

I rapporti con i revisori interni

Nello sviluppo del discorso sulla revisione bisogna tener presente che egli non è un soggetto isolato dal sistema in cui si inserisce ma ha ovviamente rapporti con altri attori del sistema stesso. Questo è il motivo per cui in questo capitolo vogliamo approfondire quali rapporti si pongono e come si interagisce tra i diversi attori del controllo.

Questi rapporti si esplicano in diversi momenti. Escludendo le relazioni con gli organi di *governance* (amministratori, Presidenti di C.d.A., ecc.) che rientrano nel Principio di revisione n. 260 – *Comunicazione dei fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di governance*, il revisore ha diverse relazioni con la funzione di revisione interna ed altri professionisti eventualmente coinvolti nello svolgimento dell'incarico per giudizi tecnici, perizie, valutazioni, ecc. necessarie per ottenere quegli elementi probativi adeguati e sufficienti per esprimere il suo giudizio professionale.

Esaminiamo le relazioni con la revisione interna, ricordando che ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 39/2010 “*i revisori legali (omissis) non possono fornire alcuno dei seguenti servizi (omissis) e gestione esterna dei servizi di controllo interno*”.

La revisione interna è un'area del controllo in forte espansione nelle aziende e molteplici sono i rapporti tra revisori interni ed esterni. Inoltre ai sensi del Regolamento di autodisciplina della Borsa Italiana. Negli ultimi anni si è assistito ad una migliore definizione dei compiti e funzioni di revisori esterni a quelli interni, ove in genere tutti gli aspetti legati ai controlli di efficacia ed efficienza del sistema di controllo interno (*operational auditing*) sono spesso svolti dai revisori interni¹.

Non è questa la sede per trattare compiti e funzioni dell'*Internal audit* ma solo ricordare che la “*revisione interna*”. *Internal Audit* è una funzione aziendale interna con lo scopo di verifica e di valutazione del sistema operante con apposito personale dedicato a tale funzione. Il piano di audit viene definito dalle posizioni apicali dell'impresa su proposta della funzione stessa e può essere variato per esigenze e priorità più urgenti.

Normalmente la funzione si occupa della valutazione della efficacia ed efficienza dei sistemi di controllo in funzione o della conformità dei comportamenti svolti rispetto ai codici etici o metodologici in essere presso l'azienda. Possono intervenire nelle aree di valutazione dei rischi e di monitoraggio dei sistemi contabili e di controllo interno in essere e di supportare il vertice aziendale nella valutazione dei processi e dei sistemi di controllo interno, nell'analisi dei rischi e nella definizione delle regole di *governance*.

Nella legislazione nazionale i riferimenti a questo ruolo si ritrovano nel d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, all'art. 150 quarto comma che dispone che: “*coloro che sono preposti al*

¹ L'*internal auditing* è infatti definito 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 controllo, di gestione dei rischi e di corporate governance”.

controllo interno” riferiscono al Collegio sindacale o anche a uno solo dei sindaci di propria iniziativa i dati e le informazioni rilevanti per l’espletamento dei rispettivi compiti.

Il loro ruolo assume maggiore importanza nell’ambito della legge 231/2001 sulla responsabilità delle persone giuridiche ove possono essere sottoposti a giudizio in caso di mancata verifica della funzionalità dei sistemi di controllo in caso di reati societari.

Il loro ruolo interviene anche nella legge 18 aprile 2005, n. 62 (*market abuse*) sulla manipolazione del mercato e abuso delle informazioni privilegiate, nella legge 28 dicembre 2005, n. 262 – *Disposizioni per la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari per gli aspetti relativi all’informativa societaria*².

Per garantire una certa obiettività ed indipendenza all’interno dell’azienda è soprattutto auspicabile che il responsabile della revisione interna riferisca direttamente al Presidente o al Consiglio di amministrazione o, in ogni caso, abbia libero accesso alle informazioni e alla possibilità di comunicare senza filtri con gli amministratori. Si pensi infatti a quale conflitto d’interesse sorgerebbe se il revisore interno riferisse al direttore amministrativo o finanziario o a un dirigente di pari grado all’interno dell’organizzazione, per cui è bene che la revisione interna riferisca direttamente al Presidente o all’Amministratore delegato.

Dato che alcuni interventi della funzione di *Internal audit* riguardano l’espressione di un giudizio indipendente in merito ad un processo, un sistema o altro e rientrano nell’area di *Financial audit* è necessario un coordinamento con l’attività di revisione contabile per cui è richiesto di organizzare periodici incontri con la società di revisione o il revisore incaricato per uno scambio di informazioni in merito a eventuali problematiche di controllo al fine di migliorare l’efficacia operativa delle attività di verifica. Gli esiti di tali incontri devono essere verbalizzati.

Alcune parti delle verifiche svolte dalla revisione interna possono risultare quindi utili al soggetto incaricato del controllo, fermo restando che quest’ultimo ha come scopo principale la revisione di un bilancio, di cui rimane **sempre l’unico responsabile del giudizio emesso** ed è, quindi, l’unico responsabile della scelta delle procedure di revisione da svolgere, della loro tempistica ed estensione e della suddivisione dei compiti tra chi le deve svolgere, inclusi i revisori interni.

Non va comunque dimenticato che la funzione di revisione interna è sempre una parte della società, qualunque sia il suo grado di autonomia e di obiettività, per cui, se si intende utilizzare il lavoro del revisore interno, si deve acquisire un’adeguata conoscenza delle attività svolte da quest’ultimo e bisogna tenerne conto in fase di pianificazione della revisione e nello sviluppo di un efficace approccio di revisione.

Se si desidera utilizzare la funzione di internal audit da parte del revisore esterno è bene compiere una valutazione preliminare della affidabilità della funzione stessa, se risulta che l’attività svolta da tale funzione sia attinente, in specifiche aree operative, alla revisione esterna del bilancio. Ciò permette di considerare se il lavoro svolto possa essere utile per

² Ad esso si aggiunga il Codice di autodisciplina della Borsa Italiana cd. “Codice Preda” che definisce meglio i rapporti con gli altri organi societari.

modificare natura, tempistica e estensione delle proprie procedure di revisione da svolgere ed evitare duplicazioni e ridondanze di controlli.

I fattori da considerare a tal fine sono:

- *lo status organizzativo*: la posizione specifica della funzione di revisione interna nell'ambito di una struttura organizzativa della società e l'effetto che tale posizione ha una reale capacità di essere obiettiva. In una situazione ideale, la funzione di revisione interna riferisce al più alto livello della Direzione e non ha altre responsabilità operative. Ogni vincolo o restrizione imposti sull'attività di revisione interna deve essere attentamente valutata. In particolare, il revisore interno deve sentirsi pienamente libero di comunicare con il professionista esterno;
- *l'obiettivo della funzione di revisione interna*: implica la conoscenza della natura e dell'ampiezza dei compiti assegnati alla funzione. Il soggetto esterno deve valutare se gli amministratori tengono adeguatamente in considerazione le raccomandazioni del revisore interno, modificando i sistemi come suggerito e come ciò sia evidenziato;
- *la competenza tecnica dei soggetti relativi*: l'attività di revisione interna deve essere eseguita da personale che abbia un'adeguata preparazione tecnica e competenza specifica in tale settore. Il soggetto esterno può, ad esempio, controllare le politiche di assunzione e formazione del personale nella funzione e la relativa esperienza e qualificazione professionale;
- *la necessaria diligenza professionale*: l'attività di revisione interna deve essere opportunamente pianificata, supervisionata, controllata, e documentata. Al riguardo, deve essere presa in considerazione dal soggetto esterno l'esistenza di adeguati manuali di revisione interna, di programmi e carte di lavoro.

Se il revisore prevede di utilizzare il lavoro della revisione interna, deve esaminare il piano delle attività di tale funzione del periodo in esame e discuterlo il più presto possibile con l'area di revisione interna per definire le possibili sinergie.

Se si considera che il lavoro della revisione interna possa rappresentare un fattore utile per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione da svolgere, è opportuno accordarsi per tempo sui vari aspetti, quali, la tempistica, l'ampiezza della revisione da svolgere su aree di bilancio, il livello di analisi richiesto dalle verifiche e i metodi proposti per la selezione dei campioni, la documentazione necessaria, le modalità di controllo e di emissione delle relazioni finali.

In genere le reciproche relazioni sono più efficaci se gli incontri si tengono ad intervalli regolari durante l'esercizio. Il soggetto esterno dovrebbe essere informato e poter avere accesso alle relazioni prodotte dalla revisione interna relative ai suoi scopi ed essere altresì informato su ogni questione significativa giunta all'attenzione del revisore interno e che possa avere effetti sul proprio lavoro. Allo stesso modo, il soggetto esterno, dovrebbe normalmente informare il revisore interno su ogni rilevante questione per la sua attività.

Se si intende utilizzare uno specifico lavoro svolto dalla funzione di revisione interna si deve valutare e verificare la qualità di tale lavoro per l'adeguatezza ai propri obiettivi di

verifica del bilancio, questo comporta l'esame degli scopi ed obiettivi dei lavori e dei relativi programmi.

Valutare la qualità significa considerare diversi aspetti, quali:

- il lavoro della funzione sia eseguito da persone che abbiano una adeguato formazione professionale, tecnica e di competenza specifica nella revisione interna e che l'operato degli assistenti sia opportunamente stato supervisionato, controllato e documentato;
- siano acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati, idonei ad offrire un ragionevole fondamento per le conclusioni raggiunte;
- le conclusioni raggiunte siano appropriate alle circostanze ed ogni relazione emessa sia coerente con i risultati del lavoro svolto;
- ogni eccezione o problematica non ricorrente sia stata rilevata dall'attività di revisione interna e adeguatamente risolta.

La natura, la tempistica e l'ampiezza della verifica di specifici lavori svolti dalla funzione di revisione interna devono rientrare nell'ambito del rischio di revisione e la significatività dell'area interessata, nonché dalla valutazione preliminare della funzione stessa e della qualità del lavoro svolto. Tale verifica potrebbe anche riguardare un riesame di operazioni già controllate dal revisore interno, o nell'esame di altre operazioni simili e nell'osservazione delle procedure adottate dalla funzione revisione interna.

Si deve sempre documentare nelle proprie carte di lavoro, le conclusioni raggiunte sullo specifico lavoro dei revisori interni oggetto di valutazione e verifica.