A.1.1 Caratteristiche e definizioni del sistema di controllo interno

Definizione

La necessità di potenziare e di richiedere maggiori controlli all'interno delle società è emersa negli gli anni ottanta, a seguito di una serie di scandali finanziari determinati da irregolarità riguardanti: falso in bilancio, mancanza di informativa o informativa manipolata ai terzi, creazione di fondi illegali, corruzione, riciclaggio...

Treadway Commission (1985)

Report (1987)

STRUMENTI PREVENTIVI

CONTROLLI INTERNI

Committee of Sponsoring Organisations of the Tradway Commission (CoSO)

CoSO Report (1992)

MODELLO TEORICO

- ✓ metodologie
- ✓ criteri di valutazione
- ✓ strumenti operativi

CoSo Report – evoluzione

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Committee of Sponsoring Organisations of the Tradway Commission (CoSO)

CoSo REPORT II (2004) → Estende la nozione di controllo interno ricomprendendo anche la gestione del controllo dei rischi aziendali. Il report così aggiornato è indicato come «*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*» (ERM)

CoSo REPORT III (2013) → **ha spostato** dai responsabili dei vari cicli operativi **su CdA e Management la responsabilità primaria** anti corruttiva

Normativa e regole nazionali

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- D.Lgs. N. 58 del 1998 («TUF») introduce l'espressione «Sistema di Controllo Interno» (art. 149, comma 1, p.to c, «Doveri del collegio sindacale»)
- Codice di Autodisciplina per le Società Quotate (Codice Preda) redatto dal Comitato per la Corporate Governance presso Borsa Italiana nel 1999 e successivi aggiornamenti
- D.Lgs. N. 231 del 2001 e successive integrazioni «Responsabilità amministrativa delle Società»
- D.Lgs. N. 262 del 2005 «Tutela del Risparmio»
- Principi di revisione internazionali (ISA Italia)
- Norme e Linee Guida emanate da CNDCEC e IFAC

Definizione del SCI

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Codice di Autodisciplina

- Il Sistema di controllo interno e di gestione dei rischi è «l'insieme delle **regole**, delle **procedure** e delle **strutture organizzative** volte a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei principali rischi». (art.7.P.1).
- Il SCI è l'insieme dei mezzi (**persone, procedure e risorse**) che hanno lo scopo di **monitorare l'attività aziendale**, sia preventivamente che a consuntivo per **mitigare i rischi** che possono ostacolare il raggiungimento degli obiettivi aziendali al fine di contribuire a

CONDURRE L'IMPRESA COERENTEMENTE CON GLI OBIETTIVI AZIENDALI FAVORENDO L'ASSUNZIONE DI DECISIONI CONSAPEVOLI

Il Sistema di Controllo Interno contribuisce ad assicurare

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- La salvaguardia del patrimonio sociale
- L'efficacia e l'efficienza delle attività Operative
- Affidabilità delle informazioni e del reporting economico, patrimoniale e finanziario
- La conformità a leggi e regolamenti, allo Statuto sociale e alle procedure interne

Elementi costitutivi del S.C.I.

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

1. AMBIENTE DI CONTROLLO
2. VALUTAZIONE DEI RISCHI
3. ATTIVITA' DI CONTROLLO
4. INFORMAZIONE E COMUNICAZIONE
5. MONITORAGGIO

Elementi costitutivi: componenti

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

AMBIENTE DI CONTROLLO L'ambiente di controllo **è determinato dalle persone che vi operano** e quindi dalle loro qualità individuali e dai loro valori etici. È la base su cui poggia tutto il processo del controllo interno (assegnazione di responsabilità).

VALUTAZIONE DEI RISCHI La gestione dei rischi è fondamentale per una efficace impostazione del SCI. Per gestione dei rischi si intende la loro **preventiva identificazione** al fine di **individuare le misure di mitigazione** necessarie a **ridurre i rischi al livello residuo** voluto e quindi operare in modo consapevole verso gli obiettivi dell'impresa.

ATTIVITA' DI CONTROLLO L'attività di controllo è rappresentata dalle **politiche/procedure aziendali** che il management ha adottato al fine di **mitigare i rischi** che potrebbero ostacolare l'operatività dell'impresa.

INFORMAZIONE E COMUNICAZIONE I flussi informativi devono essere tali da consentire un **adeguato e completo scambio di informazioni** necessarie a gestire e controllare l'attività dell'impresa.

MONITORAGGIO Il monitoraggio del SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO è **fondamentale per assicurarne l'efficacia e l'efficienza**

Livelli di controllo e responsabilità

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

La responsabilità dei controlli attribuita ai soggetti coinvolti nel SCI è articolata su tre livelli:

- CONTROLLI DIRETTI di linea o di **primo livello**→ assicurano il corretto svolgimento delle operazioni aziendali STRUTTURE OPERATIVE
- CONTROLLI INDIRETTI di **secondo livello** → MONITORAGGIO E GESTIONE DEI RISCHI → analizzano i flussi informativi che arrivano dai controlli diretti;
- CONTROLLI INDIRETTI di **terzo livello**→ INTERNAL AUDITING → assiste l'azienda per migliorare il SCI e il sistema di gestione dei rischi

Il Sistema di Controllo Interno consente di INDIRIZZARE, PROGRAMMARE, DIRIGERE la GESTIONE AZIENDALE

OBIETTIVI

OPERATIONS

- Obiettivi **strategici e operativi** che orientano l'impresa nella propria attività e ne determinano l'impiego delle risorse in maniera efficace ed efficiente

FINANCIAL

- Obiettivi **di reportistica** che si riferiscono all'**affidabilità dell'informativa** finanziaria prodotta a qualsiasi livello

COMPLIANCE

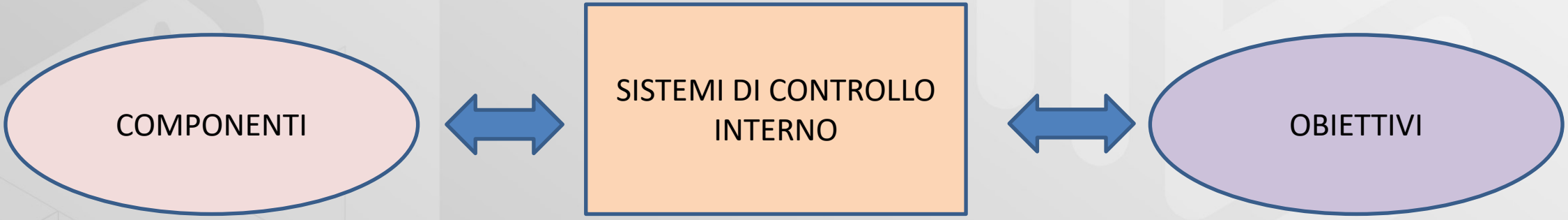
- Obiettivi di **osservanza delle leggi e dei regolamenti**, nonché delle politiche e delle procedure aziendali

Obiettivi ed elementi costitutivi del SCI

OBIETTIVI

ELEMENTI COSTITUTIVI

Caratteristiche del sistema di controllo interno e ISA



Sistema di Controllo e ISA (Italia)

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

L'**analisi** e la valutazione del sistema di controllo interno sono trattate dal principio di revisione internazionale **(ISA Italia) n.315**

«*Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore nell'**identificare e valutare i rischi di errori significativi** nel bilancio, mediante la **comprensione dell'impresa** e del contesto in cui opera, **incluso il suo controllo interno***.»

«*Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile. Sebbene la maggior parte dei controlli rilevanti ai fini della revisione sono relativi all'informativa finanziaria, **non tutti i controlli** ad essa relativi **sono rilevanti ai fini della revisione contabile. La rilevanza** di un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, **è oggetto di giudizio professionale da parte del revisore**.»*

Il principio ribadisce che le componenti del SCI sono:

AMBIENTE DI CONTROLLO	VALUTAZIONE DEL RISCHIO	INFORMAZIONE COMUNICAZIONE	ATTIVITA' DI CONTROLLO	MONITORAGGIO DEI CONTROLLI
FILOSOFIA E STILE OPERATIVO DEL MANAGEMENT STRUTTURA ORGANIZZATIVA ATTRIBUZIONE DI POTERI DIRETTIVE E PROCEDURE PER LE RISORSE UMANE	RISCHI CONNESSI ALL'INFORMATIVA FINANZIARIA SIGNIFICATIVITA' PROBABILITA' DI ACCADIMENTO E IMPATTO AZIONI DI SALVAGUARDIA DEL MANAGEMENT	Sistema di controllo interno IMPRESA	ATTIVITA' DI CONTROLLO RILEVANTI PER VALUTARE I RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI PER ASSERZIONI PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI	ATTIVITA' DI MONITORAGGIO DEL SCI SULL'INFORMATIVA FINANZIARIA CON RIFERIMENTO ALLE ATTIVITA' DI CONTROLLO RILEVANTI AZIONI CORRETTIVE ALLE CARENZE NEI PROPRI CONTROLLI

INFORMAZIONE
COMUNICAZIONE

SCI

ACCESSIBILE
ACCURATA
AGGIORNATA
TEMPESTIVA
COMPLETA

Sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria

PROCESSI di GESTIONE CORRELATI	Sistema contabile	COMUNICAZIONE
Sviluppare, acquistare, produrre, vendere e distribuire prodotti o servizi. Garantire la conformità alle leggi e ai regolamenti Registrare le informazioni incluse quelle relative all'informativa finanziaria	Scritture contabili ricorrenti e non ricorrenti, rettifiche, raccolta di informazioni utili per l'informativa finanziaria, rilevazione delle informazioni nel sistema contabile …	Comprensione dei ruoli e delle responsabilità individuali relativi al SCI sull'informativa finanziaria attraverso: • Manuali • Comunicazioni interne • Ordini di servizio

DIRETTIVE E PROCEDURE EMANATE DALLA DIREZIONE
PER GARANTIRE L'ESECUZIONE DELLE INDICAZIONI DATE

ATTIVITA' DI CONTROLLO

AUTORIZZAZIONI
ESAME DELLE PERFORMANCE
ELABORAZIONI INFORMATICHE
CONTROLLI FISICI
SEPARAZIONI DELLE FUNZIONI

Budget
Proiezioni
Risultati periodi precedenti
Risultati dei concorrenti

RILEVANTI AI FINI DELLA REVISIONE, LADDOVE LE PROCEDURE DI VALIDITA' NON FOSSERO SUFFICIENTI A MITIGARE IL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI:

AREE DI RISCHIO

- CONTROLLI INSITI NEL SISTEMA INFORMATIVO
- ELABORAZIONI ALTAMENTE AUTOMATIZZATE DI TRANSAZIONI NUMEROSE
- POPOLAZIONE DI ITEMS POLVERIZZATA MA DI IMPORTO COMPLESSIVAMENTE SIGNIFICATIVO

Caratteristiche del sistema di controllo e ISA

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Le attività di controllo possono essere distinte a seconda delle modalità attraverso cui esplicano la loro efficacia.

CONTROLLI MANUALI
Eseguiti dalle persone

CONTROLLI AUTOMATIZZATI
Eseguiti all'interno del sistema informativo

TIPOLOGIE DI MECCANISMI DI CONTROLLO	
PREVENTIVI: impostati per prevenire il verificarsi di un errore o di un fatto non previsto con meccanismi di controlli che agiscono sulla abilitazione a processare l'operazione o l'evento.	• SEPARAZIONE DI FUNZIONI • ACCESSI VIETATI
IDENTIFICATIVI: disegnati per segnalare anomalie o errori al loro verificarsi o subito dopo	• CONTEGGIO DI CASSA • RICONCILIAZIONI • ALLARMI
CORRETTIVI: utilizzati per sistemare le conseguenze di un errore o un evento negativo	• REPORTS PER ECCEZIONI • REPORTS DI ANOMALIE • POLIZZE ASSICURATIVE

Autorizzazione
Contabilizzazione
Incasso o Pagamento
Gestione

MONITORAGGIO DEI CONTROLLI	ATTIVITA' UTILIZZATE DALL'IMPRESA PER: MONITORARE IL SCI SULL'INFORMATIVA FINANZIARIA EVIDENZIARE I RISULTATI OTTENUTI E PROMUOVERE LE NECESSARIE AZIONI CORRETTIVE	PIANO DI AZIONE

TEMPI DI ESECUZIONE	FONTI DI INFORMAZIONE
La frequenza del monitoraggio dipende dalla significatività dei rischi. I monitoraggi possono essere **CONTINUI** e cadenzati o **SPECIFICI**, per esempio le valutazioni del SCI nel suo complesso a livello di processo o di entità.	Le fonti di informazione, sia interne che esterne, devono essere attentamente valutate affinché siano **attendibili e tempestivamente aggiornate**, al fine di consentire una corretta valutazione dell'efficacia del SCI.

Analisi e valutazione del SCI

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

La comprensione del controllo interno aiuta il revisore ad ***identificare le tipologie di errori*** *potenziali ed i* ***fattori che incidono sui rischi di errori significativi****, nonché a* ***determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure*** *di revisione* (ISA Italia n. 315, A42).

Analisi e valutazione del SCI

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

NATURA E CARATTERISTICHE GENERALI DEL CONTROLLO INTERNO

FINALITA'

- Efficacia e efficienza della sua attività operativa
- Attendibilità dell'informativa finanziaria dell'impresa
- Conformità alle leggi e ai regolamenti

Raccolta delle informazioni sulle componenti del SCI

AMBIENTE DI CONTROLLO

VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Inquadramento di tali informazioni nell'ambito del

SISTEMA INFORMATIVO RILEVANTE PER L'INFORMATIVA FINANZIARIA

Individuazione delle aree di bilancio critiche o significative dei correlati

CONTROLLI RILEVANTI

ai fini della revisione

Comprensione e controllo del SCI

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

CONTROLLI RILEVANTI ai fini della revisione	Fattori da considerare al fine di individuare i controlli rilevanti ai fini della revisione sono: • La **dimensione dell'impresa** e le caratteristiche della sua attività • La **significatività e** la **rilevanza del rischio** correlato • **Leggi e regolamenti** applicabili
Natura e livello di Comprensione dei CONTROLLI RILEVANTI	Il revisore deve accertarsi che i controlli rilevanti individuati ai fini della revisione, singolarmente o combinati con altri, siano efficaci e pertanto esistano e siano utilizzati dall'impresa Indagini ↳ Osservazione ↳ applicazione ↳ ispezione di documenti ↳ Verifiche iter operazioni

Valutazione delle risposte del MANAGEMENT ai rischi significativi

- **EVITARE**
- **CONDIVIDERE O TRASFERIRE**
- **ACCETTARE** all'interno di soglie di tolleranza
- **RIDURRE** attraverso il sistema di controllo interno

Limiti del sistema di controllo interno

- L’esistenza di un sistema di controllo interno **non garantisce** di per sé l’inesistenza di errori significativi nell’ambito dell’informativa finanziaria.
- «**Il controllo interno**, a prescindere dalla sua efficacia, **può fornire** ad un’impresa **solo una ragionevole sicurezza** sulla realizzazione degli obiettivi di informativa finanziaria» (ISA Italia 315, A46).

Limiti del sistema di controllo interno

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il principio di revisione ISA (Italia) 315 elenca alcuni **limiti** insiti nel SCI:

- **giudizio** del management **errato**
- il SCI può non funzionare a causa di un **errore umano**
- l'operatività di un controllo può non essere efficace perché **non se ne comprende lo scopo** e quindi le azioni non sono appropriate
- i controlli possono essere elusi dalla **collusione di due o più persone** o mediante impropria forzatura da parte della direzione
- i controlli sono comunque il frutto di una **valutazione soggettiva** della direzione in termini di valutazione del rischio e misure ritenute idonee a ridurlo al livello residuale desiderato

Il sistema di controllo interno nelle piccole e medie imprese

Considerazioni specifiche (ISA italia) 315

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- **L'approccio di base** ad una revisione contabile per una società di piccole o medie dimensioni non cambia rispetto a quello utilizzabile per società di grandi dimensioni.
- **I principi di revisione** internazionali non fanno distinzioni basate sulle dimensioni delle società sottoposte a revisione contabile.
- **L'obiettivo della revisione** contabile, infatti, resta immutato al variare delle dimensioni dell'impresa. L'obiettivo è sempre quello di esprimere un giudizio sul bilancio esaminato, basato sulla ragionevole certezza che il bilancio non sia inficiato da errori significativi.

Considerazioni specifiche (ISA italia) 315

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il **documento dello IASB «Domande e risposte»**, pubblicato nell'agosto 2009, ***Applicazione dei principi di revisione internazionale in modo proporzionale*** *alle dimensioni e alla complessità dell'impresa*, ribadisce che:

- «**Gli obiettivi del revisore sono gli stessi** per le revisioni contabili delle imprese di dimensioni e complessità diverse. Ciò, tuttavia, **non significa che ogni revisione sarà svolta e pianificata nello stesso modo**».
- Di fatto, l'approccio di revisione e la pianificazione delle verifiche di revisione è determinata dalla valutazione dei rischi di errori significativi nell'informativa finanziaria, effettuata – in sede di pianificazione del lavoro di revisione – per ogni singola realtà economica sottoposta a revisione contabile.

Considerazioni specifiche

1. AMBIENTE DI CONTROLLO

- utilizzo di **modalità meno strutturate** nonché processi e **procedure più semplici** per raggiungere i propri obiettivi (A45);
- **minor numero di dipendenti** con conseguente limitazione dell'applicabilità del principio di separazione delle funzioni, in parte mitigata dalla figura del proprietario amministratore (A49);
- **non disponibilità in forma documentale** di elementi probativi relativi ai diversi aspetti dell'ambiente di controllo (A77).

Considerazioni specifiche

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

2. VALUTAZIONE DEL RISCHIO

- **Improbabile esistenza di un processo** prestabilito per la valutazione del rischio (A80).

3. SISTEMA INFORMATIVO E PROCESSI DI GESTIONE CORRELATI

- **minor grado di sofisticazione** dei sistemi informativi e dei processi di gestione correlati rilevanti per l'informativa finanziaria (A85)
- strutturazione della comunicazione; **livelli gerarchici meno numerosi** e maggiore visibilità e disponibilità della direzione (A87)

Considerazioni specifiche

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

4. ATTIVITA' DI CONTROLLO

- **concetti** sottostanti **simili** a quelli delle imprese più grandi, ma **differenti nelle modalità formali** con cui operano (A93)
- attività di controllo rilevanti **concentrate sui principali cicli** di operazioni: **ricavi, acquisti e spese per il personale** (A94)

5. MONITORAGGIO

- stretto coinvolgimento nelle attività operative della direzione ovvero del proprietario-amministratore (A100) → **maggiore supervisione**

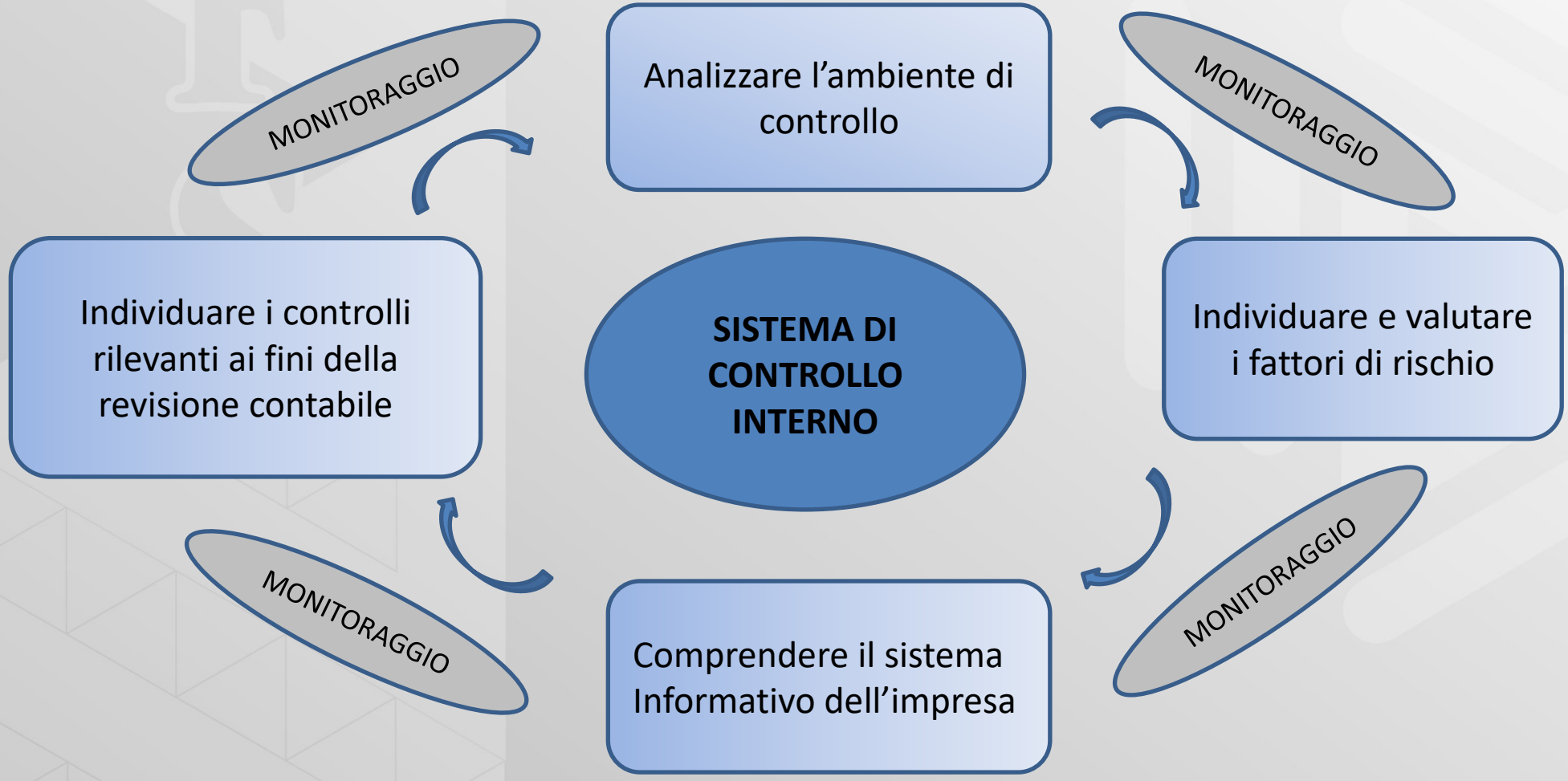
Considerazioni specifiche

componenti del controllo interno e attività di controllo nelle piccole e medie imprese: valutazione del revisore

Considerazioni specifiche

La valutazione dell'efficacia del SCI determina l'approccio di revisione da adottare nella pianificazione del lavoro definendo la tipologia e l'ampiezza delle attività di revisione da svolgere al fine di ridurre il rischio di revisione di non trovare errori significativi

Considerazioni specifiche



IL REVISORE LEGALE

VALUTAZIONE

- Struttura organizzativa
- Attribuzione di autorità e responsabilità
- Direttive e procedure nella gestione del personale
- Importanza attribuita alle competenze
- Procedura OPC
- Controlli generali IT
- Forzature da parte della direzione

In mancanza di elementi probativi formalizzati il revisore può redigere un Memorandum o un questionario che riporti le discussioni con la direzione e/o le interviste con il personale

AMBIENTE DI CONTROLLO	VALUTAZIONE DEI RISCHI
• integrità • deontologia • competenza • comportamento del vertice	• nuovo personale • nuova tecnologia • rapida crescita • nuovi principi contabili

CONTROLLI PERVASIVI: che tendono a diffondersi in modo omogeneo

VALUTAZIONE

- Procedura di gestione dei rischi adottata dalla direzione
- Identificazione dei rischi significativi per l'informativa finanziaria
- Valutazione probabilità accadimento e impatto
- Azioni di rimedio

In mancanza di un processo formale di valutazione dei rischi il revisore può redigere
un Memorandum o un questionario che riporti le modalità con cui la direzione effettua quanto sopra riportato.

Classi di operazioni significative
Tipo di registrazioni contabili: elettroniche o manuali
Procedure per rilevare le operazioni ricorrenti e non
Documentazione a supporto delle registrazioni
Processo di redazione dell'informativa finanziaria
Comunicazione ruoli e responsabilità
Predisposizione e utilizzo della reportistica

Sistema informativo comunicazione	Attività di controllo
• Flussi operativi • Procedure informatiche o manuali • Sistema contabile	• rischio significativo • asserzione • efficacia

CONTROLLI OPERATIVI SPECIFICI
verifica compiti individuali per accertarne l'operatività su singola voce di bilancio o ciclo operativo

preventivo identificativo correttivo

Identificazione dei controlli rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria
Processi documentati per le stime
Controlli autorizzativi
Riconciliazioni contabili
Controlli manuali
Controlli specifici IT
Controllo dei risultati patrimoniali economici e finanziari
Controlli fisici

L'evidenza delle informazioni raccolte e delle analisi effettuate può essere formalizzata dal revisore redigendo un Memorandum o un questionario che riporti gli esiti delle attività svolte

In mancanza di controlli formalizzati o solo parzialmente formalizzati occorre individuare altri fattori: giudizio della direzione, storicità dei dati, prassi consolidate, supervisione diretta del proprietario amministratore, azioni correttive. **Il revisore deve sempre documentare l'analisi del SCI effettuata.**

CONTROLLI GENERALI

- Responsabilità e funzioni
- Processo di gestione dei rischi IT: identificazione, riduzione e correzione
- Sicurezza IT infrastruttura e dati
- Modifiche di programmi
- Gestione degli accessi ai programmi
- Procedure di accesso agli ambienti
- Procedure di manutenzione e implementazione delle applicazioni esistenti
- Report sulle anomalie di sistema o di utilizzo del sistema da parte degli utenti
- Politiche interne di utilizzo posta elettronica, internet, etc.

CONTROLLI

TECNOLOGIA INFORMATICA (IT)

ESPERTO EDP

CONTROLLI SPECIFICI

- Identificazione dei processi di contabilizzazione o di elaborazione di dati economico finanziari automatizzati (fatturazione, cedolini paga, fatture da ricevere o da emettere, controlli aritmetici, sequenze numeriche)
- Identificazione dei controlli automatizzati relativi ai processi di elaborazione di operazioni specifiche
- Classificazione dei controlli in base alla loro funzione (preventiva, identificativa o correttiva)
- Valutazione della loro significatività ai fini dell'informativa finanziaria
- Decisione di utilizzare strumenti atti a consentire un EDP auditing

Processo di valutazione del rischio di controllo interno

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Identificazione e valutazione dei rischi significativi presenza di errori significativi nell'informativa finanziaria

RISCHIO DI CONTROLLO INTERNO

Identificazione del rischio residuo di errori significativi in bilancio

Valutazione della configurazione del controllo

si

no

Verifica attuazione del controllo e documentazione

Comunicazione delle carenze significative ai responsabili della governance

DOCUMENTARE I RISULTATI RAGGIUNTI

Efficacia dei controlli preventivi, identificativi o correttivi nell'individuare errori significativi di cui nella fase precedente

Rischio che un errore relativo ad una asserzione di una classe di operazioni o a un saldo contabile o a una informativa, che potrebbe essere significativo singolarmente o insieme ad altri non sia prevenuto, individuato o corretto in modo tempestivo dal SCI dell'impresa

FONTE: «Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionale nella revisione contabile delle piccole e medie imprese» IFAC CNDCEC

CONFIGURAZIONE DEI CONTROLLI RILEVANTI E RELAZIONE CON LE ASSERZIONI SIGNIFICATIVE AI FINI DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA

Configurazione dei controlli rilevanti

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Un controllo è rilevante quando:

- **presidia una o più asserzioni** significative
- **opera su dati e informazioni finanziarie potenzialmente critiche** o significative
- **fornisce una risposta efficace ai rischi identificati** di errori significativi

Individuato un controllo potenzialmente rilevante il revisore deve

- individuare il responsabile del controllo
- metterlo in relazione con le asserzioni nel contesto dei processi e dei sistemi cui essi appartengono
- stabilirne la tipologia (preventivo, identificativo o correttivo) e valutarne la configurazione
- verificarne l'efficacia operativa

Configurazione dei controlli rilevanti

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- «*Per valutare la configurazione di un controllo è necessario considerare se esso, singolarmente o in combinazione con altri, sia in grado effettivamente di prevenire, o di individuare e correggere errori significativi. La messa in atto di un controllo significa che il controllo esiste e che l'impresa lo sta utilizzando*» (ISA Italia, 315, A66).
- L'operatività di controlli interni rilevanti può compensare o a volte sostituire con maggior efficacia procedure di validità laddove queste da sole non riuscirebbero a fornire sufficienti e appropriati elementi probativi a livello di singole asserzioni, per esempio l'asserzione della completezza a livello di transazioni economiche.

Relazione con asserzioni significative

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 315 nella sezione «***Collegare i controlli alle asserzioni***» *stabilisce che: «nell'effettuare le valutazioni dei rischi, il revisore può identificare i* ***controlli che presumibilmente prevengono o individuano e correggono, errori significativi*** *in specifiche asserzioni*».

Relazione con asserzioni significative

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

ASSERZIONI	CLASSI DI OPERAZIONI	SALDI CONTABILI	INFORMATIVA
ESISTENZA/ MANIFESTAZIONE	V	V	V
COMPLETEZZA	V	V	V
DIRITTI E OBBLIGHI		V	V
ACCURATEZZA	V		V
CLASSIFICAZIONE	V	V	V
COMPETENZA	V		
CLASSIFICAZIONE E COMPRENSIONE	V		V
VALUTAZIONE		V	V

FONTE: «Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionale nella revisione contabile delle piccole e medie imprese» IFAC CNDCEC

	ATTIVITA'	SCOPO	DOCUMENTAZIONE
VALUTAZIONE DEL RISCHIO	PROCEDURE PRELIMINARI ACQUISIZIONE DELL'INCARICO	Decisione se accettare/ mantenere l'incarico	ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO INDIPENDENZA PROPOSTA DI REVISIONE LEGALE
	PIANIFICAZIONE PRELIMINARE DEL LAVORO DI REVISIONE	Strategia generale di revisione e relativo piano	SIGNIFICATIVITA' DISCUSSIONE PRELIMINARE ALL'INTERNO DEL TEAM DECISIONE SULLO SVOLGIMENTO DELL'INCARICO CARATTERISTICHE DELL'INCARICO TEMPISTICHE DI SVOLGIMENTO VALUTAZIONI ATTIVITA' PRELIMINARI
	PROCEDURE PER IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI REVISIONE	Valutazione del rischio di errori significativi attraverso la conoscenza dell'impresa	RISCHIO INTRINSECO RISCHIO DI CONTROLLO INTERNO DETECTION RISK RISCHIO RESIDUO DI ERRORI SIGNIFICATIVI

RI +RCI

POSIZIONAMENTO DELLA VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO NELL'AMBITO DEL PROCESSO DI REVISIONE

FONTE: «Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionale nella revisione contabile delle piccole e medie imprese» IFAC CNDCEC

Documentazione dei controlli rilevanti

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI "CONTROLLO INTERNO"		
Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	valutazione dei rischi significativi	valutazione esistenza dei controlli rilevanti per asserzioni significative
Il revisore deve valutare l'effettiva operatività e efficacia dei controlli interni rilevanti su cui intende fare affidamento		

DEVE DOCUMENTARE LA PROPRIA VALUTAZIONE AI FINI DELL'APPROCCIO DI REVISIONE CHE INTENDE ADOTTARE

Il revisore deve pianificare procedure di revisione specifiche idonee ad ottenere sufficienti e appropriati elementi probativi per ridurre il rischio di revisione per ogni asserzione critica significativa ad un livello accettabilmente basso

APPROCCIO DI REVISIONE

PROCEDURE DI CONFORMITA’	PROCEDURE DI VALIDITA’
Le procedure di conformità sono utilizzate per accertare l’efficacia operativa di un controllo rilevante in relazione ad una specifica asserzione ritenuta critica o significativa ai fini dell’individuazione di errori significativi nell’informativa finanziaria.	• VERIFICHE DI DETTAGLIO • ANALISI COMPARATIVE SALDI DI BILANCIO INFORMATIVA FINANZIARIA

TIPOLOGIA

- Osservare l’operatività di un controllo interno
- Verificare le evidenze che ne attestano la messa in atto
- Indagare sullo svolgimento della procedura di controllo
- Rieseguire la procedura di controllo in tutti i suoi aspetti

valutazione del sistema di controllo interno ai fini della pianificazione del lavoro di revisione : documentazione dei controlli rilevanti

TEMPISTICA DI ESECUZIONE

«Il revisore deve verificare i controlli nel **momento specifico**, ovvero durante **tutto il periodo** per il quale egli intenda **fare affidamento** su tali controlli, al fine di conseguire un'appropriata base per supportare il livello di affidamento previsto» (ISA Italia, 330.11)

TIPOLOGIA DI PROCEDURE DI REVISIONE

Nel caso di **imprese di minori dimensioni** potrebbe presentarsi il caso che le **attività di controllo interno** siano **non sufficientemente formalizzate** e pertanto l'approccio generale della revisione sarà basato **principalmente sulle procedure di validità**.

Documentazione dei controlli rilevanti

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

La comprensione del sistema di controllo interno viene generalmente **formalizzata utilizzando**:

- dei **questionari**;
- **rilevazioni** in forma narrativa o con dei diagrammi di flusso **delle procedure acquisite attraverso indagini e colloqui** con il personale e la direzione della società;
- **verifica dell'iter procedurale per un numero limitato di operazioni**, per accertare la correttezza e completezza delle informazioni raccolte

CONTROLLI ESISTENTI → CONTROLLI RILEVANTI

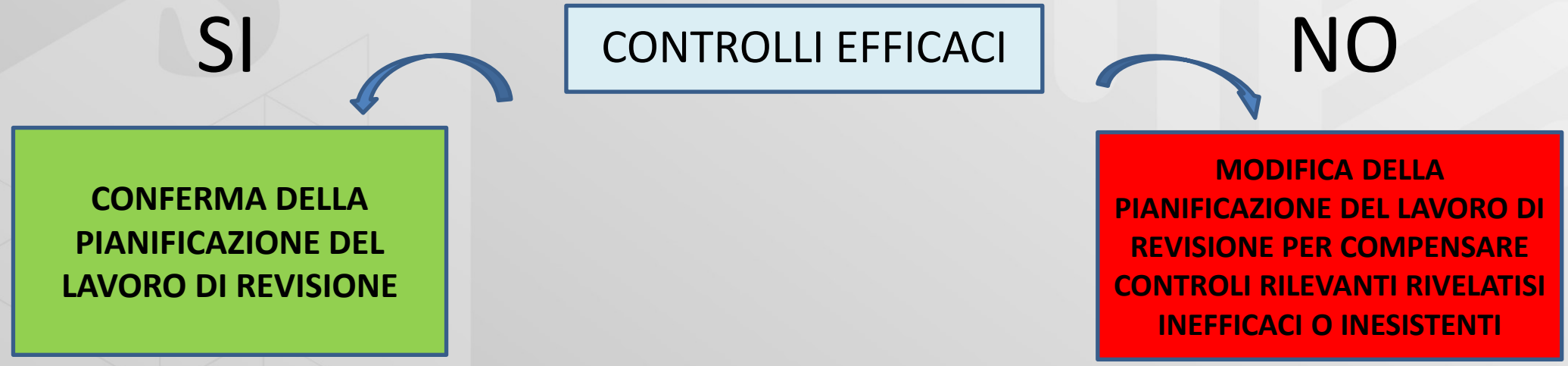
Per i controlli ritenuti potenzialmente rilevanti il revisore deve documentarne l'operatività.

Test di conformità alla procedura

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Test documentali che consentano di formalizzare:

- La descrizione, la tipologia, la natura, l'operatività, la tempistica di effettuazione, le evidenze lasciate dagli operatori per le verifiche fatte, la descrizione del mancato controllo
- le considerazioni che derivano sia dall'efficacia del controllo che dalla sua inefficacia
- il livello di affidabilità che il revisore intende attribuire a tale procedura di conformità qualora risultasse operante secondo le aspettative.



pianificazione del lavoro e documentazione dei controlli

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Con riferimento alla documentazione delle decisioni prese sull'approccio della revisione, sarà **utile riepilogare**:

- per ogni area di bilancio

e

- per ogni classe di operazioni di conto economico

le asserzioni rilevanti e il grado di valutazione attribuito al SCI, misurato attraverso la verifica dell'operatività dei controlli interni ritenuti rilevanti.

pianificazione del lavoro e documentazione dei controlli

- Nella misurazione del rischio di revisione, tale valutazione, combinata con la valutazione del rischio intrinseco determinerà il peso delle attività di revisione da svolgere per portare il rischio di revisione al livello desiderato.
- **Più basso è il rischio inerente e il rischio di controllo interno (alta affidabilità) minori saranno le procedure di validità da effettuare.**

Cicli operativi: individuazione delle attività di controllo. Il ciclo attivo

OBIETTIVO	ASSERZIONE	ATTIVITA' DI CONTROLLO
Autorizzazione delle operazioni	TUTTE	Verifica criteri di autorizzazione
Validazione dei saldi contabili	ESISTENZA, ACCURATEZZA E COMPLETEZZA	riconciliazioni. Verifiche fisiche, circolarizzazioni
Valore dei saldi	VALUTAZIONE	Verifica valori di realizzo e di estinzione
Tutte le operazioni sono registrate	COMPLETEZZA	Numerazione, quadrature dei totali, abbinamenti
Tutte le operazioni sono registrate in modo corretto	ACCURATEZZA	Confronto documentale, ricalcoli
Tutte le operazioni sono registrate per competenza	COMPETENZA	Abbinamento documenti, reportistica anomalie
Salvaguardia dei beni	ESISTENZA	Verifiche fisiche, accessi

Cicli operativi: individuazione delle attività di controllo. Il ciclo attivo

RISCHI	CICLO ATTIVO	CONTROLLI	VERIFICHE
Clienti prezzi, condizioni, qualità tipologia non in linea con gli obiettivi	ORDINE	autorizzazioni, accuratezza e completezza	Corrispondenza dati documenti e anagrafiche e firme
Errata stima di rimanenze, ricavi e crediti.	SPEDIZIONE	autorizzazione, validità, completezza, accuratezza dei movimenti e verifica fisica	Confronto dati documenti e Registrazioni magazzino, quadrature e firme
Errata stima di ricavi e crediti	FATTURAZIONE	completezza, accuratezza e competenza	Corrispondenza dati documenti
Errata stima saldo clienti	REGISTRAZIONE clienti a ricavi	validità e valutazione dei saldi	Riconciliazione saldo cliente e valutazione
Errata stima del saldo clienti e del saldo banche	INCASSO banca a clienti	autorizzazioni, validità, accuratezza e completezza	Riconciliazione saldi banche
Errata stima dei ricavi, dei clienti	RESI ricavi a clienti	autorizzazione, validità, completezza, accuratezza ed esistenza.	Corrispondenza documenti, firme e verifica fisica.

A.1.9 Ruoli e responsabilità nel sistema di controllo interno

Modelli di amministrazione e controllo delle società

Attori coinvolti

- Ruoli e responsabilità nell'ambito del Sistema di Controllo Interno sono individuabili in base al modello di *corporate governance* adottato
- In base al vigente ordinamento, in Italia le società possono adottare tre distinti modelli organizzativi:

1. Ordinario (o tradizionale)
2. Dualistico
3. Monistico

Il sistema o modello ordinario

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Il **sistema ordinario** è un **modello tipicamente italiano** applicato in assenza di diversa scelta statutaria. Questo **sistema di Corporate Governance** comporta la presenza di un **Organo di Amministrazione**, sia esso un Consiglio di Amministrazione o un Amministratore Unico, e di un **Organo di Controllo** (chiamato Collegio Sindacale).
- Quest'ultimo potrà esercitare sia un **controllo sulla gestione** che un **controllo di tipo contabile** laddove tale compito sia espressamente **previsto dallo statuto sociale** e soltanto se tutti i sindaci sono **iscritti al Registro dei revisori contabili.**
- Laddove invece lo statuto non attribuisca esplicitamente questa funzione al Collegio Sindacale o non si verifichino le condizioni per cui essa possa essere esercitata, il collegio eserciterà **soltanto il controllo di legalità** mentre il **controllo contabile** sarà affidato a un **revisore esterno**.

Il sistema o modello dualistico

- Il **sistema dualistico** è un **modello tradizionalmente tedesco** che comporta la ripartizione dell'amministrazione della società tra il **Consiglio di Gestione** e il **Consiglio di Sorveglianza**, e può essere adottato con apposita indicazione statutaria in alternativa agli altri due sistemi di **Corporate Governance** disponibili.
- Prevede che al **Consiglio di Sorveglianza** siano affidate alcune **mansioni** che, nel modello ordinario, sarebbero invece prerogativa esclusiva dell'assembla: l'esempio più noto è in questo senso rappresentato **dall'approvazione del bilancio di esercizio**.
- Contestualmente, il **Consiglio di Sorveglianza** dovrà anche nominare il **Consiglio di Gestione**, a cui spetta per l'appunto la **gestione dell'impresa**, mentre il **controllo contabile sarà affidato sempre a un organo esterno** – e dunque a un **revisore** – o a una società di revisione

Il sistema o modello monistico

- Il **modello monistico** è un **sistema di Corporate Governance di stampo anglosassone** che comporta la gestione dell'azienda demandata a un organo unitario (il **Consiglio di Amministrazione**), al cui interno è designato un apposito **Comitato di Controllo**.
- Come il precedente, anche questo modello rappresenta un'alternativa agli altri due e può essere adottato da tutte le società tramite apposita **previsione statutaria**.
- Anche in questo modello organizzativo, il **controllo contabile** sarà affidato in via obbligatoria a un organo esterno, come un **revisore o una società di revisione.**

Attori coinvolti: ruoli e responsabilità

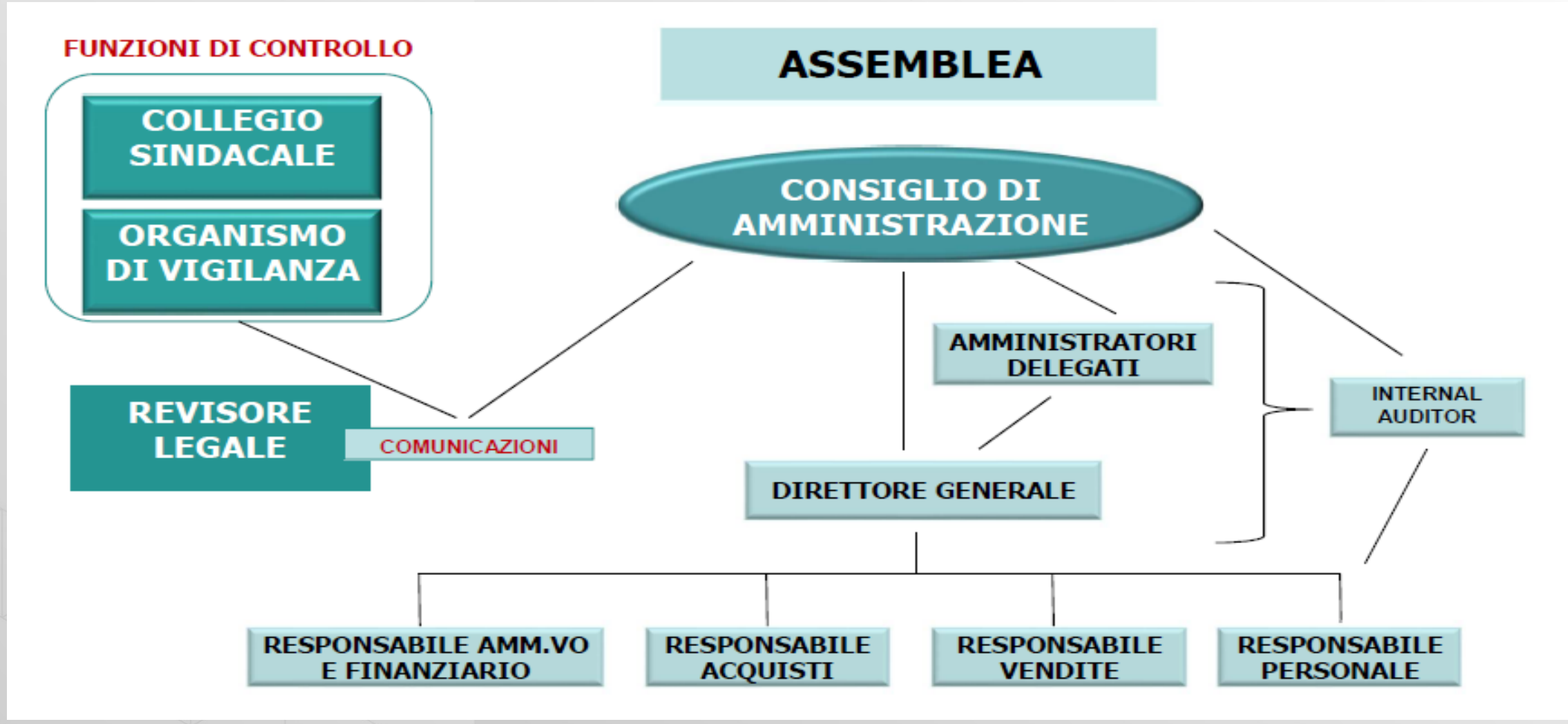


Figura apicale nel SCI

CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE

- La gestione dell'impresa (art. 2380-bis, c.c.);
- il compito di valutare periodicamente adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile dell'impresa (art. 2381, c.c.);
- l'esame dei piani strategici industriali e finanziari predisposti dagli organi delegati (art. 2381, c.c.);

La valutazione dell'adeguatezza del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi rispetto alle caratteristiche dell'impresa e ai profili di rischio assunti, nonché la sua efficacia (art. 7 codice di autodisciplina).

Vertice del sistema di vigilanza

COLLEGIO SINDACALE

- vigilanza sull'osservazione delle leggi e dello statuto
- controllo della conformità delle scelte gestionali ai principi della prudenza e della corretta amministrazione
- vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto amministrativo e contabile e del sistema di controllo interno.

ORGANISMO DI VIGILANZA

- vigilanza sul funzionamento dei modelli organizzativi e sulla loro osservanza

SCI e Organo amministrativo

- Responsabilità di gestione (art. 2380 bis c.c.) con i conseguenti:
- obblighi generali di diligenza e di perseguire l'interesse sociale;
- obblighi specifici posti dalla legge o dallo statuto.

Obblighi di legge

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Tra gli obblighi imposti dalla legge, rivestono particolare importanza anche ai fini del SCI:

- **agire in modo «informato»** (art. 2381, co. 6 c.c.)
- **Redigere il progetto di bilancio** di esercizio nel rispetto dei principi di chiarezza, veridicità e correttezza (art. 2423 c.c.)
- **curare l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile** della società (art. 2086 co. 2 e 2475 c.c., così come modificati dal D.lgs. n. 14/2019).

Continuità aziendale

- Ai fini della redazione del bilancio di esercizio, gli amministratori sono tenuti ad osservare i principi di legge, tra i quali emerge – tra l'altro – il fatto che « … la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività……." (art. 2476 bis, co. 1 n. 1 c.c., postulato di **continuità aziendale**)
- Il concetto è espresso anche nel principio contabile internazionale IAS 1 (presentazione del bilancio): «Nella fase di preparazione del bilancio, la direzione deve **effettuare una valutazione della capacità dell'entità di continuare a operare come entità di funzionamento**"

Importanza del controllo interno

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Alcuni casi di scandali finanziari e frodi dimostrano che anche le aziende con una buona reputazione possano essere coinvolte in problematiche legate alla trasparenza e alla corretta rappresentazione delle operazioni nei bilanci.
- I fatti che hanno coinvolto Parmalat, Tiscali, Ferrero e, da ultimo, Banca Popolare di Lodi, mostrano chiaramente che **anche in aziende grandi e consolidate, con sistemi di controllo apparentemente solidi, è possibile che emergano irregolarità contabili e frodi**.

Ruolo dei revisori legali

- Gli scandali finanziari sono esempi cruciali per comprendere quanto sia fondamentale un sistema di controllo interno robusto e quanto il **ruolo del revisore** legale sia **essenziale per proteggere non solo le aziende, ma anche l'intero sistema economico**.
- Sulla questa problematica è intervenuta la Direttiva Europea sul Controllo Interno, in particolare la Direttiva 2014/56/UE che ha modificato la Direttiva 2006/43/CE sulla revisione legale dei bilanci

Contesto e Obiettivi della Direttiva

- La Direttiva Europea sul Controllo Interno mira a **rafforzare la trasparenza e l'affidabilità dei bilanci aziendali e a garantire una maggiore protezione degli investitori** e dei mercati finanziari.
- La Direttiva è stata adottata per migliorare la qualità della revisione legale, promuovere una maggiore responsabilità aziendale e garantire che le aziende operino con un sistema di controllo interno robusto e trasparente.

Il Controllo Interno come Strumento Essenziale

La Direttiva pone grande enfasi sul sistema di controllo interno, definendolo come un insieme di processi e attività aziendali destinati a garantire:

- L'**affidabilità e** la **trasparenza** delle informazioni finanziarie.
- Il **rispetto delle normative**.
- La **protezione degli asset aziendali** da frodi, errori e inefficienze.

Responsabilità delle Aziende e dei Revisori

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

La Direttiva stabilisce che le aziende devono implementare un sistema di controllo interno solido e che **i revisori legali devono:**

- **Valutare l'efficacia** del sistema di controllo interno durante la revisione.
- **Verificare se i processi** aziendali, inclusi quelli contabili, **siano adeguati e sicuri**.
- **Segnalare eventuali anomalie o carenze** nei controlli ai responsabili aziendali e alle autorità competenti.

L'Importanza della "Materialità"

- Un **concetto chiave** introdotto dalla Direttiva riguarda la **"materialità" delle informazioni finanziarie**.
- Questo significa che i revisori devono **concentrarsi su eventuali errori o frodi significativi**, che **potrebbero influenzare le decisioni degli utenti dei bilanci**. È essenziale che i controlli interni siano progettati per prevenire o rilevare questi problemi in tempo utile.

Concetto di «materialità»

- La materialità si riferisce alla **significatività di un errore, omissione o irregolarità nei bilanci che potrebbe influenzare le decisioni degli utenti del bilancio**, come azionisti, investitori, banche e altre parti interessate.
- In altre parole, **un errore "materiale" è un errore abbastanza grande o rilevante da influenzare la decisione di un investitore o di un altro utente del bilancio**. Se l'errore è troppo piccolo o insignificante per avere un impatto sulle decisioni, non viene considerato materiale.

Materialità nella Revisione Legale

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Nel contesto della revisione legale, **il revisore deve stabilire una soglia di materialità per determinare se gli errori nei bilanci sono rilevanti**. Se un errore supera questa soglia, il revisore deve indagare ulteriormente e, se necessario, segnalarlo nella sua relazione. Esempio:
- Un'azienda ha un fatturato annuo di 100 milioni di euro. Un errore di 1.000 euro nel bilancio (ad esempio, una voce di costo non correttamente riportata) è insignificante rispetto alla grandezza dell'azienda. In questo caso, l'errore non è materiale. Tuttavia, se l'errore fosse di 5 milioni di euro, questo potrebbe influenzare gravemente la valutazione dell'azienda e le decisioni di investimento. In questo caso, sarebbe materiale.

Materialità e Rischio

- Un altro concetto legato alla materialità è il rischio. **Il revisore valuta il rischio che un errore materiale possa verificarsi nei bilanci**. **Se il rischio è alto, la soglia di materialità può abbassarsi**, perché anche piccole discrepanze potrebbero avere un impatto significativo. Esempio di rischio:
- un'azienda sta dichiarando dei ricavi molto elevati in un anno di crisi economica. Un errore di calcolo o una registrazione errata dei ricavi potrebbe sembrare meno importante, ma se i ricavi sono gonfiati, potrebbe ingannare gli investitori e influenzare le decisioni finanziarie. In questo caso, un errore anche di piccole dimensioni potrebbe essere considerato materiale.

Materialità e Controllo Interno

- Il concetto di materialità è **strettamente legato al sistema di controllo interno**. Se un sistema di controllo interno è forte e ben progettato, le probabilità di errori materiali sono ridotte.
- Tuttavia, **se il controllo interno è debole, anche piccole anomalie potrebbero essere rilevanti per i bilanci**, aumentando il rischio che errori materiali possano passare inosservati.

Importanza della Materialità per il Revisore

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il revisore deve:

1. **Stabilire la soglia di materialità**: determinare quale valore di errore o omissione è significativo per il bilancio.
2. **Valutare il rischio**: considerare **quanto è probabile** che possano esserci errori materiali nei bilanci.
3. **Indagare sugli errori significativi**: se un errore o una discrepanza supera la soglia di materialità, il revisore deve indagare ulteriormente e, se necessario, informare gli stakeholder.

Revisione e «adeguati assetti»

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Un sistema di controllo interno ben strutturato, **capace di prevenire e di «intercettare» errori** (volontari o dovuti a comportamenti intenzionali) e quindi di consentire gli opportuni interventi per correggerli, **è senz'altro un elemento probativo importante per il revisore per quanto attiene alla verifica degli adeguati assetti** organizzativi, amministrativi e contabili, che rientrano tra i doveri degli amministratori

Revisione e «adeguati assetti»

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Possibili **segnali di «allerta»**, talvolta trascurati:
  - la società **approva il bilancio oltre il termine** legale o statutario, **ricorrendo sistematicamente alle assemblee «deserte»**
  - Il Stato Patrimoniale, Conto Economico o entrambi **presentano sistematicamente variazioni significative in diverse voci**, rispetto all'esercizio precedente
  - La **Nota Integrativa**, per quanto contenga tutte le informazioni richieste, appare **«stringata»** e contiene **formule** troppo «**generiche**»

Revisione e continuità aziendale

- Il principio ISA (Italia) 570 tratta delle responsabilità del revisore relativamente all'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale per la redazione del bilancio.
- In particolare, il principio indica che **la responsabilità del revisore è quella di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'appropriato utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio** e di accertare l'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento

Revisione e continuità aziendale

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- **Il principio di revisione ISA (Italia) 570 specifica che la Direzione deve valutare la continuità aziendale**.
- In alcuni casi sono le disposizioni normative relative alla redazione del bilancio che impongono esplicitamente tale obbligo per la Direzione e, pertanto, questa è obbligata in base a leggi e/o regolamenti ad effettuare tale valutazione (paragrafo 3).
- **Anche laddove il quadro normativo di riferimento non preveda esplicitamente l'obbligo** di effettuare tale valutazione, il principio richiede che la Direzione effettui comunque la valutazione della continuità aziendale

Continuità aziendale e SCI

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Ai fini di tale valutazione vi sono **tre elementi fondamentali** che impattano sulla stessa:

- **l'arco temporale di riferimento**: quanto più lontano è il momento in cui si verificheranno gli eventi o le circostanze futuri tanto maggiore sarà il grado di incertezza di effettuare una ragionevole previsione.
- **le dimensioni e la complessità dell'impresa**: quanto più di grandi dimensione è l'impresa e quanto più complessa è la sua attività tanto maggiori saranno gli elementi esterni che possono impattare sul manifestarsi di eventi o circostanze future.
- **disponibilità delle informazioni al momento della valutazione**: qualsiasi valutazione sul futuro si basa sulle informazioni disponibili al momento in cui viene effettuata. Successivamente possono verificarsi eventi o fatti non coerenti con le valutazioni precedenti

La responsabilità del revisore

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il revisore deve (ISA (Italia) 570, paragrafi 6 e 8:

- **Acquisire elementi probativi** sufficienti ed appropriati circa l'utilizzo del presupposto di continuità da parte della Direzione aziendale.
- **Concludere se vi è l'esistenza di eventuali elementi di incertezza significativa** riguardo alla capacità dell'impresa di continuare ad operare in condizioni di continuità.
- **Stabilire le eventuali implicazioni** sul giudizio espresso nella relazione di revisione.

Ruolo del revisore in merito al SCI

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- **Verificare l'esistenza di un modello** di SCI
- **Valutarne l'aspetto formale e**, soprattutto, quello **sostanziale** (effettiva applicazione)
- **Pianificare e** svolgere opportune procedure di revisione per **«testare» il grado di affidabilità** del SCI (indagini, interviste, riesame, ricalcolo...), acquisendo i necessari elementi probativi
- **Esprimere un giudizio sull'affidabilità** del SCI e adeguare, di conseguenza, il piano di revisione in funzione degli indicatori fondamentali: rischio e materialità (significatività operativa)

Riflessi sul piano di revisione

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

SCI affidabile	SCI poco affidabile
• **Rischio** di revisione **invariato o** addirittura **ridotto** rispetto alle previsioni • **Materialità invariata o ridotta** rispetto alle previsioni • **Meno procedure di validità**, meno conferme esterne, maggiori analisi comparative • **Meno elementi probativi** da acquisire, qualità degli stessi invariata o addirittura ridotta	• **Rischio** revisione **più elevato** rispetto alle previsioni, in misura più o meno alta • **Materialità più elevata** rispetto alle previsioni • **Più procedure di validità**, (procedure di conformità ridotte al minimo); conferme esterne, ricalcoli, estensione dei campioni • **Più elementi probativi** da acquisire e di maggiore qualità

A.1.13 – Principi e tecniche per l'analisi e la valutazione del sistema di controllo interno

Il Sistema di Controllo Interno

Il Sistema di Controllo Interno (SCI) è un insieme di

- Meccanismi
- Procedure
- Strumenti

CONTROLLI

Predisposti dalla direzione aziendale per verificare il raggiungimento degli obiettivi

Il Sistema di Controllo Interno

Il Sistema di Controllo Interno e di Gestione del Rischio (SCIGR) è un insieme di

- Regole
- Procedure
- Strutture organizzative

per l'identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi aziendali

Il Sistema di Controllo Interno

Contribuire ad una gestione dell'impresa coerente con gli obiettivi prefissati

Il Sistema di Controllo Interno

OBIETTIVI

S.C.I.
S.C.I.G.R.

- Salvaguardia del patrimonio aziendale → STRATEGICI
- Efficienza ed efficacia dei processi aziendali → OPERATIVI
- Affidabilità delle informazioni fornite agli organi sociali e al mercato → REPORTING
- Rispetto di leggi, regolamenti, statuto e procedure interne → COMPLIANCE

Linee guida e normative di riferimento

CoSO 1992 (Committee of Sponsoring Organization): definizione del Sistema di Controllo Interno, individuandone i 3 obiettivi (attendibilità, economicità, conformità alle normative) e le 5 componenti (ambiente di controllo, sistema informativo, attività di controllo, valutazione dei rischi, monitoraggio), aggiornato nel 2013 (ultima versione)

Linee guida e normative di riferimento

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

CoSO ERM 2004: definizione del Sistema di Controllo Interno, individuandone i 3 obiettivi (attendibilità, economicità e conformità alle normative) e le 5 componenti (ambiente di controllo, sistema informativo, attività di controllo, valutazione dei rischi, monitoraggio)

Valutazione del rischio e monitoraggio

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Ai tre elementi tradizionali del Sistema di controllo:

- Ambiente di controllo (controlli generali)
- Informazioni e comunicazioni (controlli specifici)
- Attività di controllo

in occasione dei lavori del Co.S.O. ne sono stati quindi aggiunti ulteriori due:

- la **valutazione del rischio gestionale**
- il **monitoraggio**

Valutazione del rischio

Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Secondo autorevoli interpretazioni, sia la valutazione del rischio gestionale sia l'attività di monitoraggio non sarebbero elementi, ma principi che devono orientare la progettazione e la verifica degli elementi veri e propri del sistema di controllo

Valutazione del rischio

i controlli interni devono essere progettati prioritariamente in aderenza alle aree più critiche dal punto di vista gestionale, nelle quali vi sono rischi più elevati con riferimento all'efficacia ed efficienza delle operazioni aziendali, all'attendibilità dei dati ed alla conformità rispetto alle normative di riferimento

Monitoraggio

occorre con continuità **monitorare** l'adeguatezza dei controlli interni, nei vari elementi di cui essi si compongono, al fine di accertare l'aderenza e l'effettivo funzionamento dei medesimi nel tempo

Valutazione dei rischi

La valutazione del rischio gestionale attiene alla capacità della direzione di:

- **identificare situazioni di rischio gestionale** che hanno delle ripercussioni sulla attendibilità delle informazioni rilevanti per la preparazione del bilancio d'esercizio
- **progettare controlli ad hoc** che consentano di fronteggiare tali situazioni di rischio (es. in presenza di vendite effettuate sottocosto per motivi di marketing o legate alla obsolescenza dei prodotti ceduti)

Valutazione dei rischi

Tali situazioni di rischio, che sono inerenti a determinati fattori economico aziendali, sono valutate:

- **dalla direzione aziendale**, per progettare e rendere operanti i **controlli che minimizzino le possibilità di errori** ed irregolarità
- **dal revisore** per stabilire la **quantità e qualità di evidenze necessarie per esprimere una opinione sulla attendibilità** di determinati insiemi di rilevazioni

Tipologie di controlli

La responsabilità dei controlli attribuita ai soggetti coinvolti nel SCI è articolata su tre differenti livelli:

CONTROLLI DIRETTI →STRUTTURE OPERATIVE

- Di primo livello; assicurano il corretto svolgimento delle operazioni aziendali

CONTROLLI INDIRETTI

- Di secondo livello; analizzano i flussi informativi che arrivano dai controlli diretti; →MONITORAGGIO E GESTIONE DEI RISCHI
- di terzo livello; assistono l'azienda per migliorare il SCI e di gestione dei rischi → INTERNAL AUDITING

Sistema di controllo interno e ISA

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

ISA Italia n. 210

«Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione»

- **Il revisore**, già nella lettera di incarico, dovrà precisare che **analizzerà il controllo interno** relativo alla redazione del bilancio dell'impresa **al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze**, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa.
- L'incarico potrà prevedere anche che il revisore comunicherà per iscritto le eventuali carenze significative negli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio che abbia identificato nel corso della medesima (c.d. *management letter*)

Sistema di controllo interno e ISA

ISA Italia n.315

«L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera»

«Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile. Sebbene la maggior parte dei controlli rilevanti ai fini della revisione sono relativi all'informativa finanziaria, **non tutti i controlli** ad essa relativi **sono rilevanti ai fini della revisione contabile. La rilevanza** di un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, **è oggetto di giudizio professionale** da parte del revisore.»

Sistema di controllo interno e ISA

ISA Italia n.315

«L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera»

Componenti del SCI:

- Ambiente di controllo
- Valutazione del rischio
- Sistema informativo e comunicazione
- Attività di controllo
- Monitoraggio dei controlli

SCI e ISA Italia n. 315

AMBIENTE DI CONTROLLO

L'ambiente di controllo di per sé non previene, individua e/o corregge errori significativi ma può influenzare la valutazione del revisore sull'efficacia di altri controlli

ELEMENTI DI RILIEVO

COMUNICAZIONE E APPLICAZIONE DEI VALORI ETICI E DI INTEGRITA'

MODALITA' DI PARTECIPAZIONE DEI RESPONSABILI DELLA ATTIVITA' DI GOVERNANCE

FILOSOFIA E STILE OPERATIVO DEL MANAGEMENT

STRUTTURA ORGANIZZATIVA

ATTRIBUZIONE DI AUTORITA' E RESPONSABILITA'

DIRETTIVE E PROCEDURE DI RISORSE UMANE

ATTIVITA' DEL REVISORE

ACQUISIRE ELEMENTI PROBATIVI TRAMITE:

- ISPEZIONE
- OSSERVAZIONE
- ANALISI
- DOCUMENTAZIONE

SCI e ISA Italia n. 315

VALUTAZIONE DEL RISCHIO

ELEMENTI DI RILIEVO

- RISCHI CONNESSI ALL'INFORMATIVA FINANZIARIA
- SIGNIFICATIVITA' DEL RISCHIO
- PROBABILITA' DI ACCADIMENTO
- AZIONI DI SALVAGUARDIA DEL MANAGEMENT

ATTIVITA' DEL REVISORE

- IL REVISORE DEVE VALUTARE SE IL PROCESSO DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO ADOTTATO DALL'IMPRESA SIA APPROPRIATO ALLE CIRCOSTANZE (NATURA, DIMENSIONI E COMPLESSITÀ)
- SE L'IMPRESA NON HA PREDISPOSTO TALE PROCESSO, IL REVISORE DEVE DISCUTERE CON LA DIREZIONE LE MODALITA' CON CUI I RISCHI COLLEGATI ALL'INFORMATIVA FINANZIARIA SIANO STATI IDENTIFICATI E FRONTEGGIATI

SCI e ISA Italia n. 315

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

SISTEMA INFORMATIVO E COMUNICAZIONE

ELEMENTI DI RILIEVO

- CLASSI DI OPERAZIONI RILEVANTI PER IL BILANCIO
- PROCEDURE ANCHE IT DI RILEVAZIONE, REGISTRAZIONE, ELABORAZIONE DEI DATI CONTABILI
- PROCESSO DI PREDISPOSIZIONE DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA
- CONTROLLI RELATIVI ALLE SCRITTURE CONTABILI (AD ES. OPERAZIONI INUSUALI O NON RICORRENTI)
- COMUNICAZIONE DA PARTE DELL'IMPRESA DI RUOLI, RESPONSABILITA' INDIVIDUALI E ASPETTI SIGNIFICATIVI

ATTIVITA' DEL REVISORE

IL REVISORE DEVE ANALIZZARE E COMPRENDERE IL SISTEMA INFORMATIVO AZIENDALE ANCHE PER GLI ASPETTI IT

SCI e ISA Italia n. 315

ATTIVITA' DI CONTROLLO

ELEMENTI DI RILIEVO

- ATTIVITA' IT O MANUALI
- I CONTROLLI HANNO DIVERSI OBIETTIVI E VENGONO APPLICATI A VARI LIVELLI ORGANIZZATIVI

ATTIVITA' DEL REVISORE

- IL REVISORE DEVE CONCENTRARSI SULL'INDIVIDUAZIONE E COMPRENSIONE DELLE ATTIVITA' DI CONTROLLO RELATIVE ALLE AREE DOVE RITIENE CHE VI SIANO PIU' ALTI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI.
- IL REVISORE DOVRA' VALUTARE SE TESTARE L'EFFICACIA OPERATIVA DEL CONTROLLO AI FINI DELLA DETERMINAZIONE ED ESTENSIONE DELLE PROCEDURE DI VALIDITA'

SCI e ISA Italia n. 315

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

MONITORAGGIO DEI CONTROLLI

ELEMENTI DI RILIEVO

- TEMPESTIVA VALUTAZIONE DELL'EFFICACIA DEI CONTROLLI
- ADOZIONE DELLE CONSEGUENTI AZIONI CORRETTIVE

ATTIVITA' DEL REVISORE

IL REVISORE NEL CASO IN CUI SIA PRESENTE UNA FUNZIONE DI REVISIONE INTERNA PUO' UTILIZZARE IL LAVORO SVOLTO DA TALE FUNZIONE SECONDO QUANTO PREVISTO DALL'ISA ITALIA 610

SCI e ISA – attività di controllo

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Direttive e procedure emanate dalla Direzione per garantire l'esecuzione delle indicazioni date

ATTIVITA' DI CONTROLLO

- AUTORIZZAZIONI
- ESAME DELLE PERFORMANCE
- ELABORAZIONI INFORMATICHE
- CONTROLLI FISICI
- SEPARAZIONI DELLE FUNZIONI

- Budget
- Proiezioni
- Risultati periodi precedenti
- Risultati dei concorrenti

SCI e ISA – attività di controllo

Direttive e procedure emanate dalla Direzione per garantire l'esecuzione delle indicazioni date e rilevanti ai fini della revisione, laddove le procedure di validità non fossero sufficienti a mitigare il rischio di errori significativi:

- Controlli insiti nel sistema informativo
- Elaborazioni altamente automatizzate di transazioni numerose
- Popolazione di items polverizzata ma di importo complessivamente significativo

SCI e ISA – attività di controllo

- Le attività di controllo possono essere distinte a seconda delle modalità attraverso cui esplicano la loro efficacia
  → TIPOLOGIE DI MECCANISMI DI CONTROLLO

- Principi comuni da applicare/verificare:
  - SEPARAZIONE DI FUNZIONI
  - ACCESSI VIETATI
  - CONTROLLI FISICI
  - CONTROLLI A SORPRESA
  - TEMPISTICHE RIDOTTE E NON AD INTERVALLI REGOLARI

Meccanismi di controllo

CONTROLLI PREVENTIVI impostati per prevenire il verificarsi di un errore o di un fatto non previsto con meccanismi di controllo che agiscono sulla abilitazione a processare l'operazione o l'evento.

TECNICHE

- Autorizzazione
- Contabilizzazione incasso o pagamento
- Gestione

Meccanismi di controllo

CONTROLLI IDENTIFICATIVI disegnati per segnalare anomalie o errori al loro verificarsi o subito dopo

TECNICHE

- Conteggio di cassa
- Riconciliazioni
- Allarmi

Meccanismi di controllo

CONTROLLI CORRETTIVI utilizzati per sistemare le conseguenze di un errore o un evento negativo

TECNICHE

- Reports per eccezioni
- Reports di anomalie
- Polizze assicurative

Meccanismi di controllo

Controlli manuali
Eseguiti da persone

Controlli automatizzati
Eseguiti all'interno del sistema

Controlli automatizzati

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

PRO:

- permettono l'applicazione di regole di gestione predefinite per calcoli complessi e nell'elaborazione di volumi numerosi di dati e operazioni
- migliorano tempestività, disponibilità e accuratezza delle informazioni
- facilitano le analisi successive di dati
- rafforzano la capacità di monitorare le performance delle attività di impresa
- riducono il rischio di elusioni
- permettono una più efficace separazione delle funzioni mediante l'implementazione di controlli di sicurezza in relazione ad applicazioni, database e sistemi operativi

RISCHI:

- Affidamento su sistemi e programmi che producono o elaborano dati non accurati
- Modifiche non autorizzate a sistemi, programmi, master file…
- Potenziale perdita di dati o impossibilità di accesso
- Mancata effettuazione delle modifiche a sistemi e programmi
- Accesso non autorizzato con conseguente distruzione e modifiche improprie di dati e programmi
- Privilegi nell'accesso da parte di risorse IT che possano violare il principio della separazione delle funzioni

SCI e ISA: controlli automatizzati

I controlli automatizzati **non sono adatti per circostanze che richiedono discrezione e valutazione**, quali ad esempio operazioni inusuali e/o complesse.

SCI e ISA: monitoraggio controlli

Il MONITORAGGIO DEI CONTROLLI
è utilizzato dall'impresa per **monitorare il SCI sull'informativa finanziaria**, evidenziare i risultati ottenuti e promuovere le **necessarie azioni correttive**

SCI e ISA: monitoraggio controlli

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Fonti di informazione

esterne, devono essere attentamente valutate affinché siano attendibili e tempestivamente aggiornate, al fine di consentire una corretta valutazione dell'efficacia del SCI.

Tempi di esecuzione

Dipendono dalla significatività dei rischi.

I monitoraggi possono essere CONTINUI e cadenzati o SPECIFICI, per esempio le valutazioni del SCI nel suo complesso a livello di processo o di entità.

Le dimensioni dei controlli

DIMENSIONE INFORMATIVA

1. **Adeguata documentazione** (attributi rilevati, numerosità delle informazioni, provenienza delle informazioni, delimitazione delle informazioni)
2. **Controlli di dettaglio** (confronti di informazioni elementari volti ad accertare "eccezioni" ovvero dati non concordanti)
3. **Controlli di coerenza** (confronti di aggregati di informazioni volti ad accertarne la coerenza rispetto ad aspettative - budget ecc. - e localizzare eventuali risultati "anomali" ovvero inusuali)

Le dimensioni dei controlli

DIMENSIONE ORGANIZZATIVA

1. **Suddivisione dei compiti** (separazione tra: autorizzazione, esecuzione, controllo successivo)
2. **Processi di comunicazione** ("conformità" rispetto ai bisogni degli utenti, tempistica)
3. **Ambiente organizzativo** (responsabilità/deleghe, stile di direzione, competenze, incentivi, integrità)

Adeguata documentazione

Attributi Rilevati	Ogni rilevazione prodotta/ottenuta deve contenere tutti quegli attributi elementari di informazione ritenuti necessari in relazione alle finalità conoscitive definite (prezzi, quantità, codici e causali di classificazione, date, tassi di cambio, aliquote IVA, tassi d'interesse ecc.)

Adeguata documentazione

Numerosità delle informazioni Raccolte	Quante più informazioni sono raccolte e confrontate in merito ad un fenomeno aziendale oggetto di controllo e tanto più il controllo potrà produrre risultati convincenti (concetto di controllo in termini probabilistici)

Adeguata documentazione

Provenienza delle informazioni	Le informazioni (evidenze) confrontabili possono essere di provenienza diversa: •Rilevazioni interne all'azienda •Rilevazioni esterne all'azienda •Rilevazioni desunte dall'osservazioni diretta della realtà aziendale (osservazione fisica). In funzione della loro provenienza, le informazioni possiedono una diversa qualità persuasiva ovvero grado di "efficacia probatoria" (in misura crescente per le rilevazioni esterne e ancora di più per quelle derivanti dall'osservazione diretta della realtà).

Adeguata documentazione

Delimitazione delle informazioni	Gli insiemi di informazioni devono essere chiusi, ovvero delimitati, circoscritti (deve esserci il ragionevole convincimento che un insieme di informazioni contenga tutti gli elementi che lo compongono) La delimitazione può essere effettuata con modalità diverse: fisica, basata sulla numerazione sequenziale, temporale (ovvero basata su limiti cronologici), derivata da somme e totali (riconciliazioni).

Suddivisione dei compiti (segregation of duties)

Corretta autorizzazione per tutte le operazioni (controlli preventivi o preventive controls)	La corretta autorizzazione per tutte le operazioni è tipicamente perseguita mediante le definizione di **procedure di autorizzazione generale o specifica**: 1. **autorizzazione generale**, ovvero una politica che l'organizzazione deve seguire con riferimento a operazioni ricorrenti della medesima specie; ne sono esempio i listini prezzo, i limiti di fido attribuiti ai clienti, i livelli di riordino automatico per le scorte di magazzino; 2. **autorizzazione specifica**, ovvero una direttiva da seguire con riferimento ad una singola operazione e formulata proprio in relazione a quel caso specifico (es. autorizzazione alla acquisto di un macchinario).

Suddivisione dei compiti (segregation of duties)

Corretta autorizzazione per tutte le operazioni (controlli preventivi o preventive controls)	Importante è anche la **dimensione organizzativa della autorizzazione**, ovvero il fatto che essa sia attribuita ai Livelli funzionali e gerarchici ritenuti più opportuni (tipica è la definizione di poteri di firma in relazione a tipologie di operazioni o agli importi delle transazioni); le operazioni di autorizzazione e di approvazione sono da distinguersi in quanto complementari (ciclo autorizzazione-esecuzione approvazione)

Suddivisione dei compiti (segregation of duties)

Corretta autorizzazione per tutte le operazioni (controlli preventivi o preventive controls)	1. **autorizzazione è una politica/direttiva da seguire per una classe di operazioni** (generale) o una singola operazione (specifica); 2. **approvazione è la verifica che l'operazione si è svolta nel rispetto della autorizzazione definita** (es. responsabile della contabilità di magazzino che approva un ordine di acquisto preparato per reintegrare la scorta minima di sicurezza stabilita come obiettivo/autorizzazione generale agli acquisti); di fatto l'approvazione corrisponde ai controlli successivi.

Suddivisione dei compiti (segregation of duties)

Controlli indipendenti sulle prestazioni effettuate (controlli successivi o detective controls)	I controlli indipendenti (di approvazione) sulle operazioni effettuate - distinguibili in verifiche esterne e verifiche interne a seconda che essi siano svolti da soggetti esterni all'azienda o da personale interno che è tuttavia indipendente rispetto a colui che ha posto in essere l'operazione sottoposta a controllo - hanno la funzione di mantenere la stabilità del sistema di controllo interno, attraverso una opportuna "pressione" sugli operatori aziendali

Suddivisione dei compiti (segregation of duties)

Controlli indipendenti sulle prestazioni effettuate (controlli successivi o detective controls)	l'indipendenza del controllo può essere ottenuta tipicamente attraverso: • la **suddivisione delle mansioni** (controlli indipendenti di personale interno) • il coinvolgimento di **soggetti esterni** (altre imprese e professionisti) • il ricorso a **controlli interni automatizzati** nei sistemi computerizzati

Processi di comunicazione e ambiente di controllo

processi di comunicazione	Progettare adeguati processi di comunicazione significa quindi: • definire contenuti, tempi e modalità tecniche di flusso delle informazioni • definire responsabilità in merito alla predisposizione, archiviazione, trasmissione, ricevimento delle informazioni.

Processi di comunicazione e ambiente di controllo

L'ambiente Organizzativo (o ambiente di controllo)	L'ambiente di controllo consiste nelle **azioni, politiche e procedure** che riflettono l'attitudine generale del soggetto economico, dell'alta direzione e dei responsabili di unità organizzative in relazione all'**importanza del sistema di controllo interno**. Gli elementi tipici dell'ambiente di controllo sono 7: i primi 3 punti attengono ai livelli direzionali/manageriali mentre i punti da 4 a 7 trovano applicazioni anche a livello di processi operativi

Processi di comunicazione e ambiente di controllo

L'ambiente organizzativo (o ambiente di controllo) **Elementi tipici**	1. un'elevata integrità e valori etici del management 2. la presenza di organi amministrativi indipendenti dalle direzioni esecutive (ad es. membri del C.d.A. indipendenti con finalità di sorveglianza su quelli esecutivi) 3. una struttura organizzativa che agevoli i controlli da parte del management 4. un'assegnazione equilibrata di autorità e responsabilità 5. adeguati processi di gestione delle risorse umane (ad es. il sistema degli incentivi, le politiche di turnover ecc.) 6. un'elevata attenzione alla competenza di chi opera in posizioni critiche 7. una equilibrata filosofia di controllo e stile di direzione.

RIEPILOGO

1. Bisogna **sapere chi fa che cosa e come** lo fa: organigramma, mansionario e procedure scritte
2. **I controlli devono essere documentati** ovvero lasciare traccia
3. **La contabilità è uno strumento di controllo potente se è ben tenuta** (piano dei conti, causali, tempestività ecc.): le competenza e risorse dell'ufficio contabile sono un pilastro fondamentale
4. **E' inammissibile fare impresa senza tenere sotto controllo vendite, acquisti, produzione e magazzino**: questi processi devono essere sottoposti a controlli documentati secondo procedure scritte
5. **Dove ci sono errori/frodi non c'è controllo adeguato: occorre investigare**
6. **I flussi finanziari dicono molto quando la contabilità vacilla** (dal rendiconto finanziario all'analisi dei movimenti di conto corrente)

A.2.11 Principio di revisione internazionale ISA Italia 265

Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione

Oggetto del principio

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265 tratta della responsabilità del revisore di **comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione le carenze nel controllo interno** che ha identificato nel corso della revisione contabile del bilancio

Oggetto del principio

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Non vi sono ulteriori responsabilità, in merito all'acquisizione di una comprensione del controllo interno ed alla definizione e svolgimento di procedure di conformità, **oltre a quanto richiesto dal principio** di revisione internazionale (ISA Italia) n. **315 che prevede l'analisi da parte del revisore delle cinque componenti del sistema di controllo interno di un'impresa**:

- Ambiente di controllo;
- Valutazione del rischio;
- Attività di controllo;
- Monitoraggio;
- Sistema informativo.

Ambiente di controllo - componenti

- Queste cinque componenti forniscono un utile **quadro di riferimento** per valutare come i differenti aspetti del controllo interno di un'impresa possono influenzare il processo di revisione.
- Nella fase di pianificazione **il revisore deve comprendere queste componenti in modo tale da essere in grado di pianificare il lavoro** eseguendo **procedure che permettano di comprendere la struttura dei controlli** rilevanti per la predisposizione del bilancio e **l'effettivo funzionamento dei controlli stessi**.
- **Inoltre è necessario determinare se**, e con quali modalità, **uno specifico controllo prevenga o individui e corregga gli errori** significativi nelle classi di operazioni, saldi contabili o informativa e nelle relative asserzioni.

Obiettivo del principio

L'obiettivo del revisore è di **comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance e alla direzione le carenze nel controllo interno** che ha identificato nel corso della revisione contabile e **che, secondo il suo giudizio professionale, sono sufficientemente importanti** da meritare di essere portate alla loro attenzione.

I responsabili dell'attività di governance

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- La definizione dei «**responsabili dell'attività di governance**» è contenuta nel principio di revisione ISA Italia **260** «Comunicazione con i responsabili delle attività di governance».
- **I Responsabili delle attività di governance sono** la persona o le persone, ovvero l'organizzazione, o le organizzazioni, **responsabili della supervisione e della direzione strategica dell'impresa, nonché degli obblighi relativi alla rendicontazione dell'impresa stessa**

I responsabili dell'attività di governance

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Le responsabilità di rendicontazione includono la **supervisione** del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria.
- In alcuni casi i responsabili dell'attività di governance **possono comprendere anche esponenti della direzione** come, ad esempio, membri con responsabilità esecutive di un organo di governo, di un'impresa, di un settore privato o un proprietario-amministratore.

La Direzione

- Anche **la definizione della «direzione» è contenuta nel principio di revisione ISA Italia 260** «Comunicazione con i responsabili delle attività di governance».
- **La Direzione** in base a tale principio riguarda **la persona o le persone con responsabilità per la gestione nell'attività dell'impresa.** In alcuni casi **può comprendere alcuni o tutti i responsabili delle attività di governance** come, ad esempio, membri con responsabilità esecutive di un organo di governo o un proprietario-amministratore.

Cosa comunicare

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Le comunicazioni riguardano tematiche emerse dalla revisione che siano di interesse per le attività di Governance, quindi **fatti o circostanze che emergono dalla revisione del bilancio** e che, secondo il giudizio del revisore, sono **importanti e rilevanti per le persone che hanno responsabilità di Governance**, in particolare **per sovrintendere alla predisposizione ed alla presentazione delle informazioni finanziarie**.

A chi comunicare

- **Per Governance si intendono persone che hanno responsabilità di direzione, supervisione e controllo di un'impresa.**
- Sono normalmente i **responsabili del raggiungimento degli obiettivi** aziendali, dell'informazione esterna (bilancio ed altre informazioni per i mercati finanziari) e dell'informazione destinata ad altre parti. Ci si riferisce al **Consiglio di Amministrazione**, al Collegio Sindacale o ad altri soggetti con simili ruoli nella struttura della società.

Carenze del controllo interno

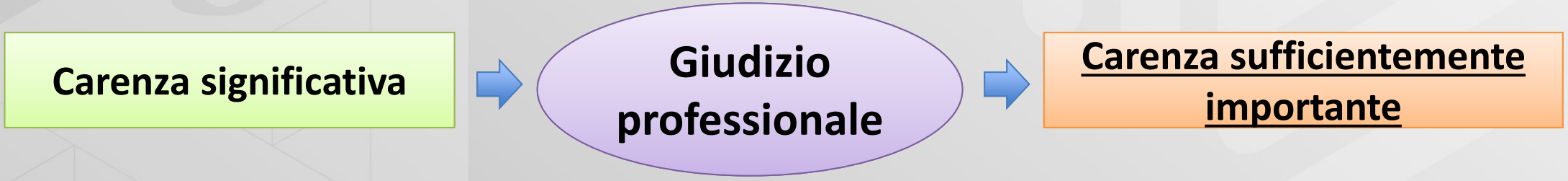
Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Secondo il principio ISA Italia 265 vi sono carenze nel controllo interno:

- 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.

Carenze significative

Una carenza nel controllo interno è significativa se la stessa, o la combinazione di carenze nel controllo interno, secondo il **giudizio professionale del revisore**, siano **sufficientemente importanti** da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili dell'attività di governance.



Carenze significative

Nell'esercitare il suo giudizio professionale per valutare se una carenza è significativa **il revisore deve considerare non solo se l'errore** che, per effetto di tale carenza, si sia **effettivamente verificato ma anche**:

- la **probabilità** che l'errore possa verificarsi
- La sua **potenziale entità**

Se l'errore si è verificato ← **Giudizio professionale** → **Se c'è probabilità che l'errore possa verificarsi**

Carenze significative

- **La significatività di una carenza** o di una combinazione di carenze nel controllo interno **dipende** infatti non solo d**al fatto che si sia realmente verificato un errore**, ma anche **dalla probabilità** (*likehood*) **che** un errore **possa verificarsi e dalla sua potenziale entità** (*magnitude*).
- Carenze significative **possono esistere anche se il revisore non ha identificato errori** nel corso della revisione contabile.
- **Gli aspetti che il revisore può considerare** nello stabilire se una carenza o una combinazione di carenze nel controllo interno costituisca una carenza significativa **sono diversi** ….

Esempi di carenze significative

- la **possibilità dell'attività o passività** esposta a tale carenza o carenze **di essere oggetto di perdita o frode** e i relativi ammontari di bilancio;

- la **soggettività e la complessità della determinazione di importi stimati**, quali le stime contabili del fair value;

- il **volume di movimenti che si è registrato** o che potrebbe essere registrato nel saldo contabile o nella classe di operazioni esposti alla carenza o alle carenze;

Esempi di carenze significative

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- l'importanza dei controlli ai fini del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria (controlli generali di monitoraggio; controlli ai fini della prevenzione ed individuazione di frodi; controlli sulla scelta ed applicazione di principi contabili significativi; controlli su operazioni significative con parti correlate; controlli su operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale; controlli sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria di fine esercizio);

- **la causa e la frequenza delle eccezioni individuate** a seguito delle carenze nei controlli;

- **l'interazione della carenza con altre carenze nel controllo interno.**

Indicatori di carenze significative

Evidenza di aspetti inefficaci dell'ambiente di controllo:

- indizi che le **operazioni significative** in cui la direzione ha un interesse finanziario **non sono esaminate in modo appropriato** dai responsabili delle attività di governance;
- risultanze di **frodi**, siano esse significative o meno, poste in essere dalla direzione, **che il controllo interno dell'impresa non è stato in grado di prevenire;**
- **la mancata attuazione**, da parte della direzione, **di azioni correttive** appropriate **relative a carenze significative comunicate in precedenza** (la stessa mancata attuazione di una misura correttiva può rappresentare di per sé una carenza significativa);

Indicatori di carenze significative

altri indicatori di carenze significative sono rappresentati da:

- **l'assenza di un processo di valutazione dei rischi** nell'impresa, laddove normalmente ci si aspetterebbe che tale processo fosse presente, o l'evidenza dell'inefficacia di tale processo;
- **l'assenza o la non appropriata configurazione di controlli** sui rischi identificati che evidenzia l'inefficacia della risposta posta in essere;
- **errori** individuati dalle procedure di revisione **che il controllo interno dell'impresa non ha prevenuto, o individuato e corretto**;
- **la nuova redazione del bilancio già approvato per riflettere la correzione di un errore significativo** dovuto a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- l'evidenza dell'**incapacità della direzione di supervisionare** la redazione del bilancio.

Comunicazione delle carenze

In base al lavoro di revisione svolto il revisore deve:

- stabilire **se ha identificato una o più carenze** nel controllo interno;
- Nel caso in cui abbia identificato una o più carenze nel controllo interno deve stabilire anche **se esse, singolarmente o in combinazione, costituiscano carenze significative.**
- Le carenze significative nel controllo interno **devono essere comunicate tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di governance e alla direzione, a meno che** la diretta comunicazione alla stessa **possa risultare inappropriata** come nel caso in cui le carenze in oggetto sono tali **da mettere in discussione competenza e integrità della direzione**.

Contenuto della comunicazione

- La comunicazione scritta deve includere una **descrizione delle carenze significative** rilevate ed una **spiegazione dei loro potenziali effetti**, non necessariamente quantificati.
- La **struttura e il livello di dettaglio della comunicazione sono definiti dal revisore, secondo il suo giudizio professionale**, in ragione della **natura dell'impresa** (Ente di Interesse Pubblico o altra impresa), delle **dimensioni e complessità** della stessa, della **natura delle carenze** significative identificate ed oggetto della comunicazione e della **composizione degli organi di governance destinatari** della stessa.

Contenuto della comunicazione

- Nella comunicazione scritta relativa alle carenze significative nel controllo interno **il revisore deve includere sufficienti informazioni** per permettere ai responsabili delle attività di governance e alla direzione di **comprendere il contesto** della comunicazione.
- **Il revisore deve tenere conto, inoltre, di eventuali disposizioni di legge o regolamentari** relative alla comunicazione di particolari tipologie di carenze nel controllo interno.

Contenuto della comunicazione

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Nella comunicazione è necessario chiarire che:

- **lo scopo della revisione contabile** è quello di esprimere un **giudizio sul bilancio**;
- la revisione contabile **ha tenuto in considerazione il controllo interno** pertinente alla redazione del bilancio, **al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze**, e non **per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo** interno stesso;
- **gli aspetti riportati sono limitati a** quelle **carenze che il revisore ha identificato** nel corso della revisione contabile e **che ritiene sufficientemente importanti** da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

Finalità della comunicazione

- **La comunicazione** scritta delle carenze significative ai responsabili delle attività di governance **sottolinea l'importanza** di tali aspetti ed **aiuta i responsabili ad adempiere alle loro responsabilità** di supervisione.
- Nello stabilire **quando emettere la comunicazione** scritta, il revisore può **tenere in considerazione se** la ricezione di tale comunicazione **sia un fattore importante per** permettere ai responsabili delle attività di governance di **assolvere le proprie responsabilità di supervisione**.
- Nel caso di società quotate in alcuni ordinamenti giuridici, **i responsabili delle attività di governance possono aver bisogno di ricevere una comunicazione scritta del revisore prima della data di redazione del giudizio di bilancio**, al fine di assolvere alle proprie specifiche responsabilità in relazione al controllo interno ai fini di legge o per altre finalità. Per le altre imprese, il revisore può emettere tale comunicazione scritta in data successiva.

Enti di interesse pubblico

- **L'attuale normativa**, nel fare rinvio alla **relazione aggiuntiva** di cui all'art. 11 del Regolamento UE 537/2014, di fatto **conferma l'obbligo del revisore** o l'impresa di revisione contabile **di presentare tale relazione al Comitato per il controllo interno e la revisione contabile degli Enti di interesse pubblico e di segnalare** in tale documento, tra l'altro, eventuali "***carenze significative nel sistema di controllo interno per l'informativa finanziaria e/o nel sistema contabile dell'ente*** *sottoposto a revisione o, in caso di bilancio consolidato dell'impresa madre.* ***Per ciascuna di dette carenze significative la relazione aggiuntiva indica se essa sia stata risolta o meno dalla direzione****".*
- Il Comitato di controllo interno deve trasmettere la relazione aggiuntiva all'Organo di Amministrazione.

Enti di interesse pubblico

Art. 19, comma 1, lettera a) D. Lgs. n. 39/2010	D. Lgs. n. 135/2016	Regolamento UE 537/2014

Relazione aggiuntiva → **Comitato di Controllo interno** → **Organo di amministrazione**

Imprese di dimensioni minori

- I concetti di base delle attività di controllo nelle imprese di dimensioni minori sono simili a quelle delle imprese maggiori, tuttavia **il grado di formalizzazione** dell'attività di controllo potrebbe variare.
- Per le imprese di dimensione minore **alcuni tipi di attività di controllo possono non essere necessari** alla luce dei controlli eseguiti dalla direzione.

Imprese di dimensioni minori

- Le imprese di dimensione minore inoltre **hanno meno dipendenti** è **ciò può limitare la misura in cui la separazione delle funzioni è attuabile.**
- Tuttavia in una piccola impresa amministrata dal suo proprietario, il **proprietario-amministratore**, accentrando varie funzioni, può essere in grado di fornire un controllo più efficace rispetto ad un'impresa di dimensioni maggiori.

N.B. accentramento di funzioni → controlli → rischio frode?

Prassi professionali precedenti

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

- Il principio in oggetto **non era contemplato** dai Principi di Revisione e dalla prassi professionale precedenti.
- Il tema della comunicazione ai responsabili delle attività di governance era, infatti, contenuto nel **Principio di revisione 260** "Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di governance» in vigore fino al 31 dicembre 2014, che **si limitava ad indicare**, tra i fatti e le circostanze normalmente compresi tra quelli d'interesse per lo svolgimento delle attività di governance – e che in quanto tali **il revisore doveva comunicare** ai soggetti responsabili di tali attività – **anche i rilevanti punti di debolezza nel sistema di controllo interno, senza fornire specifiche indicazioni**.

Standard attuale

- Con l'ISA Italia n. 265, la responsabilità del revisore di comunicare in modo appropriato le carenze nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile del bilancio, **è ora disciplinata in modo preciso e puntuale** dal punto di vista degli standard professionali, attesa la valenza e la portata che, nell'ambito del processo di revisione, hanno l'acquisizione della comprensione del controllo interno e la conseguente definizione e lo svolgimento, di appropriate procedure di conformità.
- Un aspetto di **novità** del principio è, infatti, la **definizione di cosa debba intendersi per carenza nel controllo interno e l'indicazione di quando una carenza rilevata diviene significativa vale a dire meritevole di essere comunicata ai responsabili delle attività di governance.**

Approfondimenti

Comitato per il controllo interno e la revisione contabile negli E.I.P.

(disciplinato dall'articolo 19 D. Lgs. n. 39/2010)

1. Negli enti di interesse pubblico il comitato per il controllo interno e la revisione contabile è incaricato:

a) **di informare l'organo di amministrazione** dell'ente sottoposto a revisione **dell'esito della revisione legale** e trasmettere a tale organo la relazione aggiuntiva di cui all'articolo 11 del Regolamento europeo, corredata da eventuali osservazioni;

b) **di monitorare il processo di informativa finanziaria** e presentare le raccomandazioni o le proposte volte a garantirne l'integrità;

c) **di controllare l'efficacia dei sistemi di controllo interno** della qualità e di gestione del rischio dell'impresa e, se applicabile, della revisione interna, per quanto attiene l'informativa finanziaria dell'ente sottoposto a revisione, senza violarne l'indipendenza;

Approfondimenti

d) **di monitorare la revisione legale del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato**, anche tenendo conto di eventuali risultati e conclusioni dei controlli di qualità svolti dalla Consob a norma dell'articolo 26, paragrafo 6, del Regolamento europeo, ove disponibili;

e) **di verificare e monitorare l'indipendenza dei revisori legali** o delle società di revisione legale a norma degli articoli 10, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 17 del presente decreto e dell'articolo 6 del Regolamento europeo, in particolare per quanto concerne l'adeguatezza della prestazione di servizi diversi dalla revisione all'ente sottoposto a revisione, conformemente all'articolo 5 di tale regolamento;

f) **di essere responsabile della procedura volta alla selezione dei revisori legali** o delle società di revisione legale e raccomandare i revisori legali o le imprese di revisione legale da designare ai sensi dell'articolo 16 del Regolamento europeo. 2

Approfondimenti

2. Il comitato per il controllo interno e la revisione contabile si identifica con:

a) **il collegio sindacale**;

b) **il consiglio di sorveglianza** negli enti che adottano il **sistema** di amministrazione e controllo **dualistico**, a condizione che ad esso non siano attribuite le funzioni di cui all'articolo 2409-terdecies, primo comma, lettera f-bis), del codice civile, ovvero un comitato costituito al suo interno. In tal caso, il comitato è sentito dal consiglio di sorveglianza in merito alla raccomandazione di cui all'articolo 16, comma 2, del Regolamento europeo. Almeno uno dei componenti del medesimo comitato deve essere scelto tra gli iscritti nel Registro;

c) **il comitato per il controllo sulla gestione** negli enti che adottano il **sistema** di amministrazione e controllo **monistico**.

3. I membri del comitato per il controllo interno e la revisione contabile, nel loro complesso, sono competenti nel settore in cui opera l'ente sottoposto a revisione.