

# Il controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile: il P.R. 220

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 primo contributo illustra nei fatti alcune caratteristiche richieste dal P.R. 220 ed un estratto della check list riferita a tale principio.

## Norme etico - professionali

Il controllo della qualità nella revisione contabile è definito nel principio di revisione 200, che ne anticipa gli elementi, e dai successivi principi 220 e ISCQ 1.

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 (1).

L'argomento, di fondamentale importanza, non è stato finora trattato in alcuna sede sia professionale che istituzionale.

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 (2).

La normativa vigente ha previsto una serie di incompatibilità tendenti ad «isolare» il revisore o soggetto abilitato (3) da ogni possibile dipendenza (art. 17 D. Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010). Il revisore deve svolgere il proprio lavoro con imparzialità ed onestà ed in assenza di qualsiasi interesse diretto o indiretto con la società revisionata, in altre parole l'indipendenza deve avere anche carattere «mentale». Questa è una prima caratteristica della «qualità» che deve essere sottoposta a controllo. Deve sussistere la condizione obiettiva di essere riconosciuto indipendente dai terzi, in base a:

- segreto professionale, che vieta la comunicazione a terzi dei fatti dei quali il revisore è venuto a conoscenza durante il suo lavoro;
- pubblicità diretta:
  - 1) utilizzo di insegne, inserzioni, ecc.;
  - 2) provvigioni ed altri compensi;
  - 3) organizzazione di riunioni con obiettivi pubblicitari;
  - 4) utilizzo di servizi pubblicitari;
- pubblicità indiretta:
  - 1) pubblicazione di articoli a rilevanza pubblicitaria;
  - 2) utilizzo di caratteri tipografici più grandi

### Note:

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

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

(2) 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.

(3) 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.

di quelli usati per evidenziare il nome del revisore;

- rapporti fra revisori, che devono essere improntati alla massima correttezza:

- 1) il revisore legale non può offrire i propri servizi ad una società avente un precedente revisore, se non su espressa richiesta di questa;

- 2) il revisore al quale è stato prospettato l'incarico deve chiedere alla società l'autorizzazione ad informare il revisore in carica;

- 3) il nuovo revisore contabile indipendente deve compiere una *review* delle carte di lavoro del precedente collega e questi deve rendersi disponibile, dando tutte le informazioni richieste;

- compenso, che deve essere adeguato e rapportato al tempo impiegato. Il compenso non può essere determinato forfaitariamente, né essere correlato al risultato. In ogni caso la qualità del lavoro non può essere influenzata dall'entità del compenso;

utilizzazione delle prestazioni professionali di altri revisori.

Può succedere che nella verifica di un gruppo un revisore faccia l'*auditing* alla casa madre ed un altro professionista svolga la verifica su una o più consociate. In questi casi si pongono dei problemi di utilizzo delle prestazioni del revisore secondario con riflessi sulla documentazione, la relazione di revisione e la responsabilità: (i casi «Cirio» e «Parmalat» insegnano).

- se il revisore secondario è incaricato direttamente dal principale, non vi sono problemi di alcun genere in quanto chiaramente il revisore secondario è di pieno gradimento per il primo, che provvederà a dare istruzioni adeguate sulla procedura da seguire ed effettuerà una *review* delle carte di lavoro del revisore secondario assumendosi la responsabilità delle sue decisioni;

- se il revisore secondario non è incaricato direttamente dal principale, vi sono delle condizioni da rispettare affinché quest'ultimo possa accettare il lavoro del revisore secondario:

- a) il revisore principale deve eseguire la maggior parte del lavoro del gruppo;

- b) il revisore secondario deve avere una qualifica adeguata;

- c) il revisore secondario deve essere indipendente dalla capogruppo;

- d) il revisore secondario deve seguire procedure ritenute adeguate;

- e) il revisore secondario deve essere informato dei principi contabili adottati dalla casa madre;

- f) il revisore principale deve eseguire un'indagine per accertare che quello secondario ottemperi alle condizioni b) ed e);

- g) il revisore principale può esaminare le carte di lavoro del revisore secondario;

- h) il revisore principale può avere informazioni supplementari dal revisore secondario o dal cliente stesso.

Quando il revisore contabile principale accetta il lavoro del revisore secondario, questo non è menzionato nella relazione, altrimenti il revisore principale farà menzione nella sua relazione del fatto che il suo giudizio sul bilancio è basato anche sulla revisione eseguita da altri.

La responsabilità del giudizio è del revisore principale, se non menziona la partecipazione del revisore contabile indipendente secondario, altrimenti essa è ripartita su entrambi. Le caratteristiche tecniche che deve possedere il revisore legale sono codificate nei principi di revisione, che vengono menzionati nella relazione. Esse si differenziano secondo il livello del revisore ed il tipo di lavoro che svolge e si estrinsecano nel processo di revisione.

## Il controllo qualità nella revisione legale - P.R. 220

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:

- 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 fornisce, in Tavola 1, un estratto delle soluzioni indicative per assolvere agli obblighi

imposti dal Principio di Revisione 220: il controllo della qualità dell'incarico nella revisione legale del bilancio (4).

**Nota:**

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

**Tavola 1 - Estratto della check list idonea ad assolvere agli obblighi imposti dal Principio di Revisione 220**

| 1. Responsabile della qualità dell'incarico di revisione contabile   |    |    |                 |      |
|--|----|----|-----------------|------|
| Descrizione  | Sì | No | Rif. Flow chart | Note |
| Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità della qualità complessiva di ciascun incarico di revisione contabile a lui assegnato.   |    |    |                 |      |
| 2. Principi etici applicabili  |    |    |                 |      |
| Descrizione  | Sì | No | Rif. Flow chart | Note |
| 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.   |    |    |                 |      |
| 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.   |    |    |                 |      |
| Indipendenza<br>11. Il responsabile dell'incarico è giunto ad una conclusione sulla conformità ai principi sull'indipendenza che si applicano all'incarico di revisione. A tal fine, il responsabile dell'incarico ha:<br>a) acquisito 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?<br><i>Omissis.....</i> |    |    |                 |      |
|  |    |    |                 |      |

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

| <i>Descrizione</i>  | Sì | No | Rif. Flow chart | Note |
|---|----|----|-----------------|------|
| 12. Il responsabile dell'incarico si è assicurato che siano state seguite procedure appropriate per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione?<br>Le conclusioni raggiunte a tale riguardo siano appropriate?<br><b>Omississ.....</b>  |    |    |                 |      |
| 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:<br>il responsabile dell'incarico ne ha dato immediata comunicazione al soggetto incaricato della revisione, in modo che quest'ultimo e il responsabile dell'incarico medesimo possano intraprendere le azioni necessarie? |    |    |                 |      |

### 4. Assegnazione dei team di revisione

| <i>Descrizione</i>  | Sì | No | Rif. Flow chart | Note |
|---|----|----|-----------------|------|
| 14. Il responsabile dell'incarico si è assicurato 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:<br>(a) svolgere l'incarico di revisione contabile in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili?<br>(b) consentire l'emissione di una relazione di revisione appropriata alle circostanze? |    |    |                 |      |
| <b>Mix professionale</b><br>Si sono applicate le regole per assicurare che il mix professionale sia adeguato alla complessità dell'incarico?  |    |    |                 |      |

  

| 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%     |

### 5. Svolgimento dell'incarico

| <i>Descrizione</i>   | Sì | No | Rif. Flow chart | Note |
|--|----|----|-----------------|------|
| Direzione, supervisione e svolgimento<br>15. Il responsabile dell'incarico si assume la responsabilità:<br>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?<br><b>Omississ.....</b> |    |    |                 |      |
| <b>Riesame del lavoro</b><br>16. Il responsabile dell'incarico si assume la responsabilità che il riesame del lavoro sia svolto in conformità alle direttive e alle procedure di riesame previste dal soggetto incaricato della revisione?<br><b>Omississ.....</b>   |    |    |                 |      |
| <b>Consultazione</b><br>18. Il responsabile dell'incarico deve:<br>a) assumersi la responsabilità affinché il team di revisione effettui consultazioni appropriate sugli aspetti complessi o controversi;  |    |    |                 |      |

| <p>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;<br/> <b>Omississ.....</b><br/> <b>Riesame della qualità dell'incarico</b><br/>                 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 ha:<br/>                 a) stabilito che sia stato nominato un responsabile del riesame della qualità dell'incarico?<br/>                 b) discusso 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?<br/> <b>Omississ.....</b><br/>                 21. Per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, nello svolgere tale riesame, ha considerato quanto segue:<br/>                 a) la valutazione effettuata dal responsabile dell'incarico in merito all'indipendenza del soggetto incaricato della revisione rispetto all'incarico di revisione?<br/> <b>Omississ.....</b></p> |   |                 |      |                 |      |  |  |  |  |  |  |  |  |
|---|---|-----------------|------|-----------------|------|--|--|--|--|--|--|--|--|
| <p><b>6. Monitoraggio</b></p> <p style="text-align: center;"><i>Descrizione</i></p> <p>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.<br/> <b>Omississ.....</b></p>   | <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 12.5%;">Sì</th> <th style="width: 12.5%;">No</th> <th style="width: 12.5%;">Rif. Flow chart</th> <th style="width: 12.5%;">Note</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="height: 40px;"></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><b>7. Documentazione</b></p> <p style="text-align: center;"><i>Descrizione</i></p> <p>24. Il revisore ha incluso nella documentazione della revisione contabile:<br/>                 a) le problematiche identificate in riferimento alla conformità ai principi etici applicabili e le modalità con cui sono state risolte?<br/> <b>Omississ.....</b><br/>                 25. In merito all'incarico di revisione sottoposto al riesame della qualità, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico ha documentato che:<br/>                 a) sono state svolte le procedure richieste dalle direttive del soggetto incaricato della revisione sul riesame della qualità dell'incarico?<br/> <b>Omississ.....</b></p>  | <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 12.5%;">Sì</th> <th style="width: 12.5%;">No</th> <th style="width: 12.5%;">Rif. Flow chart</th> <th style="width: 12.5%;">Note</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="height: 40px;"></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 |                 |      |  |  |  |  |  |  |  |  |
|   |   |                 |      |                 |      |  |  |  |  |  |  |  |  |
|   |   |                 |      |                 |      |  |  |  |  |  |  |  |  |

[\*] Soggetto abilitato (si veda anche la nota 1)

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 anno (5).

**Nota:**

(5) Nel prossimo contributo si esporrà la check list riferita al P.R. ISCQ 1