

A.5.9 COMPETENZE MANAGERIALI PER LO SVILUPPO DELLA REVISIONE

Sviluppo manageriale, gestione del team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Funzione della revisione legale

La funzione economica, sociale e giuridica della revisione non è quella di garantire l'assoluta e incondizionata attendibilità del bilancio d'esercizio.

La **funzione della revisione** consiste nel tenere sufficientemente **alto il livello di fiducia** che ogni stakeholder può **riporre nella credibilità dei valori di bilancio** e dell'informativa complementare.

Funzione della revisione legale

Il livello elevato di fiducia si intende garantito dai profili di **etica, indipendenza, professionalità e responsabilità** della figura del Revisore.

La responsabilità del revisore è limitata alle informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie considerate significative

Obiettivi della revisione

Il principio di revisione n. 200, «*Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionale, § 5*», introduce il criterio della **«ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza»**.

Finalità della revisione

- L'attività del soggetto incaricato del controllo legale deve quindi essere finalizzata alla verifica del **rispetto delle norme del Codice civile e delle altre norme che possono avere un impatto sul bilancio**, oltre che della corretta applicazione **dei principi contabili**.
- Il **momento conclusivo** dell'attività di revisione legale dei conti si ha con la predisposizione della **relazione** dell'organo incaricato.

La revisione legale si fonda su:

1. Principi contabili: sono le regole generali per la formazione del bilancio d'esercizio e riguardano:

- i principi di **rilevazione contabile** delle operazioni
- I principi di **redazione** dello stato patrimoniale e del conto economico
- I principi di **valutazione**

2. Principi di revisione internazionale (ISA dell'IFAC):

sono le regole tecniche da seguire per controllare il bilancio e riguardano:

- principi **etico-professionali** del revisore;
- principi **di svolgimento** della revisione;
- principi **di stesura della relazione** di revisione

Normativa di riferimento

La normativa di riferimento per lo svolgimento della funzione di controllo legale è costituita dall'emanazione dei principi di revisione europei:

Principi di revisione Art. 11 del D. Lgs. 39/2010

1. La revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 26, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/43/CE.

Il programma di lavoro

Il documento n. 300 della Commissione paritetica per la statuizione dei principi di revisione definisce la **pianificazione del lavoro** come lo strumento che *«permette di prestare la dovuta attenzione alle aree importanti della revisione, di identificare i problemi potenziali e consentire di completare il lavoro tempestivamente».*

Il programma di lavoro

Obiettivi primari della revisione sono:

- la conoscenza dell'impresa;
- la comprensione dei sistemi contabili e del controllo interno;
- la valutazione dei rischi e della loro significatività;
- la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di controllo di bilancio

Il programma di lavoro

- L'organo preposto al controllo legale adotta e definisce un **programma di lavoro**.
- Il programma è, per sua natura, soggetto a **continui aggiornamenti** e revisioni che devono essere apportate durante il processo di revisione.
- Dopo aver definito il programma di lavoro, il revisore deve concentrare la propria attività di **controllo** sulle **macro voci di bilancio**.

Documentazione delle attività

L'organo preposto al controllo legale deve **conservare una documentazione** idonea a:

- fornire la dimostrazione che sono stati eseguiti i principali principi di revisione;
- fornire la prova dell'effettiva esecuzione del lavoro di controllo e revisione;
- permettere ad una persona competente di verificare le conclusioni raggiunte.

N.B. anche l'archivio delle carte di lavoro deve seguire la stessa struttura del bilancio.

L'attività di controllo contabile, così come è stata concepita, **ha natura complessa**, investendo livelli informativi e decisionali articolati e problematici, disegnati «addosso» alle specifiche condizioni di struttura e di funzionamento dell'azienda il cui bilancio forma oggetto di controllo.

Si richiede, quindi, una **grande capacità di discernimento e di comprensione della realtà della singola azienda revisionata**, il che implica una certa **flessibilità di approccio e di azioni**; allo stesso tempo, si ritiene che **un flusso logico**, una successione di fasi necessarie tra loro collegate funzionalmente, sia sempre da rispettare e, quindi, costituisca il «modello» al quale fare riferimento **nell'impostazione, esecuzione e conclusione** di qualsiasi lavoro di revisione.

Nuovo incarico o continuazione

- I criteri di controllo di qualità impongono **rigide procedure per determinare quali incarichi accettare e se o come mantenere quelli attuali**. Le responsabilità legali e professionali nella revisione sono tali che **non pare opportuno accettare incarichi in cui il cliente manchi di integrità** o metta continuamente in discussione la corretta conduzione e le tariffe di revisione.
- L'indagine sui nuovi incarichi e il controllo periodico di quelli esistenti sono attività indispensabili per poter **determinare il rischio di revisione accettabile**.

Integrità del cliente

Di solito i revisori effettuano **indagini sulla posizione del potenziale cliente nella business community** e ne valutano gli equilibri economico-finanziario e patrimoniale:

- facendo ricorso alle **tecniche di analisi di bilancio**
- raccolgono «informazioni su piazza»
- possono **contattare**, se presente, il **revisore uscente**

Gli aspetti da considerare con riferimento all'integrità del cliente includono per esempio:

- **l'identità e la reputazione commerciale dei principali proprietari del cliente**, dei membri della direzione con responsabilità strategiche e dei responsabili delle attività di governance;
- **la natura delle attività del cliente**;
- un eventuale **eccessivo interesse del cliente** a mantenere i corrispettivi del soggetto abilitato al livello più basso possibile;
- indizi di una **inappropriata limitazione** della portata al lavoro;
- indizi sul **possibile coinvolgimento del cliente nel riciclaggio di denaro** o in altre attività illecite;
- **le motivazioni** per la mancata conferma del soggetto abilitato precedente

Contesto legislativo e regolamentare italiano

- Decreto Legislativo n. 39/2010 così come modificato dal Decreto Legislativo n. 135/2016 (attuazione della direttiva 2014/56/UE)
- Regolamento Consob n. 11971 del 14 maggio 1999 (artt. 149 bis - 149 duodecies)
- Principio di revisione 100 sull'indipendenza del revisore

Articolo 10 D.Lgs. N. 39/2010 – indipendenza ed obiettività – principi generali

SOGGETTO: la società di revisione legale e qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale devono essere **indipendenti dalla società sottoposta a revisione e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale** – *management role* – (Comma 1)

TEMPO: Periodo cui si riferiscono i bilanci oggetto di revisione e periodo di svolgimento dell'attività di revisione stessa (Comma 1-bis)

Articolo 10 D.Lgs. N. 39/2010 – indipendenza ed obiettività – principi generali

MISURE APPLICATIVE: la società di revisione deve adottare tutte le misure ragionevoli per **garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi**, anche solo potenziale o da **relazioni d'affari o di altro genere, dirette o indirette** riguardanti la società di revisione e, laddove applicabile, la sua rete, i membri dei suoi organi di amministrazione, i suoi dirigenti, i suoi dipendenti qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore legale o alla società di revisione legale (Comma 1-ter)

Indipendenza e obiettività

Articolo 10 D.Lgs. N. 39/2010 – indipendenza ed obiettività

ASTENSIONE: Il revisore leale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei **rischi di autoriesame** (*self-review*), **di interesse personale** (*self-interest*) o rischi derivanti dall'esercizio del **patrocinio legale** (*advocacy position*), o **da familiarità** (*familiarity*) ovvero una **minaccia di intimidazione** (*intimidation*), determinanti da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere (*financial, personal, business, employment or other relationships*) instaurate tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la sua rete, o qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della revisione legale, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa. (Art. 10 comma 2)

valutazione dei rischi e dei sistemi aziendali

Per una corretta revisione di bilancio, l'organo preposto al controllo legale deve **assumere conoscenze specifiche** relative alla società, come ad esempio:

- i **fattori economici generali**, quali l'andamento dell'economia, i tassi di interesse, le politiche del governo, l'andamento dei cambi, l'inflazione..
- gli **elementi importanti** che influiscono sull'attività del cliente, quali la caratteristica del mercato, il grado di concorrenza, le leggi speciali ed i regolamenti...

Attività preliminari

valutazione dei rischi e dei sistemi aziendali

- Le **caratteristiche** della **società**, quali la natura del capitale, la compagine societaria, la struttura organizzativa, l'esistenza di un sistema di revisione interna, i prodotti, i servizi ed i mercati a cui è diretta l'attività, ed ogni altra informazione utile a comprendere la funzione di direzione e controllo della società, l'attività svolta, i risultati finanziari, il sistema di *reporting* e la legislazione applicabile.

Valutazione del rischio

- Le procedure di revisione sono svolte per acquisire una **comprensione dell'impresa** e del contesto in cui opera al fine di identificare e valutare i rischi di errori significativi.
- Il revisore deve acquisire una comprensione del processo adottato dall'impresa **per la valutazione del rischio**.
- Nell'identificare e valutare i rischi significativi il revisore è tenuto ad acquisire una **comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile**

- Il revisore nell'effettuare la valutazione dei rischi deve prendere in **considerazione il controllo interno al fine di definire le procedure di revisione** più appropriate alle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno.
- Il revisore comunica ai responsabili dell'attività di governance le carenze nel controllo interno che ha identificato nel corso della revisione e secondo il suo giudizio professionale.

Significati del «rischio»

- **Il raggiungimento di obiettivi** di business (es. massimizzazione di ricavi, contenimento di costi, lancio nuovi prodotti ...) **rende necessaria la valutazione dei rischi**. L'attività svolta per il raggiungimento degli obiettivi prefissati rende necessari controlli **per circoscrivere le fonti di rischio** (errori, frodi, indisponibilità di risorse, superamento dei limiti di tollerabilità ed accettabilità definiti dai processi di gestione del rischio).
- Il rischio è di non comprendere e sapere valutare correttamente gli **impatti di alcuni rischi di strategia**, considerandoli *preventable risk* in quanto connessi alla volontà di accrescere la redditività.

Tipologie di rischi

- **I rischi di strategia sono quelli volontariamente accettati e** connessi al conseguimento di una più elevata redditività grazie alla propria strategia (si pensi al rischio di credito assunto dalle banche o ai rischi sulle attività di ricerca e sviluppo nel settore farmaceutico).
- **I rischi esterni sono** connessi a fattori esterni **al di fuori del controllo** dell'impresa e non prevedibili (rischi catastrofici, geopolitici, macroeconomici).

Gli strumenti tipici per affrontare e gestire questi rischi sono:

- analisi della probabilità di accadimento
- identificazione di *key risk indicator*
- allocazione delle risorse per mitigare gli effetti di eventi di rischio
- analisi di scenario
- valutazioni specialistiche condotte tramite *stress test*

Livelli di rischio

L'adeguatezza di un Sistema di Controllo Interno si manifesta nella capacità di garantire il contenimento dei rischi che minacciano il raggiungimento degli obiettivi aziendali. L'analisi dei rischi potenziali deve essere volta alla determinazione dei limiti della:

- **Tollerabilità** il cui superamento può compromettere la sopravvivenza dell'organizzazione;
- **Accettabilità** in base ad una propensione al rischio valutata dal management.

Il rischio accettato da un'azienda di norma è sempre inferiore a quello tollerabile.

Rischio di revisione

- Durante lo svolgimento della funzione di verifica, l'organo preposto al controllo legale deve tener conto del **«rischio di revisione»**: vale a dire che il revisore esprima un **giudizio non corretto** nel caso in cui il **bilancio** sia **significativamente inesatto**.
- Il revisore assume un rischio consistente nell'eventualità che il **suo giudizio**, circa la conformità del bilancio d'esercizio esaminato alle norme che ne regolano la formazione, **non risulti confermato dai fatti in relazione alla possibile sussistenza di errori significativi** (cioè capaci di alterare le decisioni economiche assunte dagli stakeholder sulla base delle risultanze del bilancio)

Rischio di revisione: componenti

Per comprendere il rischio di revisione occorre analizzare i suoi tre componenti:

- il «***rischio di individuazione***», cioè il rischio che la procedura di revisione **non abbia evidenziato l'errore** significativo
- il «***rischio intrinseco o inerente***»: la possibilità che **un valore per sua natura può essere soggetto a errori** significativi e generi inesattezze significative in bilancio;
- il «***rischio di controllo***»: la possibilità che **un'inesattezza** (l'errore) **non sia stata tempestivamente individuata e corretta** dal sistema contabile e di controllo

Misure per fronteggiare i rischi

Per ovviare a questi rischi, il revisore deve acquisire una **buona conoscenza del sistema contabile** e del **sistema di controllo interno**, che solitamente è gestito con sistemi di elaborazione elettronica. A tal fine **il revisore deve individuare:**

- la composizione della **struttura organizzativa** del cliente ed il **livello di automazione** della società;
- la **disponibilità dei dati** da cui trae origine l'elaborazione.

Occorre analizzare quale influenza può esercitare l'ambiente esterno sul sistema informativo stesso, come ad esempio nel caso di **potenziale errore umano** nello sviluppo, nella manutenzione e nell'esecuzione dei sistemi di elaborazione dati.

La crisi del mercato richiede una maggiore efficienza gestionale ma anche una maggiore efficienza dei controlli all'interno dell'impresa.

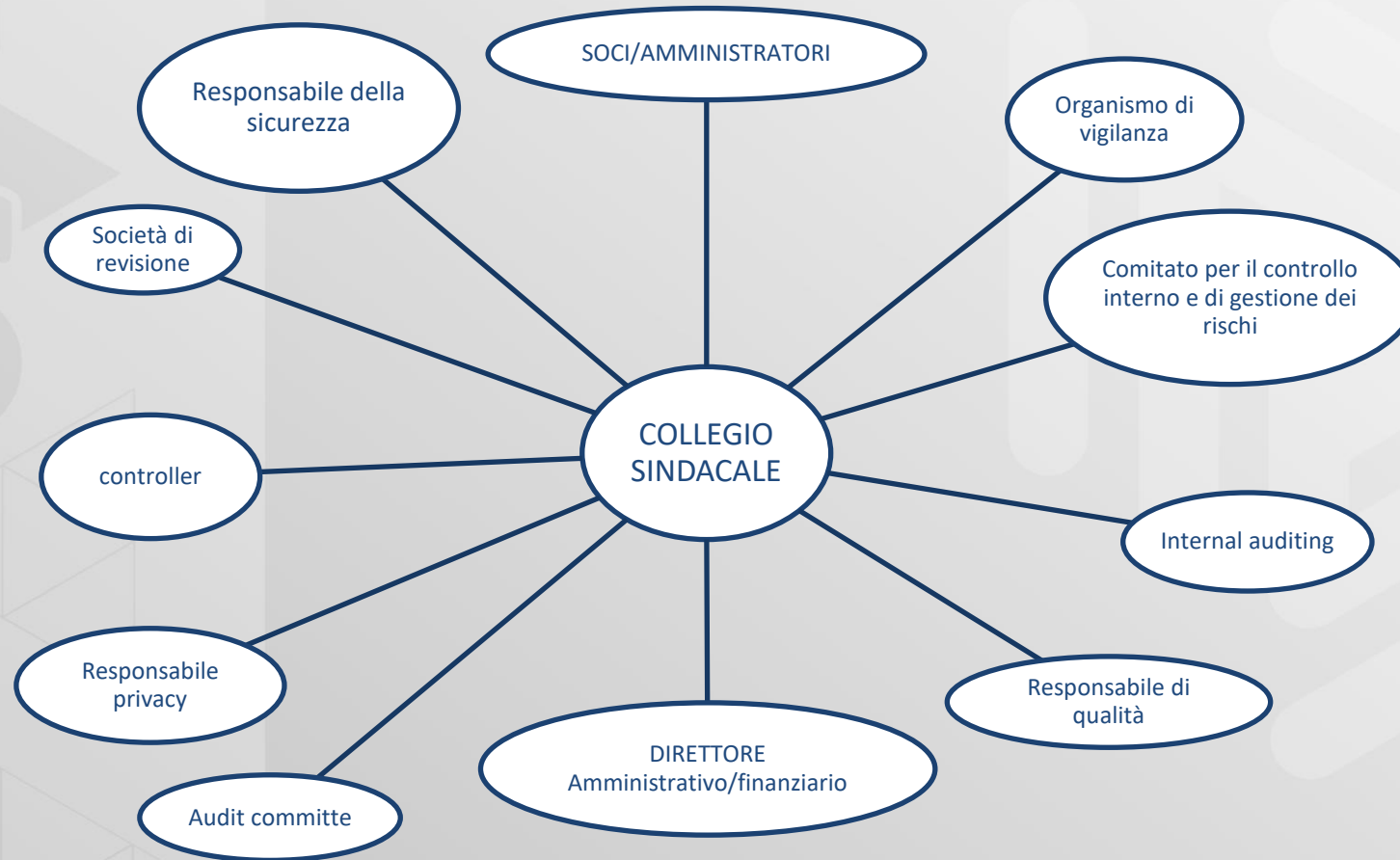
L'intensificarsi dei controlli comporta:

- Evoluzione normativa continua
- Troppe funzioni
- Troppi controllori
- Duplicazioni di compiti

Con quali conseguenze?

Problemi organizzativi ...

LA MOLTIPLICAZIONE DEI SOGGETTI COINVOLTI PORTA BENEFICI O CONFUSIONE?



Compliance normativa

- Legge 262/05
- D.Lgs 231/01
 - Reati societari
 - Reati verso la Pubblica Amministrazione
 - Market Abuse
 -
- ANTIRICICLAGGIO
- SICUREZZA
- PRIVACY
- BASILEA 2/3
- MIFID
- CODICE DI AUTODISCIPLINA
- SOX

- **L'attuale sistema dei controlli è efficiente ed efficace?**
- **La risposta sembra essere: la coesistenza di più soggetti può comportare una perdita di efficienza e un aggravio di costi**
- Il sistema normativo italiano mette grande enfasi sul tema del controllo interno ma si caratterizza per ripetute **sovrapposizioni fra funzioni, compiti e responsabilità** dei vari organi

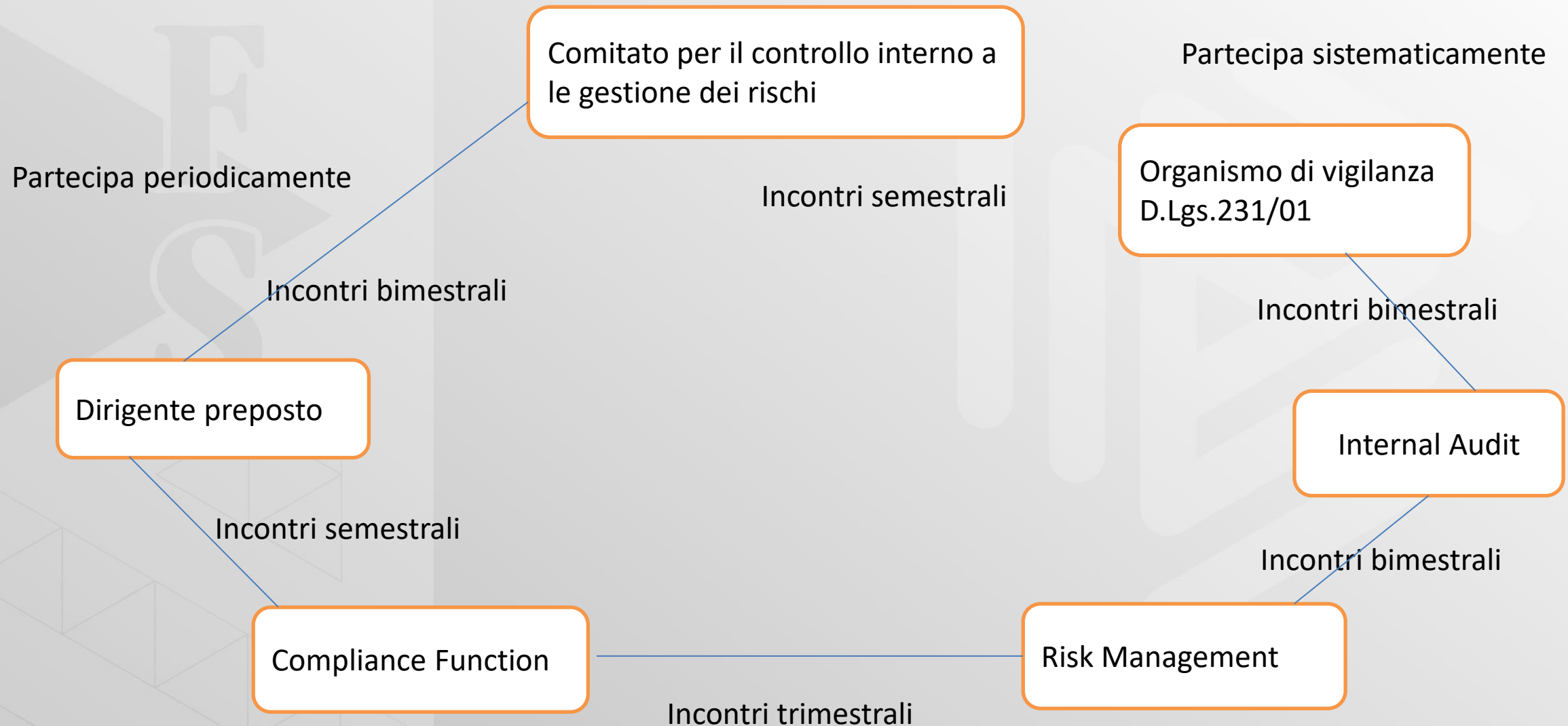
- E' necessario un «Sistema Integrato» dei controlli e di gestione dei rischi: **da SCI a SCIGR**
- Un SCI più **moderno e capace di creare valore attraverso la gestione dei rischi**
- Uno strumento in **grado di fornire le informazioni** necessarie alla gestione aziendale (efficace ed efficiente); un utile **supporto alle decisioni.**

- Come realizzare l'integrazione tra gli attori del controllo?
- Come fornire *assurance* sull'adeguatezza del Sistema di Controllo Interno?
- **Serve un coordinamento** tra le diverse componenti dei controlli
- **OBIETTIVO:** un SCI che facilita la gestione dell'impresa (**decisioni consapevoli**) e il raggiungimento degli obiettivi aziendali definiti dal CdA.

Obiettivi dello SCI

- Salvaguardia del patrimonio aziendale
- Efficacia ed efficienza delle attività operative
- Attendibilità delle informazioni di bilancio
- Conformità alla legge e ai regolamenti in vigore

Flussi informativi



Soggetti coinvolti e attività

Dirigente preposto:
Relazioni semestrali
sull'andamento
economico-
patrimoniale

Internal Audit:
Piano annuale Risk
based
Piano 231
Relazioni trimestrali
Rapporti audit
rilevanti

Compliance Function:
Relazioni rilevanti sul
controllo ex ante ed
ex post

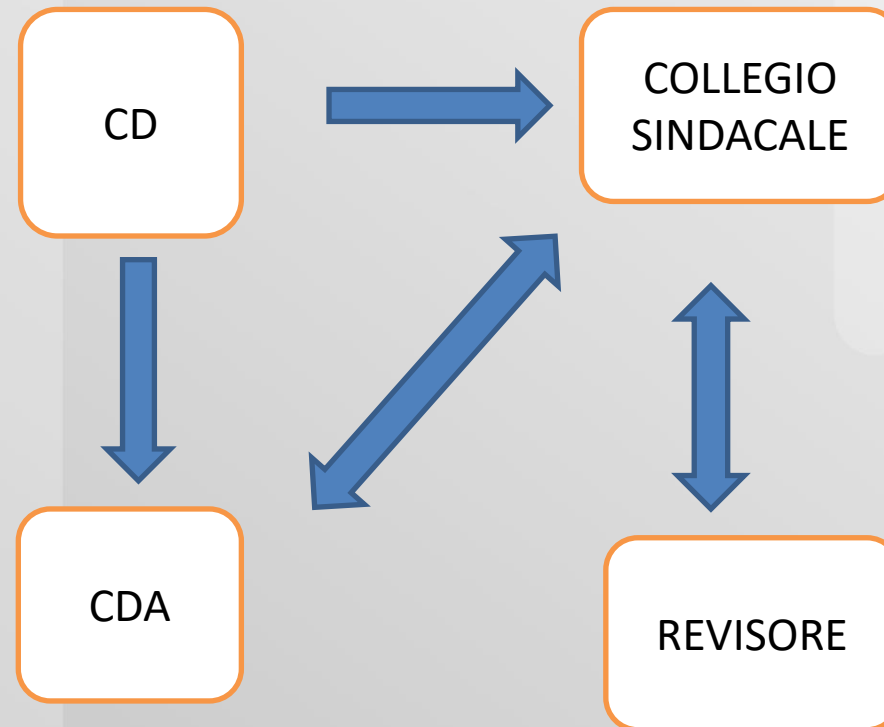
Risk management:
Relazioni semestrali
Key Risks indicator

Collegio sindacale

Comitato per il
controllo interno e la
gestione del rischio

Organismo di
vigilanza

valorizzazione delle competenze



Verifiche necessarie

I meccanismi di assurance e dei flussi informativi devono garantire **indipendenza e univocità di approccio** con:

- **Indipendenza** dei soggetti
- Effettiva **competenza**
- Effettiva **responsabilità** per la funzione e il presidio dei controlli

Le relazioni tra i vari soggetti del controllo devono essere adeguatamente gestite. **Finalità delle relazioni:**

- Conoscitiva – Flussi Informativi (scambio documentale)
- Conoscitiva – Partecipazione a incontri finalizzati
- *Assurance*
- Consultiva

Sistema non integrato: principali rischi

- Sovrapposizione nelle attività di controllo
- Cattiva percezione delle attività di controllo
- Linguaggi non uniformi
- Inefficiente utilizzo del tempo
- Non identificazione corretta della gestione del rischio
- Attività di reporting non corretta

Chiarezza e rispetto dei ruoli

- Spesso vi è una difficile convivenza tra amministratori e controllori...
- L'Organo di governo ha il compito di configurare l'assetto organizzativo, il suo funzionamento e le procedure di controllo
- Il Collegio Sindacale, l'Organo di Vigilanza e il Revisore valutano che le funzioni di controllo siano costituite in modo adeguato e operino con efficacia

Come fare?

Per rendere efficace il modello di CONTROL GOVERNANCE la DIREZIONE AZIENDALE deve prestare attenzione:

- Fattore umano → FORMAZIONE → CAPACITÀ E COMPETENZE
- Organizzazione (mansionari, ISO, IT)
- Applicazione di regole e deleghe
- Esame e approvazione dei piani strategici
- Comunicazione degli obiettivi aziendali (riunioni sistematiche)
- Accettazione di controlli (reporting, statistiche, analisi)
- Valutazione dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile
- Revisione dei processi aziendali (rischi aziendali) con piani di miglioramento definiti dal Management

- Nonostante i progressi tecnologici e informatici, la **qualità del fattore umano è fondamentale.**
- Bisogna ben **analizzare e comprendere** gli elementi che portano le persone a persistere nei comportamenti non ammessi (**cause delle anomalie**).