

Valutazione preliminare del rischio di controllo

La valutazione preliminare del “rischio di controllo”, come componente del “rischio di revisione”, è finalizzata ad individuare la capacità dei sistemi contabili e di controllo interno della società di prevenire o individuare e correggere efficacemente gli errori più significativi.

Il rischio di controllo sussiste sempre, a causa dei “limiti” propri di qualsiasi sistema contabile e di controllo interno.

Dopo aver compreso questi sistemi, il revisore deve valutare, in via preliminare, il rischio di controllo che grava su ciascun conto e classe di operazioni significativi, con riferimento alle singole asserzioni.

In genere si valuta il rischio di controllo **di grado “elevato”** per alcune o tutte le asserzioni di bilancio quando:

- a. i sistemi contabili e di controllo interno non sono efficaci;
- b. non sarebbe efficiente valutare l’efficacia dei sistemi contabili e di controllo interno.

Il rischio di controllo deve quindi essere preliminarmente valutato “elevato”, per ogni singola asserzione, a meno che il revisore:

- a. sia in grado di identificare quei controlli interni, per ogni singola asserzione, che possano prevenire o individuare e correggere errori significativi;
- b. pianifichi di eseguire procedure di conformità a supporto della propria valutazione.

Nelle carte di lavoro il revisore deve documentare la conoscenza acquisita dai sistemi contabili e di controllo interno e la propria valutazione del rischio di controllo.

Se il rischio di controllo non è definito “elevato”, egli dovrà documentare come si è giunti a diversa conclusione.

Tecniche differenti possono essere usate per documentare le informazioni relative ai sistemi contabili e di controllo interno, la cui scelta dipende dalla valutazione professionale del revisore stesso. Le tecniche più comuni, usate singolarmente o congiuntamente, sono le descrizioni, le mappature, i questionari, le liste di controllo e i diagrammi di flusso.

La tipologia e l’ampiezza di tale documentazione dipendono dalle dimensioni e dalla complessità della società e dalla natura dei sistemi contabili e di controllo utilizzati. In genere ad una complessità crescente dei sistemi della società segue

una maggiore ampiezza delle procedure di verifica e una maggiore produzione di documentazione.

• **Procedure di conformità**

Le procedure di conformità sono quelle procedure svolte per acquisire elementi probativi sull'efficacia dei controlli. In particolare esse riguardano:

- a. la struttura dei sistemi contabili e di controllo interno, per comprendere se siano adeguatamente progettati per prevenire o individuare e correggere errori significativi;
- b. la continuità di applicazione dei controlli nel periodo esaminato.

Alcune procedure poste in essere per comprendere i sistemi contabili e di controllo interno possono non essere state specificatamente pianificate come "procedure di conformità"; tuttavia possono fornire elementi probativi sull'efficacia del sistema dei controlli relativamente a determinate asserzioni e conseguentemente possono essere considerate come procedure di conformità.

Ad esempio, analizzando il sistema contabile ed il sistema di controllo interno relativi alle disponibilità liquide, si potrebbero acquisire elementi probativi circa l'efficacia delle procedure di riconciliazione dei conti bancari, con richieste o osservazioni dirette.

Nei casi in cui il revisore ritenga che le procedure adottate per comprendere i sistemi contabile e di controllo interno forniscano anche elementi probativi per confermare l'idoneità della struttura e l'efficacia operativa delle procedure relative a determinate asserzioni, il revisore potrà usare questi elementi probativi, se sufficienti, a supporto di una valutazione del rischio di controllo come "medio" o "basso".

Ad esempio, le procedure di conformità includono:

- verifica della documentazione giustificativa di operazioni o di altri fatti, per acquisire elementi probativi che i controlli interni abbiano funzionato in modo adeguato, per esempio accertando che l'operazione sia stata opportunamente autorizzata;
- domande sui controlli effettuati e loro osservazione diretta, quando questi non sono evidenziati e non permettono quindi una successiva verifica, ad esempio per determinare chi effettivamente svolge le varie funzioni rispetto a chi è designato a svolgerle in teoria;
- riesecuzione di alcune procedure di controllo, ad esempio controllando la correttezza delle riconciliazioni bancarie, per verificare che siano state correttamente eseguite.

Qualunque valutazione del rischio di controllo ad un livello medio/basso deve essere basata su elementi probativi ottenuti con procedure di conformità. Più bassa è la valutazione del rischio di controllo, maggiore è il supporto fornito dagli elementi probativi acquisiti sull'adeguatezza dei sistemi contabili e di controllo interno e la loro capacità ad operare efficacemente.

Quando il revisore acquisisce gli elementi probativi sull'efficacia dei controlli interni, valuta il modo in cui questi controlli sono applicati, se essi sono applicati costantemente ed uniformemente nel tempo e da chi sono applicati. Il sistema può essere considerato efficace anche se talvolta si sono delle deviazioni, cioè degli scostamenti dalle procedure ordinarie di valore poco significativo.

Queste deviazioni possono essere causate da fattori quali cambiamento del personale, fluttuazioni stagionali significative nel volume delle operazioni ed errori umani. Quando si individuano tali deviazioni bisogna comprenderne le cause con particolare riferimento alle modifiche nel personale operante nelle funzioni chiave del sistema di controllo interno. Il revisore deve inoltre assicurarsi che appropriate procedure di conformità coprano i periodi in cui si sono verificati tali cambiamenti o fluttuazioni anomale.

In un ambiente informatizzato gli obiettivi delle procedure di conformità sono uguali a quelli perseguiti quando le procedure sono manuali. Possono solo cambiare alcune procedure di revisione. Si può infatti ritenere necessario od opportuno utilizzare tecniche di revisione computerizzate con programmi di interrogazione dei dati o "simulazioni".

Basandosi sui risultati ottenuti dalle procedure di conformità, il revisore valuta in che modo i controlli interni sono organizzati e se operino effettivamente come considerato nella valutazione preliminare del rischio di controllo. La valutazione delle deviazioni può portare a concludere che la preventiva valutazione del livello del rischio di controllo debba essere cambiata. In questi casi il revisore deve modificare la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di validità pianificate.