

# Il controllo della qualità nella revisione legale

di Alberto Pesenato (\*)

Il D.Lgs. n. 39/2010 ha stabilito che il soggetto abilitato alla revisione legale sarà sottoposto a un controllo di qualità basato sulla verifica degli atti e procedure di revisione adottate ed applicate; detto Controllo di Qualità farà riferimento ai Principi di Revisione ISA: 220 - ISCQ 1. Il presente intervento ne illustra i principi generali dando anche alcune indicazioni operative al Revisore Legale.

## L'innovazione

Il D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 ha apportato un'importante novità: il controllo di qualità sull'operato dei revisori (1).

I soggetti abilitati alla revisione (2) saranno soggetti a un controllo di qualità almeno ogni sei anni, almeno ogni tre se svolgono la revisione legale su enti di interesse pubblico.

Il controllo di qualità sarà effettuato da persone fisiche in possesso di adeguata formazione ed esperienza professionale in materia di revisione e di informativa finanziaria e di bilancio, nonché di formazione specifica in materia di controllo della qualità. La selezione delle persone da assegnare a ciascun controllo avverrà in base a una procedura volta a escludere conflitti di interesse tra le stesse e i revisori oggetto del controllo.

Il controllo della qualità, basato sulla verifica dei documenti di revisione selezionati, include:

- valutazione della conformità ai principi di revisione;
- requisiti di indipendenza del revisore;
- quantità e qualità delle risorse impiegate nell'attività di revisione;
- congruità dei corrispettivi;
- sistema interno di controllo della qualità nelle società di revisione legale.

I soggetti incaricati del controllo redigono una relazione che contiene gli esiti dello stesso e le eventuali raccomandazioni al revisore di effettuare specifici interventi, con l'indicazione del relativo termine. Se questi non so-

no posti in essere, il ministero dell'Economia e delle Finanze e la Consob (per gli enti pubblici) possono applicare le sanzioni. Il Ministero dell'Economia, sentita la Consob, detta con proprio provvedimento le disposizioni di attuazione, definendo, in particolare, i criteri per lo svolgimento del controllo di qualità, mentre la Consob (con regolamento) se ne occupa per i revisori degli enti di diritto pubblico.

Il decreto, attribuendo le funzioni di vigilan-

### Note:

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

(1) Per approfondimenti su figura e attività del revisore si vedano, dello stesso Autore di questo articolo, *Manuale del Revisore Legale - La revisione contabile per imprese industriali commerciali e PMI* WkI - Ipsoa 2011 IV Edizione e *Modello di organizzazione, gestione e controllo ex D.Lgs. 231/2001 - Linee guida per la redazione, presentazione ed applicazione: il caso ALPE Holding S.p.A.* II Edizione - WkI Ipsoa 2010.

(2) 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 (ISCQ 1, Definizioni: g'')

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.

za sui revisori al Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha optato per una scelta che appare unica a livello europeo e si discosta dall'impostazione seguita dagli altri Stati membri che hanno creato autorità ad hoc con l'esclusiva funzione di vigilare sui revisori.

Il decreto ha, invece, ritenuto adeguato per lo svolgimento della vigilanza sui revisori un soggetto, indubbiamente di elevato livello, facente parte della struttura di governo, ma deputato a gestire altre materie e tematiche rilevanti. A tale soggetto, inoltre, è stato attribuito il compito di disciplinare, mediante un cospicuo numero di Regolamenti, molti aspetti di dettaglio riguardanti la revisione, incluse aree tra cui, ad esempio, la formazione continua e il controllo di qualità, che, come noto, richiedono una complessa attività organizzativa ed un tempestivo avvio della loro esecuzione.

Il soggetto incaricato del controllo sulla qualità della revisione dovrà essere in grado di ripercorrere le varie fasi della revisione, vale a dire il percorso svolto dal revisore legale singolo o società di revisione per giungere alla conclusione del lavoro documentata e finalizzata nella relazione di revisione.

Il controllo riguarderà innanzitutto l'attività svolta, ovvero come è stato programmato ed eseguito l'intervento di revisione e avrà per oggetto le carte di lavoro e l'organizzazione ed archiviazione delle stesse.

Il controllo della qualità si basa sulla verifica delle procedure di revisione applicate, sulla valutazione della loro conformità ai principi di revisione, sui requisiti di indipendenza del revisore, sulla quantità e qualità dei collaboratori impiegati, congruità dei corrispettivi richiesti, verifica del sistema interno di controllo della qualità stessa nelle società di revisione ed altro.

## ISA (International Standards on Auditing): struttura e composizione

Ogni principio ISA (3) si divide in cinque parti ma se si escludono le tre (Introduzione, Obiettivi, e Definizione) introduttive, le parti fondamentali sono due (Regole e Linee Guida). Queste ultime si distinguono per il fatto che le regole sanciscono il principio da ap-

plicare; mentre le linee guida indicano spiegazioni per porre le regole in essere.

In effetti le linee guida:

a) spiegano con maggiore precisione il significato di una regola o quale sia il suo ambito di applicazione;

b) includono esempi di direttive e di procedure che possono essere appropriate alle circostanze.

Le linee guida sono rilevanti ai fini di una corretta applicazione delle regole e possono fornire anche informazioni di carattere generale sugli aspetti affrontati nel principio di revisione. Anche l'Isa 200 (4), relativo a obiettivi e svolgimento della revisione, ribadisce quanto sopra.

## Il controllo di qualità (ISA 220 - ISQC 1): regole e linee guida

Il controllo della qualità dell'operato del revisore legale si basa su 6 principi come dettato dalle regole e linee guida dei Principi di revisione 220 e ISQC 1; infatti il soggetto abilitato deve istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità che includa direttive e procedure relative a ciascuno dei seguenti elementi:

a) le responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato (5);

b) i principi etici applicabili;

### Note:

(3) Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in collaborazione con Assirevi e Consob, ha tradotto gli Isa, le società di revisione li utilizzano da tempo e gli stessi ISA ne auspicano l'utilizzazione (Isa 200, A54). La traduzione sarà sottoposta al vaglio della Ue, gli ISA contengono una parte obbligatoria, costituita dalle «Regole» e una parte applicativa, costituita dalle «Linee Guida e altro materiale applicativo» che, a volte, contiene anche delle «Appendici».

(4) Il principio di revisione internazionale Isa 200 tratta delle responsabilità generali del revisore indipendente nello svolgimento della revisione contabile del bilancio in conformità ai principi di revisione. Definisce gli obiettivi generali del revisore indipendente e spiega la natura e la portata di una revisione contabile configurata in modo da consentire al revisore indipendente il raggiungimento di tali obiettivi. Illustra inoltre l'oggetto, il livello di autorevolezza e la struttura dei principi di revisione e include le regole che stabiliscono le responsabilità generali del revisore indipendente applicabili a tutte le revisioni contabili.

(5) *Manuale del Revisore Legale - Parte VI - Capp. 64 - 65 - 66.*

- c) l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici (6);
- d) le risorse umane (7);
- e) lo svolgimento dell'incarico (8);
- f) il monitoraggio.

L'organizzazione del controllo qualità è indirizzato su due livelli.

Il primo livello riguarda le regole generali e linee guida a cui deve attenersi l'organizzazione deputata alla revisione legale definite sopra dalle lettere a) b) c) e in parte d); il secondo riguarda l'applicazione specifica e l'organizzazione dell'intervento di revisione ed il controllo dello stesso definite sopra dalle lettere e) f) e parte della d).

Si presenta una sintesi dei vari obblighi che il soggetto abilitato è tenuto ad assolvere utilizzando, anche in questo caso, degli strumenti appropriati (questionari e check list) (9) che agevolino l'adozione ed applicazione di quanto imposto dai principi di revisione.

## Le Linee Guida

### **Responsabilità apicali per la qualità**

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di:

- 1) documentare le proprie direttive e procedure e comunicarle al personale;
- 2) stabilire direttive e procedure tali che la persona (o le persone) a cui è stata attribuita la responsabilità operativa del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato abbia (abbiano) esperienza e capacità sufficienti e appropriate, nonché l'autorità necessaria ad assumere tale responsabilità.

### **Principi etici applicabili (10)**

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di stabilire direttive e appropriate procedure per ottenere una ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato stesso ed i suoi collaboratori ed il personale rispettino i principi etici applicabili (indipendenza e obiettività, riservatezza, correttezza e competenza professionale, integrità e irreprensibilità); inoltre ha l'obbligo di stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che, all'interno della struttura, i propri collaboratori, il personale 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. Tali direttive e procedure devono consentire al soggetto abilitato di:

- a) comunicare i propri principi di indipendenza al personale e, ove applicabile, agli altri soggetti tenuti a rispettarli;
- 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.

### **L'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente (11) e di incarichi specifici**

Il soggetto abilitato deve adottare direttive e procedure per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici, configurate per conseguire una ragionevole sicurezza di porre in essere o mantenere unicamente i rapporti e gli incarichi per i quali:

- a) disponga delle competenze e abbia la possibilità di svolgerlo, inclusi la disponibilità di tempo e di risorse;
- b) sia in grado di rispettare i principi etici applicabili;
- c) abbia considerato l'integrità del cliente e non disponga di informazioni che possano indurlo a concludere che il cliente manchi di integrità.

Tali direttive e procedure devono prevedere che il soggetto abilitato:

- a) acquisisca le informazioni che ritiene 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;

#### **Note:**

(6) Op. Cit. Parte II - Cap. 13.

(7) Op. Cit. Parte VI - Capp 16 - 64 - 65 - 66.

(8) Op. Cit. Parte II - Capp. 16 - 22 - 23.

(9) Tali strumenti operativi saranno oggetto di futuri eventuali interventi in questa stessa rivista.

(10) Op. Cit. Cap. 64.

(11) Op. Cit. Cap. 13.

b) stabilisca se è appropriato accettare l'incarico da un cliente nuovo o già acquisito qualora, accettando tale incarico, si identifichi un potenziale conflitto di interessi;

c) documenti il modo in cui sono state risolte le problematiche, qualora ne siano identificate e il soggetto abilitato decida di accettare o di mantenere il rapporto con il cliente o un incarico specifico.

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di stabilire direttive e procedure sul mantenimento di un incarico e del rapporto con il cliente per i casi in cui il soggetto abilitato acquisisca informazioni che, se fossero state disponibili prima, lo avrebbero indotto a rifiutare l'incarico. Tali direttive e procedure devono includere la considerazione:

a) delle responsabilità professionali e legali che si applicano alle circostanze, incluso l'eventuale obbligo, per il soggetto abilitato, di informare la persona o le persone che hanno conferito l'incarico, ovvero, in alcuni casi, le autorità di vigilanza;

b) della possibilità di recedere dall'incarico e di interrompere il rapporto con il cliente.

### **Risorse umane** (12)

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di stabilire 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 al soggetto abilitato di emettere relazioni appropriate alle circostanze.

### *Assegnazione dei team degli incarichi*

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di assegnare la responsabilità di ciascun incarico ad un soggetto (13) e ha l'obbligo di stabilire direttive e procedure affinché:

a) 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 *governance* del cliente;

b) il responsabile dell'incarico abbia le competenze, le capacità e l'autorità appropriate per ricoprire il ruolo;

c) le responsabilità connesse a tale ruolo sia-

no chiaramente definite e comunicate al responsabile dell'incarico.

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di stabilire altresì 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 al soggetto abilitato di emettere relazioni appropriate alle circostanze. (Rif.: Par. A31)

### **Svolgimento dell'incarico** (14)

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di avere 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 devono includere:

a) gli aspetti rilevanti al fine di favorire l'uniformità della qualità nello svolgimento degli incarichi;

b) le responsabilità della supervisione;

c) le responsabilità del riesame del lavoro.

Le direttive e le procedure del soggetto abilitato sulla responsabilità del riesame del lavoro devono essere stabilite sulla base del principio che il lavoro dei membri meno esperti del team sia riesaminato da quelli più esperti.

### **Monitoraggio**

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di istituire 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. Tale processo ha l'obbligo di:

a) comprendere 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;

b) richiedere che la responsabilità del pro-

---

#### **Note:**

(12) Op. Cit. Cap. 65.

(13) Op. Cit. Parte II: Cap. 16 e Cap. 22 - Parte VI: 66.

(14) Op. Cit. Capp. 16 - 22 - 23.

cesso di monitoraggio sia affidata ad uno o più partner ovvero ad altre persone nell'ambito del soggetto abilitato che abbiano esperienza e autorità sufficienti e appropriate per assumersi detta responsabilità;

c) richiedere che coloro che sono coinvolti nello svolgimento dell'incarico o del riesame della qualità dell'incarico non partecipino all'ispezione dell'incarico stesso. (Rif.: Parr. A64-A68).

Quanto esposto nel presente intervento è solo una parte delle procedure che il revisore legale dovrà mettere in atto se vorrà gestire in maniera professionalmente corretta il mandato assegnatoli.

Il controllo della qualità del lavoro si riferirà a strumenti quali questionari sul controllo interno e check list che applicano i principi di revisione relativi al controllo della qualità.

### **Adeguamento del singolo revisore legale alla normativa vigente (Tavola 1)**

È naturale che il revisore legale che opera singolarmente in società non quotate e nelle PMI si trovi in difficoltà di fronte alla normativa entrata in vigore, difficoltà dovuta alla mancanza di indicazioni operative e punti di riferimento.

Rispetto all'attività tipicamente svolta dalle multinazionali della revisione, il protagonista applicherà il cosiddetto «*Light Audit*».

Tale approccio *light* non è altro che un sistema semplificato di attuazione delle procedure che possono essere applicate e comunemente adottate dal singolo professionista senza difficoltà se non quella di adattarsi alla metodologia ed alle tecniche specifiche ed al nuovo approccio da adottare.

La procedura in particolare prevede: (15) la costruzione del dossier permanente, del dossier imposte e del dossier procedure con il completamento dei 9 questionari sul controllo interno (ICQ) (16) che coprono i principali cicli operativi, la successiva verifica delle procedure tramite il «*walk through*», la determinazione del rischio di revisione del livello di significatività e la definizione delle verifiche di conformità bastano per proporre agli organi di controllo qualità il fatto che il revisore legale ha assolto il dettato non solo dell'art. 2403 c.c. ma quanto stabilito dagli ISA.

Successivamente l'evidenza delle verifiche sulle transazioni nonché di quelle di sostanza, quali analisi comparativa, circolarizzazioni e conferme da terzi, inventario fisico, conteggio cassa ed infine la revisione del bilancio d'esercizio secondo l'art.14 D.Lgs. n. 39/2010, sono sufficienti per dimostrare l'applicazione anche degli ISA 220 e ISCO 1 relativi alla qualità del lavoro.

Resta solo il fatto che il revisore legale che opera singolarmente dovrà abituarsi a completare nelle prime visite ed aggiornare negli anni successivi oltre ai Dossier citati in precedenza altre check lists di essenziale applicazione quali «Parti correlate» «Corretta Amministrazione» «Continuità Aziendale» «Conoscenza dell'azienda» ed altre riferite alla possibilità di identificare errori significativi e frodi e che richiamano i principi di revisione (ISA) relativi (15).

Tutti questi strumenti servono per applicare in pratica in modo sistematico e semplice i Principi di revisione ISA richiesti dal D.Lgs. n. 39/2010 ed ora obbligatori.

È una metodologia che il revisore legale singolo dovrà abituarsi ad adottare che gli permetterà di soddisfare oltre ai dettami dei Principi di revisione ISA quelli relativi al controllo qualità.

Il revisore legale dovrebbe ora informare le società soggette a controllo della mutata situazione; infatti si tratta di far comprendere agli amministratori delle piccole e medie aziende che la richiesta di ulteriore documentazione, nonché la formalizzazione dei colloqui con gli stessi, non è conseguenza di «una intervenuta mancanza di fiducia» nei loro confronti, ma è esigenza richiesta dai nuovi obblighi e successivi controlli ai quali il revisore legale sarà soggetto, questo ai fini del successivo controllo della qualità delle varie fasi della revisione, che devono essere documentate in modo tale da permettere la verifica a distanza di tempo.

#### **Note:**

(15) Le procedure descritte sono reperibili nel Cap.67 del Manuale del Revisore Legale IV Edizione IPSOA.

(16) *Amministrazione & Finanza* Anno 2007 n. 1 - 2 - Op. Cit. parte I - Cap 10 e per PMI Parte VII Cap 67.

## Tavola 1 - ISA 220 - ICCQ 1: Regole - Linee Guida (Apetti riguardanti i soggetti abilitati di dimensioni minori)

### Regole

14 Il soggetto abilitato deve conformarsi a ciascuna regola del presente ISQC 1 a meno che, nel suo caso specifico, la regola non sia pertinente ai servizi forniti relativamente alle revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché agli altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e ai servizi connessi. (Rif.: Par. A1)

### Linee Guida

*Applicazione e conformità alle regole pertinenti (Rif. Regole: Par. 14)*

*Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori*

A1. L'ISQC 1 non esige la conformità a regole non pertinenti, per esempio, nel caso di un singolo professionista senza personale professionale. Alcune regole del presente ISQC 1, quali quelle relative alle direttive e procedure sull'assegnazione di personale appropriato al team dell'incarico (si veda il paragrafo 31), sulle responsabilità del riesame del lavoro (si veda il paragrafo 33) e sulla comunicazione annuale dei risultati del monitoraggio ai responsabili degli incarichi all'interno del soggetto abilitato (si veda il paragrafo 53), non sono pertinenti in assenza di personale professionale.

*Elementi di un sistema di controllo della qualità (Rif.: Regole Par. 17).*

*Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori*

A3. Per i soggetti abilitati di dimensioni minori la documentazione e la comunicazione delle direttive e delle procedure possono essere meno formali ed estese rispetto ai soggetti abilitati di dimensioni maggiori

*Monitoraggio delle direttive e delle procedure di controllo della qualità del soggetto abilitato (Rif.: Regole Par. 48)*

*Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori*

A68. A 68 Nel caso dei soggetti abilitati di dimensioni minori, può essere necessario che le procedure di monitoraggio siano svolte dalle persone responsabili della configurazione e della messa in atto delle direttive e delle procedure per il controllo della qualità del soggetto abilitato, o che possono essere coinvolti nello svolgimento del riesame della qualità dell'incarico. Un soggetto abilitato con un numero limitato di persone per svolgere le ispezioni sugli incarichi e le altre procedure di monitoraggio può scegliere di avvalersi di una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero di un altro revisore legale o di un'altra società di revisione legale. In alternativa, il soggetto abilitato può accordarsi con altre organizzazioni appropriate per la condivisione di risorse per lo svolgimento delle attività di monitoraggio.

*Reclami e segnalazioni*

*Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori*

A72.A 72 Nel caso di soggetti abilitati con un esiguo numero di partner, può non risultare fattibile che il partner preposto alla supervisione dell'investigazione non sia coinvolto nell'incarico. I soggetti abilitati di dimensioni minori, per svolgere l'investigazione in merito a reclami e segnalazioni, possono avvalersi dei servizi di una persona esterna adeguatamente qualificata, di un altro revisore legale o di un'altra società di revisione legale.

*Documentazione del sistema di controllo della qualità (Rif.:Regole Par. 57)*

*Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori*

A75. A 73 I soggetti abilitati di dimensioni minori possono utilizzare metodi più informali nella documentazione dei propri sistemi di controllo della qualità, quali annotazioni manuali, checklist e formulari.