p> <p>Tali direttive e procedure prevedono che:</p> <p>a) i responsabili degli incarichi comunicano al responsabile del mandato le informazioni pertinenti in merito agli incarichi ricevuti dal cliente, incluso l'oggetto dei servizi, al fine di consentire di valutare l'eventuale impatto complessivo sui principi di indipendenza?</p> <p><i>Omississ...</i></p> <p>Sono in essere direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che le violazioni dei principi di indipendenza siano segnalate, e per consentire che siano intraprese azioni appropriate per risolvere tali situazioni?</p> <p>Le direttive e le procedure includono regole affinché:</p> <p>a) il personale comunichi tempestivamente al soggetto abilitato le violazioni dell'indipendenza di cui sia venuto a conoscenza?</p> <p><i>Omississ...</i></p>				

Almeno una volta all'anno, si acquisisce una conferma scritta della conformità alle proprie direttive e procedure sull'indipendenza, da parte di tutto il personale a cui è richiesta l'indipendenza in base ai principi etici applicabili?

Si sono adottate direttive e procedure che:

a) indichino i criteri per determinare quando sono necessarie misure di salvaguardia per ridurre la minaccia della familiarità ad un livello accettabile, nel caso in cui, per lo svolgimento di un incarico finalizzato a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione, ci si avvalga dello stesso personale esperto per un lungo periodo di tempo?

Omississ...


5) Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici

*Descrizione*

Si sono emesse direttive e procedure per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici, configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che la bostra organizzazione pone in essere o mantiene unicamente i rapporti e gli incarichi per i quali:

a) dispongano le competenze per svolgere l'incarico e abbia la possibilità di svolgerlo, inclusi la disponibilità di tempo e di risorse?

b) siano in grado di rispettare i principi etici applicabili?

Omississ...

Tali direttive e procedure prevedono che:

a) si acquisiscano le informazioni che si ritengono necessarie nelle circostanze prima di accettare un incarico con un nuovo cliente, quando si decide se mantenere un incarico già in essere e quando si considera se accettare un nuovo incarico con un cliente già acquisito?

Omississ...

Sono state emesse direttive e procedure sul mantenimento di un incarico e del rapporto con il cliente per i casi in cui si acquisiscano informazioni che, se fossero state disponibili prima, ci avrebbero indotti a rifiutare l'incarico?

Tali direttive e procedure includono la considerazione:

a) delle responsabilità professionali e legali che si applicano alle circostanze, incluso l'eventuale obbligo, da parte nostra, di informare la persona o le persone che hanno conferito l'incarico, ovvero, in alcuni casi, le autorità di vigilanza?

Omississ...

Sì	No	Rif. Flow chart	Note

6) Risorse umane

*Descrizione*

1. Si sono adottate direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza di avere sufficiente personale con le competenze, le capacità e l'impegno al rispetto dei principi etici, necessari per:

a) svolgere gli incarichi in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili?

b) consentire di emettere relazioni appropriate alle circostanze?

Sì	No	Rif. Flow chart	Note

Mix professionale (*)			
Qualifica professionale		Tempo	
		Minimo	Massimo
<i>Partner</i>	(Responsabile dell'incarico) (*)	4%	7%
<i>Manager</i>	(dirigente)	14%	17%
<i>Senior</i>	(responsabile operativo)	25%	35%
<i>Assistant</i>	(assistente)	41%	57%

2. Assegnazione dei team degli incarichi  
 Si è assegnata la responsabilità di ciascun incarico ad un responsabile ed ha stabilito direttive e procedure affinché:  
 l'identità ed il ruolo del responsabile dell'incarico siano comunicati ai membri della direzione del cliente con responsabilità strategiche e ai responsabili delle attività di governante del cliente?  
*Omississ...*

3. Si sono stabilite direttive e procedure per l'assegnazione di personale appropriato in possesso delle necessarie competenze e con le capacità di:  
 a) svolgere gli incarichi in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili?  
 b) consentire di emettere relazioni appropriate alle circostanze?

7) Svolgimento dell'incarico

Descrizione	Si	No	Rif. Flow chart	Note
1. Si sono adottate procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che gli incarichi siano svolti in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili e che il soggetto abilitato emetta relazioni appropriate alle circostanze? Tali direttive e procedure includono: a) gli aspetti rilevanti al fine di favorire l'uniformità della qualità nello svolgimento degli incarichi? <i>Omississ...</i>				
2. Le direttive e le procedure sulla responsabilità del riesame del lavoro sono stabilite sulla base del principio che il lavoro dei membri meno esperti del team sia riesaminato da quelli più esperti?				
3. <i>Consultazione</i> Si sono adottate direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che: a) sugli aspetti complessi o controversi si svolgano consultazioni appropriate? <i>Omississ...</i>				
4. <i>Riesame della qualità dell'incarico</i> Si sono adottate direttive e procedure in base alle quali, per determinati incarichi, sia richiesto un riesame della qualità che fornisca una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e delle conclusioni raggiunte nella predisposizione della relazione? Tali direttive e procedure: richiedono un riesame della qualità dell'incarico per tutte le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate? <i>Omississ...</i>				
6. Sono in essere direttive e procedure affinché il riesame della qualità dell'incarico includa: a) una discussione degli aspetti significativi con il responsabile dell'incarico? b) il riesame del bilancio o di informazioni su altri aspetti e della bozza di relazione; <i>Omississ...</i>				

<p><i>Requisiti di idoneità del responsabile del riesame della qualità dell'incarico</i></p> <p>8. sono state istituite direttive e procedure per disciplinare la nomina del responsabile del riesame della qualità dell'incarico e per stabilirne l'idoneità mediante:</p> <p>a) le qualifiche tecniche richieste per ricoprire il ruolo, incluse l'esperienza e l'auto-rità necessarie?</p> <p>b) limiti entro i quali è possibile consultare il responsabile del riesame della qualità dell'incarico senza comprometterne l'obiettività?</p> <p><i>Omississ...</i></p> <p><i>Divergenze di opinione</i></p> <p>12. Sono in essere direttive e procedure per affrontare e risolvere le divergenze di opinione nell'ambito del team dell'incarico, con coloro che sono stati consultati e, ove applicabile, tra il responsabile dell'incarico e il responsabile del riesame della qualità dell'incarico?</p> <p>13. Tali direttive e procedure richiedono che:</p> <p>a) le conclusioni raggiunte siano documentate e poste in essere?</p> <p>b) la relazione non sia emessa finché l'aspetto non è stato risolto?</p> <p>Documentazione dell'incarico</p> <p>Completamento della raccolta della documentazione dell'incarico nella versione definitiva</p> <p>14. Sono in essere direttive e procedure affinché i team degli incarichi completino tempestivamente la raccolta della documentazione degli incarichi nella versione definitiva dopo che le relazioni sono state emesse?</p> <p><i>Riservatezza, custodia, integrità, accessibilità e recuperabilità della documentazione dell'incarico</i></p> <p>15. Sono adottate direttive e procedure configurate per preservare la riservatezza, la custodia, l'integrità, l'accessibilità e la recuperabilità della documentazione dell'incarico?</p> <p>Conservazione della documentazione dell'incarico</p> <p>16. Sono state emesse direttive e procedure in merito alla conservazione della documentazione dell'incarico per un periodo sufficiente a soddisfare le proprie esigenze o quanto richiesto da leggi o regolamenti?</p>	<table border="1" style="width: 100%; height: 100%;"> <tr><td style="width: 25%;"></td><td style="width: 25%;"></td><td style="width: 25%;"></td><td style="width: 25%;"></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> </table>																												
<p>8) Monitoraggio</p> <p style="text-align: center;"><i>Descrizione</i></p> <p>1. È istituito un processo di monitoraggio configurato per conseguire una ragionevole sicurezza che le direttive e le procedure del sistema di controllo della qualità siano pertinenti, adeguate e operino in modo efficace?</p> <p>Tale processo:</p> <p>a) comprende un'analisi e una valutazione continue del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato, inclusa l'ispezione, su base ciclica, di almeno uno tra gli incarichi conclusi da ciascun responsabile?</p> <p><i>Omississ...</i></p> <p>2. <i>Valutare, comunicare e porre rimedio alle carenze identificate</i></p> <p>Si può valutare l'effetto delle carenze rilevate a seguito del processo di monitoraggio e stabilire se si tratti di:</p> <p>a) casi che non indicano necessariamente che il sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato non è sufficiente a conseguire una ragionevole sicurezza della conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili, e che le relazioni emesse sono appropriate alle circostanze? ovvero</p> <p><i>Omississ...</i></p> <p>7. Alcuni soggetti abilitati operano nell'ambito di una rete e, per motivi di uniformità, possono implementare alcune delle procedure di monitoraggio a livello di rete. Qualora il soggetto abilitato operi nell'ambito di una rete seguendo direttive e procedure di monitoraggio comuni configurate per conseguire la conformità al ISQC 1 e faccia affidamento su tale sistema di monitoraggio, le direttive e le procedure del soggetto abilitato richiedono che:</p>	<table border="1" style="width: 100%; height: 100%;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%;">Sì</th> <th style="width: 10%;">No</th> <th style="width: 15%;">Rif. Flow chart</th> <th style="width: 25%;">Note</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> </tbody> </table>	Sì	No	Rif. Flow chart	Note																								
Sì	No	Rif. Flow chart	Note																										

<p>a) almeno una volta all'anno, la rete comunichi l'ambito di applicazione, l'estensione e i risultati complessivi del processo di monitoraggio alle persone appropriate nell'ambito dei soggetti appartenenti alla rete?</p> <p>b) la rete comunichi prontamente eventuali carenze identificate nel sistema di controllo della qualità alle persone appropriate nell'ambito dei soggetti appartenenti alla rete, così che possano essere intraprese le azioni necessarie, in modo che i responsabili degli incarichi nell'ambito dei soggetti appartenenti alla rete possano fare affidamento sui risultati del processo di monitoraggio svolto a livello di rete, eccetto qualora i soggetti o la rete raccomandino diversamente?</p> <p><i>Reclami e segnalazioni</i></p> <p>1. Il soggetto abilitato ha stabilito direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che siano trattati in modo appropriato:</p> <p>a) i reclami e le segnalazioni che hanno ad oggetto la mancata conformità del lavoro svolto dal soggetto abilitato ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili?</p> <p><i>Omississ...</i></p>		
---	--	--

N.B.: Ogni risposta NO corrisponde generalmente ad un punto da chiarire, e deve generare un commento da parte del responsabile dell'incarico. Se una risposta NO non comporta una carenza, essa va adeguatamente giustificata. Questa check list va aggiornata ogni revisione (6).  
 (\*) Fonte: Assirevi

Nota:

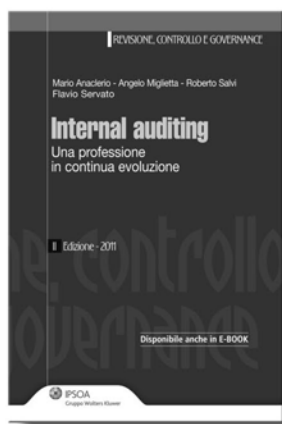
(6) Il lettore potrà trovare le tre check lists nel Cap. 33 del Manuale del Revisore Legale V Edizione 2012.

**LIBRI**

**Internal auditing**

**Una professione in continua evoluzione**

*M. Anaclerio, A. Miglietta, R. Salvi, F. Servato*  
 Ipsoa, II Edizione, 2011, pagg. 290, € 45,00



L'internal auditing è una professione in continua evoluzione che si trova ad operare in un contesto nel quale variano:

- gli stakeholder e le loro aspettative;
- i modelli di business;
- la normativa di riferimento (sicurezza sul lavoro, privacy, antiriciclaggio, tracciabilità dei rifiuti ecc.).

In uno scenario così mutevole è importante che la funzione di controllo interno organizzi la propria attività per essere in grado di riconoscere tempestivamente i rischi connessi al business della propria azienda e di comunicarli a chi ha il potere decisionale per intervenire a mitigare le minacce.

Per questi motivi in questa seconda edizione integralmente rivista - pur preservando la parte relativa alla descrizione ed implementazione del sistema di controllo interno - si è voluto dare ampio spazio alla funzione di internal audit, alle sue principali attività e ai rapporti che la stessa deve intrattenere con gli altri attori che interagiscono a vario titolo sul sistema di controllo interno: il Consiglio di amministrazione, il Comitato per il controllo interno, il Collegio sindacale, la funzione di risk management e di compliance e l'organismo di vigilanza. L'approccio integrato alla gestione dei rischi richiede infatti il migliore coordinamento possibile tra tutti coloro che partecipano alla governance aziendale. Tale esigenza di coordinamento si è resa peraltro ancor più evidente con la riforma della revisione legale dei conti introdotta dal D.Lgs 39/2010 che ha disciplinato i ruoli e i compiti del Comitato per il controllo interno e la revisione contabile negli enti di interesse pubblico, lasciando ampi spazi interpretativi circa le modalità di regolamento dei rapporti con il Comitato per il controllo interno previsto dal Codice di Autodisciplina degli emittenti.

Per ulteriori informazioni o per l'acquisto:

- Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa  
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- Agenzie Ipsoa di zona  
(www.ipsoa.it/agenzie)
- www.ipsoa.it