



**UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE
MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”**

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

**SPECIFICHE E DIFFERENZE TRA
REVISIONE LEGALE E REVISIONE INTERNA**

**SPECIFICATIONS AND DIFFERENCES BETWEEN
FINANCIAL AUDITING AND INTERNAL AUDITING**

Relatore:

Prof. Giuliani Marco

Rapporto Finale di:

Mecozzi Giulia

Anno Accademico 2023/2024

INDICE

INTRODUZIONE	pg.2
CAPITOLO 1. LA REVISIONE LEGALE	pg.5
1.1 Concetti Introduttivi	pg.5
1.2 I revisori legali	pg.7
1.3 Processo e principi di revisione	pg.10
CAPITOLO 2. LA REVISIONE INTERNA	pg.17
2.1 Le origini e l'evoluzione della revisione interna	pg.17
2.2 I revisori interni	pg.18
2.3 L'oggetto e lo svolgimento della revisione interna	pg.20
CAPITOLO 3. REVISIONE INTERNA E LEGALE A CONFRONTO	pg.24
3.1 Le differenze	pg.24
3.2 Le similarità	pg.28
CONCLUSIONI	pg.31
BIBLIOGRAFIA	pg.34
SITOGRAFIA	pg.35

INTRODUZIONE

La parola revisione deriva dal latino “re-video” cioè controllare, verificare. Viene usata, operativamente, come strumento per scovare l’errore.¹

La revisione aziendale è l’insieme che comprende tutte le diverse attività di revisione che possono essere utilizzate. È un complesso ordinato di verifiche volte a raggiungere degli obiettivi prefissati dall’azienda. L’auditing è un controllo attivo cioè non si limita ad individuare l’eventuale errore ma si occupa anche di indicare il risultato corretto.

Il controllo che viene effettuato a livello aziendale può essere svolto in diverse forme, in base all’oggetto che si vuole prendere in considerazione, o in diversi modi, in particolare si può effettuare una revisione esterna, per i terzi che si relazionano con l’azienda, o una interna indirizzata alla sezione amministrativa dell’azienda. Può essere fatta in modo parziale solo su alcune voci di bilancio o in modo integrale; può essere focalizzata sui comportamenti dell’azienda e quindi sul controllo del rispetto delle direttive aziendali o essere focalizzata sulla natura contabile.

¹ PERSIANI N., “Introduzione alla Revisione Interna”, CEDAM,1998

La revisione è anche considerata come un'attività di controllo di secondo livello, in quanto si interessa di controllare e verificare che le attività di primo livello, come il pagamento delle fatture o la riscossione dei crediti, siano state effettuate in modo corretto. È quindi importante ricordare che l'attività di auditing, qualunque essa sia, non è l'unica forma di controllo presente nelle aziende e che, soprattutto nelle piccole imprese, spesso non è di facile identificazione.

Questo scritto, che sarà suddiviso in tre parti, avrà l'obiettivo di far risaltare l'importanza di questa attività andando ad analizzare due delle principali metodologie di revisione prese in considerazione.

Le due attività di auditing che si è scelto di prendere in oggetto sono la revisione legale e la revisione interna.

Si osserverà la loro evoluzione ed il peso che negli anni hanno acquisito; si andranno a vedere i soggetti che possono operare in questa disciplina e si andrà anche a studiare quali sono i principi da seguire per poter acquisire una ragionevole certezza di svolgere un lavoro in linea con le direttive predisposte.

I due capitoli saranno sviluppati parallelamente così da poter mettere in evidenza, in maniera più marcata, le differenze che le contraddistinguono, le quali troveranno il loro spazio esplicativo nell'ultimo capitolo di questo testo.

CAPITOLO 1. LA REVISIONE LEGALE

1.1 Concetti introduttivi

La revisione legale ha subito un processo di rinnovamento costante negli anni che, ancora tutt'oggi, evolve col mercato.

Nasce già agli inizi del XV secolo quando, dopo la scoperta dell'America, si iniziò a sentire la necessità di monitorare e controllare le attività commerciali che iniziavamo ad aprirsi a mercati mondiali. Il Company Act, emanato in Gran Bretagna nel 1862 fu la prima raccolta formativa riguardante l'attività di revisione, anche se non come la intendiamo oggi noi. Difatti inizialmente era un'attività volontaria che veniva fatta qualora le stesse ne riconoscevano finalità specifiche. Veniva rilasciata una certificazione nella quale si approvava o meno il bilancio, senza lasciare rilievi. Oggi la revisione volontaria è invece permessa solo alle società non quotate che desiderano avvalersene per dare valore aggiunto e per lasciare massima trasparenza.

Nel 1974 ci fu il grande cambiamento per le società di revisione. Vengono istituite la Commissione nazionale per le società e la Consob grazie alla legge n.216 ² e

² Legge 7 Giugno 1974 n.216: Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 8 aprile 1974, n. 95.

viene pubblicato il D.Lgs. n. 58 del 24 febbraio 1998³ che introdusse il giudizio finale andando così ad abbandonare la certificazione.

Il D.Lgs. del 27 Gennaio 2010⁴, l'ultimo ed il più recente, disciplina che la revisione legale non è più un'attività volontaria ma diventa obbligatoria per le società quotate e, se svolta, devono essere adottati i principi internazionali (International Standard of auditing) ai quali tutti i revisori devono fare capo così da poter essere più fruibile al pubblico che deve usufruirne.

La revisione legale è finalizzata a fornire un ragionevole livello di attendibilità in cui viene espresso un giudizio in ordine al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Vale a dire fornisca una rappresentazione veritiera e corretta o sia presentato correttamente in tutti i suoi aspetti significativi.⁵

Questo perché l'attività di revisione prevede che vengano svolte delle attività sequenziali con dei passaggi obbligatori al fine di potersi accertare di non tralasciare nulla e di compiere il lavoro nel migliore dei modi.

Durante lo svolgimento di revisione tutto deve essere documentato questo a testimonianza delle conclusioni che verranno trascritte sul giudizio finale.

3 Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, "Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, ai sensi degli articoli 8 e 21 della legge 6 febbraio 1996, n. 52",

4 Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n.39 - Testo consolidato con il decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135.

5 D.lgs. 39/10, condotto in conformità agli ISA Italia.

1.2 I revisori legali

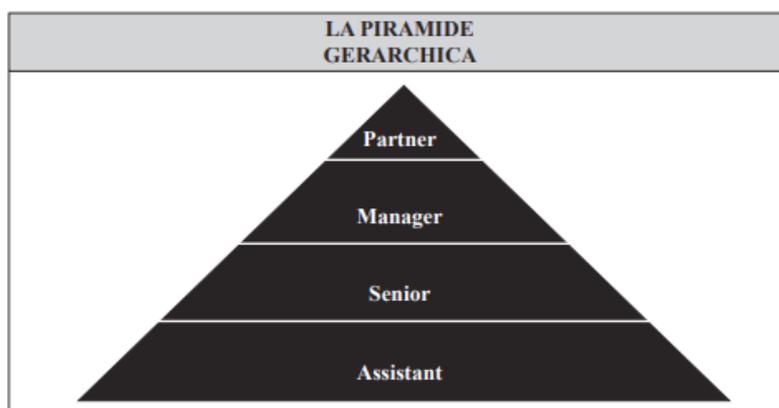
La revisione legale può essere svolta principalmente da tre soggetti⁶:

- Singolo professionista
- Società di revisione
- Sindaco unico o collegio sindacale

Il revisore, visto come singolo professionista, per esercitare la professione deve essere iscritto al Registro dei revisori legali presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

La società di revisione ha una struttura di tipo piramidale.

Figura 1. La piramide gerarchica delle società di revisione



Fonte: La revisione legale, rivista online del sindaco e del revisore legale (Gennaio 2013), articolo "Le caratteristiche della società di revisione".

⁶ Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n.39 - Testo consolidato con il decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135.

In cima alla piramide vi è il partner che è l'unico che per legge deve essere iscritto al Registro dei revisori legali. Il partner si assume la responsabilità civile, penale ed amministrativa dell'attendibilità del bilancio, in quanto è colui che appone la firma sulla relazione finale. Il manager, figura presente subito dopo il partner, si occupa di organizzare, coordinare e supervisionare il lavoro durante le operazioni di revisione. Successivamente troviamo il senior che è il responsabile del team di lavoro, costituito principalmente dai junior o assistant, ed è il responsabile dell'esecuzione delle verifiche. Il junior è invece la figura che si trova alla base della piramide, si occupa di svolgere le verifiche sul campo, assegnate dai loro superiori, e si occupano di analizzare le voci di bilancio di più diretta comprensione. La struttura organizzativa delle società di revisione è una condizione assolutamente necessaria per svolgere il servizio di revisione in maniera efficiente ed efficace nonché per garantire la sopravvivenza della società stessa.⁷ Il collegio sindacale o sindaco unico invece può svolgere l'attività di revisione solo se al suo interno vi è almeno un partecipante iscritto al Registro dei revisori legali.

Con la pubblicazione dei decreti legislativi, che hanno introdotto nuovi regimi all'interno della disciplina, le società quotate hanno l'obbligo di legge di svolgere l'attività di revisione, la quale deve essere svolta da delle società di revisione e non dal singolo professionista. Questa scelta è stata fatta perché un singolo non

⁷ BAUER R., "La revisione legale", IV Edizione, Maggioli Editore, Rimini, 2012.

riuscirebbe tempestivamente a svolgere il suo lavoro data l'elevata complessità che società medio-grandi presentano. È anche da considerarsi che i costi che sarebbero da porre a capo dell'azienda per la retribuzione del lavoro svolto dal revisore sarebbero troppo alti.

I soggetti incaricati alla revisione devono mantenere dei comportamenti professionali al fine di poter garantire l'adeguatezza del lavoro che si andrà a svolgere. Questi comportamenti sono elencati negli ISA 200, i quali disciplinano gli obiettivi generali del revisore legale.

Tra questi abbiamo⁸:

- Indipendenza ed obiettività
- Scetticismo professionale
- Principio di riservatezza
- Deontologia e competenza
- Principio dell'organizzazione del lavoro
- Responsabilità legale

L'indipendenza ha lo scopo di assicurare al mercato, o a tutti coloro che dovranno far fede alla lettura del bilancio, che il lavoro svolto non possa essere compromesso da un eventuale coinvolgimento personale. È una caratteristica che deve essere verificata continuamente e se dovesse venire a mancare in qualsiasi

⁸ Principi di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali".

momento, il revisore deve cessare l'incarico. Lo scetticismo professionale permette di tenere un approccio dubitativo durante tutto il processo così da non trascurare condizioni che potrebbero avere delle potenziali inesattezze o che potrebbero nascondere delle frodi. Il segreto professionale⁹ impone al soggetto abilitato l'obbligo di astenersi dal divulgare e/o utilizzare informazioni riservate acquisite durante lo svolgimento del suo lavoro. La deontologia e la competenza permettono al revisore di mantenere un'adeguata preparazione formativa per poter agire con diligenza e capacità professionali adeguate, secondo le modalità previste dal Regolamento emanato dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob.¹⁰

Il revisore legale non risponde soltanto al Codice Etico ma ha anche delle responsabilità civili, penali ed amministrative nel caso i suoi errori o le sue negligenze portassero ad una errata valutazione del bilancio.

1.3 Processo e principi di revisione

La revisione del bilancio, per perseguire la sua finalità ovvero quella di accertare l'attendibilità del bilancio, si sviluppa attraverso numerose attività indipendenti tra loro che nell'insieme definiscono il processo di revisione. Il processo di revisione legale esterno segue un approccio lineare, basato sul risk approach secondo cui le

⁹ Art. 9bis, commi 1 e 3, D. Lgs. 39/2010.

¹⁰ Principi di indipendenza e di deontologia adottati ai sensi degli articoli 9 e 10 del d.lgs. 39/2010.

attività del processo assumono configurazioni diverse e vengono modellate in base alla natura ed al rischio valutato. ¹¹Tutte le attività che vengono svolte sono disciplinate dagli ISA, International Standard of Auditing che vengono emessi dall'Organismo Internazionale degli esperti contabili. Sono delle norme internazionali, degli standard qualitativi a cui tutti i revisori devono attenersi per garantire degli standard qualitativi elevati¹². In Italia non vengono immediatamente recepiti ma devono essere emanati dal Ministro delle Economie e delle Finanze che può apportare delle leggere modifiche. Gli ISA sono suddivisi in blocchi, ognuno dei quali da delle indicazioni che il revisore deve seguire in base alle situazioni che possono presentarglisi.

Figura 1. Schema del processo di audit



¹¹ D'ONZA G., MARCHI L., "La revisione del Bilancio: principi, metodi e procedure", G. Giappichelli Editore, 2020

¹² Direttiva 2014/56/UE, che ha modificato la Direttiva 2006/43/CE, ove si legge "è importante garantire revisioni legali dei conti di elevata qualità all'interno dell'Unione".

Fonte: Dizana (Settembre 2019), Banche di imagine “Processus de schéma de vérification, concept d'entreprise “(Processo di schema di verificaione, concetto di impresa) di 123fr.com.

Come illustrato nella figura, il processo di revisione si sviluppa intorno a questi sei pilastri in quanto il revisore deve pianificare la sua attività, seguendo delle procedure e dei metodi stabiliti dagli ISA, al fine di poter minimizzare i rischi ed accertare il bilancio. L'ordine da seguire per svolgere l'attività di revisione prevede quindi:

- a) Attività preincarico;
- b) Attività di pianificazione;
- c) Esecuzione del piano di revisione;
- d) Conclusione e relazione;
- e) Attività post-incarico;

In un primo momento si va a determinare se accettare l'incarico o meno. Per farlo si deve valutare il rischio legato all'azienda, l'ampiezza, il compenso ed il personale che verrà impegnato in quell'incarico. È importante che nella fase di valutazione del rischio vengano presi in esame tutti gli elementi necessari perché a questo elemento è legata la responsabilità legale del revisore stesso, il quale una volta accettato l'incarico non può cessarlo senza giusta motivazione. Questa attività va svolta ogni qualvolta sussista l'accettazione di un nuovo incarico quindi anche in caso di eventuale rinnovo di incarico già acquisito. L'accettazione

dell'incarico deve avvenire mediante lettera formalizzata. La seconda e la terza parte del processo sono concentrate sull'indagine dell'azienda nella sua globalità e sull'aspetto pratico del lavoro. Si va ad organizzare il lavoro e si vanno a valutare tutte le asserzioni che possono essere legate ai vari cicli. I cicli sono un insieme di voci appartenenti ad una stessa sequenza logica e temporale. Sono suddivisi in tredici insiemi: ciclo attivo, ciclo passivo, ciclo liquidità, rimanenze di magazzino, commesse pluriennali, area del personale, titoli e partecipazioni, immobilizzazioni immateriali e materiali, patrimonio netto, debiti di finanziamento, fondi rischi ed oneri, ratei e risconti ed area fiscale.¹³ Ogni ciclo aziendale porta con sé un certo rischio, il quale deve essere minimizzato il più possibile. Per cercare di azzerarlo, il revisore deve controllare che le asserzioni, cioè le dichiarazioni fatte dalla direzione, presentino completezza, competenza, esistenza, accuratezza, proprietà e pertinenza. Una volta definito il rischio legato ad ogni ciclo, si passa alle verifiche. Queste vengono fatte principalmente su base campionaria questo perché se l'attività viene svolta in aziende medio-grandi, sarebbe tempestivamente ed economicamente impossibile controllarne tutte le parti attive. I campioni che vengono adottati dal revisore devono essere sufficienti e significativi per possedere una valida base per la formulazione del proprio giudizio. Il campionamento può essere statistico e non statistico. Nel campionamento statistico gli elementi vengono selezionati in modo che ogni unità di

¹³ LIVATINO M., "Auditing, strumenti operativi", McGraw- Hill, 2002

campionamento abbia una probabilità di essere selezionata. In quello non statistico invece la scelta è lasciata discrezione del revisore che deve cercare di selezionare degli elementi caratteristici della popolazione presa in esame.¹⁴ Nella scelta del campionamento bisogna sempre tenere in considerazione che per quanto la selezione possa essere stata accurata, può essere presente un errore di campionamento. Durante tutta la durata dell'incarico e durante tutto il processo di revisione, i soggetti operanti devono conservare la documentazione del lavoro e i necessari riferimenti normativi.¹⁵ Nell'attività di conclusione il revisore è tenuto a rivalutare tutti gli elementi probativi acquisiti durante lo svolgimento della revisione ed a mettere in luce tutte le criticità che sono state riscontrate per poter redigere la relazione finale e per poter comunicare alla governance le eventuali difficoltà riscontrate. La governance stessa potrà poi decidere se prendere dei provvedimenti o meno. Nel caso in cui la governance decidesse di non modificare le voci che hanno presentano degli errori o che comunque sono state di difficile verifica, il revisore dovrà valutare se quegli errori siano significativi o meno sulla valutazione del bilancio e decidere se e come questi errori andranno ad impattare sul giudizio finale.¹⁶ La relazione finale del revisore deve essere scritta, deve avere un titolo dove viene espressamente dichiarata l'indipendenza del revisore, ci deve

14 Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.530 "Campionamento di revisione", paragrafo n.8

15 Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione della revisione contabile", paragrafo 8 c)

16 Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.701, "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente".

essere un destinatario e nella prima sezione deve essere presente il giudizio che il professionista è riuscito a maturare durante la sua attività.¹⁷ Il giudizio che viene espresso può essere principalmente di due tipi: giudizio senza modifica o giudizio con modifica. Il giudizio senza modifica può essere espresso quando le verifiche svolte dal revisore hanno fatto riscontrare un bilancio redatto in tutti i suoi aspetti significativi, in conformità al quadro normativo ed il revisore non è stato ostacolato nella sua attività lavorativa. Il giudizio con modifica può essere a sua volta “con rilievi”, “negativo” o “impossibilità di giudizio”¹⁸. Le casistiche su quale giudizio con modifica presenti nella sua relazione finale sono definite in figura:

Figura 3. Tipologia di giudizio sul bilancio

Tipologia di giudizio sul bilancio	Effetti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità
Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Giudizio con rilievi per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e sulla conformità
Giudizio negativo	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e sulla conformità

¹⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.700, “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”.

¹⁸ D’ONZA G., MARCHI L., “La revisione del bilancio: principi, metodi e procedure”, G. Giappichelli Editore, 2020.

Fonte: Ordine dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili di Roma, Presentazione
“Principio di Revisione Internazionale (ISA Italia) n. 720b revised” (Dicembre 2017) a cura di
Fabrizio Carnevali.

CAPITOLO 2. LA REVISIONE INTERNA

2.1 Le origini e l'evoluzione della revisione interna

Nell'introduzione è stata data la definizione di revisione aziendale la quale, appunto, costituisce il grande insieme dei diversi tipi di revisione, tra cui è compresa la professione dell'internal auditor. Questa disciplina ha seguito negli anni un grande percorso evolutivo che ha visto spostare l'attenzione da verifiche limitate principalmente ad aspetti di conformità normativa / procedurale ad attività di maggiore ampiezza nel settore del controllo sistematico, della consulenza organizzativa e della governance dell'azienda.¹⁹

La revisione interna trova le sue radici già dagli anni del Medioevo quando i mercanti dovevano controllare le ricevute del grano, che era stato venduto nell'arco della giornata. Come possiamo vedere, andando a guardare le radici delle prime forme di revisione interna, la genesi dell'auditing trova il fondamento nel bisogno umano di dover controllare quello che non è stato eseguito con propria mano, così da potersi accertare degli eventi che sono accaduti:

“...when the economic resources of one party are entrusted to another, human nature is assumed to be weak, untrustworthy and in need of some kind of check.”²⁰

19 DITTMEIER C. A., “Internal Auditing, Chiave per la corporate governance”, Egea, 2011

20 POWELL M., “The Audit Society”, London Business School, 1997

La professione andò poi a crescere sempre di più con la crescita delle attività aziendali e quindi andò crescendo la domanda di sistemi di controllo interno.

Il 1941 fu l'anno di grande cambiamento e sviluppo per questa disciplina in quanto Victor Z. Brink scrisse il primo libro di internal auditing. Insieme a lui negli stessi anni John B. Thurston e Robert B. Milne stavano formulando l'idea di fondare un istituto indipendente per i revisori interni così da poter far sviluppare l'attività.²¹

Intorno agli anni Ottanta, la Treadway Commission costituì il gruppo di lavoro denominato Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (CoSO) col compito di creare una disciplina per la materia in questione. Attualmente lo studio sulla dottrina dell'Internal audit è racchiuso nell'International Professional Practices Framework, elemento che ha subito un notevole rinnovamento nel 2009. Nel 1972 nasce in Italia, a Milano, l'Associazione Italiana Internal Auditors²² e difatti in Italia l'internal auditor è una professione relativamente recente.

2.2 I revisori interni

Sono stati definiti degli standard per l'attività professionale di internal auditing dove vengono delineate le caratteristiche, i comportamenti ed i processi che i revisori interni devono seguire durante il loro lavoro. Gli standard di connotazione

²¹ IIA - The Institute of Internal Auditing

²² AIIA - Associazione Italiana Internal Auditors

sono dei principi, emanati dagli International Standard of Auditing, che delineano il profilo dell'internal auditor riguardo la sua diligenza e professionalità, obiettività ed indipendenza, autorità e responsabilità e disciplinano anche il programma di assurance e miglioramento della qualità che il soggetto che deve seguire.²³ L'obiettività e l'indipendenza sono condizioni imprescindibili per il revisore per poter valutare efficacemente i rischi a cui l'azienda è sottoposta e per valutare l'efficienza delle operazioni che vengono adottate al fine di perseguire gli obiettivi gestionali.²⁴ Questi due aspetti sono talmente fondamentali che negli Standard sono stati delineate alcune delle probabili situazioni che potrebbero verificarsi e che quindi potrebbero compromettere l'indipendenza e l'obiettività del professionista al fine di tutelare il revisore da potenziali ostacoli. Ad esempio, proprio per mantenere questa sua indipendenza è divieto per il revisore interno svolgere attività di consulenza o verifica in aree aziendali dove ha ricoperto cariche manageriali nell'ultimo anno.²⁵ Il revisore nello svolgere il suo lavoro deve accertarsi di avere tutte le competenze e le capacità necessarie e quindi è necessario un aggiornamento continuo attraverso l'acquisizione di titoli e certificazioni.²⁶ I principi riguardo l'autorità e la responsabilità poste a capo del revisore, disciplinano che gli elementi caratterizzanti un determinato incarico

23 GANDINI G., "Internal auditing e gestione dei rischi nel governo aziendale", FrancoAngeli, 2012

24 Standard International Internal Auditors n. 1100-1130 C2.

25 GANDINI G., "Internal Auditing e Gestione dei rischi nel governo aziendale", FrancoAngeli, 2004

26 DITTMER C.A., "Internal Auditing, Chiave per la corporate governance", EGEA, 2011

debbano essere messi per iscritto in un mandato, approvato dal Consiglio di amministrazione della società o dall'ente. L'ultimo macro-argomento trattato all'interno degli standard di connotazione riguarda il programma di assurance cioè il programma che deve essere seguito dal revisore per assicurarsi che tutte le attività verranno svolte secondo i principi di qualità ed eccellenza. Dal 1° Gennaio 2017 è richiesto un Quality Assurance Review per l'internal audit. Il revisore che si occupa di revisione interna può essere un dipendente della società o essere un soggetto esterno all'azienda, indipendentemente dalla sua provenienza, professionalmente devono rispondere al Consiglio di amministrazione o al direttore generale.

2.3 L'oggetto e lo svolgimento della revisione interna

L'internal auditing è quindi definita come 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 gestione dei rischi, di controllo, e di governance.²⁷ Il concetto di indipendenza ed obiettività è stato analizzato nel paragrafo precedente in quanto concerne principalmente il profilo del soggetto incarico alla revisione. Il servizio di

²⁷ AIIA, "Definizione di Internal Auditing".

consulenza, che può essere svolto dal revisore interno, è da intendere come attività di contorno, di supporto all'attività di corporate governance. Difatti la consulenza esula il revisore interno dalle responsabilità derivanti dalle sue decisioni questo perché comunque a risponderne sarà la corporate governance. I servizi di assurance invece sono il fulcro dell'attività di revisione interna. Sono diretti a migliorare l'organizzazione aziendale, controllare che l'obiettivo aziendale venga perseguito, prevenire i rischi legati a determinate attività aziendale e se necessario anche a trovare delle soluzioni che possano ridurli al massimo.²⁸ L'incarico di auditing viene stabilito solitamente sulla base del piano auditing annuale che può essere predisposto dal responsabile dell'internal auditing o dalle sollecitazioni provenienti da altre aree aziendali che quindi richiedono una verifica e delle difficoltà riscontrate.²⁹ Gli standard di prestazione e quelli applicativi sono standard, emanati dall'Associazione Italiana Internal Auditors, che pongono l'attenzione sull'attività e sulle varie fasi che devono essere eseguite durante il processo di internal auditing. Gli Standard applicativi vengono preceduti da una lettera A, assurance, o da una lettera C, consulenza. Questo proprio per dare una lettura dettagliata e specifica in base ai servizi che si andranno a prestare. Il processo di internal auditing può essere esemplificato attraverso un grafico chiamato "ottovolante" del processo di internal auditing. Sulle ordinate è riportato

28 GANDINI G., "Internal Auditing e gestione dei rischi nel governo aziendale", FrancoAngeli, 2004

29 DITTMER C.A., "Internal Auditing, Chiave per la corporate governance", EGEA, 2011

il grado di verifica che viene richiesto per ogni controllo; sulle ascisse sono invece riportate le quattro fasi principali dell'attività di revisione interna:

- Analisi preliminare;
- Analisi dettagliata/valutazione disegno dei controlli;
- Attività di verifica/test di funzionamento dei controlli;
- Reporting.

L'analisi preliminare è presente principalmente nella fase di pianificazione dove vengono quindi acquisite tutte le informazioni che saranno necessarie per poter procedere con la revisione. È un importante momento perché in questa fase si può andare a verificare se saranno necessarie delle ulteriori analisi ad elementi che magari non erano stati presi in considerazione in fase di pianificazione o nella lettera di notifica. Si passa poi ad un'analisi più dettagliata, si vanno ad analizzare più approfonditamente le informazioni acquisite precedentemente così da avere un quadro più dettagliato della situazione e poter stabilire quale saranno i test che si dovranno effettuare nella fase successiva. In questa fase si va quindi ad analizzare anche il disegno dei controlli. Questo è uno schema che fa riassumere tutti le caratteristiche del sistema di controllo presente in azienda. Si va poi a quantificare attraverso una matrice rischio-controllo quale è il rischio collegato ad ogni area di interesse: maggiore sarà il rischio, maggiori saranno le verifiche ed i test effettuati nei momenti successivi. L'attività di verifica funzionamento dei controlli consiste sia nell'analisi dettagliata dei processi del Sistema di Controllo Interno, sia

nell'esecuzione pratica dei test che a volte vengono svolti a campione. Il campione viene preso in considerazione quando il revisore non ha a sua disposizione una notevole quantità di informazioni o quando gli elementi da prendere in esame sono numericamente elevati. Durante la sua verifica, se il revisore dovesse riscontrare delle carenze nel sistema di controllo interno, dovrà far emergere questi rilievi. L'ultima fase, quella del reporting è la comunicazione dei risultati che sono stati riscontrati durante tutto il processo di revisione. È disciplinata dagli Standard Internazionali i quali indicano che nella relazione devono essere presenti obiettivi, ambito di copertura ed i risultati dell'incarico.³⁰ La comunicazione deve essere anche accurata, obiettiva, chiara, concisa, costruttiva, completa e tempestiva.³¹ Questo momento si conclude con l'Exit meeting e con l'audit report. L'Exit meeting è una riunione presenziata dal revisore, il quale mostra alla direzione, o agli interessati al lavoro, i risultati delle verifiche che sono stati svolti. La presentazione può essere supportata con delle slide, le quali dovranno contenere anche delle azioni utili per risolvere le criticità che sono state riscontrate. L'audit report è il documento cartaceo che racchiude in sé tutto il lavoro svolto insieme alle soluzioni che si è scelto di perseguire. È un documento ufficiale che potrà essere consultato anche dai soggetti esterni interessati all'attività svolta dall'azienda.

30 Standard Associazione Italiana Internal Auditors n. 2410, "Modalità di comunicazione".

31 Standard Associazione Italiana Internal Auditors n.2420, "Qualità della comunicazione".

CAPITOLO 3. REVISIONE INTERNA E LEGALE A CONFRONTO

Nella stesura dei capitoli precedenti sono state analizzate dettagliatamente, descrivendo le caratteristiche e le procedure, le attività di revisione legale e di revisione interna. Le due discipline, per quanto si occupino di analizzare campi diversi quindi di essere due funzioni diverse vedremo che queste due discipline hanno delle similarità, che possono coesistere e collaborare.

3.1 Le differenze

Partendo dalle differenze generali che le due revisioni hanno possiamo evidenziare: gli obblighi di svolgere l'attività, i soggetti mandatarî, le relazioni con l'azienda e l'obiettivo finale

La revisione legale è un'attività obbligatoria per legge per tutte le società quotate o per tutte le società che superano determinati parametri dimensionali.³² Al contrario la revisione interna viene nominata dalla governance dell'azienda stessa, su base volontaria in base alle necessità che i manager dell'azienda hanno. Un'importante differenza possiamo riscontrarla nei soggetti incaricati: nella revisione legale parliamo di professionisti esterni che devono mantenere il

³² D. Lgs. 14/2019

massimo grado di indipendenza con l'azienda, tanto da non poter avere nessuna familiarità con questa e nell'attività di revisione di società quotate, i professionisti devono appartenere a delle società di revisione. I soggetti incaricati che devono aver acquisito almeno una laurea magistrale in ambito economico-giuridico e aver trascorso un periodo di tre anni presso un professionista abilitato; dopo questo periodo possono sostenere l'esame e nel caso di esito positivo possono iscriversi all'albo dei revisori.³³ Il revisore interno invece non ha l'obbligo di seguire questo iter, è a sua discrezione la volontà di acquisire delle certificazioni che andrebbero ad attestare una maggiore qualificazione. Una delle certificazioni che il revisore interno può acquisire è la CIA, Certified Internal Auditor, che viene rilasciata dall'organismo internazionale degli Institute Internal Auditors. Nell'ambito dell'internal auditing resta importante l'elemento dell'indipendenza del soggetto incarico, in quanto questo definisce la qualità del lavoro svolto, ma la separazione che esiste nella revisione legale, qui, non è così diretta. Questo perché comunque il revisore interno è un dipendente dell'azienda e viene nominato dalla governance stessa. Per deviare a questo problema spesso l'azienda decide di non far restare quel revisore nello stesso dipartimento per più di cinque anni. Come mostrato nell'immagine successiva, il processo di internal auditing è anche definito come un processo circolare perché ha come obiettivo quello di acquisire informazioni utili sull'andamento dell'azienda e sugli aspetti di

33 D. Lgs. 27 Gennaio 2010, n.39

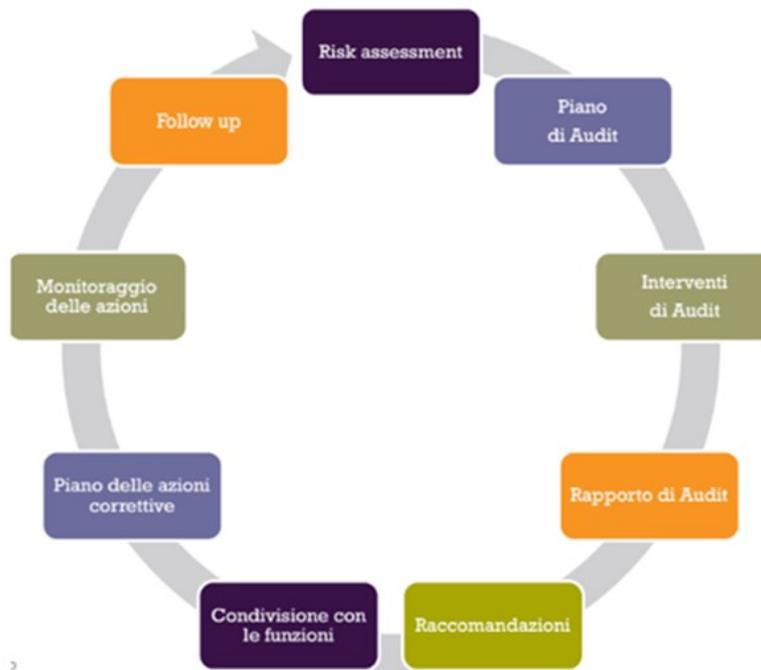
possibile miglioramento col fine di stabilire, laddove necessario, delle nuove strategie aziendali. Deve comunicare a chi di dovere il risultato della sua attività e deve continuare a monitorare se i miglioramenti da lui consigliati, vengono messi in atto. ³⁴ Difatti ha come obiettivo quello di trasmettere efficacia, chiarezza e convenienza.³⁵

La revisione legale è invece un processo lineare, non deve migliorare l'azienda, deve controllare che quello dichiarato sia corretto per assicurare agli stakeholders esterni che le informazioni sulle quali prendono le proprie scelte sono corrette.

³⁴ Standard Associazione Italiana Internal Auditors n.2500, "Monitoraggio delle azioni correttive".

³⁵ GANDINI G., "Internal Auditing e gestione dei rischi nel governo aziendale", FrancoAngeli, 2004

Figura 4. Il ciclo di Audit interno



Fonte: ASP Palermo (Giugno 2020), Articolo “Il ciclo di Audit interno: Manuale Internal Audit, Delibera n.659 del 30/06/2020”.

Nella revisione legale, l’unico momento nel quale il revisore può dare dei consigli, è con la stesura della Management Letter.³⁶ Questa è nata per permettere una maggiore coordinazione tra gli organi di controllo e la società revisionata.³⁷ È un servizio vicino alla consulenza ma non configurabile come tale in quanto sono dei consigli che il revisore dà all’azienda per il miglioramento del sistema di

³⁶ D’ONZA G., MARCHI L., “La revisione del Bilancio: principi, metodi e procedure”, G. Giappichelli Editore, 2020

³⁷In particolare, questa attività è regolata nello specifico dall’ISA Italia 260 relativo alla “Comunicazione con i responsabili dell’attività di governance” e dall’ISA Italia 265 “Comunicazione delle carenze nel Controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione” per i soggetti non EIP ed è integrata dagli artt. 6 e 11 del Regolamento 537/EU per i soggetti EIP.

controllo interno. All'interno della lettera non ci possono essere rinvii alla relazione di revisione in quanto tra le due non c'è nessun collegamento.

3.2 Le similarità

Se andiamo a guardare gli aspetti che più si avvicinano tra le due discipline, quella di revisione legale ed interna, sicuramente l'aspetto più vicino nasce proprio dal concetto di "audit". Nascono per forviare al problema delle anomalie aziendali, difatti entrambe eseguono un'analisi dei dati dell'azienda ponendo maggiore attenzione su aspetti diversi. Entrambe richiedono un lavoro in gruppo, uno schema nello svolgimento dell'operazione ed una professionalità a livello comportamentale ma anche conoscitivo. In più le due materie possono coesistere come disciplinato dagli ISA Itali 610 e 315. Queste due direttive spiegano come e quando il revisore legale può utilizzare il lavoro del revisore interno nello svolgimento delle sue verifiche. L'ISA Italia specifica anche quanto questa cooperazione possa essere utile a comprendere, ancora più dettagliatamente, l'azienda e per poter rilevare e valutare il rischio collegato alle varie voci aziendali.³⁸ Le due discipline seguono anche lo stesso filo logico nel perseguimento del loro obiettivo in quanto fungono da filtro e da supervisori per soggetti vari, che possono essere stakeholders o l'amministrazione stessa. Entrambe vengono svolte in gruppo in quanto la mole di lavoro da analizzare è

³⁸ Principio di revisione Internazionale (ISA Italia) - 315,610.

talmente elevata che il lavoro di un solo individuo si protrarrebbe nel tempo. Il lavoro di squadra è anche molto importante nel caso in cui si rilevino dei malfunzionamenti o delle frodi perché permette ai professionisti di confrontarsi ed arrivare ad una conclusione. Il lavoro dei revisori è disciplinato rispettivamente dagli International Standard of auditing per la revisione legale e dall'Institute Internal Auditor per la revisione interna. Questi due istituti definiscono i momenti di svolgimento delle revisioni, con lo scopo di guidare i revisori in tutti i momenti dell'attività. Le conoscenze richieste sono simili per entrambe le professioni in quanto richiedono una formazione costante per poter essere sempre aggiornati sulle modifiche della disciplina. Il revisore interno deve avere delle conoscenze specifiche in base al dipartimento nel quale sta svolgendo la revisione mentre il revisore legale oltre a conoscere l'area di interesse dell'attività, deve anche avere una grande conoscenza in materia contabile per poter valutare le varie poste che compongono il bilancio. In conclusione, entrambe le discipline devono redigere un documento scritto. Per la revisione interna il giudizio finale deve tenere in considerazione gli obiettivi che l'azienda voleva raggiungere, nonché le aspettative dei senior manager, del board e degli azionisti stessi. Deve contenere le informazioni riguardanti il lasso di tempo in cui è stata svolta l'attività, i documenti che attestano il suo lavoro ed un giudizio. Questo giudizio deve essere motivato nel caso in cui sia sfavorevole.³⁹ Nella revisione legale invece la

³⁹ Standard Associazione Italiana Internal Auditors n. 2450, "Giudizi complessivi".

relazione finale è un parere professionale sulla chiarezza, veridicità e correttezza delle informazioni riportate in bilancio. La relazione finale è disciplinata dagli ISA 700, 705, 706, 720, 720B. Fino al 2014, nell'ambito della revisione italiana la relazione finale non prevedeva delle regole specifiche ma si faceva riferimento ad una comunicazione della Consob del 1999.⁴⁰

⁴⁰ ODCEC- Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di ROMA.

CONCLUSIONI

Questa tesi ha esposto due delle principali tipologie di revisione, nello specifico quella legale ed interna. Si è esposto quali sono le caratteristiche che le contraddistinguono per poi metterle a confronto.

La revisione legale ha acquisito negli anni sempre maggiore spazio all'interno del mondo professionale ed aziendale come ne è stato dato testimonianza dalla creazione degli standard internazionali e dalle numerose normative che la disciplinano. Ha aiutato a dare maggiore trasparenza ed affidabilità al pubblico ed agli stakeholders che vanno ad interagire con essa. Può essere effettuata da dei professionisti in modo individuale o attraverso una società di revisione. La società di revisione, grazie alla sua struttura, è la soluzione più efficiente ed efficace per svolgere questa attività perché riesce a massimizzare le tempistiche ed a minimizzare i costi. I soggetti incaricati devono avere delle caratteristiche ben precise che sono disciplinate dagli ISA 200. Uno tra i più importanti è l'indipendenza del professionista: non deve avere nessun coinvolgimento, né diretto né indiretto, con soggetti che collaborano all'interno dell'azienda revisionata. Il processo di revisione è descritto passo per passo, dagli International Standard of Auditing ed è basato con un approccio sul rischio, cercando così da minimizzare il più possibile eventuali errori o frodi. Gli ISA non vengono

direttamente recepiti in Italia, ma sono sottoposti ad un processo di verifica e, se necessario, di modifica dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. Questo istituto emana poi gli ISA Italia. Il processo è suddiviso in cinque momenti principali: attività preincarico, attività di pianificazione, esecuzione, conclusione e relazione, attività post-incarico. Ognuno di questi momenti è cruciale per poter redigere la relazione finale. Il giudizio del revisore deve garantire che quello dichiarato all'interno del bilancio è chiaro, veritiero e corretto ed a testimonianza delle sue dichiarazioni durante tutta la sua attività di verifica deve conservare tutta la documentazione. Il giudizio del revisore può essere senza modifica (positivo) o con modifica (negativo, impossibilitato ad esprimere un giudizio o con rilievi).

La revisione interna ha anche essa subito forti cambiamenti negli anni. Nasce come un'attività subordinata, di secondo livello con obiettivo di controllo di conformità fino a diventare una vera e propria professione fondamentale per valutare l'andamento gestionale e finanziario di un'azienda. Ad oggi la revisione interna è disciplinata dall'Associazione Italiana degli Internal Auditors. Il revisore incaricato può essere un dipendente dell'azienda stessa, a differenza della revisione legale dove il soggetto deve essere esterno, ma resta fondamentale l'indipendenza che questo deve riuscire a mantenere con la direzione per poter svolgere nel migliore dei modi la sua attività. La disciplina della revisione interna è racchiusa all'interno di tre blocchi principali normativi: standard di connotazione, standard di prestazione e standard applicativi. Il primo blocco

descrive quale sono le comportamentali ed etiche che il soggetto incaricato deve avere e mantenere durante tutto il suo incarico. Gli altri due sono delle linee guida di carattere operativo per guidare il revisore nel raggiungere il suo obiettivo principale: valutare e migliorare i processi di gestione dei rischi, di controllo, e di governance.

BIBLIOGRAFIA

- BAUER R., “La revisione legale”, IV Edizione, Maggioli Editore, Rimini, 2012.
- DITTMER C. A. “*Internal auditing, chiave per la corporate governance*”, seconda edizione, Egea, 2011
- D’ONZA G. e MARCHI L., “*La revisione del bilancio: principi, metodi e procedure*”, G. Giappichelli Editore, 2020
- GANDINI G., “*Internal auditing e gestione dei rischi nel governo aziendale*”, FrancoAngeli 2004
- LIVATINO M., “*Auditing, strumenti operativi*”, McGraw- Hill, 2002
- PERSIANI N., “*Introduzione alla revisione interna*”, CEDAM, 1998
- POWELL M., “*The Audit Society*”, London Business School, 1997
- Principi di revisione internazionale (ISA Italia) n.200, “*Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali*” (ISA Italia)
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 “*La documentazione della revisione contabile*”, paragrafo 8 c
- Principio di revisione Internazionale (ISA Italia) - 315,610
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.530 “*Campionamento di revisione*”, paragrafo n.8

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.700, “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.701, “Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente”

Standard International Internal Auditors n.1100-1130 C2

Standard Associazione Italiana Internal Auditors n. 2410, “Modalità di comunicazione”

Standard Associazione Italiana Internal Auditors n.2420, “Qualità della comunicazione”

Standard Associazione Italiana Internal Auditors n. 2450, “Giudizi complessivi”

Standard Associazione Italiana Internal Auditors n.2500, “Monitoraggio delle azioni correttive”

SITOGRAFIA

[Cenni storici ed ambiti di applicazione della revisione legale](#)

[Le caratteristiche della società di revisione](#)

[Articoli pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale](#)

[Ministero delle Economie e delle Finanze, “Ragioneria dello Stato”](#)

[Il sistema di controllo interno](#)

[Ordine dei Dottori Commercialisti di Roma](#)

[Principio ISA Italia 720b revised](#)

[About the Institute of Internal Auditors](#)

Origini e sviluppo dell'Internal auditing in Banca d'Italia