

CONTROLLO

La quantificazione del rischio di revisione in funzione del sistema di controllo interno aziendale

di Andrea Rossi

La finalità dell'organo preposto alla revisione legale dei conti, sia esso società di revisione, revisore autonomo ovvero collegio sindacale incaricato di tale attività, è quella di acquisire **ogni elemento ed informazione utile** per poter esprimere un **giudizio** se il bilancio sia redatto, in tutti i suoi aspetti **significativi**, in **conformità** al quadro normativo di riferimento; pertanto l'attività di controllo legale dei conti si sostanzia nella raccolta di opportuni **elementi probatori** volti a verificare che il bilancio nel suo insieme non contenga **errori significativi**.

Pertanto l'organo incaricato della revisione legale dei conti deve effettuare una serie di **verifiche** finalizzate a poter **esprimere** un **giudizio professionale** sul bilancio di esercizio, giudizio che dovrà essere contenuto nella relazione richiamata dall'art.2409-ter del codice civile.

L'iter procedurale dell'attività di revisione deve essere opportunamente programmato nel rispetto dei nuovi Principi di Revisione definendo nella fase di **interim**, che dal punto di vista temporale coincide con il periodo antecedente alla chiusura dell'esercizio (oltre che delle verifiche trimestrali), le attività di **controllo** necessarie alla quantificazione del **rischio di revisione**, attività per di più propedeutiche all'applicazione delle **procedure di validità** da applicarsi invece nella fase di **final**, inquadrabile temporalmente nei mesi successivi alla chiusura dell'esercizio e comunque prima dell'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci.

Infatti nel nuovo approccio alla revisione legale dei conti, nella fase di pianificazione del lavoro devono essere raccolte tutta una **serie di informazioni** inerenti tra l'altro:

- **l'efficienza e l'efficacia** del sistema di **controllo interno aziendale**;
- l'**attività propria** svolta dal cliente (sul punto si rimanda al Principio di revisione 315).

Infatti la conoscenza dell'impresa e del contesto ambientale nel quale essa opera consente di **comprendere, identificare e prefigurare** gli eventi, le transazioni, le procedure gestionali, amministrative e contabili che esercitano un'influenza rilevante su quelle aree di intervento nelle quali si esplicano, nella fase di *final*, le procedure di validità.

Dalla raccolta di tali informazioni, scaturiscono i **piani e programmi di revisione** da applicarsi nella fase di *final* alle principali poste attive e passive del bilancio di esercizio.

L'approccio procedurale che dovrà seguire il revisore legale dei conti si basa pertanto sulla **preliminare** cognizione dei fattori dai quali può sorgere il **rischio** che il **sistema aziendale** attui comportamenti ovvero si perfezionino degli **inadempimenti** rispetto a norme giuridiche e/o regolamentari. Tale **ricognizione** permette quindi di poter quantificare **preventivamente** il **rischio di revisione**, opportunamente articolato in rischio **intrinseco**, rischio di **controllo** e rischio di **individuazione**, al fine di poter meglio programmare la **natura, l'estensione** ed i **tempi** di realizzazione delle più opportune procedure di validità svolte principalmente nella fase di *final*.

Pertanto l'apprezzamento del rischio di revisione richiede la preventiva valutazione – durante la fase di *interim* - del sistema di **controllo interno aziendale**, attraverso le seguenti fasi preliminari:

(i) conoscenza della struttura e dei meccanismi di controllo interno, con specifico riguardo all'analisi **dell'efficienza e dell'efficacia** degli stessi attraverso l'esecuzione di sondaggi di conformità;

(ii) analisi dell'affidabilità del sistema di **controllo interno**, attraverso:

- controlli a campione nella formazione dei valori attraverso la verifica delle contabili da cui provengono (principalmente le fatture), ovvero anche attraverso l'analisi dei relativi contratti di fornitura e/o appalto;
- controlli sull'impiego dei valori, che si sostanziano nella verifica della presenza dell'autorizzazione specifica per ogni singola movimentazioni di denaro, di beni o altro;
- controlli nell'acquisizione di informazioni extra contabili necessarie alla valutazione delle singole poste attive, soprattutto derivanti da soggetti terzi all'impresa;
- controlli sulle modalità di calcolo dei valori oggetti all'applicazione di criteri valutativi a volte soggettivi;

- controlli sulla capacità della direzione di formulare piani previsionali attendibili.

L'analisi preventiva del sistema di controllo aziendale è pertanto necessaria al fine di acquisire una ragionevole sicurezza in merito **all'efficacia** ed alla **efficienza** dei processi operativi, **all'attendibilità** degli stessi ed alla **conformità** dei comportamenti aziendali alle leggi ed ai regolamenti che li disciplinano.

La **quantificazione del rischio di revisione** (in modo particolare del **rischio di controllo**) passa pertanto attraverso l'individuazione **dell'efficienza** e **dell'efficacia** del sistema di controllo interno, dove per efficienza si intende la corretta strutturazione del sistema mentre per efficacia si intende la corretta applicazione e funzionamento dello stesso.

Nell'ambito del controllo legale dei conti delle **piccole e medie imprese**, che **non** hanno per definizione un **vero e proprio sistema di controllo interno**, il revisore **non** dovrà sottrarsi dalla **quantificazione del rischio di revisione**, ponendo pertanto la propria attenzione **sull'analisi e verifica** delle **procedure interne aziendali** rappresentate, a titolo esemplificativo e non esaustivo, dal ciclo attivo, dal ciclo passivo, dalla procedura inventariale, al fine di verificare **l'efficacia e l'efficienza** di tali **procedure** che non sono altro che una semplificazione di un sistema di controllo interno complesso. Pertanto nelle piccole e medie imprese, l'analisi delle procedure aziendali consente di apprezzare l'architettura del semplificato sistema di controllo interno aziendale e di **valutarne preliminarmente l'affidabilità** nell'ambito del controllo legale dei conti.