



ISSN: 2038-3282

Publicato il: 1 ottobre 2012

©Tutti i diritti riservati. Tutti gli articoli possono essere riprodotti con l'unica condizione di mettere in evidenza che il testo riprodotto è tratto da www.qtimes.it

Registrazione Tribunale di Frosinone N. 564/09 VG

Confrontation of audit systems for the performance management of company

Sistemi di *audit* a confronto per la gestione della performance aziendale

di Amalia Lucia Fazzari – Giovanna Lucianelli – Alessandro Pomponi

Università degli Studi “Tor Vergata” di Roma

Abstract

Le problematiche legate allo svolgimento della funzione imprenditoriale comportano – per loro natura – la rivisitazione continua dei processi e dei modelli decisionali, da cui deriva il modo di fare impresa nell’attuale ambiente competitivo. Lo dimostrano, ad esempio, i cambiamenti che il legislatore ha apportato ad alcuni schemi tecnico-giuridici, economici e procedurali, di specifica applicazione di aziende che intendono **misurare** e **migliorare** la loro *performance*, e che oggi subiscono una fase di cambiamento e *ri*-adattamento alle specifiche esigenze dell’attuale congiuntura economica.

Parole chiave: sistemi di audit; performance aziendale, misurare

1. Considerazioni introduttive¹ (a cura di A.L. Fazzari)

Le problematiche legate allo svolgimento della funzione imprenditoriale comportano – per loro natura – la rivisitazione continua dei processi e dei modelli decisionali, da cui deriva il modo di fare impresa nell’attuale ambiente competitivo. Lo dimostrano, ad esempio, i cambiamenti che il legislatore ha apportato ad alcuni schemi tecnico-giuridici, economici e procedurali, di specifica applicazione di aziende che intendono **misurare** e **migliorare** la loro *performance*, e che oggi subiscono una fase di cambiamento e *ri*-adattamento alle specifiche esigenze dell’attuale congiuntura economica. Tra i cambiamenti più significativi introdotti negli ultimi anni sono da considerare anche le modifiche introdotte al sistema della *Revisione Legale dei Conti* (d. lgs 39/2010), che mettono in luce le dinamiche di un **sistema di audit** più complesso, dove la contabilità e il bilancio non rappresentano più gli unici punti critici su cui le aziende devono confrontarsi. Da questo momento, per professionisti e imprenditori è essenziale tenere in considerazione anche molti altri aspetti della gestione aziendale, come le problematiche legate alla sicurezza sui luoghi di lavoro e alla salute del personale, alla gestione della *privacy* e della sicurezza delle informazioni, a riguardo del comportamento strategico dell’impresa, della sua responsabilità sociale e dell’etica, nonché dei più noti aspetti di gestione della Qualità e della tutela ambientale, a fronte dei quali l’implementazione di un sistema di *audit*, rivisitato secondo le modifiche introdotte dalla riforma del 2010, rende possibile pianificare, eseguire, registrare e mantenere sotto controllo la *performance* aziendale, oltre quella contabile. In mancanza, non sarebbe possibile tenere traccia (*fornire evidenza*) delle attività svolte e dei processi implementati, e dunque non sarebbe possibile eseguire i processi di **misurazione** e **miglioramento**, fondamentali per certificare la qualità del sistema aziendale, dei suoi professionisti e delle loro performance.

A livello internazionale sono disponibili dei sistemi di adozione volontaria, ampiamente recepiti dagli ordinamenti giuridici nazionali, che prevedono forme di *certificazione* – diverse da quella contabile, ma che a essa si vanno ad accompagnare – dei processi dell’organizzazione (qualità, sicurezza, ambiente, *privacy*, etica, ecc.²). La certificazione, lo ricordiamo, è “l’attestazione da parte di un organismo nazionale di accreditamento che certifica che un determinato organismo di valutazione della conformità soddisfa i criteri stabiliti da norme armonizzate e, ove appropriato, ogni altro requisito supplementare, compresi quelli definiti nei rilevanti programmi settoriali, per svolgere una specifica attività di valutazione della conformità” (REG (CE) n. 756/2008). Si allarga, dunque, l’ambito di applicazione della *revisione legale*³ e delle competenze dei soggetti in essa coinvolti: l’attività di *audit* che fino ad oggi interveniva solo sulla componente contabile dell’azienda, oggi interviene anche sul controllo dei processi interni e sulla qualità dell’incarico di *revisione legale dei conti* e del sistema aziendale.

¹ Il presente articolo pur essendo frutto di un congiunto lavoro di ricerca è attribuibile ad Amalia Lucia Fazzari per i par. 1 e 4, a Giovanna Lucianelli per il par. 2 e ad Alessandro Pomponi per il par. 3.

² Per approfondimenti sul tema, si veda “*Opportunità di un sistema di gestione integrato, nell’attuale ambiente competitivo*” a cura di A. L. Fazzari e A. Pomponi, QTimes, Anno IV, n.3 2012.

³ Per un approfondimento sul tema della *Revisione Aziendale* si veda “*Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*” a cura di L. Marchi, Giuffrè Editore, 2008.

2. Inquadramento della Riforma in materia di Revisione Legale dei Conti (a cura di G. Lucianelli)

Negli ultimi dieci anni la funzione di revisione contabile o meglio di “revisione legale”, come ridefinita dal d. lgs. 39/2010, è stata oggetto di un intenso dibattito nel contesto nazionale e internazionale. La disciplina introdotta grazie al lgs. 39/2010 contiene numerose novità riguardanti l’abilitazione all’esercizio della professione di revisore, il tirocinio, l’esame di Stato e la formazione continua, l’iscrizione e il contenuto informativo del registro dei revisori, le regole di deontologia, riservatezza, indipendenza, obiettività, responsabilità, segreto professionale, le modalità di conferimento e di revoca dell’incarico, le funzioni di vigilanza del Ministero dell’Economia e delle Finanze, dell’Isvap e della Consob, i reati del revisore e le relative sanzioni. A queste si aggiungono due novità fondamentali, ovvero **l’adozione obbligatoria degli ISA** (International Standards of Auditing) e il **controllo della qualità** (che rende operativa tale prescrizione). Il decreto contiene, inoltre, alcuni elementi di *governance* (necessari a realizzare il coordinamento tra la funzione di revisione ed il governo d’impresa). Le nuove regole si prefiggono sostanzialmente di rivitalizzare la fiducia nella revisione contabile e nelle imprese che operano sui mercati finanziari, nonché di migliorare il livello di professionalità e credibilità di coloro che svolgono tali attività. Infatti, da un lato il revisore contabile e le società di revisione realizzano un’attività fondamentale per le imprese, in quanto assicurano, attraverso la propria *reputation*, la credibilità delle stesse, dando loro la possibilità di spendere sul mercato tale credibilità. Dall’altro, il revisore contabile e le società di revisione svolgono un servizio fondamentale per le autorità di vigilanza che, all’interno dei singoli paesi, sono deputate al controllo del mercato finanziario. Si consideri che nell’ordinamento italiano, in particolare, il revisore costituisce il tramite tra le imprese e la Consob, “l’occhio attraverso il quale l’autorità di vigilanza svolge concretamente il proprio compito istituzionale”⁴. Di fatto il decreto legislativo 39/2010, recependo la direttiva 2006/43/CE del 2010, è stato introdotto nel nostro ordinamento per impedire che possano verificarsi altri scandali finanziari-contabili come quelli che hanno avuto luogo nel contesto mondiale nell’ultimo decennio (responsabili del *crack* di società di una certa importanza quali *Enron*, *Tyco International*, *WorldCom* e *Parmalat*). A testimoniare la rilevanza dell’introduzione di queste nuove norme vi è anche la recentissima entrata in vigore⁵ di tre decreti (attuativi del citato d. lgs. 39/2010), da parte del Ministero dell’Economia e delle Finanze che disciplinano le modalità di iscrizione e cancellazione dal Registro dei revisori (istituito presso il Ministero dell’Economia), i requisiti per l’iscrizione a tale Registro e, infine, le regole per il tirocinio triennale per l’esercizio dell’attività di revisione legale. Grazie all’esperienza statunitense del Sarbanes-Oxley Act (SOX) del 2002 a cui la Direttiva europea del 2006 si è certamente ispirata, è stata profondamente innovata la disciplina in materia, il

⁴ Cfr. G. Ciervo, *La responsabilità civile del revisore legale alla luce del D.Lgs 39/2010*, Il nuovo diritto delle società n. 21/2010, pag. 71 e segg.

⁵ I decreti attuativi sono stati pubblicati nella Gazzetta Ufficiale del 29 agosto 2012 e sono entrati in vigore il 13 settembre 2012. Di seguito i riferimenti dei decreti citati: - *decreto 20 giugno 2012 n. 144*, “Regolamento concernente le modalità di iscrizione e cancellazione dal Registro dei revisori legali, in applicazione dell’articolo 6 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, recante attuazione della direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati”; - *decreto 20 giugno 2012 n. 145*, “Regolamento in applicazione degli articoli 2, commi 2, 3, 4 e 7 e 7, comma 7, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, recante attuazione della direttiva 2006/43/CE in materia di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati”; - *decreto 25 giugno 2012 n. 146*, “Regolamento riguardante il tirocinio per l’esercizio dell’attività di revisione legale, in applicazione dell’articolo 3 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, recante attuazione della direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati”.

che ha portato il nostro Paese ad allinearsi agli standard europei. In fondo, però, alcuni aspetti della nuova disciplina europea erano già stati introdotti attraverso il d. lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 (c.d. Riforma del diritto societario), il d. lgs. 6 febbraio 2004 e, soprattutto, ad opera della l. 28 dicembre 2005, n. 262 (c.d. Legge sul risparmio) che l'aveva anticipata integrando le norme previste dal d. lgs. 58/1998 (c.d. t.u.f.) in materia di requisiti di indipendenza dei revisori e delle società di revisione legale incaricati della revisione legale presso società quotate⁶. Nel d. lgs. 39/2010, in particolare, sono previste due novità fondamentali tra gli obiettivi generali che devono perseguire i soggetti abilitati alla revisione⁷, ovvero l'adozione obbligatoria degli ISA (*International Standards of Auditing*) e il *controllo della qualità*, di cui tratta specificamente l'art. 20. Gli ISA (nella loro versione "clarified") saranno adottati dalla Commissione europea, secondo la procedura prevista dall'art. 26 della Direttiva 2006/43/CE. Tale procedura ricalca sostanzialmente quella che ha portato all'adozione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS. Attualmente è in corso la traduzione dei principi nelle diverse lingue europee. Una volta tradotti, i principi verranno trasmessi alla Commissione europea che valuterà la fedeltà delle traduzioni e deciderà quali principi adottare. Al termine dell'iter, i principi saranno adottati con Regolamento comunitario e pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea, diventando, quindi, norme direttamente applicabili in tutti gli Stati membri. Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha già pubblicato sul suo sito la traduzione in lingua italiana della guida IFAC, (l'organizzazione mondiale della professione economico-contabile), per applicare i principi internazionali di revisione ISA "clarified" nella revisione delle società di piccole e medie dimensioni. La guida è stata originariamente curata dal Comitato SMPs (Small and medium practices) dell'organizzazione e rappresenta per tutti i professionisti un importante punto di riferimento per svolgere in maniera efficace l'incarico di revisione applicando i principi internazionali nell'ottica di una applicazione "scalare" e "proporzionale" degli stessi⁸.

L'art. 10 (comma 5) del decreto richiama, infatti, la conformità dell'attività di *audit* ai principi di revisione internazionali e alle procedure generali per preservare il carattere dell'*indipendenza* del controllo nel processo di revisione. I commi 6 e 7 sottolineano, inoltre, tale richiamo specificando che le procedure relative devono essere **documentate** (per iscritto) e monitorate per documentare cosa deve fare la società di revisione (o il professionista incaricato del controllo legale dei conti) per garantire lo svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali. L'art. 20, in tema di **controllo della qualità**, stabilisce innanzitutto la periodicità dei controlli: gli iscritti nel Registro dei Revisori che svolgono la revisione legale su enti di interesse

⁶ Si osservi che nella disciplina comunitaria manca a tutt'oggi "la previsione di una normativa europea uniforme in tema di responsabilità civile del soggetto revisore, riguardo alla quale la Direttiva 2006/43/CE non ha preso posizione, lasciando ai singoli legislatori nazionali l'onere di modificare il proprio ordinamento" conformemente linee guida illustrate nella "Raccomandazione relativa alla limitazione della responsabilità civile dei revisori legali dei conti e delle imprese di revisione contabile" del 5 giugno 2008. Per un approfondimento sul tema della responsabilità del revisore si veda G. Ciervo, *op.cit.*, Il nuovo diritto delle società n. 21/2010, pag. 70.

⁷ Si intende come soggetto abilitato alla revisione (o anche «soggetto abilitato») un revisore legale, ovvero un singolo professionista o un 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").

⁸ La "Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionali nella revisione contabile delle piccole e medie imprese", terza edizione, pubblicata il 28 febbraio 2012, è consultabile su: <http://www.commercialisti.it/Portal/Documenti>. La guida è composta da due corposi e separati volumi: - il primo (240 pagine con taglio più didattico) ripercorre il processo di audit che si basa fundamentalmente sulla identificazione, valutazione e risposta al rischio di revisione; - il secondo (324 pagine con taglio più pratico) contiene esempi di casi di revisione di PMI e di una micro impresa.

pubblico – EIP (dotati di sistemi e procedure ispezionate dalla CONSOB ovvero società quotate, banche, casse rurali e banche di credito cooperativo) sono soggetti a controllo della qualità *almeno ogni tre anni*, mentre quelli che non svolgono la revisione legale su enti di interesse pubblico sono soggetti a tale verifica *almeno ogni sei anni*. Il controllo deve essere “basato su una verifica adeguata dei documenti di revisione selezionati” e includere “una valutazione della conformità ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza applicabili, della quantità e qualità delle risorse impiegate, dei corrispettivi per la revisione, nonché del sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale”⁹. Il soggetto incaricato del controllo dovrà cioè ripercorrere le varie fasi della revisione, ricostruendo il percorso svolto dal revisore per giungere alla conclusione finale, documentata nella relazione di revisione. Il controllo di qualità viene così a configurarsi come **espressione di un giudizio di merito** su quanto specificato dal comma 5 dell’art. 10 e riguarda sia l’attività svolta, che le modalità in cui è stata fatta la revisione, avendo ad oggetto i documenti utilizzati e le carte di lavoro predisposte durante l’attività di revisione (che il revisore deve conservare per dieci anni dalla data della relazione di revisione). In sintesi, il controllo della qualità si basa sulle seguenti verifiche:

valutazione della conformità ai principi di revisione;
requisiti di indipendenza del revisore;
quantità e qualità delle risorse impiegate nell’attività di revisione;
congruità dei corrispettivi;
sistema interno di controllo della qualità nelle società di revisione legale.

Avere espressamente previsto l’obbligo di svolgere la revisione in conformità ai principi di revisione internazionali è un risultato importante in termini di armonizzazione comunitaria e di uniformità degli *standard* di comportamento dei revisori internazionali. I principi di revisione concorrono infatti a definire in modo concreto i contenuti degli obblighi imposti dalla legge ai revisori. In essi sono previste indicazioni di principio, ma anche regole tecniche professionali utili per determinare il contenuto della prestazione e specificare come devono comportarsi i revisori per adempiere diligentemente il loro incarico¹⁰.

3. Principi etici di Revisione Internazionale per il Controllo della Qualità (a cura di A. Pomponi)

Il D. Lgs. n. 39/2010 ha stabilito che il soggetto abilitato alla revisione legale sarà sottoposto a un controllo di qualità basato sulla verifica degli atti e procedure di revisione adottate ed applicate; detto Controllo di Qualità farà riferimento ai Principi di Revisione ISA 220 – ISCQ 1¹¹. In particolare, il principio internazionale di revisione n. 220 si basa sul presupposto che il soggetto incaricato della revisione rispetti quanto previsto dal principio internazionale sul controllo della

⁹ Cfr. Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. “Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE”.

¹⁰ Cfr. Circolari del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, 2010 e ASSONIME 2010.

¹¹ *International Standard on Quality Control* – emesso dallo IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) e approvato da IFAC (*International Federation of Accountants*), fa parte del *final set of clarified standards*, che comprende 36 principi internazionali di revisione, tra cui gli ISA 200 e 220.

qualità ISCQ n. 1, secondo cui il soggetto abilitato alla revisione 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.

Il principio di revisione n. 220 (così come avviene per le norme ISO dei Sistemi di Gestione per la Qualità) definisce, dunque, un corpus di principi etici sulle responsabilità specifiche del revisore, riguardanti i fondamenti del sistema di procedure e controlli della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio e delle responsabilità in capo al responsabile del riesame della qualità dell'incarico, e, come per la norma ISO 9000, costituisce una regola o un comportamento fondamentale e generale, necessario per guidare e gestire un'organizzazione che persegue un miglioramento continuo delle prestazioni nel tempo. Ogni principio ISA è strutturato al suo interno in una parte obbligatoria, costituita dalle «Regole» e una parte applicativa, costituita dalle «Linee Guida e altro materiale applicativo» che, a volte, contiene anche delle «Appendici»¹². Le Regole riportano un *vocabolario* di termini e definizioni che rendono esplicito il linguaggio del documento (cfr. norma ISO 9000)¹³ e definiscono ruoli e responsabilità per la figura del Responsabile della Revisione; per il riesame della qualità dell'incarico; per il Responsabile del riesame della qualità dell'incarico; per il team di revisione; e per tutti i soggetti della revisione. Le Linee Guida forniscono spiegazioni per porre in essere le regole (cfr. norma ISO 9001) e dunque chiariscono, con precisione e attraverso esempi pratici, il significato di una regola e lo specifico ambito di applicazione. Le regole di cui si compone il principio ISA 220 si basano su **7 obiettivi** – linee guida – che il revisore deve applicare nell'ambito dell'attività di audit e che rappresentano l'insieme normativo di principi etici applicabili all'intero processo di audit¹⁴. Questi possono essere così riproposti, seguendo lo schema logico del principio ISCQ n. 1:

1. *Rispetto e adeguatezza dei requisiti professionali.* Ai fini dei principi di indipendenza che si applicano all'incarico di revisione, deve essere designato il *responsabile dell'incarico di revisione contabile* il quale deve giungere ad una conclusione sulla conformità ai principi sull'indipendenza che si applicano all'incarico di revisione. Il responsabile della revisione deve comunicare al personale i requisiti di indipendenza applicabili all'incarico di revisione, elencando tutte le norme applicabili; le relazioni vietate; i divieti imposti e le altre leggi,

¹² Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in collaborazione con Assirevi e Consob, ha tradotto gli ISA. Le società di revisione li utilizzano da tempo e gli stessi ISA ne auspicano l'utilizzazione (Isa 200, A54).

¹³ Per approfondimenti, si rimanda a “*Sistemi di Gestione per la Qualità*”, a cura di Amalia Lucia Fazzari, Giappichelli Editore, 2012.

¹⁴ Il principio di revisione internazionale Isa 200 tratta delle responsabilità generali del revisore indipendente nello svolgimento della revisione contabile del bilancio in conformità ai principi di revisione. Definisce gli obiettivi generali del revisore indipendente e spiega la natura e la portata di una revisione contabile configurata in modo da consentire al revisore indipendente il raggiungimento di tali obiettivi. Illustra inoltre l'oggetto, il livello di autorevolezza e la struttura dei principi di revisione e include le regole che stabiliscono le responsabilità generali del revisore indipendente, applicabili a tutte le revisioni contabili.

accertandosi che le procedure siano efficaci attraverso l'attività di *riesame della qualità dell'incarico*.

2. *Preparazione e competenza*. Il revisore, in riferimento alla necessità di valutare la quantità e la qualità delle risorse programmate¹⁵, deve attribuire al lavoro di revisione contabile le risorse necessarie per attuare e mantenere sotto controllo il processo di revisione legale e assegnare il personale addetto allo svolgimento delle attività determinanti sulla base del livello di competenze necessarie e del grado di formazione/specializzazione acquisito dalle risorse umane coinvolte. A tal fine, il revisore ha l'obbligo di stabilire direttive e procedure per conseguire una ragionevole certezza di disporre di sufficiente personale con le competenze, le capacità e l'impegno al rispetto dei principi etici, necessari per svolgere gli incarichi in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari.
3. *Assegnazione degli incarichi alle risorse*. Il responsabile dell'incarico deve definire a priori il criterio con cui vengono attribuite le risorse (team) ai lavori, rispettando le esigenze di budget, ore lavoro, professionalità, complessità, rischio, scadenze, e altri elementi accordati con il cliente. I team di revisione devono, dunque, includere una persona con competenze specialistiche sul progetto di revisione, la quale deve svolgere costantemente attività di supervisione dell'incarico. Tuttavia, una persona con tali competenze non è un membro del team di revisione qualora il suo coinvolgimento nell'incarico si limiti alla sola consultazione e, pertanto, si seguono le indicazioni riportate nel principio relativo alla consultazione di specialisti.
4. *Direzione e supervisione, riesame del lavoro*. Il responsabile dell'incarico si assume la responsabilità della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge. Una volta avviata l'attività di audit, l'incarico di revisione va periodicamente sottoposto a verifica (*riesame della qualità dell'incarico*) da parte del responsabile della revisione, per verificarne l'efficacia e la rispondenza agli obiettivi e ai principi. Il riesame della qualità dell'incarico consiste in un processo di valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione e delle conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione di revisione. In tal senso, dovranno essere implementate delle procedure che mantengano la qualità acquisita e che documentino in modo oggettivo (attraverso le carte di lavoro, standard procedurali, check-list, ecc.) l'applicazione delle procedure nel processo di revisione.
5. *Consultazione degli specialisti*. In caso il team di revisione ritenga appropriato risolvere specifiche problematiche attinenti all'incarico di revisione attraverso la consulenza di altri revisori legali o da altre società di revisione legale, da organismi professionali e di vigilanza o da organizzazioni che forniscono specifici servizi di controllo della qualità, il loro intervento deve essere pianificato e commisurato in relazione al momento e all'entità della loro necessità, onde evitare una sovrapposizione con le competenze del team al momento del loro intervento.
6. *Accettazione e mantenimento della clientela*. Il responsabile dell'incarico si dovrà dotare di una procedura di accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione, e deve stabilire se le informazioni acquisite in sede di valutazione preliminare con il cliente non compromettano i principi di professionalità nello svolgimento della revisione. Un'attenzione particolare viene attribuita alla determinazione dei requisiti del servizio offerto, per esempio attraverso l'acquisizione di dati e informazioni e specifiche esigenze del cliente, scritte o

¹⁵ Art. 20, comma 5, D. Lgs. 39/2010.

verbali; la valutazione da parte di tecnici delle finalità della revisione; la valutazione delle giurisprudenza applicabile alla specifica situazione; la valutazione da parte dell'organizzazione di requisiti aggiuntivi finalizzati al perfezionamento del processo di revisione.

7. *Monitoraggio*. In adempimento alle specifiche normative riportate anche nell'ultimo rigo¹⁶ del comma 5, art. 20 del d. lgs 39/2010, il revisore deve istituire un processo di monitoraggio che fornisca ragionevole certezza dell'adeguatezza e dell'efficacia operativa delle procedure riguardanti il sistema di controllo della qualità.

4. Considerazioni conclusive¹⁷ (a cura di A.L. Fazzari)

La complessa disciplina fin qui esposta mette in luce alcuni punti essenziali e profili di opportunità per il professionista d'impresa che opera singolarmente in società non quotate e nelle PMI. Innanzitutto il d. lgs 39/2010, ridefinisce come "revisione legale" i previgenti "controllo contabile" e "revisione contabile", al fine di promuovere una armonizzazione in un unico concetto delle tematiche relative ai citati ambiti a livello internazionale. Rispetto all'attività di consulenza svolta tipicamente dalle multinazionali, la riforma in esame consente di applicare il cosiddetto *Light Audit* come sistema di attuazione delle procedure che possono essere applicate e comunemente adottate dal singolo professionista. Il revisore legale, consulente d'impresa o commercialista che opera singolarmente deve abituarsi a predisporre nelle prime visite al cliente e negli anni successivi un sistema di gestione della documentazione (dossier e check-list) che consenta di applicare in pratica, in modo sistematico e semplice, i Principi di revisione ISA richiesti dal D. Lgs. 39/2010 ed ora obbligatori. In un momento in cui modelli teorici e schemi decisionali appartenenti al passato stanno vivendo un processo di riforma e cambiamento, emergono nuovi ambiti di professionalità e nuove metodologie di controllo e di ottimizzazione delle performance dell'impresa di cui il professionista può approfittare. In questo contesto, il consulente d'impresa, il revisore o il commercialista devono far comprendere agli amministratori delle piccole e medie imprese che la richiesta di ulteriore documentazione, nonché la formalizzazione dei colloqui con gli stessi e, in generale, una maggiore burocratizzazione del sistema impresa, non è conseguenza di una intervenuta mancanza di fiducia nei loro confronti, ma è esigenza richiesta dai nuovi obblighi e successivi controlli ai fini della rispondenza a requisiti di qualità che sempre più vengono assimilati dagli ordinamenti giuridici nazionali e sempre più devono, pertanto, essere documentati e verificabili in qualunque momento e anche a distanza di tempo.

Riferimenti Bibliografici:

ASSONIME. Circolare n. 16 del 3 maggio 2010: il testo unico della revisione legale. Roma: ASSONIME, 2010;

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, Le modifiche al Codice Civile apportate dal D. n. 39/2010: analisi delle fattispecie di più immediata applicazione. Circolare n. 17, Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, 2010;

¹⁶ Il controllo della qualità (...) include una valutazione (...) del sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale.

¹⁷ Il presente articolo pur essendo frutto di un congiunto lavoro di ricerca è attribuibile ad *Amalia Lucia Fazzari* per i par. 1 e 4, a *Giovanna Lucianelli* per il par. 2 e ad *Alessandro Pomponi* per il par. 3.

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, «Osservazioni alle bozze di decreti attuativi del D. Lgs. 27 gennaio 2010 n.39.» 2011;

DIPARTIMENTO DEL TESORO, Attuazione della direttiva 2006/68/CE che modifica la direttiva 77/91/CEE del Consiglio relativamente alla costituzione della società per azioni nonché alla salvaguardia e alle modificazioni del loro capitale sociale. Documento di consultazione, Roma: Direzione IV del Dipartimento del Tesoro, 2008.

GAZZETTA UFFICIALE DELLA REPUBBLICA ITALIANA. Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE. N. 58/L, Roma: Ufficio Pubblicazione Leggi e Decreti Ministero della Giustizia, 2010;

GRUPPO24ORE. «La nuova revisione come gestione del rischio.» il Revisore legale n.1 (novembre 2010).

PESENATO ALBERTO «Il controllo della qualità nella revisione legale» Amministrazione e Finanza, n. 2/2011.