

# La revisione legale e il controllo della qualità nelle PMI

di Alberto Pesenato (\*)

Il controllo di qualità stabilito dal D. Lgs. n. 39/2010 è basato sui Principi di Revisione ISA: 200 - 220 - ISQC 1. Questo terzo contributo illustra nei fatti le caratteristiche basilari del controllo applicabili a tutte le società soggette a revisione e qui sintetizzati in una check list utilizzabile anche nelle PMI.

Il controllo della qualità nella revisione legale è definito nel principio di revisione 200, che ne anticipa gli elementi, e dai successivi principi 220 e ISQC 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 ed in estrema sintesi (2) 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).

## L'organizzazione del lavoro di revisione legale

La revisione è prima di tutto pianificazione ed organizzazione del lavoro.

Dopo l'accettazione del mandato e l'emissione la delibera di nomina è necessaria una pianificazione preliminare in cui vengono definiti i periodi di intervento, i termini di consegna della relazione di revisione, un'eventuale collaborazione con i revisori interni e viene predisposto un programma di revisione iniziale è opportuno precisare che la pianificazione non è una fase iniziale della revisione, ma la accompagna sino alla fine.

La fase successiva riguarda la conoscenza della società (4), importantissima al fine della definizione del programma, che non con-

siste solo nell'ottenere informazioni generiche, bensì nell'entrare nella vita della società e nello scoprirne gli aspetti più particolari. Il fine è quello di determinare il Rischio Intrinseco.

Il tempo limitato a disposizione del revisore non gli permette di controllare tutti gli avvenimenti verificatisi nell'esercizio.

Egli deve quindi fare delle scelte, accentrando i propri controlli sulle aree di maggior rischio o che possono produrre effetti significativi sui dati di bilancio, sempre in funzione dello scopo ultimo di tutto il lavoro, che è quello di dare un'opinione sull'attendibilità del bilancio stesso.

In quest'ottica assume importanza basilare, quindi, la conoscenza della società, che più è profonda, più le scelte dei controlli da eseguire ed i tempi previsti sugli stessi sono appropriati.

Sempre in funzione della definizione del pro-

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) I 13 contributi, pubblicati su questa Rivista dallo stesso autore (2011) 1, 2, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 11, 12, (2012) 1, 2, 3, 4 ed il presente non sono altro che altrettanti punti cardine che il revisore legale deve seguire nel proprio intervento professionale.

(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).

(4) Op. cit.: Parte II Capp. 16 - 18 - 21 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - Parte III.

gramma di revisione, è basilare la fase successiva dell'analisi di bilancio (5).

L'analisi comparativa di bilancio consiste nel mettere a raffronto i dati del bilancio stesso con quelli dell'esercizio precedente e con il budget, nel raffrontare indici sulla produzione, sulle vendite, sugli incassi e nell'evidenziare anomalie, che saranno discusse con il cliente. Questa forma di controllo può essere svolta all'inizio della revisione, con uno scopo informativo o, alla fine, con uno scopo di completamento del lavoro. Durante il corso della revisione viene comunque continuamente svolto un lavoro di analisi di bilancio, in quanto l'esame di ogni voce inizia con il suo raffronto con il dato dell'anno precedente.

La fase successiva prevede l'esame delle procedure e lo studio del controllo interno della società, che viene effettuato dal revisore contabile indipendente avvalendosi di questionari all'uopo predisposti (6), utilizzando i quali vengono intervistati i responsabili dei diversi settori. Il fine è di determinare il Rischio di Controllo ed il successivo livello di individuazione.

In base ai risultati ottenuti, al Rischio di Revisione determinato ed alla significatività definita, è predisposto un programma di verifiche (di conformità e di validità) tendenti a confermare o meno l'applicazione delle procedure in precedenza esaminate. Le informazioni ottenute dalla conoscenza della società, dall'analisi di bilancio, dal controllo interno e dalle verifiche di conformità (e/o di validità) forniscono la possibilità al revisore di finalizzare il programma di revisione, predisponendo controlli più o meno analitici sulle voci del bilancio (7) in funzione delle carenze e dei punti di forza riscontrati nell'organizzazione della società.

Tutto il lavoro di revisione è accompagnato e seguito dalla supervisione a diversi livelli, che fa sì che le decisioni ed i giudizi, presi di volta in volta da ogni componente del gruppo di lavoro, siano approvati o modificati a livello superiore. Per questa ragione il revisore rivede il lavoro eseguito dagli assistenti, il manager esamina le decisioni prese dal senior e controlla il suo lavoro, mentre il socio partecipa al giudizio finale ed all'emissione della relazione, definisce i casi controversi ed interviene sul lavoro in modo più o meno approfondito, secondo i casi.

La fase conclusiva della revisione consiste nell'emissione di due documenti:

- la lettera alla direzione, con i commenti per il management (8), dove sono evidenziate le carenze di controllo interno, gestionale e contabile riscontrate nel corso della revisione;

- la relazione di revisione (9), con la quale si esprime l'opinione del revisore legale sull'attendibilità del bilancio.

Dopo la stesura di tale relazione, ma prima che sia emessa, viene effettuata una review finale del lavoro da parte di un socio indipendente, consistente nel controllo dell'applicazione delle norme tecniche di revisione appropriate e della correttezza del giudizio.

Tutte le operazioni e procedure delineate fin qui (10) fanno parte della qualità del lavoro di revisione.

## Il controllo qualità nella revisione legale delle PMI: revisore individuale

A conclusione si presenta, in Tavola 1, una check list (11) (12) dedicata all'approccio propriamente riferito alla conduzione del lavoro nelle PMI (13) nel caso il soggetto abilitato sia un revisore legale singolo (14).

Tale check list è utile per integrare le prime due nel caso sia utilizzata da un soggetto abilitato costituito in forma di società di revisione sia dal revisore singolo che opera individualmente.

Si intende, in questo ultimo caso che egli utilizzerà unicamente la presente check list Y 7 (15).

Note:

(5) Op. cit.: Parte II Cap. 31.

(6) Op. cit.: Parte III.

(7) Op. cit.: Parte V.

(8) Op. cit.: Parte II Cap. 12.

(9) Op. cit.: Parte II Cap. 11.

(10) Le parti II, III, IV, V, VI, VII, VIII del Manuale espongono la qualità a cui il Revisore Legale deve tendere e nel Cap.33 potrà trovare le t check list ad esso riferite.

(11) Op. cit.: Cap. 33.

(12) La presente check list va inserita nel Dossier Generale al punto 10.8.3 e nelle PMI a punto Y 7 (Cap. 77).

(13) La presente check list va inserita nel Dossier Generale al punto 10.8.3 e nelle PMI a punto Y 7 (Cap. 77).

(14) Per PMI Op. cit. Capp. 77 - 78.

(15) La presente check list è inserita nel Dossier Generale e nel capitolo 77 riferito alle PMI nonché nel Cd parte 6 ad esse dedicata.

Tavola 1: Check List - Controllo della qualità

Descrizione	Sì	No	Rif. flow chart	Note
<p>A). ACCETTAZIONE DEL MANDATO</p> <p>Si sono richieste alla direzione della società cliente di fornire le seguenti informazioni:</p> <p>1) ogni dato disponibile, che valga a fornire informazioni in merito all'ambiente in cui opera la società, alla direzione e ai prodotti o servizi?</p> <p>2) informazioni fornite dai revisori precedenti?</p> <p>3) nomi dei principali azionisti, amministratori e società consociate?</p> <p><i>Omissis...</i></p> <p>9) Si è considerata la possibilità di incontrare altri Organi di Controllo eventualmente esistenti in azienda quali:</p> <p>a) Dirigente preposto</p> <p>b) Funzione Internal Audit</p> <p><i>Omissis...</i></p> <p>h) Altro specificare</p> <p>Inserire commenti e memoranda in Dossier Permanente Punto 11</p> <p>Nell'effettuare la valutazione in merito all'opportunità di accettare l'incarico si è tenuto conto :</p> <p>1) possibilità di fornire al cliente il servizio richiesto?</p> <p><i>Omissis...</i></p> <p>5) indipendenza?</p> <p>Da inserire nel punto 4. Dossier Generale: punti da chiarire</p> <p>Per quanto riguarda l'incarico in essere: esistono fatti che possano mettere in dubbio l'opportunità di mantenere il mandato come:</p> <p>1) notevoli divergenze d'opinione con la direzione?</p> <p><i>Omissis...</i></p> <p>5) variazioni di circostanze inerenti al cliente (per esempio: variazioni nella proprietà o nella direzione)?</p> <p>Possibilità di fornire al cliente il servizio richiesto</p> <p><i>Omissis...</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Informazioni ottenute dai revisori precedenti</i></p> <p><i>Omissis...</i></p> <p>Nel decidere se accettare oppure no l'incarico si è tenuto conto degli effetti di un rifiuto o di una limitazione in merito a quanto richiesto?</p> <p>Si sono richieste informazioni in merito a fatti o circostanze che si ritengono possano avere influsso sullo svolgimento della revisione (per esempio: problemi di revisione scaturenti dalle condizioni in cui si trovano il sistema contabile e la contabilità o settori la cui revisione ha richiesto un inconsueto dispendio di tempo)?</p> <p><i>Omissis...</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Rischio</i></p> <p>Nell'effettuare la valutazione del rischio relativo all'accettazione di un nuovo mandato, si sono considerati i seguenti fattori:</p> <p>1) apparente adeguatezza del sistema contabile e del relativo controllo interno?</p> <p><i>Omissis...</i></p> <p>5) reputazione e stabilità ed integrità della direzione?(*)</p> <p style="text-align: center;"><i>Conflitti d'interesse potenziali o difficoltà nei confronti dei terzi</i></p> <p><i>Omissis...</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Indipendenza</i></p> <p><i>Omissis...</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Conferimento dell'incarico</i></p> <p>Si è stabilito chiaramente con il cliente il tipo di intervento e lo scopo dello stesso. È</p>				

Descrizione	Sì	No	Rif. flow chart	Note																						
<p>opportuno rivolgersi ai responsabili del cliente (per esempio: direzione, consiglio di amministrazione) in merito a problemi quali:</p> <p>1) data di consegna della relazione di revisione;  <i>Omissis...</i></p> <p>7) relazioni richieste (per esempio: relazioni di revisione delle consociate, collegate, come pure sui bilanci consolidati, relazioni speciali o lettere destinate a terzi                      La nomina e l'incarico sono la conferma scritta di quanto concordato verbalmente in merito alle prestazioni da effettuare e aiuta a prevenire possibili malintesi che potrebbero sorgere altrimenti.                      La forma e il contenuto dell'incarico devono essere in conformità alla normativa vigente, ma deve comunque contenere:</p> <p>1) specificazione di ciò che deve essere assoggettato a revisione;  <i>Omissis...</i></p> <p>5) precisazione che l'accesso a qualsiasi libro contabile, documento o altra fonte di informazione necessaria per lo svolgimento della revisione deve essere consentito dal cliente, senza alcuna restrizione.                      Può essere ritenuto opportuno includere nell'incarico:</p> <p>1) accordi in merito alla pianificazione della revisione.  <i>Omissis...</i></p> <p>9) nel caso si siano utilizzati collaboratori è stato rispettato il mix professionale sotto indicato.</p> <p>Mix professionale</p> <table border="1" data-bbox="194 1145 1083 1373"> <thead> <tr> <th colspan="2" data-bbox="194 1145 728 1238" rowspan="2">Qualifica professionale</th> <th colspan="2" data-bbox="728 1145 1083 1192">Tempo</th> </tr> <tr> <th data-bbox="728 1192 905 1238">Minimo</th> <th data-bbox="905 1192 1083 1238">Massimo</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="194 1238 310 1273"><i>Partner</i></td> <td data-bbox="310 1238 728 1273">(Responsabile dell'incarico) (*)</td> <td data-bbox="728 1238 905 1273">4%</td> <td data-bbox="905 1238 1083 1273">7%</td> </tr> <tr> <td data-bbox="194 1273 310 1308"><i>Manager</i></td> <td data-bbox="310 1273 728 1308">(dirigente)</td> <td data-bbox="728 1273 905 1308">14%</td> <td data-bbox="905 1273 1083 1308">17%</td> </tr> <tr> <td data-bbox="194 1308 310 1343"><i>Senior</i></td> <td data-bbox="310 1308 728 1343">(responsabile operativo)</td> <td data-bbox="728 1308 905 1343">25%</td> <td data-bbox="905 1308 1083 1343">35%</td> </tr> <tr> <td data-bbox="194 1343 310 1373"><i>Assistant</i></td> <td data-bbox="310 1343 728 1373">(assistente)</td> <td data-bbox="728 1343 905 1373">41%</td> <td data-bbox="905 1343 1083 1373">57%</td> </tr> </tbody> </table>	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%				
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%																							
<p>B). PIANIFICAZIONE E ORGANIZZAZIONE</p> <p style="text-align: center;"><i>Incontro preliminare del gruppo di lavoro (Se applicabile)</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Istruzioni da considerare</i></p> <p><i>Omissis...</i></p> <p>1. Inserire copia della delibera di incarico o delle istruzioni ricevute (se l'incarico non è cambiato rispetto alle precedenti revisioni, è sufficiente la lettera di incarico iniziale).                      data .....</p> <p>Nella riunione preliminare con il cliente dovrà essere discussa la strategia generale della revisione e altri aspetti che possono essere ritenuti necessari</p> <p>2. È stato determinato il Rischio di Revisione?                      Per quali Cicli operativi?</p> <p>2b - Ciclo Generale</p> <p>3 - Ciclo Acquisti (fornitori/ debiti diversi)</p> <p>4 - Ciclo Vendite (clienti/ crediti diversi)</p> <p>5 - Ciclo Magazzino (fornitori/ clienti)</p> <p>6a - Ciclo Cassa</p> <p>6b - Ciclo Banche (tutte le poste interessate)</p> <p>7 - Ciclo Personale/ Paghe</p> <p>8a - Ciclo Immobilizzazioni materiali</p> <p>8b - Ciclo Immobilizzazioni immateriali</p> <p>9 - Ciclo I.T.</p>																										

Descrizione	Sì	No	Rif. flow chart	Note
<p>10 - Ciclo Titoli e Partecipazioni                      11 - Ciclo Debiti a lungo termine                      12 - Ciclo Patrimonio netto                      13 - Ciclo Fair value                      14 - Ciclo Marketing                      15. - Ciclo Omaggi - Spese di rappresentanza                      16. - Ciclo Consulenze e prestazioni professionali                      17. - Ciclo Sponsorizzazioni                      18. - Ciclo Liberalità e no profit                      19. - Ciclo Procedimenti giudiziari ed arbitrali                      20. - Ciclo Accordi transattivi                      21. - Ciclo Rapporti con la Pubblica amministrazione                      22. - Ciclo Autorizzazioni e concessioni                      23. - Ciclo Sicurezza sul lavoro                      24. - Ciclo Ambiente                      X - Conto economico                      Altro.                      Omissis...</p> <p>4. Segnalare se si sono verificati cambiamenti significativi nella gestione del cliente, considerando: prodotti, volumi, ubicazione, accordi contrattuali, società, controllate o collegate, sistema contabile, IT, principi contabili, organigrammi, ecc.                      2. È stato determinato il limite di materialità o significatività da applicare per l'esecuzione dell'incarico.                      1. Determinare se vi sono circostanze che possono influenzare il rapporto con il cliente:                      - cambiamenti significativi nel <i>management</i> o nel possesso azionario;                      - cambiamento degli avvocati più importanti;                      - altro.                      2. Stabilire in via provvisoria il limite di materialità o significatività.                      Cicli Operativi - Materialità:                      2b - Ciclo Generale                      3 - Ciclo Acquisti (fornitori/ debiti diversi)                      Omissis...</p> <p>24. - Ciclo Ambiente                      X - Conto economico                      Altro.                      19. Identificazione del gruppo di lavoro con l'attribuzione ai singoli collaboratori dei tempi e dei compiti.                      20 Inventario fisico                      21 Budget dei tempi                      22. passività potenziali - lettera ai legali                      23 Indipendenza</p>				
<p>C). ORGANIZZAZIONE DELL'INTERVENTO                      CONTROLLLO INTERNO</p> <p style="text-align: center;"><i>Analisi dei cicli operativi oggetto di verifica</i></p> <p>Effettuata la riunione con il cliente è stato deciso (se applicabile: discusso con i componenti del gruppo di lavoro) l'approccio da dare alla revisione e la pianificazione della stessa.                      Cicli Operativi da analizzare tramite <i>flow-chart</i> Ciclo:                      2b - Ciclo Generale                      Omissis...</p> <p>24. - Ciclo Ambiente                      X - Conto economico                      Altro.                      Cicli operativi da analizzare tramite ICQ e <i>Walk Through</i></p>				

Descrizione	Sì	No	Rif. flow chart	Note
2b - Ciclo Generale 3 - Ciclo Acquisti (fornitori/ debiti diversi) Omissis... 24. - Ciclo Ambiente X - Conto economico Altro.				
1. Elenco di particolari problematiche attinenti la revisione rilevate nell'incontro col cliente e nell'eseguire l'analisi comparativa ( <i>l'analytical review</i> ).  2. Alla luce del punto precedente considerare i punti che indichino la necessità di particolari conoscenze tecniche. Il gruppo di lavoro ha queste conoscenze?  <i>Determinare la necessità di un intervento da parte di altri specialisti:</i> - I.T..... - CO.IN..... - Fiscalisti..... - Assicurazioni..... - Legali..... - Sicurezza sul lavoro - Ambientali - Altro.....  5. Il <i>budget</i> e la tempificazione sono stati confrontati con l'effettivo? Eventuali scostamenti sono stati adeguatamente commentati?  Prima della revisione finale È stato stabilito o Elaborato un programma di istruzioni per: le conferme esterne (Circolarizzazioni): clienti..... fornitori..... Omissis... altro..... - verifica inventario fisico - riconciliazione saldi intragruppo				
a) Sono state determinate le procedure ed il sistema per identificare, controllare e contabilizzare le transazioni con parti correlate tramite:			Y2 10.4	
Considerato l'obiettivo di determinare se le operazioni e gli eventi intercorsi fra la data del bilancio e l'emissione della relazione di revisione richiedono rettifiche al bilancio stesso o l'inserimento di note ad esso esplicative, avendo completato le procedure previste dal presente programma di controllo, è mia opinione che			Y3 10.5	
continuità aziendale: Sono state determinate le procedure ed il sistema per identificare, controllare il problema della Continuità aziendale?			Y4 10.6	
corretta amministrazione: Sono state determinate le procedure ed il sistema per controllare la Corretta Amministrazione			Y5 10.7.4	
Sono state determinate le procedure ed il sistema per controllare Falsa informativa -appropriazioni illecite - possibile esistenza di frodi - rischio di errori significativi			Y6 10.7.1 10.7.2 10.7.3	
Controllo Svolgimento della revisione (* Cap 16: Ambiente di controllo				