

RACCOMANDAZIONE DELLA COMMISSIONE**del 15 novembre 2000****relativa ai requisiti minimi per il controllo della qualità della revisione legale dei conti nell'UE***[notificata con il numero C(2000) 3304]***(Testo rilevante ai fini del SEE)**

(2001/256/CE)

LA COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE,

visto il trattato che istituisce la Comunità europea, in particolare l'articolo 211, secondo trattino,

considerando quanto segue:

- (1) L'ottava direttiva 84/253/CEE del Consiglio, del 10 aprile 1984, basata sull'articolo 54, paragrafo 3, lettera g), del trattato, relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili ⁽¹⁾, stabilisce i requisiti che devono possedere le persone abilitate ad effettuare la revisione legale dei conti.
- (2) Il controllo della qualità della revisione legale dei conti è fondamentale per garantire la buona qualità della revisione. Questa a sua volta aumenta l'affidabilità e la validità delle informazioni finanziarie pubblicate e migliora la protezione degli azionisti, degli investitori, dei creditori e delle altre parti interessate.
- (3) Il controllo della qualità è il mezzo principale di cui dispone la categoria professionale per garantire al pubblico e alle autorità di regolamentazione che i revisori e le società di revisione assicurano nello svolgimento delle loro funzioni un livello di qualità tale da soddisfare i principi contabili di riferimento e le regole di deontologia professionale. Il controllo della qualità consente inoltre alla categoria professionale di incoraggiare i miglioramenti della qualità.
- (4) I giudizi dei revisori in tutta l'Unione europea dovrebbero dare un livello minimo di garanzia quanto all'affidabilità dell'informazione finanziaria e si potrebbe pertanto argomentare che gli Stati membri dovrebbero aver già adottato provvedimenti per garantire che tutti i revisori incaricati di revisioni legali siano soggetti ad un sistema di controllo della qualità.
- (5) Tuttavia, il controllo della qualità nell'Unione europea è un fenomeno relativamente nuovo e pertanto diversi Stati membri lo hanno messo in atto molto recentemente, mentre altri al 1° gennaio 1999 erano ancora sprovvisti di un sistema di controllo della qualità.
- (6) Gli attuali sistemi nazionali di controllo della qualità differiscono tra loro per diversi aspetti quali la portata delle verifiche, che possono essere obbligatorie o volontarie, la frequenza delle verifiche e la pubblicità dei risultati. Per via di tali differenze è difficile valutare se i sistemi nazionali di controllo della qualità soddisfino i requisiti minimi pertinenti.
- (7) In questo momento non vi è alcun principio accettato sul piano internazionale che definisca i requisiti minimi per il controllo della qualità e che possa servire come modello di riferimento per i sistemi nazionali di controllo della qualità.
- (8) La presente iniziativa è destinata alla categoria dei revisori legali dell'UE nel suo insieme ed è intesa a creare un quadro di riferimento per i sistemi di controllo della qualità di tutti gli Stati membri dell'Unione europea.

⁽¹⁾ GU L 126 del 12.5.1984, pag. 20.

- (9) Oltre alla definizione dei requisiti minimi, vi possono essere altre forme di controllo esterno sulla funzione di revisione legale che possono essere esercitate dalle autorità di vigilanza, dalle autorità di vigilanza/regolamentazione della borsa e da altre autorità specifiche di regolamentazione settoriale al fine di migliorare la qualità della revisione legale dei conti.
- (10) Gli Stati membri possono esigere, a loro discrezione, controlli di qualità complementari sulla revisione legale.
- (11) La questione del controllo della qualità è stata affrontata nel Libro verde «Il ruolo, la posizione e la responsabilità del revisore legale dei conti nell'Unione europea» ⁽¹⁾ che ha ottenuto il sostegno del Consiglio, del Comitato economico e sociale e del Parlamento europeo.
- (12) A seguito della comunicazione della Commissione relativa alle prospettive future della revisione contabile nell'Unione europea ⁽²⁾ è stato istituito il comitato UE per la revisione contabile, che ha deciso di includere il controllo della qualità tra le priorità della sua agenda e nelle sue discussioni ha espresso il punto di vista unanime che ciascuno Stato membro dovrebbe avere un sistema di controllo della qualità della revisione legale dei conti.
- (13) Nella suddetta comunicazione la Commissione annunciava la sua intenzione di adoperarsi per armonizzare e migliorare la qualità della revisione legale dei conti, preferibilmente senza ricorrere a nuovi strumenti legislativi. Essa ritiene quindi opportuno formulare una raccomandazione. Se la presente raccomandazione non produrrà l'auspicata armonizzazione del controllo di qualità, la Commissione si riserva di proporre un atto legislativo. A tal fine, essa valuterà la situazione tre anni dopo l'adozione della presente raccomandazione.
- (14) Sulla base delle conclusioni del Consiglio europeo di Lisbona la Commissione ha pubblicato una comunicazione intitolata «La strategia dell'UE in materia di informativa finanziaria: la via da seguire» ⁽³⁾ nella quale sottolinea l'importanza di una qualità uniformemente elevata della revisione contabile nell'insieme dell'Unione europea.
- (15) Nel comitato UE per la revisione contabile e nel comitato di contatto sulle direttive contabili vi è accordo unanime in ordine ai requisiti minimi previsti dalla presente raccomandazione,

RACCOMANDA:

che i sistemi di controllo della qualità negli Stati membri dell'Unione europea soddisfino i seguenti requisiti minimi:

1. CAMPO DI APPLICAZIONE DEL REGIME DI CONTROLLO DELLA QUALITÀ

Gli Stati membri adottano provvedimenti per garantire che tutte le persone incaricate della revisione legale dei conti siano soggette ad un sistema di controllo della qualità.

Il termine «persone» fa riferimento all'ottava direttiva che contiene regole in merito all'abilitazione delle persone incaricate della revisione legale dei conti (revisori legali). Attualmente nell'Unione europea non tutte le persone incaricate della revisione legale sono soggette ad un sistema di controllo della qualità.

2. METODOLOGIA

Per il controllo della qualità sono metodi accettabili sia la verifica tra pari («peer review») che quella da parte di verificatori ad hoc («monitoring»).

Vi sono in sostanza due metodologie diverse di controllo della qualità applicate all'interno dell'Unione europea: la verifica da parte di verificatori ad hoc e la verifica tra pari. La verifica da parte di verificatori ad hoc significa che personale alle dipendenze dell'associazione di categoria o dell'autorità di vigilanza/regolamentazione gestisce il sistema di controllo della qualità ed è incaricato delle verifiche ad esso finalizzate. La verifica tra pari significa che membri (attivi) della professione («peer») sono incaricati di effettuare le ispezioni di verifica.

⁽¹⁾ GU C 321 del 28.10.1996, pag. 1.

⁽²⁾ GU C 143 dell'8.5.1998, pag. 12.

⁽³⁾ COM(2000)359 def. del 13 giugno 2000.

Le due metodologie sono considerate di pari valore. In entrambi i casi si deve curare di garantire sia la qualità che l'obiettività del verificatore. Vanno adottati provvedimenti adeguati per garantire che i verificatori abbiano conoscenze aggiornate in merito ai principi della revisione legale e ai sistemi di controllo della qualità (cfr. anche punto 9). Questo è particolarmente importante in caso di applicazione del sistema dei verificatori ad hoc.

I dubbi in merito all'obiettività dei verificatori dovrebbero essere mitigati da un'adeguata vigilanza pubblica sulla gestione e sul funzionamento del sistema di controllo della qualità e sulla presentazione dei risultati delle verifiche tra pari (cfr. anche punti 6 e 10). Questo aspetto è particolarmente importante nel caso della metodologia della verifica tra pari.

3. FREQUENZA DELLA VERIFICA E SELEZIONE DELL'OGGETTO DELLA VERIFICA

3.1. **Oggetto della verifica della qualità è il revisore legale dei conti, che può essere una società di revisione o un singolo revisore (cfr. punto 1).**

Alcuni Stati membri prescrivono revisioni congiunte da parte di più revisori. In questa situazione il punto di partenza per determinare l'ambito della verifica della qualità potrebbe essere il singolo incarico di revisione legale anziché il singolo revisore; oggetto della verifica della qualità resta tuttavia il revisore legale.

3.2. **La selezione dei revisori legali da sottoporre a verifica va fatta in modo sistematico al fine di garantire il controllo di tutti i revisori legali in un arco di tempo predeterminato.**

Purché venga assicurato che in un arco di tempo predeterminato tutti i revisori legali siano sottoposti ad un controllo, la selezione dei revisori legali da sottoporre a verifica in un dato anno potrebbe essere fatta sulla base del rischio (ad esempio in base alla natura del portafoglio di clienti, al fatturato generato da attività di revisione rispetto al fatturato totale o ai risultati delle verifiche precedenti), su base aleatoria o tramite una combinazione di questi metodi.

3.3. **Nel caso di una società di revisione con più uffici, l'unità ottimale per la verifica della qualità è il singolo ufficio. La valutazione della qualità di una società di revisione con più uffici dovrebbe sempre comprendere un numero adeguato di uffici.**

Le maggiori società di revisione hanno adottato, a livello di società, politiche e procedure di controllo che garantiscono un certo grado di uniformità, ma i singoli uffici potrebbero applicare gli standard e i principi in modo diverso. Pertanto gli uffici sono l'unità più adeguata per le verifiche volte al controllo della qualità.

3.4. **È opportuno che un ciclo completo di verifica, ovvero l'arco di tempo nel quale vengono verificati tutti i revisori legali, abbia una durata massima di sei anni.**

Nei sistemi di controllo della qualità attualmente esistenti nell'Unione europea, i cicli di verifica completa di tutti i revisori hanno una durata compresa tra 1 anno e 10 anni. Conformemente alla differenziazione di cui al punto 5.1, dovrebbe essere aumentata la frequenza delle verifiche per i revisori legali che abbiano tra i clienti «società di pubblico interesse».

Se un revisore legale rivede solo i conti di società piccole e a basso rischio, può essere accettabile che la frequenza della verifica giunga fino ad un massimo di 10 anni. In tali casi sarà necessario ottenere dal revisore legale informazioni regolari che confermino che la natura del suo portafoglio di clienti non è cambiata significativamente.

3.5. **La frequenza di verifica va aumentata per i revisori legali le cui precedenti verifiche abbiano dato risultati insoddisfacenti.**

In situazioni in cui il risultato della verifica della qualità è stato in generale soddisfacente, ma sono stati raccomandati alcuni miglioramenti, potrebbe essere più efficace accertarsi che le raccomandazioni concrete siano applicate piuttosto che operare una nuova verifica globale della qualità.

4. PORTATA DELLA VERIFICA DELLA QUALITÀ

- 4.1. **Il controllo della qualità si riferisce alla revisione legale dei bilanci effettuata da revisori indipendenti. La verifica dovrebbe anche avere per oggetto il sistema interno di controllo di qualità di una società di revisione; per accertarne l'adeguato funzionamento occorre controllare la conformità delle procedure e dei file di audit.**

Tutti gli Stati membri hanno già imposto alle società di revisione di attuare un controllo interno di qualità in linea con il principio internazionale di revisione 220 (ISA 220) «Quality Control for Audit Work». Per rafforzare la verifica interna della qualità, potrebbe essere necessario prevedere a livello di Stato membro requisiti più specifici di quelli contenuti nei paragrafi in grassetto dell'ISA 220. Questi requisiti aggiuntivi potrebbero essere basati sulle procedure di controllo della qualità di cui al paragrafo 220.6 ISA riguardante gli obiettivi dei sistemi per il controllo interno di qualità delle società di revisione.

- 4.2. **Per quanto riguarda i singoli file di audit, la verifica della qualità dovrebbe abbracciare:**

- **la qualità della documentazione risultante dalle carte di lavoro del revisore come base per valutare la qualità del lavoro di revisione,**
- **la conformità con i principi di revisione,**
- **la conformità con i principi e le regole di deontologia professionale, comprese le regole di indipendenza,**
- **le relazioni di revisione:**
 - 1) **adeguatezza del formato e del tipo di giudizio;**
 - 2) **conformità del bilancio alla normativa sull'informazione finanziaria come indicato nella relazione di revisione;**
 - 3) **eventuale mancata indicazione della non conformità del bilancio ad altri requisiti legali indicati nella relazione di revisione.**

Una revisione legale operata conformemente ai requisiti giuridici, ai principi di revisione consolidati e alle regole di deontologia professionale è fondamentale per gli utenti dell'informazione finanziaria certificata in quanto garantisce un certo livello di affidabilità del bilancio certificato. Per quanto riguarda la relazione di revisione, vengono fissati requisiti specifici per via della sua importanza in quanto prodotto pubblico della revisione legale. Viene presa in considerazione anche la conformità alle norme contabili di riferimento per sottolineare l'importanza della revisione legale ai fini dell'applicazione dei principi contabili.

5. DIFFERENZIAZIONE NELLA METODOLOGIA

- 5.1. **È opportuno che il controllo di qualità segua un approccio diverso a seconda che i revisori legali abbiano o meno tra i loro clienti società di pubblico interesse. La differenziazione riguarda alcuni aspetti sistematici del controllo di qualità quali una maggiore frequenza delle verifiche, una maggiore vigilanza pubblica sulla gestione del controllo di qualità e la possibilità per le autorità competenti di avere accesso ai file del verificatore (cfr. 5.2). La differenziazione non modifica la portata, gli obiettivi o la metodologia globale delle singole verifiche della qualità.**

Tra le società di pubblico interesse rientrano, tra l'altro, le società quotate, gli enti creditizi, le imprese di assicurazione, le imprese di investimento, gli OICVM (organismi di investimento collettivo in valori mobiliari) e i fondi pensione.

- 5.2. **L'autorità di regolamentazione o l'autorità competente responsabile, in ultima istanza, della gestione e dell'esercizio del sistema di controllo della qualità deve avere accesso ai singoli file dei verificatori relativi ai revisori legali che hanno tra i loro clienti, in particolare, società di pubblico interesse. L'accesso ai file dei verificatori è soggetto alle disposizioni in materia di riservatezza di cui al punto 8.**

6. VIGILANZA PUBBLICA E PUBBLICAZIONE DELLE INFORMAZIONI

- 6.1. **I sistemi di controllo della qualità devono essere soggetti ad un'adeguata vigilanza pubblica, che dovrebbe essere garantita dalla presenza di una maggioranza di non addetti ai lavori nel comitato di vigilanza del sistema di controllo della qualità.**

I sistemi di controllo della qualità dell'Unione europea dovrebbero essere sufficientemente credibili per poter raggiungere i seguenti obiettivi «esterni»: consolidare la fiducia del pubblico e dimostrare alle autorità di regolamentazione che vi è adempimento adeguato delle responsabilità di autoregolamentazione. Il criterio della vigilanza pubblica è inteso a garantire che il controllo della qualità presenti per il pubblico, nella sostanza e nella forma, un grado sufficiente di integrità. L'effettiva organizzazione della vigilanza pubblica differirà da Stato membro a Stato membro e dipenderà dalle strutture esistenti per la vigilanza dei revisori legali e dall'importanza del controllo della qualità all'interno del settore.

La vigilanza pubblica sul controllo di qualità potrebbe essere complementare alle strutture preposte alla vigilanza dei revisori in cui già vi è partecipazione pubblica; in altre circostanze può richiedere la costituzione di un apposito comitato, composto da non addetti ai lavori quali rappresentanti delle imprese, delle autorità di regolamentazione dei mercati mobiliari e degli azionisti.

Gli obiettivi della vigilanza pubblica sul controllo di qualità potrebbero includere:

- 1) la vigilanza della gestione (pianificazione e controllo) del sistema di controllo della qualità;
- 2) la valutazione dei risultati della verifica;
- 3) l'approvazione della comunicazione al pubblico dei risultati del controllo della qualità (cfr. punto 6.2).

6.2. I risultati del controllo della qualità vanno adeguatamente pubblicizzati

La pubblicazione dei risultati del controllo della qualità è un altro mezzo per potenziare la credibilità dei sistemi di controllo della qualità presso il pubblico. Appare sufficiente la pubblicazione dei risultati aggregati del controllo della qualità, senza l'indicazione del nominativo delle singole società di revisione. La credibilità sarebbe ulteriormente rafforzata se venissero resi noti anche le eventuali raccomandazioni di misure a livello di categoria professionale o di provvedimenti normativi, il seguito dato a tali raccomandazioni e le eventuali sanzioni.

7. SANZIONI DISCIPLINARI

È necessario che vi sia un collegamento sistematico tra l'eventuale esito negativo delle verifiche della qualità e l'adozione di sanzioni nel quadro di un regime disciplinare. Il regime disciplinare dovrebbe prevedere la possibilità di radiare il revisore legale dall'albo.

Il controllo della qualità non è di per sé finalizzato ad infliggere sanzioni disciplinari. Esso mira a rafforzare, dimostrare e migliorare la qualità della revisione legale. Tuttavia il collegamento tra verifiche della qualità e sanzioni disciplinari consente di rafforzare la fiducia del pubblico ed è anche logico in quanto il controllo della qualità può essere considerato come uno strumento per far rispettare la normativa. La possibilità di radiazione dall'albo è particolarmente significativa per i paesi nei quali l'iscrizione all'albo dei revisori abilitati non è di competenza dell'organismo di categoria al quale compete l'applicazione del sistema di controllo della qualità.

8. RISERVATEZZA

8.1. **Ai fini del controllo della qualità, il revisore legale deve essere esentato dagli obblighi di riservatezza per quanto riguarda i file di audit dei clienti.**

La maggior parte degli Stati membri dotati di un sistema di controllo della qualità hanno esentato i revisori dalle regole normali sull'obbligo di riservatezza per quanto riguarda la presentazione dei file di audit ai verificatori. Ciò significa che la presentazione dei file di audit al verificatore non può costituire una violazione dell'obbligo di riservatezza e pertanto non è perseguibile.

8.2. **Il verificatore deve essere soggetto a regole di riservatezza simili a quelle che devono rispettare i revisori legali dei conti. Tuttavia il verificatore non viene meno all'obbligo di riservatezza quando permette all'autorità di regolamentazione o all'autorità competente di accedere ai suoi file (cfr. punto 5.2).**

La maggior parte degli Stati membri dotati di un sistema di controllo della qualità hanno previsto regole sulla riservatezza del verificatore identiche a quelle che devono essere rispettate dai revisori nell'effettuare la revisione legale.

8.3. **È opportuno che tutte le persone che lavorano per l'autorità di regolamentazione o per le autorità competenti responsabili della gestione e dell'esercizio del sistema di controllo della qualità, come pure i componenti del comitato di vigilanza del sistema di controllo della qualità, siano vincolati all'obbligo del segreto d'ufficio.**

In funzione, sempre e comunque, della legislazione nazionale, nel presente contesto il segreto d'ufficio implica che le persone interessate non possono comunicare informazioni riservate di cui siano venute in possesso nell'esercizio delle loro funzioni a qualsiasi altra persona o autorità, se non in forma riassuntiva o aggregata, ossia in modo tale che non sia possibile identificare né il verificatore, né il revisore legale oggetto del controllo di qualità, né il cliente alla revisione del quale si riferiscono i file oggetto della verifica, né le parti in rapporto con detto cliente.

9. QUALITÀ DEL VERIFICATORE

Il sistema di controllo della qualità deve garantire che le persone incaricate delle verifiche, siano esse membri della categoria («pari») o dipendenti di un organismo di verifica, abbiano una adeguata formazione professionale ed esperienze specifiche unitamente ad una formazione apposita nel settore del controllo della qualità.

In diversi paesi solo i professionisti che lavorano come revisori indipendenti possono essere nominati come verificatori nell'ambito della verifica tra pari. Le esperienze rilevanti possono riferirsi anche a settori specifici.

10. INDIPENDENZA E OBIETTIVITÀ DEL VERIFICATORE

Il sistema di controllo della qualità deve prendere adeguatamente in considerazione gli eventuali conflitti di interesse al momento dell'assegnazione dei singoli incarichi di verifica. I verificatori devono essere soggetti ai requisiti di indipendenza applicabili ai revisori legali.

La scelta dei verificatori cui assegnare i singoli incarichi di verifica dovrebbe essere fondata su criteri che garantiscano l'indipendenza e l'obiettività dei verificatori, sia nella sostanza che nella forma. L'effettiva applicazione dei criteri di scelta dei verificatori potrebbe essere sorvegliata dal comitato di vigilanza del sistema di controllo della qualità.

11. RISORSE

Ai sistemi di controllo della qualità vanno allocate risorse adeguate in modo da garantire loro una reale credibilità presso il pubblico.

È evidente che i sistemi di controllo della qualità costano e dovrebbero essere pertanto il più possibile efficaci in modo tale da soddisfare le esigenze del pubblico e delle autorità di regolamentazione. Se un sistema di controllo della qualità viene applicato in modo uniforme a tutti i revisori legali nell'Unione europea, non verrà pregiudicata la parità delle condizioni di concorrenza nel settore.

Vi sono apparentemente differenze per quanto riguarda le risorse utilizzate per il controllo della qualità. Per potere operare un valido raffronto, le risorse totali dovrebbero essere rapportate al numero di revisioni legali e si dovrebbe prendere in considerazione la presenza/assenza di società di pubblico interesse tra i clienti dei revisori legali (cfr. anche il punto 3.4 sulla frequenza delle verifiche). La pubblicizzazione delle risorse allocate al controllo di qualità esterno rafforzerà la credibilità di tale controllo presso il pubblico.

12. DISPOSIZIONE FINALE

Gli Stati membri sono destinatari della presente raccomandazione.

Fatto a Bruxelles, il 15 novembre 2000.

Per la Commissione
Frederik BOLKESTEIN
Membro della Commissione
