



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

LA REVISIONE INTERNA E L’UTILIZZO DEL LAVORO
DELL’INTERNAL AUDITOR DA PARTE DEL REVISORE
LEGALE

INTERNAL AUDITING AND THE USE OF THE WORK OF
INTERNAL AUDITORS BY FINANCIAL AUDITORS

Relatore:
Prof. Marco Giuliani

Rapporto Finale di:
Alessia Di Levrano

Anno Accademico 2018/2019

INDICE

INTRODUZIONE	pag.2
1. LA REVISIONE LEGALE	pag. 4
1.1 I livelli di svolgimento della revisione	pag. 6
1.2 I soggetti coinvolti	pag. 7
1.3 I principi di revisione e gli obiettivi	pag. 11
2. LA REVISIONE INTERNA E L'INTERNAL AUDITOR	pag. 16
2.1 L'evoluzione della revisione interna	pag. 16
2.2 Le sue caratteristiche	pag. 19
2.3 Gli standard per la revisione interna	pag. 22
2.3.1 Gli standard di connotazione	pag. 22
2.3.2 Gli standard di prestazione	pag. 23
2.3.3 Gli standard applicativi	pag. 24
2.4 L'internal auditor	pag. 24
2.5 Revisione interna vs revisione esterna	pag. 26
3. L'USO DEL LAVORO DELL'IA DA PARTE DEL REVISORE LEGALE	pag. 29
CONCLUSIONI	pag. 34
BIBLIOGRAFIA	pag. 36

INTRODUZIONE

La revisione legale dei conti, esercitata da un professionista che si occupa di revisione contabile, può essere definita come una metodologia di controllo aziendale effettuata sulle operazioni, sulle procedure e sugli obiettivi di gestione che, attraverso l'analisi e la verifica dei fatti e dei documenti, consente di esprimere un giudizio sulla loro correttezza, validità, efficienza, efficacia ed economicità.

Il tema della revisione legale ha assunto con gli anni maggiore importanza poiché per la maggior parte delle aziende essa è divenuta obbligatoria. La materia in questione può essere studiata da diverse angolazioni, in quanto esistono diversi tipi di revisione e diversi livelli di svolgimento dell'attività. In questo elaborato verrà analizzata la revisione interna, svolta dall'internal auditor, con particolare attenzione rivolta alle modalità e ai casi in cui il revisore legale esterno all'impresa utilizza il lavoro dell'IA. Lo scritto verrà suddiviso in tre parti, con differenti argomentazioni tra loro interrelate. In una prima parte si parlerà della revisione legale in modo generico, partendo dalla definizione comunemente accettata fino alle caratteristiche dell'attività in questione, compresi i diversi livelli di svolgimento di quest'ultima, i soggetti coinvolti e i principi ai quali il revisore è tenuto a conformarsi. Si svolge quindi un'analisi dei principali obiettivi e dei principi etici ai quali il revisore si conforma per giungere alla formazione del

proprio giudizio. Successivamente verrà analizzata la tipologia della revisione interna. Il capitolo comprenderà un focus sulla sua evoluzione, per poi procedere con le sue caratteristiche e funzioni, con particolare attenzione alle peculiarità che la differenziano dalla revisione esterna. Si tratta di differenze che riguardano non tanto la modalità di svolgimento dei controlli, la quale è simile a quella del revisore esterno, quanto il soggetto incaricato, gli obiettivi, l'oggetto della verifica e le caratteristiche e il contenuto delle relazioni finali. La terza parte, nonché ultima, ha lo scopo di esporre le modalità con cui l'external auditor può utilizzare l'operato dell'internal auditor per giungere ad una ragionevole certezza che il bilancio non sia significativamente errato. Durante lo svolgimento del proprio lavoro, infatti, il revisore esterno può ricorrere all'ausilio del lavoro del revisore interno per differenti motivazioni, le quali possono dipendere dalle tempistiche necessarie per il compimento dell'incarico oppure dalla diversa conoscenza che i due soggetti possiedono dell'azienda auditata e delle sue operazioni. Verranno poi esposte le verifiche che il revisore esterno dovrà effettuare sul lavoro e sul soggetto del cui ausilio si avvale, al fine di decidere se poter utilizzare o meno i contenuti di cui necessita. Una volta che tali verifiche avranno dato esito positivo si procederà all'analisi del tipo di relazione che viene instaurata tra i due auditors e al loro grado di responsabilità in merito all'incarico ricevuto dall'audit committee.

1. LA REVISIONE LEGALE

La revisione aziendale è una disciplina che afferisce al settore disciplinare dell'economia aziendale in quanto, al pari di quest'ultima, ha per oggetto i sistemi informativi e di controllo.¹ Di conseguenza, utilizza gli strumenti di indagine tipici sia della ragioneria che dell'economia aziendale, pur adattandoli alle particolarità delle funzioni di controllo oggetto specifico del suo studio. La revisione legale dei conti può essere definita come l'insieme di tecniche e strumenti utilizzati dal revisore nello svolgimento dei suoi controlli.² Effettuando un breve excursus temporale, prima di giungere alla revisione contabile come oggi la intendiamo, si ha avuto un passaggio dalla revisione volontaria alla certificazione di bilancio, nella quale il revisore poteva approvare o meno il bilancio, senza la possibilità di esprimere rilievi. Successivamente la certificazione è diventata obbligatoria per le società quotate ed è stato istituito l'albo delle società di revisione presso la Consob. Successivamente si è passati dalla certificazione al vero e proprio giudizio sul bilancio, attraverso l'emanazione di nuove norme per la revisione contabile, fino a giungere alla Riforma del Diritto societario avvenuta nel 2003 e al D. Lgs. 39/2010.

¹L. MARCHI, *“Revisione aziendale e sistemi di controllo interno”*, Giuffrè, 2012, Terza edizione

²G. FOSSATI, *Tecnica della moderna revisione aziendale*, “XVI congresso nazionale dei dottori commercialisti”, Firenze, 1968

L'attività attualmente conosciuta consiste in un complesso ordinato di verifiche finalizzate all'espressione di un giudizio in merito all'attendibilità di determinati insiemi di rilevazioni d'azienda. Include l'insieme dei procedimenti di controllo amministrativo, contabile e gestionale realizzati a partire dall'analisi e valutazione dei sistemi di controllo preesistenti. Le verifiche successive sono invece di tipo diretto e indiretto. Quelle dirette riguardano indagini sia fisiche che documentali e nuove rilevazioni dei fenomeni economico-amministrativi d'azienda.

Quelle indirette sono svolte attraverso comparazioni spazio-temporali. Si tratta di un processo volto alla revisione di enti privati, enti no profit ed enti pubblici.

Il controllo in questione viene definito attivo in quanto è possibile intervenire sull'oggetto della verifica. Il revisore infatti prima di emettere un giudizio è obbligato ad indicare le soluzioni ai comportamenti difformi che sono stati rilevati. Tali controlli devono essere effettuati in modo sistematico e si concludono formalmente con un documento, la relazione del revisore. La revisione contabile in seguito al D. Lgs. 39/2010 ha preso il nome di revisione legale dei conti, intesa come un processo articolato di indagini documentali effettuato dal revisore mediante mezzi e tecniche sofisticati e nel rispetto di norme etico-professionali. La finalità è quella di esprimere un giudizio professionale, indipendente e responsabilizzato sul bilancio d'esercizio e consolidato valutato in relazione alla conformità dello stesso alle norme vigenti e a predeterminati principi contabili di generale accettazione.

Nel nostro paese il revisore deve anche verificare la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili durante l'esercizio, tuttavia non è tenuto a esprimere un giudizio a riguardo.

1.1 I LIVELLI DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE

La funzione revisionale può essere svolta a differenti livelli e da organi diversi, dando luogo a delle classificazioni principali.³

Al livello più basso abbiamo le funzioni di ispettorato amministrativo, svolto sulle persone o meglio sui comportamenti delle persone, in rapporto alle norme di legge ed alle direttive aziendali, al fine di scoprire furti, frodi e irregolarità amministrative in genere, compreso il mancato rispetto delle procedure e delle norme di tenuta delle scritture contabili.

Al livello intermedio abbiamo la revisione contabile (financial auditing) che si esplica nel controllo del sistema amministrativo-contabile, delle connesse rilevazioni e del bilancio che ne costituisce sintesi significativa. L'obiettivo di tale attività è quello di esprimere un giudizio sull'attendibilità delle informazioni e sulla conformità ai principi contabili. È attuata per garantire agli stakeholders un giudizio sull'affidabilità delle rilevazioni e del bilancio.

³L. MARCHI, "Revisione aziendale e sistemi di controllo interno", Giuffrè, 2012, Terza edizione

Al livello più alto la revisione è detta gestionale (management auditing). Si tratta dell'insieme dei controlli non effettuati nell'ambito della revisione contabile, cioè non riguardanti contabilità e bilancio, per questo sviluppata principalmente nell'ambito della revisione interna. Ha l'obiettivo di esprimere un giudizio sull'efficacia, efficienza ed economicità delle operazioni, quindi si occupa di fornire al management suggerimenti per interventi sui sistemi di controllo preesistenti, sui sistemi operativi e sulle strutture organizzative, realizzando di fatto una specie di consulenza gestionale. Si parla quindi di un'analisi più qualitativa che quantitativa, tendente ad una visione prospettica di sopravvivenza e sviluppo dell'impresa. Come verrà illustrato più avanti, quest'ultimo livello coinciderà con la funzione di internal auditing.

1.2 I SOGGETTI COINVOLTI

In relazione ai soggetti incaricati la revisione si distingue in interna ed esterna.

La revisione interna corrisponde ad una particolare funzione che ha ragione di esistere nelle aziende di medie e grandi dimensioni, specie se dislocate, e che riporta funzionalmente ai massimi organi amministrativi e direzionali. Si prefigge anche l'obiettivo di mettere in luce aspetti di miglioramento nel sistema amministrativo e gestionale dell'impresa, per questo ha una valenza preventiva e consuntiva. Viene attuata dai revisori interni, i quali sono indipendenti nello

svolgimento della loro attività e rispondono direttamente al top management, ossia al consiglio di amministrazione. L'associazione Italiana InternalAuditors definisce la funzione di revisione interna nell'ambito di un'organizzazione, come un'attività indipendente di valutazione e di verifica delle operazioni, quale servizio alla direzione (...) strumento direzionale che si esplica nella misurazione e valutazione della funzionalità ed efficacia di controlli.

Svolgono una sorta di internal auditing anche i sindaci previsti per le società di capitali, seppure la loro attività assuma una connotazione particolare in quanto prevista per legge a tutela degli interessi dei soci e della collettività in genere.

Per quanto riguarda la revisione esterna, questa viene svolta dal revisore legale, da una società di revisione, dal sindaco unico oppure dal collegio sindacale. È finalizzata principalmente a dare credibilità alle informazioni che affluiscono all'esterno ed alle rendicontazioni che gli amministratori fanno del loro operato ai terzi. Si occupa di verificare la correttezza delle risultanze contabili e la concordanza con i documenti originari e contabilità elementari. Si sviluppa attraverso regole e processi di riferimento propri dei soggetti che la realizzano, ossia i Principi di Revisione.

Si possono distinguere le revisioni volontarie da quelle obbligatorie.

Le prime sono promosse o accettate internamente, su iniziativa degli amministratori o degli azionisti, per conseguire determinati vantaggi altrimenti non ottenibili, come per esempio il miglioramento dell'immagine aziendale.

Le seconde sono quelle più significative, finalizzate ad un giudizio professionale sul bilancio d'esercizio. Sono obbligatorie per legge, per obbligo contrattuale o per richiesta di terzi (banche, gare pubbliche ecc).

L'attività di revisione può essere altresì completa o parziale, occasionale o continuativa, formale burocratica o sostanziale o di merito.

I servizi di revisione legale sono erogati dai revisori legali (singoli professionisti) oppure dalle società di revisione. Per quanto concerne i singoli professionisti, essi possono svolgere anche altre attività, hanno un costo inferiore rispetto alle società di revisione, consentono di instaurare un rapporto più diretto e flessibile, in particolare con le imprese di minori dimensioni. Le società di revisione invece hanno una struttura più articolata e proceduralizzata, che comporta da un lato dei maggiori costi, dall'altro la capacità di ampliare l'offerta di servizi in modo tale da rivolgersi anche alle grandi società. In entrambe le opzioni, gli erogatori dei servizi devono essere iscritti nel Registro dei Revisori Legali, istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Questi soggetti devono rispondere anche a predeterminati requisiti per poter svolgere la loro professione.

Le persone fisiche devono avere dei requisiti di onorabilità e possedere una laurea almeno triennale in materie economiche, aziendali o giuridiche. È inoltre necessario aver svolto un tirocinio triennale presso un revisore contabile o un'impresa di revisione legale abilitati in uno Stato membro dell'UE con capacità

di assicurare la formazione pratica del tirocinante e aver superato l'esame di idoneità professionale. Tutti i requisiti sopra elencati vengono stabiliti in base a quanto disposto dal MEF, sentita la Consob.

Per quanto riguarda invece le società di revisione, si individuano quelle con incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico ed enti di regime intermedio, poiché tali società sono tenute al rispetto di disposizioni aggiuntive. In genere i componenti del CDA o del consiglio di gestione devono essere in possesso dei requisiti di onorabilità e la maggioranza di questi deve essere costituita da persone fisiche abilitate all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'UE.

Per quanto concerne le società di persone la maggioranza numerica e per quote dei soci deve essere costituita da soggetti abilitati all'esercizio della revisione legale mentre per le società di capitali tali soggetti devono rappresentare la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria.

Le società di revisione, come sopra accennato, hanno una struttura piramidale predefinita.

Alla base abbiamo i junior, organi senza capacità gestionale che eseguono i controlli di carattere più basilico e predispongono le carte di lavoro adeguate e appropriate.

Il gradino successivo è rappresentato dai senior, revisori che svolgono le parti del lavoro più complesse, coordinano i junior e si relazionano con i manager.

Più in alto sono presenti appunto i manager, soggetti vicini al mondo operativo che supervisionano il team di revisione.

Al vertice della piramide risiedono i partner, coloro che rispondono civilmente e penalmente dell'incarico, si relazionano con le società clienti e firmano la relazione di revisione.

1.3 I PRINCIPI DI REVISIONE E GLI OBIETTIVI

La revisione legale si svolge sulla base dei principi di revisione. Si tratta di regole d'azione, aventi forza di legge, cui il revisore deve attenersi per garantire uno standard qualitativo alto, con lo scopo di limitare la discrezionalità del revisore ma senza essere sostitutive della sua valutazione professionale.

A livello internazionale i principi di revisione sono emanati dall'IFAC e sono indicati come strumenti per lo sviluppo e il miglioramento della professione contabile, coordinata a livello mondiale in base a principi armonizzati. Questi principi non sono direttamente applicabili in Italia, motivo per cui esiste un atto di recepimento da parte del Ministero che comporta la traduzione e degli aggiustamenti di tali principi, giungendo alla convergenza degli ISA con gli ISA Italia. Gli International Standards on Auditing sono adottati dalla Commissione Europea con regolamento con l'obiettivo di fornire maggiore completezza e organicità, con un approccio basato sul rischio.

Le differenze tra gli ISA e gli ISA Italia sono minime: nei primi sono presenti dei paragrafi relativi alle imprese del settore pubblico, i quali sono stati stralciati nei secondi perché esiste una normativa specifica in merito. Gli ISA Italia sono soggetti ad aggiornamento periodico mediante determina che recepisce le pronunce dello IAASB e sono formati da 33 principi internazionali e 2 nazionali (250B e 720B) per la revisione legale e un principio ISQC1 sul controllo della qualità.

Riguardo gli obiettivi della revisione, la finalità è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio. Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito alla conformità del bilancio, in tutti i suoi aspetti significativi, al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione e ai principi etici consente al revisore di formarsi tale giudizio. Per svolgere una revisione in conformità agli ISA Italia il revisore deve conformarsi sia a tutti i principi di revisione, sia a ciascuna regola contenuta in ogni principio e deve utilizzare gli obiettivi stabiliti nei postulati per raggiungere gli obiettivi generali di revisione.

Un'attività conforme ai principi di revisione si svolge partendo dal presupposto che la revisione non costituisce un'assicurazione, per cui non solleva la direzione dalle proprie responsabilità, che sono complementari a quelle del revisore. I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, alla base del proprio

giudizio, una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti non intenzionali.

Ciò significa minimizzare il rischio di revisione, il quale dipende dal rischio intrinseco, dal rischio di controllo e dal rischio di individuazione. Tale rischio si può solo minimizzare e non annullare in quanto il revisore è impossibilitato al controllo di tutta la documentazione aziendale, il quale avviene appunto a campione. Ciò che interessa è che il mercato adotti decisioni consapevoli e corrette, e a tal fine viene introdotto il concetto di significatività. L'errore diventa significativo se induce i terzi in errore, quindi il bilancio non è accettabile se sulla base di questo i terzi compiono azioni che altrimenti non avrebbero compiuto conoscendo quello corretto. L'errore va quindi valutato non sulla singola voce ma sul complesso relativo al bilancio.

Al fine di una buona attività di auditing è necessario conformarsi anche a dei principi etici, i quali hanno una sorta di doppia valenza di lege in quanto sono presenti nell'ISA200 e sono stati recepiti nel D. Lgs. 39/2010. A tal fine il revisore deve operare con deontologia e scetticismo professionale. Ciò significa che il revisore deve comportarsi nel rispetto delle regole professionali, evitando di agire nel proprio interesse danneggiando colleghi, impresa e mercato.

Per scetticismo professionale si intende un atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da

un'avalutazione critica della documentazione inerente alla revisione.⁴ Si tratta di un principio etico che va mantenuto durante tutta la durata dell'incarico.

Il revisore deve inoltre essere obiettivo, quindi scevro da condizionamenti e preconcetti, rispettando la riservatezza e il segreto professionale.

Infine l'auditor deve agire con professionalità, possedendo quindi le conoscenze e le competenze che gli permettano di svolgere l'incarico in modo adeguato giungendo alla formazione del giudizio. Affinché il giudizio sia professionale deve essere discrezionale, ossia basato sulle scelte del revisore stesso, che egli considera fondate e condivisibili dal mercato. Il giudizio deve essere documentato in modo appropriato, attraverso l'utilizzo delle carte di lavoro, le quali indicano tutti il procedimento seguito, cause ed effetti che hanno condotto alla formazione del giudizio stesso.

Funzionale alla formazione del giudizio è la raccolta degli elementi probativi, i quali sono di supporto al revisore e alla relazione di revisione. Tali elementi devono essere sufficienti da un punto di vista quantitativo e appropriati sotto il profilo qualitativo, quindi validi e attendibili. L'attendibilità degli elementi è influenzata dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura. Infatti l'ISA500 propone una gerarchia delle fonti, per la quale un documento originale ha maggior valenza di uno fotocopiato, un documento scritto è più attendibile di una testimonianza verbale ecc. Infine è possibile che al revisore venga richiesto di

⁴M. GIULIANI, *Corso di revisione aziendale 2018/2019*

conformarsi a disposizioni di legge o regolamenti oltre che ai principi di revisione. Nel caso in cui i primi divergano dai secondi, una revisione contabile svolta in conformità solo alle leggi o ai regolamenti non risulterà automaticamente conforme ai principi di revisione. In casi eccezionali è prevista una deroga, applicabile in casi eccezionali in cui l'applicazione della regola non consente di conseguire l'obiettivo del principio stesso. In tal caso il revisore è tenuto a documentare il tutto nelle carte di lavoro, specificando le motivazioni che lo hanno indotto a ritenere che la regola non fosse idonea a conseguire l'obiettivo e le procedure alternative adottate per il suo raggiungimento. Tuttavia l'eccezione ha scarsa applicazione pratica poiché comporterebbe un ulteriore grado di responsabilità in capo all'auditor. Al termine del processo di revisione, il giudizio del revisore sfocia nella relazione di revisione. Si tratta di un documento, regolamentato dagli ISA700, con forma e contenuto prestabilito. Permette uniformità e comparabilità nelle relazioni di revisione a livello internazionale e risponde nei contenuti alle esigenze informative degli stakeholder. La relazione contiene pertanto il giudizio del revisore, che verrà espresso senza rilievi, con rilievi, negativo o impossibilità di esprimere un giudizio. Tale giudizio dipende dagli errori che l'auditor ha riscontrato nel bilancio e dalla pervasività degli stessi. Influisce infine anche la comunicazione degli errori alla direzione e le misure adottate per rimuoverli. Scaturisce quindi l'importanza dell'interazione continua tra l'alta direzione e il revisore legale dei conti.

2. LA REVISIONE INTERNA E L'INTERNAL AUDITOR

“Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organisation accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.”⁵

2.1 L'EVOLUZIONE DELLA REVISIONE INTERNA

La definizione di revisione interna come oggi la intendiamo, è frutto di un percorso faticoso, specialmente nel nostro paese in cui l'introduzione dell'auditing ha incontrato scogli sia operativi che normativi. Inoltre non deve essere trascurato l'alto costo che normalmente ha la realizzazione di tale funzione, dovuto sia all'elevata professionalità richiesta ad un revisore interno, sia alla formalizzazione di procedure di controllo che trasversalmente attraversino tutta la gestione aziendale⁶.

La revisione interna è stata influenzata dall'evoluzione avvenuta nel concetto di controllo interno, avvenuta negli USA dopo la crisi finanziaria degli anni '30.

⁵The Institute of Internal Auditors

⁶N. PERSIANI, “La revisione interna delle imprese”, CEDAM, 1999

Il suo processo non è però stato immediato in quanto è avvenuto in tre stadi: revisione interna come ispettorato, successivamente come funzione e infine come attività.

L'Internal Auditing come ispettorato risale all'età imperiale di Giulio Cesare, quando se ne hanno le prime tracce nell'azienda pubblica attraverso la nomina degli auditores, i quali avevano il compito di audire l'operato dei governatori delle Provincie in relazione alla riscossione dei tributi. In Italia lo sviluppo avviene dopo il DPR 136/1975 che introduce l'obbligo di certificazione per le società quotate in borsa. Nei paesi anglo-statunitensi invece dopo il Security Act, precisamente nel 1941, anno in cui viene istituito l'Institute Of International Auditors.

Nel 1947 l'I.A. era principalmente volta all'osservazione e valutazione dei problemi aziendali aventi natura contabile e finanziaria e solo subordinatamente destinata a conoscere e valutare le attività aziendali direttamente gestionali. Aveva pertanto natura ispettiva e contabile.

Nel 1957 diventa un'attività autonomamente operante nell'ambito di un'impresa, con l'incarico di esaminare la contabilità, le operazioni finanziarie e le altre attività dell'impresa stessa. Si occupava di accertare le condizioni di efficienza ed aderenza alle politiche e agli obiettivi aziendali in relazione a tutte le funzioni gestionali (con la contabile come priorità).

Nel 1971 la revisione interna inizia ad essere vista come funzione poiché è, nell'ambito di un'impresa, una funzione autonoma di esame ed analisi, svolta ad utilità dell'alta direzione, per la valutazione dell'insieme sistematico delle funzioni amministrative e gestionali dell'impresa stessa. Trattasi di una funzione di controllo esercitata al più alto livello, per delega dell'alta direzione, il cui ruolo consiste nell'osservazione e nell'espressione di un parere professionale circa l'efficace e corretto esercizio degli altri dispositivi di salvaguardia, costituenti il sistema dei controlli interni aziendali. Emerge un'apertura agli aspetti gestionali allo scopo di predisporre miglioramenti operativi e organizzativi.

Nel 1995 la revisione interna assume i connotati di funzione di verifica indipendente operante all'interno e al servizio di un'organizzazione, istituita con la finalità di esaminarne e valutarne le attività. Il suo obiettivo è prestare assistenza a tutti i componenti dell'organizzazione per consentire loro di adempiere efficacemente alle loro responsabilità. A tal fine fornisce loro analisi, valutazioni, raccomandazioni e qualificati commenti relativamente alle attività esaminate. Tra i suoi obiettivi è inclusa la promozione di un controllo efficace, a costi ragionevoli. Un'ulteriore evoluzione giunge nel 2000 quando l'I.A. diviene un'attività indipendente ed obiettiva di *assurance e consulenza*, finalizzata al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione. Assiste l'organizzazione nel perseguimento dei propri obiettivi tramite un approccio professionale sistematico, che genera valore aggiunto in quanto finalizzato a

valutare e *migliorare* i processi di controllo, gestione dei rischi e di corporate governance. Vengono quindi coinvolti soggetti esterni all'azienda e sviluppata una capacità di testare i fattori costitutivi del SCI dando certezze al CdA sul relativo affidabile funzionamento. La consulenza è svolta grazie all'abilità di elaborare modelli di funzionamento dei processi aziendali, di prospettare accurate analisi costi-benefici connesse alle innovazioni organizzative e gestionali proposte, di facilitare l'apprendimento e il cambiamento organizzativo.

La nuova sfida dell'attività di revisione interna diventa quella di essere una funzione strategica di supporto al cambiamento del governo aziendale volto a cercare di minimizzare il manifestarsi di rischi pericolosi per la crescita del business, adeguandosi al nuovo concetto di SCI.

2.2 LE SUE CARATTERISTICHE

La revisione interna, in quanto vertice del sistema di controllo interno aziendale, sta suscitando la sempre maggiore attenzione non solo degli operatori preoccupati di far fronte alle turbolenze aziendali con un potenziato sistema di controllo, ma dello stesso legislatore nel momento in cui ha rivisitato la disciplina delle società quotate e la trasparenza dei mercati.

L'Internal Auditing è un'attività professionale che opera attraverso:

- Analisi dei processi strategici, procedure e attività

- Identificazione dei controlli strategici per ciascuna attività, procedura o processo
- Valutazione dell'adeguatezza di ciascun controllo
- Testing della compliance di un campione di transazioni ai controlli
- Reporting dei risultati della valutazione dei controlli
- Formulazione di raccomandazioni sui controlli ove necessarie
- Suggerire metodi per migliorare la compliance with key controls
- Follow up of action basata sulle raccomandazioni formulate

La revisione gestionale può essere condotta con riferimento ad oggetti di analisi via via più specifici. In altri termini può essere svolta a livello:

- dell'azienda nel suo complesso, delle condizioni di equilibrio economico-finanziario e delle prospettive di sviluppo, con particolare riferimento alla struttura organizzativa e alla posizione competitiva;
- a livello delle singole funzioni aziendali (marketing, produzione, finanza, ecc.);
- a livello del sistema informativo e del sistema di controllo interno.

Oggetto di verifica sono quindi i livelli di efficacia, efficienza ed economicità aziendali.

Gli Internal Controls sono controlli istituiti dal management per avere una ragionevole sicurezza che:

- Le attività siano svolte in modo efficace ed efficiente
- Le transazioni siano accurate e complete, rispettando la legge
- I report prodotti siano attendibili

Il processo di revisione interna avviene in distinte fasi.

Innanzitutto occorre effettuare un'analisi dell'ambiente, con particolare riguardo al mercato in cui l'azienda opera e alla concorrenza.

Successivamente si procede con l'analisi dell'azienda dal punto di vista complessivo e delle funzioni aziendali con i rispettivi obiettivi e livelli di controllo.

Infine si svolge la verifica del sistema di controllo interno, evidenziando gli aspetti critici e verificando l'accuratezza e la completezza dei dati.

L'intera attività si conclude con il giudizio del revisore. Dovendo esprimere un'opinione sugli aspetti di efficienza, efficacia ed economicità, il revisore non può concentrare l'analisi sui risultati finali delle operazioni aziendali, per problemi sia di costo che di rischio revisionale. Il revisore deve, pertanto, acquisire conoscenza dello specifico sistema contabile utilizzato dal cliente e delle altre procedure di controllo interno al fine di valutare a monte l'accuratezza dei dati contabili e gestionali, la selettività, la tempestività e le altre caratteristiche del sistema relativamente alla predisposizione delle informazioni ed alla impostazione della attività gestionali.

La relazione del revisore interno contiene le osservazioni effettuate, la loro descrizione, le conseguenze e gli effetti dell'evento. Per esplicitare la funzione della revisione gestionale è completa di raccomandazioni di miglioramento e di suggerimenti di azioni correttive, con i relativi piani di azione.

2.3 GLI STANDARD PER LA REVISIONE INTERNA

Gli standard per la revisione interna sono volti a delineare i principi base che prescrivono come deve essere svolta, a fornire un quadro di riferimento per lo sviluppo e l'effettuazione di una vasta gamma di attività a valore aggiunto, a definire i parametri per la misurazione delle prestazioni, a promuovere il miglioramento delle operazioni e dei processi dell'organizzazione.

Ci sono tre tipi di standard⁷.

2.3.1 Gli standard di connotazione

Gli standard di connotazione riguardano le caratteristiche delle organizzazioni e degli individui che svolgono le attività di I.A..Le finalità, le autorità e le responsabilità sono definite in un formale mandato. Gli individui devono possedere indipendenza organizzativa e da ogni interferenza nell'esecuzione del lavoro. Devono inoltre avere un atteggiamento imparziale, senza preconcetti, per evitare conflitti di interesse. L'Internal Auditor deve possedere le conoscenze,

⁷N. PERSIANI, "La revisione interna delle imprese", CEDAM, 1999

capacità e competenze necessarie all'adempimento delle loro responsabilità individuali e deve procurarsele in caso di mancanza. Deve essere applicata una diligenza ragionevolmente prudente e competente ed è necessario un aggiornamento professionale continuo. Il responsabile dell'I.A. deve sviluppare e mantenere un programma di assicurazione e miglioramento della qualità che copra tutti gli aspetti dell'attività e ne verifichi continuamente l'efficacia.

Il programma deve essere di ausilio nel portare valore aggiunto e nel migliorare l'operatività dell'organizzazione e nell'assicurare che sia conforme agli standard e al codice etico.

2.3.2 Gli standard di prestazione

Gli standard di prestazione descrivono la natura dell'attività di I.A. e forniscono criteri qualitativi in base ai quali misurare le prestazioni di tali servizi.

Il responsabile del lavoro deve gestire in modo efficace l'attività al fine di assicurare che apporti valore aggiunto all'organizzazione così come valuta e contribuisce al miglioramento dei processi di risk management, di controllo e di governance tramite un approccio professionale sistematico. Deve inoltre essere predisposto e documentato un piano per ogni incarico che evidenzi obiettivi e impiego di risorse. L'Internal Auditor deve utilizzare l'approccio professionale sistematico per identificare, analizzare, valutare e registrare informazioni sufficienti al raggiungimento degli obiettivi dell'incarico e deve comunicare i

risultati di quest'ultimo in modo appropriato. Deve inoltre essere stabilito e mantenuto un sistema di monitoraggio sull'esito dei risultati comunicati al management. Quando il responsabile ritiene che il senior management abbia accettato un livello di rischio residuo inaccettabile per l'organizzazione, ne devono discutere. Se il disaccordo persiste devono riportare il problema al Board.

2.3.3 Gli standard applicativi

Gli standard applicativi personalizzano gli altri due tipi di standard a specifici tipi di incarico (audit di conformità, investigazione di frode ecc.)

2.4 L'INTERNAL AUDITOR

Chiave per la credibilità ed il successo della professione di internal auditor è la fiducia indiscussa che tutti devono riporre nell'obiettività dei servizi di assurance. Ecco perché ci sono dei principi e delle regole di condotta a cui il soggetto deve conformarsi. Il loro mancato rispetto viene valutato e sanzionato secondo le norme previste nello Statuto dell'IIA.

INTEGRITA': consente lo stabilirsi di un rapporto fiduciario e costituisce il fondamento dell'affidabilità del giudizio professionale. L'I.A. deve operare con onestà, diligenza e senso di responsabilità, rispettando la legge e relazionando solo in merito a quanto previsto dalle leggi e dai principi della professione.

Non deve essere consapevolmente coinvolto in attività illegali, né intraprendere azioni che possano indurre discredito per la professione o per l'organizzazione per cui opera. È necessario che rispetti e favorisca il conseguimento degli obiettivi dell'organizzazione per cui opera.

OBIETTIVITA': ci deve essere il massimo livello di obiettività professionale. Devono essere valutati in modo equilibrato tutti i fatti rilevanti, senza subire indebite influenze da altre persone o da interessi personali nella formulazione dei propri giudizi. L'I.A. non deve partecipare ad attività o avere relazioni che pregiudichino l'imparzialità della sua valutazione e non deve accettare nulla che pregiudichi o appaia pregiudicare l'imparzialità della sua valutazione.

Devono essere riferiti tutti i fatti significativi noti, la cui omissione possa dare un quadro alterato delle attività analizzate.

RISERVATEZZA: rispetto per il valore e la proprietà delle informazioni che si ricevono, con il conseguente divieto di divulgarle senza autorizzazione, a meno che lo impongano motivi di ordine legale o deontologico. L'I.A. deve esercitare la dovuta cautela nell'uso e nella protezione delle informazioni acquisite nel corso dell'incarico e non deve utilizzarle per vantaggio personale o secondo modalità contrarie alla legge o che siano di nocimento ai legittimi obiettivi dell'organizzazione.

COMPETENZA: nell'esercizio dei propri servizi professionali si utilizza il bagaglio più appropriato di conoscenze, competenze ed esperienze. L'I.A. deve

intraprendere solo quelle prestazioni per le quali abbia la necessaria conoscenza, competenza ed esperienza, prestando i propri servizi in pieno accordo con gli Standard. La preparazione professionale e l'efficacia e la qualità dei servizi devono essere in continuo miglioramento.

2.5 REVISIONE INTERNA VS. REVISIONE ESTERNA

Queste due attività, pur facendo uso della medesima metodologia, hanno avuto uno sviluppo professionale e teorico profondamente differenziato, sino al punto che sono state identificate spesso come attività difformi. Entrambe le tipologie forniscono risposte alla crescente necessità di rafforzare le procedure interne di controllo, al fine di dare ai responsabili aziendali ragionevole sicurezza sull'operatività dell'impresa.

L'E.A. ha normalmente natura obbligatoria, con lo scopo di assicurare alla direzione e agli azionisti la sostanziale correttezza della contabilità e del bilancio di esercizio, attraverso un giudizio di norma periodico. Inoltre non implica indicazioni di miglioramento, ad eccezione dell'eventuale Management Letter.

L'I.A. non ha natura obbligatoria e ha l'obiettivo di vigilare costantemente sulla struttura operativa dell'azienda, rispondendo quindi alle necessità del management. La principale distinzione attiene al soggetto incaricato dell'esecuzione dell'auditing ed alla sua posizione nell'ambito della struttura organizzativa aziendale. Da una parte si ha un professionista indipendente, dotato

di specifiche abilitazioni professionali ed a cui è riconosciuto un ruolo pubblico, che opera all'esterno dell'impresa in base ad un incarico professionale. Dall'altra si ha un dipendente preposto ad un particolare servizio e che agisce all'interno dell'azienda in "modo endoscopico, su richieste ed istruzioni della direzione o di un suo membro, salvo a rispondere dell'operato nei confronti del suo superiore diretto"⁸. Si ritiene importante porre l'accento sul fatto che il revisore indipendente ottiene il miglior risultato dal suo lavoro quando può avere la collaborazione del revisore interno, per la migliore conoscenza che quest'ultimo ha della società, della sua attività in special modo delle sue procedure.

Un'altra differenza riguarda gli obiettivi: quelli dei revisori interni sono fissati dalla direzione e dall'azienda da cui dipendono e vengono loro assegnati tramite mansionari, ordini di servizio e regolamenti interni. Gli obiettivi della revisione esterna appaiono molto più circoscritti e omogenei, potendo essere ricondotti alla finalità ultima della revisione svolta sulla contabilità e sulle operazioni aziendali, che consiste nell'espressione di un giudizio professionale circa l'attendibilità o meno del bilancio di esercizio, basandosi su formule standard ed eseguendo codificate procedure di verifica.

È necessario porre attenzione ai destinatari delle rispettive relazioni finali: nel caso dei revisori interni vengono trasmesse alla direzione che rappresenta l'organo che potrà porre in atto le proposte correttive migliorative e al consiglio di

⁸ N. PERSIANI, *La revisione interna delle imprese*

amministrazione che ha la responsabilità ultima della gestione aziendale; nel caso dei revisori esterni sono direttamente inoltrate agli azionisti che hanno conferito l'incarico ai sensi di legge, nonché al potenziale pubblico degli investitori. Le relazioni finali delle due funzioni si distinguono anche per le loro caratteristiche e il contenuto. Quelle dell'internal auditing sono numerose durante l'anno e richiedono una verifica continua e un reporting costante, senza schemi prefissati. Quelle dei revisori esterni sono sintetiche, dal contenuto standardizzato secondo quanto imposto dalla normativa e dalla prassi professionale.

Ultima distinzione evidenziata in merito l'oggetto della verifica, che nella revisione interna è molto più articolato e vario mentre in quella esterna è solo costituito dal bilancio e dalla contabilità dell'azienda, in quanto l'esame dei controlli interni è solo strumentale al suo compito. Entrambi i revisori svolgono un'attività comune in merito alla valutazione del sistema di controllo interno solo che quelli interni si propongono di accertare l'effettiva operatività del SCI mentre quelli esterni utilizzano questa fase valutativa per accertare e quantificare il rischio di revisione, ovvero la possibilità che si manifesti un errore contabile che non sia rilevato dal sistema, sulla cui base pianificano la natura e l'estensione delle procedure di revisione.

3. L'USO DEL LAVORO DELL'INTERNAL AUDITOR DA PARTE DEL REVISORE LEGALE

L'ISA610 regola l'utilizzo del lavoro del revisore interno. Il principio si occupa di stabilire se, e in quale misura, utilizzare un lavoro dei revisori interni. In caso affermativo, si stabilisce in sede di pianificazione l'effetto del lavoro dei revisori interni sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle proprie procedure di revisione.

In caso di utilizzo di un lavoro dei revisori interni, si stabilisce se tale lavoro sia adeguato ai fini della revisione contabile. La funzione di revisione interna può essere rilevante ai fini della revisione contabile se la natura delle responsabilità della funzione e le attività da essa svolte sono connesse all'informazione finanziaria dell'impresa.

Il revisore contabile, quando esiste una funzione di revisione interna, deve sottoporre a valutazione anche l'attività di questa, e può, qualora lo ritenga opportuno, utilizzare i risultati delle verifiche svolte dai revisori interni.

“La responsabilità professionale riguardante l'espressione di un giudizio sul bilancio è del revisore esterno, di conseguenza è lui che decide se, in che misura, e a quali condizioni egli può fare affidamento ed avvalersi dei lavori effettuati dal

revisore interno, e tale responsabilità non è attenuata dall'utilizzo del lavoro dei revisori interni"⁹.

L'external auditor si serve quindi del lavoro dell'internal auditor per due fondamentali motivi:¹⁰

1. Perché l'auditor potrebbe non essere in grado di assolvere al suo mandato nel termine di tempo previsto senza aumentare il costo della revisione
2. Perché compito dell'auditor è anche quello di saggiare il livello di efficienza della revisione interna.

Il revisore deve valutare alcuni fattori prima di stabilire se il lavoro dei revisori interni possa essere adeguato ai fini della revisione contabile.

È necessario prendere in considerazione tre dimensioni distinte:

- Soggettiva: riguarda il grado di competenze, qualificazione professionale e l'affidabilità della persona preposta
- Oggettiva: concerne la qualità e l'affidabilità del lavoro svolto, con attenzione alle procedure adottate
- Relazionale: possibilità di approccio del revisore esterno con l'internal auditor

In relazione a quanto descritto deve essere quindi analizzata l'obiettività della funzione di revisione interna, con riguardo allo status della funzione di internal

⁹ Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri, *Principi di revisione*, Giuffrè, Milano, Principio n. 3.1

¹⁰G. FABBRINI, *La certificazione dei bilanci*, Cedam, Padova, 1978

audit all'interno dell'impresa, la presenza di responsabilità confliggenti o la presenza di vincoli o restrizioni all'esercizio delle funzioni imposti dalla direzione.

È rilevante la competenza tecnica dei revisori interni e per tale ragione l'external auditor deve essere a conoscenza del fatto che questi soggetti facciano parte di organismi professionali o meno. Gli internal auditors devono possedere adeguata formazione e competenza, le quali possono essere accertate anche tramite direttive aziendali prestabilite in fase di recruiting. È importante che il lavoro di cui ci si intende avvalere sia svolto con la dovuta diligenza e ciò implica un'adeguata pianificazione e documentazione dell'attività svolta, la presenza di manuali di revisione e di programmi di lavoro.

I lavori affidati ai revisori interni riguardano prevalentemente rilevazioni inventariali, circolarizzazioni, riconciliazioni bancarie e procedure di revisione incentrate sulla valutazione del SCI. Se l'analisi effettuata sulla revisione interna da esito positivo, questa può essere impiegata dai revisori esterni ai fini del proprio lavoro. L'approccio che viene utilizzato nel rapporto di cooperazione con la funzione di internal auditing è definito di assistenza diretta, il quale consiste nell'assegnazione del personale della funzione al gruppo di revisori esterni, facendo sì che si uniformino le metodologie, le procedure operative e le tempistiche. Tale collaborazione risulta necessaria nei casi di società con strutture diversificate e fortemente decentrate, in cui i revisori esterni non disponendo di

una struttura operativa adeguata e non potendo estenderla oltre certi limiti, si avvalgono dei revisori interni. L'approccio con il revisore interno avviene comunque con scetticismo professionale poiché egli resta un dipendente dell'azienda.

Il revisore esterno dovrà considerare la natura e la portata dello specifico lavoro svolto dai revisori interni, o da svolgere, i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni per particolari classi di operazioni, saldi contabili e informativa, il grado di soggettività nella valutazione degli elementi probativi raccolti dai revisori interni a supporto delle asserzioni oggetto d'esame. Al fine di poter utilizzare uno specifico lavoro dei revisori interni, come si è detto, il revisore esterno deve valutare e svolgere procedure di revisione su tale lavoro per stabilire l'adeguatezza rispetto ai propri scopi. In particolare va revisionato se il lavoro è stato svolto con formazione e competenze tecniche adeguate e se questo è stato supervisionato, riesaminato e documentato in modo appropriato.

Inoltre deve essere valutato se gli elementi probativi sono adeguati a consentire ai revisori interni di pervenire a ragionevoli conclusioni e se queste sono appropriate alle circostanze. Va quindi verificata anche la coerenza delle relazioni predisposte con il lavoro svolto.

È infine rilevante che tutte le eccezioni o gli aspetti inusuali identificati dai revisori interni siano stati risolti in modo appropriato. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte su uno specifico lavoro dei

revisori interni dipenderanno dalla valutazione da parte del revisore esterno del rischio di errori significativi, dalla valutazione della funzione di revisione interna e dalla valutazione dello specifico lavoro dei revisori interni. Tali procedure di revisione possono includere l'esame delle voci già esaminate, l'esame di altre voci analoghe e l'osservazione delle procedure svolte

CONCLUSIONI

In questo elaborato si è scelto di argomentare in merito alla revisione legale dei conti, tema che come evidenziato ha assunto un ruolo rilevante in seguito alla Riforma del Diritto societario e al D. Lgs. 39/2010. La materia ha assunto nel suo sviluppo differenti connotazioni e funzioni, fino a giungere a quelle oggi comunemente accettate. Si tratta di un complesso ordinato di verifiche di tipo attivo volte alla formazione ed espressione di un giudizio sul bilancio dell'ente auditato. La regolamentazione dell'attività è svolta in ambito internazionale dall'IFAC, principi applicabili in Italia mediante un atto di recepimento del Ministero dell'Economia e delle Finanze. La revisione esterna può essere effettuata da persone fisiche professioniste o da società di revisione. La scelta ricade in base alle dimensioni dell'azienda e ai costi ed ai vantaggi che si intendono conseguire. Una piccola impresa non necessiterà di una società di revisione in quanto il singolo revisore risulta più economico e più adatto a relazionarsi con realtà di piccole dimensioni. Una grande società di capitali farà invece ricorso ad una società di revisione, sia per la complessità della realtà da revisionare, sia per il vantaggio di immagine che un giudizio positivo di una Big 4 può recare. Tra i diversi livelli di revisione esistenti è stato analizzato quello gestionale, coincidente con l'internal auditing. A tal proposito la revisione interna non è sempre stata inquadrata nell'ottica di attività, in quanto la sua evoluzione è

partita da ispettorato amministrativo, per poi divenire funzione e infine attività. Si parla di un controllo sui documenti interni all'azienda e sul sistema in generale in termini di efficienza ed economicità. È un'attività funzionale alle esigenze del management e per questo motivo il revisore interno è un dipendente dell'azienda, nonostante egli debba operare con indipendenza, obiettività e professionalità. È stato evidenziato come la revisione interna e quella esterna siano considerate due attività difformi, nonostante utilizzino metodologie di controllo comuni. Ciò avviene per le differenze sostanziali che riguardano i soggetti, gli obiettivi e i destinatari delle relazioni. Si è parlato anche degli standard a cui tale attività deve attenersi, quindi gli standard di connotazione, di prestazione e applicativi. Infine viene esaminato il modo in cui un revisore indipendente può servirsi del lavoro di un revisore interno per ridurre le tempistiche del proprio operato e per facilitare le procedure di revisione. L'internal auditor infatti, ha maggiore conoscenza dell'azienda dal punto di vista delle sue operazioni e delle sue criticità, motivo per il quale il revisore esterno può decidere di avvalersi dei suoi lavori. Tuttavia la responsabilità rimane in capo a quest'ultimo, che prima di decidere se utilizzare i lavori del revisore interno deve valutare la sua indipendenza, competenza ed obiettività. Deve inoltre essere svolta la revisione del lavoro dell'internal auditor, per comprovare che sia adeguato e funzionale all'attività svolta dall'external auditor. Una volta che le verifiche in questione abbiano dato esito positivo, può essere instaurato un rapporto di collaborazione tra i due revisori.

BIBLIOGRAFIA

- G. FOSSATI, *“Tecnica della moderna revisione aziendale”*, “XVI congresso nazionale dei dottori commercialisti”, Firenze, 1968
- M. GIULIANI, *“Corso di revisione aziendale”*, materiale didattico A. 2018-2019
- L. MARCHI, *“Revisione aziendale e sistemi di controllo interno”*, Giuffrè, 2012, Terza edizione
- N. PERSIANI, *“La revisione interna delle imprese”*, CEDAM, 1999
- A. PESENATO, *“Manuale del revisore legale, la revisione contabile per imprese industriali, commerciali e PMF”*,