

Revisione legale e controllo qualità nell'accettazione del mandato: indipendenza, integrità e competenza professionale

Alberto Pesenato¹: *Revisore Legale, Consulente Area D.lgs. 231/2001, Pubblicista e Dottore Commercialista in Verona*

Il controllo di qualità a cui sarà sottoposto il soggetto abilitato alla revisione legale prevede che venga verificata la sua indipendenza oltre che integrità, obiettività, competenza professionale e riservatezza con riferimento ai Principi di Revisione ISA Italia 220 - ISCQ 1. Il presente contributo ne illustra i concetti generali associandoli alla Determina MEF - RGS del 20/11/2018.

1. ACQUISIZIONE DELL'INCARICO DI REVISIONE: PIANIFICAZIONE

Durante la fase di acquisizione dell'incarico devono essere ottenute dal revisore le informazioni sul potenziale cliente, anche nel caso delle PMI, mediante una serie di colloqui con la direzione della società, la visita dei principali stabilimenti, le richieste di informazioni a persone affidabili e che abbiano avuto rapporti d'affari con il potenziale cliente (per esempio: precedenti revisori, avvocati, banche, consulenti aziendali).

Si deve richiedere alla direzione di fornire le seguenti informazioni;

- ogni dato disponibile che valga a fornire informazioni in merito all'ambiente in cui opera la società alla direzione e ai prodotti o servizi;
- informazioni fornite dai revisori precedenti;
- nomi dei principali azionisti, amministratori e società consociate;
- bilanci degli esercizi precedenti e bilancio intermedio;
- dichiarazioni fiscali e relazioni presentate ad altri uffici pubblici;
- informazioni interne quali bilanci preventivi e previsioni.

Nell'effettuare la valutazione in merito all'opportunità di accettare un mandato, occorre tener conto anche dei seguenti fattori:

- possibilità di fornire al cliente il servizio richiesto;
- informazioni ottenute dai revisori precedenti;
- rischio;
- conflitti di interesse potenziali o difficoltà finanziarie;
- indipendenza.

Per quanto riguarda i mandati in essere, occorre appurare se esistono fatti che possano mettere in dubbio l'opportunità di mantenere il mandato. A questo proposito, occorre tener conto di quanto segue:

- notevoli divergenze d'opinione con la direzione;
- problemi riguardanti l'indipendenza;
- atti illegali o comportamento discutibile da parte della direzione del cliente;
- mancato pagamento degli onorari;
- variazioni di circostanze inerenti al cliente (per esempio: variazioni nella proprietà o nella direzione).

¹ Autore dei manuali: "Revisore Legale" IX edizione 2020 Wki Ipsa e "Organismo di Vigilanza" VII Edizione 2019 Wki Ipsa. Altri contributi sono disponibili nel sito www.albertopesenato.net - www.formazionerevisori.net - <https://www.andoc.info/>

2. POSSIBILITÀ DI FORNIRE AL CLIENTE IL SERVIZIO RICHIESTO

Occorre verificare di avere a disposizione un numero sufficiente di persone competenti per poter svolgere il mandato e se tali persone posseggono una sufficiente conoscenza del settore in cui opera il cliente. Se le persone disponibili non hanno un'adeguata conoscenza del settore, occorre provvedere affinché possano acquisirla.

3. INFORMAZIONI OTTENUTE DAI REVISORI PRECEDENTI

Prima di accettare l'incarico prospettato è opportuno contattare i revisori precedenti per chiedere loro formalmente se sono a conoscenza di fatti per i quali non sia possibile accettare il mandato e ottenere da loro una risposta positiva.

Occorre richiedere al potenziale cliente:

- il permesso di chiedere informazioni ai precedenti revisori;
- l'autorizzazione affinché i revisori precedenti possano dare esauriente risposta alle richieste di informazioni.

Nel decidere se accettare un incarico occorre tenere presente gli effetti di un rifiuto o di una limitazione in merito a quanto richiesto.

Può essere inoltre utile richiedere informazioni in merito a fatti o circostanze che si ritiene possano avere influsso sullo svolgimento della verifica (per esempio: problemi di revisione scaturiti dalle condizioni in cui si trovano il sistema contabile e la contabilità o settori la cui revisione ha richiesto un inconsueto dispendio di tempo) e richiedere ai revisori precedenti di esaminare le carte di lavoro.

Le conclusioni alle quali sono giunti i revisori precedenti non devono essere accettate senza procedere a controlli indipendenti; tuttavia, se le capacità e l'indipendenza dei revisori precedenti sono state accertate chiaramente, l'estensione delle verifiche altrimenti necessarie può, generalmente, essere limitata.

In ogni caso è necessario compiere adeguati controlli per quanto riguarda i saldi all'inizio dell'esercizio (per esempio verifiche del cut-off) e per determinare se è stato rispettato il principio di continuità nella redazione del bilancio dell'esercizio.

4. RISCHIO: RECESSO DALL'INCARICO

Nell'effettuare la valutazione del rischio relativo all'accettazione di un nuovo incarico è necessario considerare i seguenti fattori (Tav.4):

- scopo perseguito dal cliente che richiede la revisione;
- apparente adeguatezza del sistema contabile e del relativo controllo interno;
- tipo di azienda e settore in cui opera;
- tasso di incremento in relazione ai mezzi finanziari disponibili e alla competenza della direzione;
- come è finanziata la società e sua solvibilità per quanto riguarda gli impegni correnti;
- reputazione, stabilità ed integrità della direzione.

5. INDIPENDENZA: CONFLITTI D'INTERESSE – FAMILIARITÀ - INTIMIDAZIONE

Per trattare questo importante principio deontologico possiamo fare riferimento al Codice MEF² Elementi che possono influenzare l'indipendenza, il giudizio professionale o il comportamento del soggetto abilitato alla revisione: *interesse personale* o *finanziario* o di altra natura quali *familiarità* o *intimidazione*;

5.1 Le circostanze che possono dar luogo a rischi derivanti da *interesse personale* sono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti:

- il revisore o un membro del gruppo ha un interesse finanziario diretto nel cliente;
- il soggetto abilitato alla revisione presenta una eccessiva dipendenza economica dai compensi complessivamente erogati da un cliente;
- Il revisore o un membro del gruppo ha una stretta e significativa relazione di affari con il cliente;
- il soggetto abilitato alla revisione ha il timore di perdere un importante cliente;

² Determina MEF - RGS - Prot. 245504 del 20/11/2018 – U “Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti” Parte A e Parte B

- revisore o un membro del gruppo di revisione ha in corso trattative per instaurare un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione presso un cliente di revisione;
- il soggetto abilitato alla revisione ha pattuito compensi in funzione del risultato relativamente all'incarico;
- il soggetto abilitato alla revisione scopre un errore significativo nei risultati di un precedente servizio professionale svolto da un suo membro.

5.2 Le circostanze che possono dar luogo a rischi derivanti da *auto-riesame* sono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti:

- il soggetto abilitato alla revisione ha progettato o realizzato i sistemi informativi finanziari o gestionali la cui efficacia è oggetto dell'incarico;
- il soggetto abilitato alla revisione ha predisposto i dati di base utilizzati per generare la documentazione oggetto dell'incarico;
- il revisore o un membro del gruppo svolge, o ha svolto nel recente passato, un incarico quale amministratore o esponente della direzione del cliente;
- il revisore o un membro del gruppo ha in corso, o ha avuto nel recente passato, un rapporto di lavoro dipendente con il cliente in una posizione tale da esercitare un'influenza significativa sulla materia oggetto dell'incarico;
- il soggetto abilitato alla revisione svolge un servizio per un cliente che influenza direttamente le informazioni oggetto dell'incarico stesso.

5.3 Le circostanze che possono dar luogo a rischi derivanti *dall'attività di promozione* degli interessi del cliente, sono, a titolo esemplificativo, le seguenti:

- la promozione, da parte del soggetto abilitato alla revisione, di investimenti in strumenti finanziari di un cliente di revisione;
- lo svolgimento, da parte del soggetto abilitato alla revisione, di attività di difensore o di consulente tecnico di parte di un cliente di revisione nell'ambito di un contenzioso con terzi.

5.4 Le circostanze che possono dar luogo a rischi derivanti da *familiarità* sono, a titolo esemplificativo, le seguenti:

- il revisore o un membro del team è un familiare o uno stretto familiare di un amministratore o di un esponente della direzione del cliente;
 - il revisore o un membro del team è un familiare o uno stretto familiare di un dipendente del cliente che è in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sull'oggetto dell'incarico;
 - un amministratore o esponente della direzione, o un dipendente del cliente che è in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sull'oggetto dell'incarico, ha svolto, nel recente passato, il ruolo di responsabile dell'incarico;
 - un soggetto abilitato alla revisione ha accettato regali o trattamenti preferenziali da parte di un cliente, salvo che il loro valore sia trascurabile o irrilevante;
- Il revisore ha un rapporto di lunga data con il cliente.

5.5 Le circostanze che possono dar luogo a rischi derivanti da *intimidazione* sono, a titolo esemplificativo, le seguenti:

- il cliente minaccia di revocare un incarico conferito al soggetto abilitato alla revisione;
- il cliente di revisione afferma che non affiderà al soggetto abilitato alla revisione un ulteriore incarico già programmato, qualora questo persista nel manifestare il suo disaccordo sul trattamento contabile di una determinata operazione;
- il soggetto abilitato alla revisione è minacciato da parte del cliente di essere citato in giudizio;
- il soggetto abilitato alla revisione subisce pressioni per ridurre in modo inappropriato l'estensione dell'attività da svolgere al fine di ridurre i compensi;

- la maggiore esperienza su una certa materia, posseduta da un dipendente del cliente, rispetto a quella del soggetto abilitato alla revisione, determina in quest'ultimo una pressione a conformarsi alle opinioni del primo;
- il membro del team di revisione viene informato da un partner del soggetto abilitato alla revisione cui appartiene che l'avanzamento di carriera già previsto nei suoi confronti non avrà luogo qualora non approvi il trattamento contabile adottato dal cliente di revisione, ritenuto dal membro del team di revisione non appropriato.

6. DELIBERA DI NOMINA E VERBALE DI ACCETTAZIONE DEL MANDATO

Occorre stabilire chiaramente con il cliente il tipo di intervento e lo scopo dello stesso.

È opportuno rivolgersi ai responsabili del cliente (per esempio: direzione, consiglio di amministrazione) in merito a problemi quali:

- data di consegna della relazione di revisione;
- responsabilità per quanto riguarda le dichiarazioni fiscali;
- estensione della verifica intermedia;
- necessità di sottoporre a verifica casse di previdenza aziendale o schemi di partecipazione agli utili;
- relazioni da presentare a pubbliche autorità;
- richieste, da parte del cliente, di lavori particolari (per esempio: esame approfondito di una funzione specifica, organizzazione contabile);
- relazioni richieste (per esempio: relazioni di revisione delle consociate, collegate, come pure sui bilanci consolidati, relazioni speciali o lettere destinate a terzi).

Dopo aver raccolto e valutato le informazioni necessarie (tav.4), occorre predisporre la lettera di mandato.

La delibera è 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 della delibera possono variare da cliente a cliente e in conformità alla normativa vigente, ma deve comunque contenere:

- specifico riferimento di ciò che deve essere assoggettato a revisione;
- scopo della revisione, incluso il riferimento alle norme di legge applicabili, ai regolamenti o alle direttive emanate dagli organi professionali competenti;
- tipo delle relazioni o delle altre comunicazioni da redigere in merito al risultato della revisione;
- specifico riferimento al fatto che, dato che la revisione si basa su controlli effettuati su campioni rappresentativi, vi sono altre limitazioni inevitabili e che anche il sistema di controllo interno ha ovviamente i suoi limiti: esiste sempre il rischio che degli errori, anche notevoli, non siano scoperti;
- 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 nella delibera:

- accordi in merito alla pianificazione della revisione;
- richiesta alla direzione di inviare una lettera di attestazione;
- descrizione di eventuali lettere e relazioni che si ritiene debbano essere inviati al cliente;
- basi per il calcolo degli onorari e quanto concordato in merito alla fatturazione delle prestazioni;
- accordi relativi all'inclusione di altri revisori ed esperti in alcune fasi della revisione;
- accordi riguardanti la cooperazione con i revisori interni o altri collaboratori del cliente;
- eventuali accordi da stabilire con i revisori precedenti, nel caso in cui si tratti della prima verifica;
- riferimento a eventuali ulteriori accordi tra il cliente ed i revisori.

In caso di mandati permanenti non è necessario richiedere ogni anno nuove lettere di mandato delibere; tuttavia, la presenza dei seguenti fattori dovrebbe, di regola, consigliare l'emissione di una nuova delibera:

- fatti che indichino che il cliente interpreta in modo non corretto gli obiettivi e lo scopo della revisione;
- revisione di condizioni del mandato o condizioni speciali;
- recente cambio nella direzione;
- modifica notevole del tipo o delle dimensioni dell'attività del cliente;
- prescrizioni legali.

7. L'INDIPENDENZA DEL REVISORE: GLI IMPEDIMENTI (MEF, CONSOB, CNDCEC)

Il MEF³, la Consob⁴ e gli organi professionali hanno stabilito le situazioni che possono compromettere l'attività del revisore; inoltre revisori, società di revisione e gli appartenenti alla loro rete: soci, amministratori, componenti degli organi di controllo e dipendenti della società di revisione, non possono fornire alcun servizio tra quelli elencati nell'art. 17 del D. Lgs. n. 39/2010 all'ente di interesse pubblico o società che ha conferito l'incarico di revisione e alle società controllate o che lo controllano o sono sottoposte a comune controllo (Tav.1).

Tav.1 Servizi esclusi di cui art. 17 del D. Lgs. n. 39/2010

Tenuta di libri contabili e relazioni di bilancio, progettazione e realizzazione di sistemi informativi contabili, valutazione, stima ed emissione di pareri *pro-veritate*, attuariali, gestione esterna dei servizi di controllo interno, consulenza e servizi di organizzazione aziendale diretti alla selezione, formazione e gestione del personale, intermediazione titoli e relativa consulenza, difesa giudiziale e attività, anche di consulenza, inclusa quella legale, non collegate alla revisione individuate dalla Consob.

L'incarico di responsabile della revisione non può essere esercitato dalla stessa persona per un periodo che eccede i sette esercizi sociali, neppure assumendo nuovamente l'incarico per una diversa società di revisione, se non sono decorsi almeno due anni dalla cessazione del precedente incarico.

I revisori, compreso il responsabile della revisione per conto di una società di revisione e coloro che hanno preso parte alla revisione di un ente di interesse pubblico (EIP) con funzione di direzione e supervisione, non possono rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione e controllo dell'ente e neppure possono prestare attività di lavoro autonomo o subordinato in favore dello stesso con funzioni dirigenziali di rilievo, se non è decorso almeno un biennio dalla conclusione dell'incarico o dalla data di cessazione quali soci, amministratori o dipendenti della società di revisione.

Stesso divieto vale per amministratori, componenti degli organi di controllo, direttori generali o dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili dell'ente di interesse pubblico, i quali non possono effettuare la revisione dell'ente e della società controllate o che lo controllano se non è trascorso un biennio dalla cessazione degli incarichi o dei rapporti di lavoro.

Il revisore deve essere indipendente (art. 10, D. Lgs. n. 39/2010) ed il decreto fissa i relativi criteri. La revisione di una società non può essere effettuata qualora tra questa e il revisore (o la società di revisione o la «rete») sussistono relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro autonomo o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore o della società risulta compromessa.

In base alle definizioni contenute nell'art. 1 del D. Lgs. n. 39/2010, la rete è la struttura alla quale appartengono un revisore o una società di revisione finalizzata alla cooperazione e che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o fa capo a una proprietà, un controllo o una direzione comuni e condivide prassi e procedure di controllo della qualità, la stessa strategia aziendale, uno stesso nome o una parte rilevante delle risorse professionali. Questo divieto dovrà essere attentamente valutato dalle strutture alle quali appartiene il revisore che, generalmente, oltre alla revisione, prestano servizi vari, quali ad esempio assistenza e consulenza legale.

Anche il corrispettivo, altro elemento indicato dall'art. 10 commi 9,10,11, riferito all'incarico di revisione non può essere subordinato ad alcuna condizione: non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione, ne' può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore

³ Determina MEF - RGS - Prot. 245504 del 20/11/2018 – U “Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti” Parte A e Parte B e P.R. ISA Italia 220 e ISCQ Italia 1

⁴Delibera Consob 5 ottobre 2005, n. 15185

o della società di revisione o della loro rete. Inoltre, il corrispettivo è determinato in modo tale da garantire la qualità e affidabilità dei lavori.

Tale ultima precisazione vuole evitare che siano concordati compensi eccessivamente bassi, situazione che contrasta con la qualità e affidabilità dei lavori ma che a volte si riscontra nella pratica professionale.

In definitiva i doveri del soggetto abilitato, sono strettamente collegati alla qualità del lavoro eseguito in conformità alla legge (Tav.2) e ai principi di revisione: senza indipendenza l'attività non può essere eseguita in maniera qualitativamente ineccepibile.

Tav. 2 Riferimenti normativi e professionali - sintesi

- negli **articoli 10, 10 bis, 10 ter e 17 D.Lgs. 39/2010** (il citato **articolo 17** è relativo agli **Enti di Interesse Pubblico** identificati al precedente **articolo 16**);
- nel **Principio di Revisione sul controllo della qualità (ISQC Italia) 1**;
- nel **Principio di Revisione (ISA Italia) n. 200** sugli *“Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai Principi di Revisione (ISA Italia)”*;
- nel **Principio di Revisione (ISA Italia) n. 220** sul *“Controllo della qualità dell’incarico di revisione contabile del bilancio”*;
- nel **regolamento** adottato con il **D.M. n. 261 del 28.12.2012** ove, tra le **casistiche** che legittimano la **cessazione anticipata** dell’incarico di revisione per **revoca** o **dimissioni volontarie**, è indicata anche l’insorgenza di situazioni **lesive** dell’indipendenza;
- nei **principi** elaborati ed adottati dalle **associazioni** e dagli **ordini** professionali (CNDCEC) **congiuntamente** al MEF e alla Consob;
- Determina MEF del 10 novembre 2018 – prot.245504

8. IL CODICE MEF

Il Codice dei principi di deontologia professionale (Tav..3), riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all’esercizio dell’attività di revisione legale dei conti indicato dal MEF è suddiviso in due parti che qui si sintetizzano:

- La parte A

Definisce i principi deontologici fondamentali per i soggetti abilitati alla revisione e fornisce un quadro di natura concettuale che deve essere applicato:

- (a) nell’identificazione dei rischi di mancata osservanza dei suddetti principi fondamentali;
- (b) nella valutazione della significatività dei rischi identificati;
- (c) nell’individuazione delle misure di salvaguardia.

Tali misure sono necessarie per eliminare i rischi identificati o per ridurli entro un livello accettabile. Al fine di verificare che i suddetti rischi siano stati eliminati o ridotti entro un livello accettabile, mediante l’applicazione delle misure di salvaguardia, il soggetto abilitato alla revisione deve considerare se un terzo, ragionevole ed informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, concluderebbe verosimilmente che l’osservanza dei fondamentali non sia compromessa.

- La parte B

Descrive le modalità di applicazione del quadro concettuale in determinate situazioni.

In tale ambito si forniscono esempi di misure di salvaguardia che possono essere adeguate a fronteggiare di mancata osservanza dei principi fondamentali e si descrivono quelle situazioni per le quali non sono disponibili misure di salvaguardia adeguate e, conseguentemente, le circostanze o relazioni che devono essere evitate.

9.1 I principi fondamentali

Il soggetto abilitato alla revisione deve osservare i seguenti principi fondamentali:

(a) *Integrità*: l'essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni professionali.

(b) *Obiettività*: non avere pregiudizi o conflitti di interesse, né accettare indebite influenze di terzi che possano condizionare il suo giudizio professionale.

(c) *Competenza professionale e diligenza*: mantenere le conoscenze e le capacità professionali ad un livello tale da garantire che il cliente riceva prestazioni caratterizzate da competenza e professionalità, basate sui più recenti sviluppi della normativa, della tecnica e della prassi professionale, nonché agire con diligenza in conformità ai principi tecnici e professionali.

(d) *Riservatezza*: rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale e, pertanto, non diffonderle a terzi, salvo che vi sia specifica autorizzazione, o che sussista un diritto o un dovere, di fonte giuridica o professionale, di comunicarle. Il soggetto abilitato alla revisione non potrà altresì farne uso a vantaggio proprio o di terzi.

(e) *Comportamento professionale*: rispettare la normativa applicabile ed evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività.

Ciascuno di questi principi fondamentali è disciplinato in dettaglio nelle sezioni da 110 a 150.

Tav 3 – MEF: Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti

<p>PARTE A – Il quadro concettuale dei principi deontologici, di riservatezza e segreto professionale</p> <p>Sezione 100 Definizioni, introduzione e principi fondamentali:</p> <ul style="list-style-type: none">- <i>Il quadro di riferimento: l'approccio concettuale;</i>- <i>I rischi e le misure di salvaguardia;</i>- <i>La risoluzione dei conflitti di natura deontologica;</i> <p>Sezione – 110 Integrità;</p> <p>Sezione - 120 Obiettività;</p> <p>Sezione - 130 Competenza professionale e diligenza;</p> <p>Sezione - 140 Riservatezza;</p> <p>Sezione – 150 Comportamento professionale;</p>	<p>PARTE B – L'applicazione del quadro concettuale dei principi fondamentali</p> <p>Sezione 200</p> <p>Sezione 210 Incarico Professionale:</p> <ul style="list-style-type: none">- <i>Accettazione del cliente;</i>- <i>Accettazione dell'incarico;</i>- <i>Sostituzione del soggetto abilitato alla revisione;</i> <p>Sezione -220 Conflitto di interessi;</p> <p>Sezione -230 Secondo parere;</p> <p>Sezione -240 Compensi e altre tipologie di remunerazione;</p> <p>Sezione -250 Promozione delle prestazioni professionali;</p> <p>Sezione - 260 Regali, ospitalità e altri favori di natura pecuniaria e non pecuniaria;</p> <p>Sezione -270 Custodia dei beni del cliente;</p> <p>Sezione -280 Obiettività;</p>
---	--

Tav. 4 - Principi guida utili per evitare clienti difformi o a rischio⁵

- Documento CoSO Report I

Ambiente di controllo⁶

«L'ambiente costituisce la base per tutti gli altri componenti del sistema di controllo interno. L'integrità, i valori etici, il comportamento del management, l'impegno e le capacità di guida dello stesso determinano il livello di sensibilità del personale fornendo disciplina ed organizzazione nonché integrità e valori etici. Gli individui, le loro qualità individuali, la loro integrità, i loro valori etici, la loro competenza e l'ambiente nel quale operano sono l'essenza stessa di qualsiasi organizzazione. Essi sono il motore che aziona l'azienda e le fondamenta su cui essa poggia per questo motivo la direzione e gli organi di governance devono trasmettere il messaggio che l'integrità dell'azienda non può essere oggetto di compromessi.

Il «comportamento esemplare del vertice» deve essere il messaggio trasmesso e recepito a tutti i livelli aziendali e quindi lo stile con cui gli organi di governance opera, delega responsabilità e poteri deve essere appropriato.

La direzione deve trasmettere il messaggio che l'integrità e i valori etici non possono essere oggetto di compromessi e il personale deve recepire e comprendere questo messaggio. La direzione deve dar prova costante, con le parole e con i fatti, del proprio impegno ad agire secondo principi etici elevati»

Ambiente di controllo⁷

- La direzione trasmette adeguatamente il messaggio che l'integrità dell'azienda non può essere oggetto di compromessi?
- Esiste un ambiente di controllo ben definito, per effetto del quale si riscontrano all'interno dell'azienda una consapevolezza diffusa dell'importanza del controllo e un "comportamento esemplare del vertice"?
- La competenza del personale dell'azienda è commisurata alle responsabilità assegnate?
- Lo stile in cui la direzione opera, delega poteri e responsabilità, organizza e favorisce la piena realizzazione del personale, è adeguato?
- Il consiglio di amministrazione assicura il giusto livello di attenzione?»

Circostanze che possono dar luogo a rischi derivanti da intimidazione sono⁸:

- il cliente minaccia di revocare un incarico conferito al soggetto abilitato alla revisione (*);
- il cliente di revisione afferma che non affiderà al soggetto abilitato alla revisione un ulteriore incarico programmato, qualora questo persista nel manifestare il suo disaccordo sul trattamento contabile di una determinata operazione;
- il soggetto abilitato alla revisione è minacciato da parte del cliente di essere citato in giudizio;
- il soggetto abilitato alla revisione subisce pressioni per ridurre in modo inappropriato l'estensione dell'attività da svolgere al fine di ridurre i compensi;
- la maggiore esperienza su una certa materia, posseduta da un dipendente del cliente, rispetto a quella del soggetto abilitato alla revisione, determina in quest'ultimo una pressione a conformarsi alle opinioni del primo
- il membro del team di revisione viene informato da un partner del soggetto abilitato alla revisione cui appartiene che l'avanzamento di carriera già previsto nei suoi confronti non avrà luogo qualora non approvi il trattamento contabile adottato dal cliente di revisione, ritenuto dal membro del team di revisione non appropriato.

⁵ La presente tavola ha lo scopo di ricordare al Revisore Legale alcune delle priorità cui deve attenersi.

⁶ Il sistema di controllo interno, Progetto Corporate Governance per l'Italia, Il Sole 24 Ore III Pricewaterhousecoopers – Il Sole 24 Ore III edizione 2008 pag. 201.

⁷ Il sistema di controllo interno – Progetto Corporate Governance per l'Italia, Il Sole 24 Ore III Pricewaterhousecoopers – Il Sole 24 Ore III edizione 2008 pag. 238.

⁸ MEF (Revisori legali – Codice etico) Determina MEF - RGS - Prot. 245504 del 20/11/2018 – U (200.8)

10 - IL CONTROLLO DELLA QUALITÀ IN SINTESI

E' bene qui ricordare che gli ispettori del MEF verificheranno nel dettaglio l'approccio che il revisore legale ha adottato nel proprio intervento e andranno ad eseguire i controlli sulla *metodologia* e le *tecniche* adottate con riferimento ai dettami previsti dal controllo della qualità.

In estrema sintesi le regole riferite al «*controllo della qualità*» pretendono la rigorosa applicazione dei Principi di Revisione (ISA Italia) e della pratica professionale in materia pianificazione, conduzione e gestione del lavoro specifico del revisore legale⁹

Tav. 5 - Estrema sintesi delle verifiche che gli ispettori del MEF potranno eseguire.

A) Conoscenza della società P.R. ISA Italia 315¹⁰:

- 1) **Archivio* Permanente:** informazioni sulla storia della società; (*) ***
- 2) **Archivio*Imposte:** Informazioni sulla storia fiscale della società; (*) ***
- 3) **Archivio Procedure: Check list 1a:** Conoscenza dell'attività aziendale; (*) (***) - anche ridotto)
 - **Pianificazione della revisione**

B) Determinare il Rischio di Revisione e le verifiche eseguite:

- 5) **Archivio Generale o dell'Organizzazione del Lavoro.** Determinare il *Rischio Intrinseco** (***)
- 6) **Archivio delle Procedure**.** Determinare il *Rischio di Controllo ICQ* - Questionari sul Controllo Interno Rispondere alle domande dei questionari ed identificare il *Rischio di Controllo* per ogni ciclo operativo;
- 7) **Contestualmente determinare** il (*Rischio*) *Livello di Individuazione*** ed il *Rischio di Revisione* per ogni ciclo operativo e per posta di bilancio*.
- 8) Definire quali verifiche di conformità o sostanza da applicare. * (***) **di sostanza Micro Imprese**

C) Altre procedure di revisione - Bilancio - Relazione di revisione:

- 9) **La verifica dell'Inventario fisico; *****
- 10) **Conferme esterne; *****
- 11) **Verifiche ex P.R. SA Italia 250B e art. 14 d. lgs. 39 del 27/01/2010; *****
- 12) **Bilancio:** Le verifiche sul bilancio al 31/12/20xx. ***
- 13) **Verifica del Controllo della qualità;**
- 14) **Verifica della relazione di revisione**

**(check list e questionari completati nei primi interventi e negli anni successivi puntualmente aggiornati)*

**** ICQ e valutazioni non applicabili nella revisione delle Micro Imprese**

***** Tutte applicabili nelle Micro Imprese**

⁹ Controllo qualità: definito nel P.R. ISA Italia 200, che ne anticipa gli elementi e dai P.R. ISA Italia 220 e ISCQ 1.

¹⁰ P.R. ISA Italia 315 nelle *Regole 13/24 – Linee guida 66/100* e in app.1 riporta i principi dei documenti *CoSO Report I* (1992) e *CoSO Framework SCIGR* (2013)

Mi permetto di sottoporre alla Vostra attenzione alcuni documenti di interesse professionale.

Circolare GdF 83607/2012 Vol. III (utile per la costruzione MOGC ex d. lgs. 231/2001)

https://www.diritto bancario.it/sites/default/files/allegati/circolare_comando_generale_della_guardia_di_finanza_n.83607_2012.pdf

CNDCEC

La revisione legale nelle Nano Imprese: riflessioni e strumenti operativi

https://commercialisti.it/documents/20182/1236821/Documento+nano+imprese_v8_post.consultaz_CL.pdf/290e09a6-cdb5-4453-b656-58fe4d089539

Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore

<https://www.commercialisti.it/documents/20182/1236821/20200306NormeOCETSclean.pdf/dae64cb4-dda9-4720-a609-564cc3dd7430>

NDCEC e FNC – 20/4/2020:

“Le procedure di revisione ai tempi del Covid 19”

<https://www.fondazione nazionale commercialisti.it/node/1455>

ASSIREVI

Documenti in vigore:

DdR 233 Le attestazioni della Direzione

<http://www.assirevi.com/documenti-assirevi/documenti-di-ricerca/documenti-in-vigore/>

Monografie:

CoSO Framework SCIGR: guida alla lettura

<http://www.assirevi.com/monografie/>

IFAC

Lo studio in **due** volumi e **224 + 278 = 502** pagine per semplificare l'approccio nelle società di media e piccola entità

Volume I

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Guide-to-Using-ISAs-Vol-I-4th-edition.pdf>

Volume II

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Guide-to-Using-ISAs-Vol-II-4th-edition.pdf>

MEF (Revisori legali – Codice etico)

https://www.revisione legale.mef.gov.it/open cms/export/mef/resources/PDF/REV_Principio_deontologia_27092018_DEF.pdf