

CONTROLLO

Il controllo interno della qualità del revisore legale – I° parte

di **Francesco Rizzi**

Il **controllo della qualità** del lavoro di **revisione legale** è un aspetto di **primaria** importanza sia per il **revisore** legale che per l'**autorità** a cui la legge affida il compito di **vigilanza** e **controllo** della **qualità** dell'**incarico** di revisione legale.

Il **controllo della qualità** del lavoro di revisione legale può essere:

- **“interno”**, qualora venga **svolto** dallo stesso **revisore** titolare dell'incarico di revisione legale;
- **“esterno”**, nel caso in cui venga **svolto** da un **“controllore” terzo**, appositamente incaricato dal **MEF**.

Considerata l'**estensione** dell'argomento, si esporrà il tema in maniera **sintetica** e facendo riferimento al solo controllo **“interno”** della qualità nel **caso**, più comune, della revisione legale di una **società** commerciale **non** quotata e diversa dai cosiddetti **EIP** (Enti di Interesse Pubblico).

Ciò premesso, si precisa in primo luogo che le principali **fonti** normative e di prassi professionale relative al suddetto argomento sono le seguenti:

- [articoli 10 ter, 10 quater, 11, 20, 21 e 21 bis, D.Lgs. 39/2010](#);
- **principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1**;
- **principio di revisione internazionale ISA Italia n. 220**;
- documento CNDCEC, ***“Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni”*** (capitolo 27).

Per quel che concerne il controllo **“interno”** della qualità è previsto che **ogni** revisore legale **debba** dotarsi di un apposito **“sistema di controllo interno della qualità”** al fine di **verificare** il rispetto delle **corrette** procedure di lavoro a **tutti i livelli** della propria **struttura**.

In particolare, ogni **“soggetto abilitato”** alla revisione (ovvero ogni revisore legale, sia esso un singolo professionista o una società di revisione oppure ancora un membro del collegio sindacale con incarico di revisione legale), che sia dotato di una propria **“struttura”** più o meno articolata o usufruisca della collaborazione di un **“team di revisione”** più o meno numeroso, **deve** fare riferimento alle **regole** e alle **linee guida** contenute nel **principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1**.

La locuzione “**team di revisione**” deve intendersi riferita ai seguenti soggetti:

- il **soggetto incaricato** della revisione e i suoi eventuali **partners** che partecipano allo svolgimento dell'incarico;
- il “**personale professionale**” (ovvero i **dipendenti**, i **collaboratori** professionali e gli eventuali **esperti** impiegati dal revisore) che **partecipa** allo svolgimento dell'incarico;
- **ogni persona** eventualmente **impiegata** dal revisore o da un altro soggetto appartenente alla sua **rete** che svolge procedure relative all'incarico.

Inoltre, in base a dette linee guida, il “**sistema di controllo interno della qualità**” deve essere **basato** su **procedure** e **direttive** riguardanti i seguenti **elementi fondamentali**:

- le **responsabilità apicali per la qualità** (la **responsabilità finale** del “sistema di controllo interno della qualità” deve essere: dell'**organo amministrativo** del soggetto abilitato; di **ciascun membro** del collegio sindacale, in caso di incarico di revisione legale affidato anche all'organo di controllo; del **singolo professionista** che assume l'incarico di sindaco unico);
- i **principi etici applicabili** (le procedure e le direttive devono mirare a far **conoscere** e **rispettare**, con ragionevole sicurezza, i principi etici applicabili, incluse l'**indipendenza** e l'**obiettività**, a tutto il “**personale professionale**”);
- l'**accettazione** e il **mantenimento dell'incarico** (le procedure e le direttive devono **garantire**, con ragionevole sicurezza, che il soggetto abilitato decida in merito all'accettazione o al mantenimento dell'incarico **solo dopo** aver svolto le **attività** a tal fine previste dalle **norme** e dai **principi di revisione**);
- le **risorse umane** (le procedure e le direttive devono garantire, con ragionevole sicurezza, che il “**personale professionale**” posseda le necessarie **competenze** e sia in grado di svolgere il lavoro professionale in maniera **diligente**);
- lo **svolgimento dell'incarico** (le procedure e le direttive devono avere ad oggetto **regole applicative** relative a: l'**uniformità** della **qualità** negli incarichi di revisione; la **supervisione** del lavoro; il **riesame** del lavoro; la **consultazione**; le **divergenze di opinione**; le **carte di lavoro** relative allo svolgimento dell'incarico);
- il **monitoraggio** (sia del sistema di controllo **interno** della qualità sia degli **incarichi** di revisione);
- la **documentazione** (ovvero l'insieme dei **moduli applicativi** delle procedure relative ai predetti elementi. Tuttavia, i revisori di **minori dimensioni** possono utilizzare procedure più **informali** ai fini della documentazione, quali semplici **annotazioni** manuali, **check list** e **formulari**).

Per **ciascuno** dei suddetti elementi, il revisore **deve** quindi predisporre specifiche **direttive** e **procedure** che deve comunicare a **tutto** il “**personale professionale**”. Tali comunicazioni devono avvenire in **forma scritta** ovvero, per i soggetti abilitati di **minori dimensioni**, usando anche procedure **meno formali**.

La **documentazione** relativa all'operatività di tale sistema dovrà essere **conservata** dal revisore

per almeno **10 anni** dalla data della relazione di revisione.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Special Event
**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE
ATTRAVERSO L'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO**
Scopri le sedi in programmazione >

CONTROLLO

Il controllo interno della qualità del revisore legale – II° parte

di **Francesco Rizzi**

Secondo il **principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1**, le **linee guida** in esso contenute devono essere applicate dal revisore legale in modo **proporzionato** alle proprie caratteristiche **organizzative** e **dimensionali**. In alcuni casi, tali regole potrebbero addirittura **non** trovare applicazione a causa dell'**assenza** della **casistica** di riferimento nella **struttura** organizzativa e lavorativa del revisore.

Ciascun **soggetto abilitato** dovrà pertanto implementare, secondo il suo **giudizio professionale**, un **proprio** “**sistema di controllo interno della qualità**”, **proporzionato** all'**ampiezza** (e quindi alla dimensione) e alla **complessità** della propria **struttura**.

Il principio internazionale chiarisce infatti che “*Il principio ISQC Italia 1 fa spesso **riferimento** all'esistenza di una **struttura articolata** del soggetto abilitato o alla presenza di un **team di revisione** più o meno **numeroso**. Ciò **apparentemente** rende il principio **parzialmente** applicabile a soggetti abilitati di **dimensioni minori**.*

*Tuttavia, coerentemente con i principi di revisione internazionali (ISA Italia), anche l'ISQC Italia 1 **richiede l'applicazione delle regole in esso contenute in modo proporzionato alle caratteristiche organizzative e dimensionali del soggetto abilitato.***

Ciò comporta, in primo luogo, che alcune regole possono risultare **non applicabili** perché **non** sussiste la **fattispecie** alla quale si riferiscono.

In secondo luogo, ciò comporta che il soggetto abilitato eserciti **appropriatamente** il proprio **giudizio professionale** per implementare il sistema di controllo della qualità **proporzionato** alla propria dimensione, **motivando** e **documentando** adeguatamente le proprie scelte.

Pertanto, il soggetto abilitato di **dimensioni minori** è tenuto a perseguire, attraverso la **conformità** alle regole, i medesimi obiettivi posti dal principio ISQC Italia 1. Ciò che varia è la **declinazione** del principio generale in **direttive** e **procedure** che consentano la gestione delle singole circostanze secondo criteri di **efficienza**, **efficacia** e **non gravosità** del sistema di controllo della qualità”.

Di quanto precede si **sottolinea** ulteriormente che il revisore dovrà essere in grado di “**dimostrare**” l'**adeguatezza** del sistema di controllo interno che ha adottato e quindi essere in grado di **motivare** e **documentare** adeguatamente le proprie **scelte**.

Sempre secondo il suddetto principio, per revisore di “**minori dimensioni**” (che applica il

principio in modo **proporzionato** alla propria struttura) deve intendersi, a titolo **esemplificativo** e non esaustivo, quel revisore che generalmente possiede le seguenti **caratteristiche**:

- **clientela** costituita per la maggior parte da **imprese di minori dimensioni**;
- numero **limitato** di **incarichi**;
- numero **limitato** di **personale professionale**;
- utilizzo di risorse **esterne** per **integrare** risorse tecniche **limitate**.

Si segnala, inoltre, che in considerazione del fatto che anche i revisori di **minori dimensioni**, che svolgono incarichi di revisione legale in forma **individuale** o come componenti del **collegio sindacale**, devono **formalizzare**, sebbene in maniera **proporzionata** alle loro dimensioni, l'insieme delle **direttive** e delle procedure che compongono il "**sistema di controllo interno della qualità**", il CNDCEC ha predisposto un apposito *facsimile* di "**Manuale delle procedure di controllo della qualità per il sindaco-revisore**" (ma valido anche per il professionista revisore unico) che a tal fine potrebbe essere formalmente "**adottato**" dal revisore unico o dai componenti del collegio sindacale con incarico di revisione legale.

Detto *facsimile*, allegato al **capitolo 27** del documento "**Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni**", contiene un insieme di direttive e **procedure** del tutto "**adattabili**" alle diverse strutture organizzative del revisore e gli fornisce un valido **modello** di riferimento.

Secondo quanto dichiarato dai vertici del CNDCEC, il *facsimile* del "Manuale delle procedure di controllo della qualità" è stato anche **proposto** al MEF quale "**standard**" da seguire ai fini del **riconoscimento** della **validità** del "**sistema di controllo interno della qualità**".

Ad oggi, il MEF **non** si è ancora pronunciato ufficialmente in merito. Tuttavia detto *facsimile* rimane comunque un **valido** manuale di **procedure** per il predetto "sistema di controllo interno della qualità".

Va infine considerato che ai sensi dell'[articolo 20, comma 13, D.Lgs. 39/2010](#):

- **tutti** i revisori legali sono soggetti al controllo "**esterno**" (ovvero operato da un soggetto "**terzo**" a ciò autorizzato) della "**qualità dell'incarico**" di revisione (ovvero l'incarico svolto sarà valutato alla luce della sua **conformità** ai **principi di revisione**, ai principi di **indipendenza**, della **quantità** e **qualità** delle **risorse** impiegate, dei **corrispettivi** pattuiti);
- **solamente** le **società di revisione legale** sono anche soggette al controllo "**esterno**" del proprio "**sistema di controllo interno della qualità**".

Tuttavia, nonostante la **grammatica** della succitata norma preveda **solamente** per le **società di revisione legale** lo svolgimento del **controllo** del "sistema di controllo interno della qualità", deve pur sempre considerarsi che, ai sensi dell'[articolo 11 D.Lgs. 39/2010](#), viene imposto a **tutti** i revisori di svolgere la revisione legale in **conformità** ai **principi di revisione**

internazionali ISA Italia (e quindi anche all'ISA Italia n. 220) e al **principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1**; ed in base a detti principi **ciascun** revisore legale, sebbene con l'adozione dei sopra descritti criteri di proporzionalità e adattabilità, **deve** istituire un proprio **"sistema di controllo interno della qualità"**.

A **parere** di chi scrive (ma questa sembra essere anche l'opinione emergente dal succitato documento di prassi del **CNDCEC**), i soggetti abilitati che **non** sono società di revisione potrebbero **comunque** essere destinatari di un controllo **"esterno"** del proprio **"sistema di controllo interno della qualità"**, in quanto tale **verifica** si porrebbe **in ogni caso** come **legittima** e **necessaria**, in virtù del **generale** obbligo per il soggetto **"controllore"** di verificare la **conformità** del lavoro svolto dal revisore con la generalità dei **principi di revisione**.

Il **letteralismo** interpretativo del suddetto **comma 13 dell'articolo 20** non pare quindi **sufficiente** a rendere il revisore **immune** da un eventuale controllo **"esterno"** anche del proprio **"sistema di controllo interno della qualità"**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Special Event

**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE
ATTRAVERSO L'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO**

Scopri le sedi in programmazione >