

CONTROLLO

Il revisore deve comunicare le carenze del controllo interno – I° parte

di **Francesco Rizzi**

Il revisore **deve** comprendere quegli aspetti del **controllo interno** dell'impresa che sono rilevanti **ai fini** della **revisione** contabile del **bilancio**.

Allo scopo di procedere in maniera **organica** alla trattazione dell'argomento è tuttavia opportuno soffermarsi, *in primis*, su alcune **definizioni** e **concetti di base** inerenti al "**controllo interno**".

Secondo il **principio di revisione internazionale (Isa Italia) n. 315**, per **controllo interno** si intende il "**processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione o da altro personale dell'impresa, al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili. ... Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile**" (per la definizione di "**responsabili delle attività di governance**" e di "**direzione**" si veda invece il paragrafo 10 e le relative linee guida del **principio di revisione internazionale Isa Italia n. 260**).

Da quanto precede si evince quindi come il **revisore legale** debba occuparsi solamente della **parte** del **sistema di controllo interno** che si riferisce al **bilancio** e alla sua **informativa finanziaria**, al fine di definire le **procedure** di revisione **appropriate** alle circostanze.

Il **perimetro** di analisi della revisione legale è infatti più **limitato** rispetto a quello della **vigilanza**.

Al **sindaco** è di fatti richiesto di esprimere un **giudizio sull'efficacia e sull'adeguatezza** del controllo interno **complessivamente inteso**. L'attività di **vigilanza** investe dunque un perimetro di analisi più **ampio** rispetto alla **revisione legale**.

Ai fini dello svolgimento delle attività di **vigilanza** svolte dal **sindaco**, prendendo spunto dalla **definizione** di controllo interno contenuta nella **norma n. 3.5** dei **principi di comportamento** del collegio sindacale nelle **società quotate** del Cndcec, il **sistema di controllo interno** può quindi essere inteso, in maniera più ampia, quale l'insieme delle **direttive, procedure e prassi** operative adottate dall'impresa per raggiungere, attraverso un adeguato processo di **identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio** dei principali **rischi**, gli **obiettivi**

aziendali (**strategici, operativi, di reporting e di conformità**).

Nell'ambito delle attività di **vigilanza**, il giudizio del **sindaco** investe quindi la **totalità del sistema di controllo interno** e **non**, come nel caso del revisore, solamente quella **parte** "collegata" alla redazione del **bilancio**.

Ovviamente, nel caso in cui al **collegio sindacale** (o al sindaco **unico**) sia anche attribuito l'incarico della **revisione legale**, l'organo sociale dovrà certamente attenzionare il **sistema di controllo interno** nella sua **totalità** al fine di esprimere sia un **giudizio** sulla sua **adeguatezza** che un giudizio sul **bilancio**.

Ciò premesso, tornando all'attività di **revisore legale**, il **principio di revisione internazionale (Isa Italia) n. 265** tratta della **responsabilità** del revisore (e pertanto, anche al sindaco-revisore) di **comunicare**, in modo **appropriato**, ai **responsabili** delle attività di **governance** e alla **direzione**, le **carenze nel controllo interno** che ha **identificato** nello svolgimento dell'attività di **revisione** contabile del **bilancio**.

Il principio grava il revisore di precisi "**obblighi**" di **comunicazione** al verificarsi di determinate circostanze.

In particolare, il revisore:

- "**deve**" comunicare quelle **carenze** del controllo interno che ritiene "**significantive**" secondo il proprio **giudizio professionale**;
- "**può**" comunicare quelle **carenze** del controllo interno che, sempre secondo il proprio **giudizio professionale**, **non** ritiene "significantive" ma che reputa comunque **utile** e **corretto** portare all'attenzione della **direzione** (ad **esempio** perché avrebbero dovuto essere **comunicate** da **altri soggetti** e ciò **non** è avvenuto).

In riferimento alla "**forma**" della **comunicazione** è inoltre previsto che:

- le prime (**carenze significantive**) devono essere comunicate **in forma scritta**, con possibilità di comunicarle anche **verbalmente** (la comunicazione verbale è quindi solo **possibile** ma **non** è alternativa alla comunicazione in forma scritta);
- le seconde (**carenze importanti ma non significantive**) possono invece essere comunicate, a scelta del revisore, sia in **forma scritta** che solo **verbalmente**.

Per quel che invece concerne il "**contenuto**", secondo il predetto principio, una **carenza nel controllo interno** esiste:

- quando "*un controllo è **configurato, messo in atto** ovvero **opera** in modo tale da **non consentire la prevenzione, o l'individuazione e la correzione, in modo tempestivo, di errori nel bilancio***";
- quando "***non esiste un controllo** necessario per **prevenire**, ovvero per **individuare** e*

correggere, in modo tempestivo, errori nel bilancio”.

Per carenza “**significativa**” nel controllo interno deve inoltre intendersi “*una **carenza**, o una **combinazione** di carenze nel **controllo interno**, che, secondo il **giudizio professionale** del revisore, siano **sufficientemente importanti** da meritare di essere portate all’**attenzione** dei **responsabili** delle attività di **governance**”.*

Il revisore deve **valutare** una carenza come **significativa** a **prescindere** dalla circostanza che l’errore si sia **effettivamente** verificato. Egli deve infatti valutare una **carenza** anche dal punto di vista **potenziale** ovvero considerando la **probabilità** che un **errore** possa verificarsi.

Infine, il livello di **dettaglio** delle comunicazioni è oggetto di **giudizio professionale** del revisore, pur essendo **previsto** che egli vi **includa sempre** una chiara **descrizione** delle **carenze** rilevate e dei loro **potenziali effetti** (**non** è quindi **obbligatorio** “**quantificare**” gli effetti), nonché **specifici** che egli ha tenuto in considerazione **solamente** quella **parte** del controllo interno **pertinente** alla redazione del **bilancio**, al fine di definire le **procedure** di revisione da svolgere e **non** per esprimere un **giudizio** sull’**efficacia** del controllo interno.

Special Event

**LA SIMULAZIONE DI UN LAVORO DI REVISIONE LEGALE
TRAMITE UN CASO OPERATIVO – CORSO AVANZATO**

Scopri le sedi in programmazione >

CONTROLLO

Il revisore deve comunicare le carenze del controllo interno – II° parte

di **Francesco Rizzi**

Proseguendo l'analisi avviata con il [precedente contributo](#), giova specificare che il **principio di revisione internazionale (Isa Italia) n. 265** prevede anche la **possibilità** per il revisore di **omettere** di comunicare le carenze significative del controllo interno ai **responsabili** delle attività di **governance** o alla **direzione**, qualora, in **determinate** circostanze, risulti **inappropriato** comunicarle.

Ciò può avvenire in tutti quei **casi** in cui i **risultati** del lavoro possono mettere in **discussione** l'**integrità** della **direzione** (quando ad **esempio** sono stati identificati elementi che possono indicare una **frode** o una **sospetta frode**) o la sua **competenza** (quando ad **esempio** le carenze rilevate **palesino** o mettano in **dubbio** le **competenze** della **direzione** nella **supervisione** e nella **redazione** del **bilancio**).

In tutti i casi in cui risulti **non appropriato** comunicare le **carenze** nel controllo interno ai **responsabili** della **governance** o alla **direzione**, i **principi di revisione** stabiliscono delle precise **regole** per il revisore che, in genere, si basano sull'effettuare la **comunicazione** a coloro che nell'ambito dell'impresa si trovano a un **livello gerarchico** immediatamente **superiore**.

Nello specifico:

- **i paragrafi 41, A61, A62 e A63 del principio di revisione internazionale (Isa Italia) n. 240** stabiliscono regole e linee guida sulle comunicazioni ai **responsabili** delle attività di **governance**, nel caso in cui il revisore abbia identificato **frodi** o **sospette frodi** che coinvolgono la **direzione**;
- **i paragrafi da 22 a 28 e il paragrafo A19 del principio di revisione internazionale (Isa Italia) n. 250** stabiliscono regole e linee guida per la **comunicazione** di casi, **identificati** o **sospetti**, di **non conformità** a leggi o regolamenti, anche quando **coinvolgano** i **responsabili** delle attività di **governance**.

Il principio in parola chiarisce inoltre che gli **obblighi di comunicazione** delle **carenze nel controllo interno** vanno **adempiuti** dal revisore a **prescindere** dalla circostanza che la **direzione** e i **responsabili** delle attività di **governance** possano essere già a **conoscenza** delle carenze del controllo interno, nonché a **prescindere** della circostanza che abbiano deciso di **non porvi rimedio** sulla scorta di un'analisi di **opportunità** e di valutazione di **costi** e **benefici** (analisi che compete **solo** alla **direzione** e ai **responsabili** della **governance**).

Merita infine sottolineare quanto stabilito dal **paragrafo A9** del principio secondo cui *“Le leggi o i regolamenti ... possono stabilire un obbligo per il revisore ... di comunicare ai responsabili delle attività di governance o ad altre parti rilevanti ... una o più tipologie specifiche di carenze nel controllo interno identificate dal revisore nel corso della revisione contabile”*.

Se, di fatti, tale **previsione** era **dapprima** maggiormente **rilevante** per la revisione delle **società quotate** (si pensi ad **esempio** alla sua applicazione in riferimento alle **comunicazioni** da indirizzare alle **autorità di vigilanza**), **oggi** trova una sua profonda **rilevanza** anche per le **società non quotate**.

Tale previsione, infatti, ha assunto una **nuova** prospettiva alla luce dei **nuovi obblighi** di **organizzazione** (e, necessariamente, anche di **controllo interno**), stabiliti per le imprese ([articolo 2086 cod. civ.](#)) e dei **nuovi obblighi di comunicazione** previsti per gli organi di **controllo** e per il **revisore legale** ([articolo 14 D.Lgs. 14/2019](#)).

Quell'assetto **organizzativo, amministrativo e contabile** adeguato alla **natura** e alle **dimensioni** dell'impresa, che **ciascun imprenditore** che operi in forma **societaria** o **collettiva** è chiamato ad **implementare** anche **in funzione** della rilevazione **tempestiva** della **crisi** dell'impresa e della **perdita** della **continuità aziendale** (cfr. [articolo 2086, comma 2, cod. civ.](#)), **non** può, di fatti, essere strutturato senza un **funzionale e adeguato sistema di controllo interno**.

L'**obbligo** per il **revisore** di verificare se l'**organo amministrativo** si adoperi **costantemente** per **mantenere adeguato** il predetto **assetto organizzativo** (cfr. [articolo 14 D.Lgs. 14/2019](#)) **non** può quindi **prescindere** dalla **verifica** dell'idoneità dell'**operato** dell'organo amministrativo in merito all'**organizzazione** e al **mantenimento** di un **adeguato sistema di controllo interno**.

La **maggior** parte di detto **sistema di controllo interno**, dovendo consentire la rilevazione **tempestiva** della **crisi** dell'impresa e della **perdita** della **continuità aziendale**, ha **necessariamente** delle **ripercussioni** sul **bilancio** e sulla sua **informativa finanziaria** ed è pertanto **rilevante** ai fini dell'attività di **revisione** contabile del **bilancio**.

Ogni **carezza significativa** dovrà quindi essere **comunicata** dal revisore *“ai responsabili delle attività di governance o ad altre parti rilevanti”* nel rispetto di quanto statuito dai **principi di revisione internazionali** (e, in particolare, del **principio Isa Italia n. 265**) e dai **recenti obblighi e responsabilità** previsti dal succitato **D.Lgs. 14/2019**.

Special Event

**LA SIMULAZIONE DI UN LAVORO DI REVISIONE LEGALE
TRAMITE UN CASO OPERATIVO – CORSO AVANZATO**

Scopri le sedi in programmazione >