

CONTROLLO

Il controllo di qualità nel lavoro di revisione legale

di Andrea Soprani

Lo spirito della Direttiva comunitaria sulla revisione legale dei conti, recepita nel nostro ordinamento con il D. Lgs. n. 39/2010, è quello di ottenere, all'interno dei vari stati membri, un elevato standard qualitativo dell'attività di revisione, con il fine ultimo di garantire una maggior credibilità delle informazioni finanziarie fornite dalle società soggette a revisione legale.

Se la maggiore credibilità deve essere "garantita" dal giudizio che il revisore fornisce sul bilancio, ne consegue che la Direttiva non poteva esimersi dal porre al vaglio anche la professionalità dei soggetti, siano essi società di revisione o revisori individuali (anche nella veste di Collegio sindacale o Sindaco unico), che tali relazioni forniscono. Di conseguenza, tra le novità introdotte dal decreto, vi sono anche quelle relative al controllo esterno di qualità del lavoro che sarà operativo una volta che saranno emanati i rispettivi regolamenti. A giudizio dello scrivente, sarebbe auspicabile che i regolamenti di attuazione prevedessero come obbligatoria **un'azione di indirizzo preventivo** da parte degli organi di controllo (CONSOB per EIP e MEF per tutti gli altri) e non solo un'attività sanzionatoria a posteriori. Questa attività di indirizzo dovrebbe basarsi su uno scambio di informazioni regolare tra controllato e controllore, che consenta pertanto al controllato di recepire a priori i suggerimenti che gli verranno forniti dall'organismo di vigilanza, in modo da garantire uno svolgimento del lavoro in linea con gli standard di controllo, per evitare l'applicazione di sanzioni a lavoro effettuato, che avrebbero potuto essere evitate conoscendo in dettaglio i contenuti del controllo di qualità esterno.

Pur in assenza dei regolamenti è ovvio che il principio ispiratore del controllo di qualità debba essere la verifica, formale e sostanziale, del rispetto delle regole fissate per l'esercizio della professione, ossia dell'intero set dei principi di revisione. È necessario ricordare che tutta l'attività che il revisore svolge per addivenire alla emissione della sua relazione, **deve essere documentata secondo le regole fissate dal principio di revisione ISA Italia n. 230**. Tale principio, pur lasciando **libertà sulla forma di redazione delle carte di lavoro** del revisore (cartacea, elettronica, etc.), è esplicito nell'indicare che esse devono contenere **tutte le informazioni sulla pianificazione del lavoro di revisione, sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure di revisione svolte, e sui relativi esiti, nonché, sulle conclusioni formulate dal revisore sulla base degli elementi probativi acquisiti**.

Pur non essendo prevista una forma obbligatoria di stesura, nel preparare le carte di lavoro si deve tenere presente che esse hanno lo scopo di consentire, ad un terzo ragionevole ed informato, di poter ripercorrere, **sulla sola base delle carte di lavoro del revisore**, l'intero

processo di acquisizione degli elementi probativi che hanno consentito allo stesso di emettere la sua relazione al bilancio. Ne consegue che il controllore va visto come questo terzo ragionevole e informato che **dovrà approvare o censurare l'attività svolta sulla sola base delle carte di lavoro** che esaminerà nei suoi controlli.

Tralasciando i singoli aspetti di esecuzione del lavoro di revisione che, si ribadisce, dovranno essere adeguatamente formalizzati per essere esaminati dal terzo controllore, ci si vuole in questa sede soffermare su alcuni aspetti richiamati dai nuovi **principi di revisione italiani ISQC 1 e ISA 220** che trattano più specificamente della qualità.

Si ponga grande attenzione al fatto che questi principi **non trattano specificamente delle regole del controllo esterno di qualità** ma delle **regole che il professionista deve seguire, internamente e indipendentemente dal controllo esterno, per garantire la qualità** del suo lavoro. Questa distinzione è importante perché, come vedremo, vi sono alcuni aspetti critici nella applicazione dei dettami dei principi, in particolare quando il lavoro venga eseguito dal singolo professionista e, seppur in misura minore, anche dal Collegio sindacale

Infatti, come richiesto dall'ISA 220 e ISQC 1 il soggetto incaricato della revisione (sia esso un professionista singolo o una società di revisione) deve istituire e mantenere un sistema di controllo interno della qualità che includa direttive e procedure relative a ciascuno dei seguenti elementi:

- le **responsabilità apicali** per la qualità nella organizzazione del revisore (si pensi a procedure di qualità e alle comunicazioni al personale coinvolto nella revisione);
- i **principi etici** applicabili;
- l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici (si pensi a direttive per l'accettazione degli incarichi);
- le **risorse umane** (si pensi al disporre delle sufficienti risorse e comunicare ad esse i requisiti per il rispetto della qualità del lavoro);
- lo **svolgimento dell'incarico** (si pensi alla ragionevole sicurezza che l'incarico sia svolto secondo i principi di revisione, sia supervisionato e riesaminato prima dell'emissione del giudizio) ;
- il **monitoraggio** (prevedere una funzione di controllo di qualità e i responsabili delle attività).

Appare evidente come alcuni di questi punti non appaiono realisticamente applicabili al professionista singolo (si pensi alla documentazione delle procedure di qualità o alla direzione e supervisione delle risorse impiegate nel lavoro) mentre altre saranno di difficile applicazione (si pensi alla nomina di un controllore di qualità e alla sua supervisione del lavoro prima dell'emissione del giudizio). Tuttavia, così come sono concepiti i principi, non sembrano essere previste esenzioni o semplificazioni per il professionista singolo o il collegio sindacale. Ad esempio il principio ISQC 1 testualmente recita al paragrafo 4: *“Il presente principio si applica a tutti i soggetti abilitati costituiti da professionisti contabili con riferimento alle revisioni contabili complete e limitate del bilancio”*.

Si auspica che il Legislatore, o lo stesso CNDCEC, che ha promesso nei prossimi mesi contributi operativi sull'applicazione delle prescrizioni dei principi, possano indicare delle eccezioni e/o semplificazioni per i revisori individuali. Ad esempio sarebbe opportuno chiarire che, seppur l'ISQC 1 preveda, un riesame e supervisione del lavoro di un terzo, sia tecnico che di qualità, prima dell'emissione del giudizio, tale aspetto non possa ritenersi applicabile per il revisore singolo mentre risulti parzialmente possibile (supervisione tecnica) all'interno del collegio sindacale (ma non di qualità visto che il controllore di qualità non deve essere coinvolto direttamente nell'esecuzione delle verifiche) e così via, **indicando esplicitamente i punti non applicabili e/o parzialmente applicabili nelle varie fattispecie.**

Risulta, inoltre, indispensabile che, visto che l'ISQC 1 è entrato in vigore il 01.01.2015 (**si veda la Gazzetta Ufficiale n.21 del 27 gennaio 2015**), vengano **emessi tempestivamente**, come previsto dalla convenzione tra MEF, CONSOB, ASSIREVI e INRL, anche i **principi di indipendenza ed obiettività che, unitamente a quelli di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale**, sono indispensabili per il rispetto delle prescrizioni etiche del ISQC già in vigore.

Da ultimo ci si augura che i **6 anni per il controllo esterno di qualità** periodico partano **dall'emanazione dei futuri regolamenti** e non dall'introduzione del D. Lgs n. 39/2010, per poter conoscere a priori le regole, sulla base delle quali verrà giudicata l'adeguatezza del lavoro eseguito dal revisore.