

A.1.3- Ambiente di controllo, sue caratteristiche e limiti

i fattori, l'integrità ed i valori etici

Necessità del «controllo»

La necessità di potenziare e di richiedere maggiori controlli all'interno delle società è **emersa verso 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, etc**

La normativa italiana

- **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 sistema di controllo interno

Codice di Autodisciplina

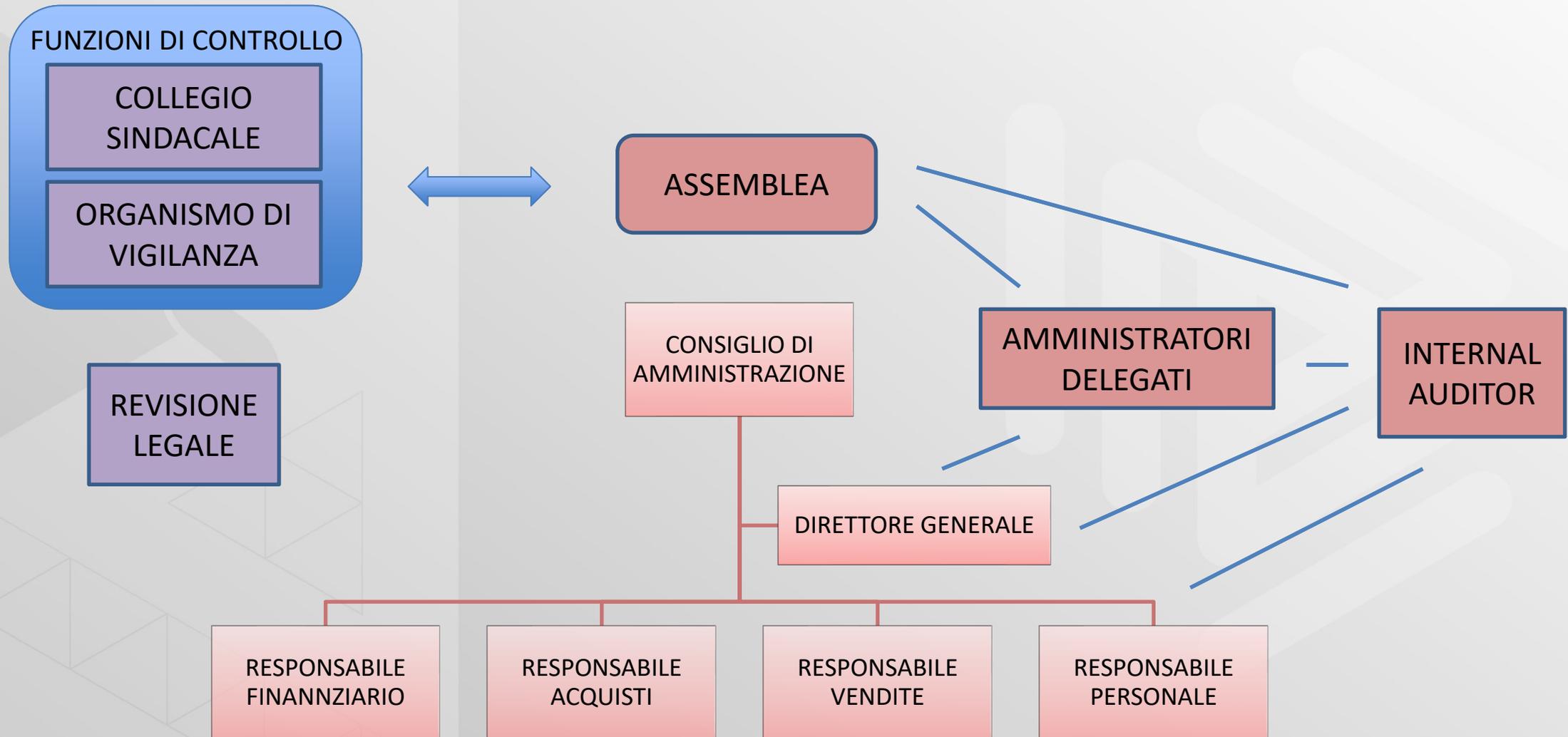
Il Sistema di controllo interno e di gestione dei rischi è **«l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei principali rischi»**. (art.7.P.1).

Il SCI, secondo il CoSO report II, 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 SCI concorre ad assicurare

- 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

Soggetti coinvolti



Soggetti coinvolti

CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE

- gestione dell'impresa (art. 2380-bis, c.c.);
- valutazione periodica dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile dell'impresa (art. 2381, c.c.);
- esame dei piani strategici industriali e finanziari predisposti dagli organi delegati (art. 2381, c.c.);
- 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).

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

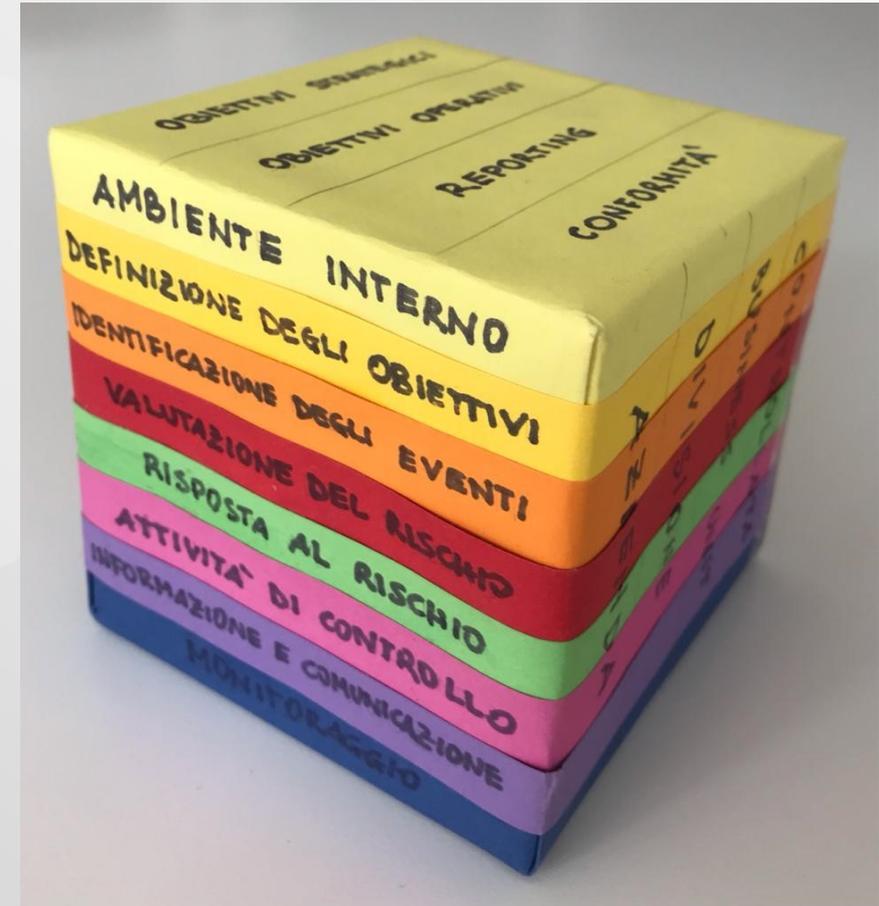
Tre livelli di responsabilità dei controlli

- STRUTTURE OPERATIVE → controlli di ***primo livello***, **controlli diretti**, che servono ad assicurare il corretto svolgimento delle operazioni aziendali
- MONITORAGGIO E GESTIONE DEI RISCHI → controlli di ***secondo livello***, **indiretti**, che analizzano le informazioni ottenute dai controlli diretti
- INTERNAL AUDITING → controlli di ***terzo livello***, **indiretti**, che servono all'azienda per migliorare il SCI e gestire al meglio i rischi

Gli elementi costitutivi del SCI

Gli elementi fondamentali del SCI sono 5

- 1) Ambiente di controllo
- 2) Valutazione dei rischi (con identificazione degli eventi e risposta al rischio)
- 3) Attività di controllo
- 4) Informazione e comunicazione
- 5) Monitoraggio



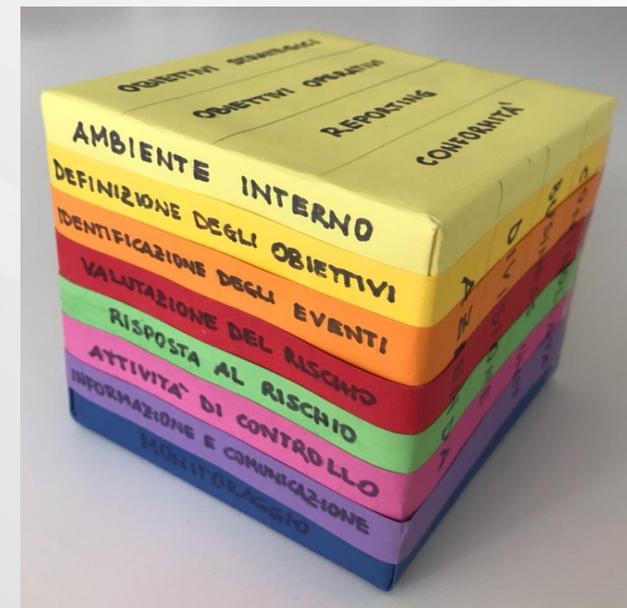
Le componenti del SCI

- 1) 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).



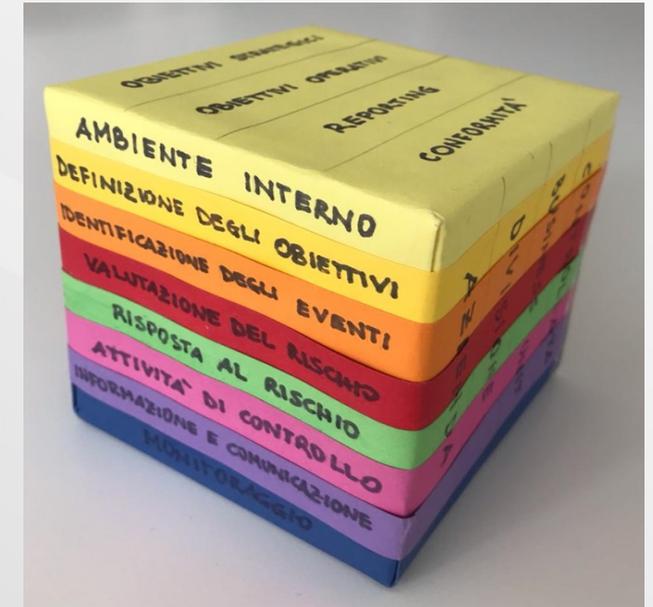
Le componenti del SCI

- 2) 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.



Le componenti del SCI

- 3) ATTIVITÀ DI CONTROLLO → è rappresentata dalle **politiche** e dalle **procedure aziendali** che il management ha adottato al fine di mitigare i rischi che potrebbero ostacolare l'operatività dell'impresa.
- 4) INFORMAZIONE E COMUNICAZIONE → devono essere tali da **consentire un adeguato e completo scambio di informazioni**, necessarie a gestire e controllare le attività dell'impresa.
- 5) MONITORAGGIO → **monitorare il SCI è fondamentale** per assicurarne e l'efficienza



L'ambiente di controllo è **l'insieme di diversi elementi che concorrono** in maniera integrata a **determinare l'ambiente nel quale le persone operano, indirizzandone le attività** nell'ambito delle **responsabilità attribuite**, e favorendo l'assunzione delle decisioni volte al raggiungimento degli obiettivi aziendali.

Ambiente di controllo
1. Integrità e valori etici
2. Corporate Governance
3. Filosofia del Management e Stile Operativo
4. Struttura organizzativa, poteri e responsabilità
5. Competenza del personale e gestione delle risorse

1. L'organizzazione dimostra **attenzione verso l'integrità e i valori etici**;
2. Il **CdA** si dimostra **indipendente dal management ed esercita l'attività di supervisione** sullo sviluppo, gestione e mantenimento del sistema di controllo interno;
3. Il **management**, con la supervisione degli Organi di controllo, **stabilisce la struttura, le linee di reporting e appropriati poteri e responsabilità** allo scopo di perseguire gli obiettivi prefissati;
4. L'organizzazione dimostra **attenzione verso lo sviluppo ed il mantenimento delle competenze** dei singoli individui in linea con gli obiettivi prefissati;
5. L'organizzazione **individua i soggetti responsabili del controllo interno** allo scopo di perseguire i propri obiettivi.

Integrità e valori etici

- Influenzano le **priorità**, i **giudizi di valore** e lo **stile del management** nel definire e realizzare gli obiettivi aziendali.
- Permeano la cultura aziendale e si traducono in **regole che non devono essere semplicemente comunicate ma anche abbinate a specifiche indicazioni comportamentali** (codici di condotta) e al “buon esempio”.
- I **comportamenti** e le **performance degli individui devono essere monitorati per verificarne l’aderenza alle regole** e ai codici di condotta e per **porre tempestivo rimedio** in caso di eventuali disallineamenti

Integrità e valori etici

- Esistenza di un codice di condotta
- Esistenza di un comportamento esemplare del vertice
- Rapporti quotidiani con soggetti esterni improntati all'onestà e alla correttezza
- Adeguatezza delle azioni correttive predisposte
- Atteggiamento della direzione
- Pressioni esercitate sul personale affinché persegua obiettivi non realistici

Valore della competenza

- Esistenza di mansionari formali o informali
- Analisi delle conoscenze e capacità richieste
Per svolgere correttamente una mansione

- Autonomia nei confronti della direzione
- Ricorso ai comitati ristretti solo dove giustificato
- Conoscenze ed esperienza degli amministratori
- Frequenza e tempestività delle riunioni con i dirigenti

- Adeguatezza e tempestività nella comunicazione delle informazioni
- Supervisione nella determinazione degli emolumenti di direttori e controllori interni
- Ruolo nella definizione del comportamento esemplare del vertice
- Azioni intraprese a seguito dei rilievi effettuati

Filosofia e stile di direzione

Rappresentano i **principi generali che caratterizzano le modalità con cui l'impresa viene gestita, incluso il livello di rischio accettato**, e influenzano l'attitudine e le scelte del management nel perseguire gli obiettivi aziendali e nel rappresentarne i relativi risultati, così come nel **gestire le situazioni di condotta scorretta e non in linea con le politiche, le procedure e i codici di condotta**.

Filosofia e stile di direzione

- Natura dei rischi accettati
- Avvicendamento del personale in funzioni chiave
- Atteggiamento della direzione nei confronti delle funzioni contabile ed EDP
- Frequenza delle interazioni fra l'alta direzione e quella operativa
- Atteggiamento in merito al bilancio e a eventuali controversie nell'applicazione di principi contabili

Struttura organizzativa

- La struttura organizzativa **fornisce il framework all'interno del quale pianificare, eseguire, controllare e monitorare le attività d'impresa.**
- **Definisce le aree chiave di autorità e responsabilità e stabilisce appropriate linee di riporto per garantire l'adempimento di tali responsabilità e fornire le informazioni relative alla gestione delle attività aziendali.**
- **Il management periodicamente valuta l'adeguatezza e l'efficacia della struttura e delle linee di riporto in relazione al sistema di controllo interno**

Struttura organizzativa

- Adeguatezza tale da consentire un flusso costante delle informazioni necessarie
- Misura in cui le responsabilità di dirigenti sono adeguatamente definite e comprese
- Bagaglio di conoscenze ed esperienze dei dirigenti
- Esistenza di un'adeguata struttura di rapporti gerarchici
- Misura delle modifiche apportate a fronte di mutamenti delle condizioni
- Esistenza di un organico sufficiente per quanto concerne le funzioni direttive e di supervisione

- L'assegnazione di poteri e responsabilità **riguarda il livello fino al quale singole persone o strutture organizzative sono autorizzate ed incoraggiate ad agire**, per garantire il perseguimento degli obiettivi prefissati, nonché i limiti alla loro autorità.
- Le responsabilità **generalmente sono ripartite su tre livelli**, le tre linee di difesa contro il rischio di mancato raggiungimento degli obiettivi aziendali.
- **Il CdA supervisiona tutti e tre i livelli di controllo.**

- Le unità, ruoli, posizioni organizzative e le responsabilità definite dal sistema organizzativo sono **formalizzate in documenti organizzativi** (funzionigramma, ordini di servizi, comunicazioni organizzative, job description, ecc.).
- Il **sistema dei poteri** prevede il conferimento di:
 - **Procure**, per assumere diritti e obblighi per conto dell'azienda **nei confronti di terzi** e
 - **Deleghe**, per operare internamente all'azienda.

Assegnazione di poteri e responsabilità

- Responsabilità deleghe segnate in relazione a finalità e obiettivi aziendali
- Adeguatezza delle norme e delle procedure di controllo
- Esistenza di un organico adeguato
- Adeguatezza dei poteri conferiti rispetto alle responsabilità assegnate

- Le competenze sono rappresentate dalla conoscenza e dalle capacità necessarie per portare a termine i compiti assegnati.
- Il management decide il livello qualitativo (requisiti di conoscenza e capacità tecniche) richiesto anche in funzione degli obiettivi aziendali e/o di processo e dei piani strategici.
- Al fine di attrarre, sviluppare e mantenere in azienda personale competente ed affidabile il management definisce le politiche e le procedure per la gestione delle risorse umane, ovvero le modalità con cui gestire le assunzioni, i piani di carriera, la formazione, le valutazioni delle performance, gli incentivi (sia economici che non), le remunerazioni e piani di successione per i ruoli chiave del sistema di controllo interno.

- Esistenza di politiche e procedure in materia di assunzione, formazione, promozione e retribuzione
- Misura in cui il personale viene messo al corrente delle proprie responsabilità e aspettative della direzione
- Adeguatezza delle azioni correttive predisposte

- Misura in cui le politiche di gestione del personale affrontano l'aspetto dell'adesione ad adeguate norme etiche e morali
- Adeguatezza delle verifiche condotte sul curriculum dei candidati all'assunzione
- Adeguatezza dei criteri di incentivazione e promozione del personale

Ambiente di controllo

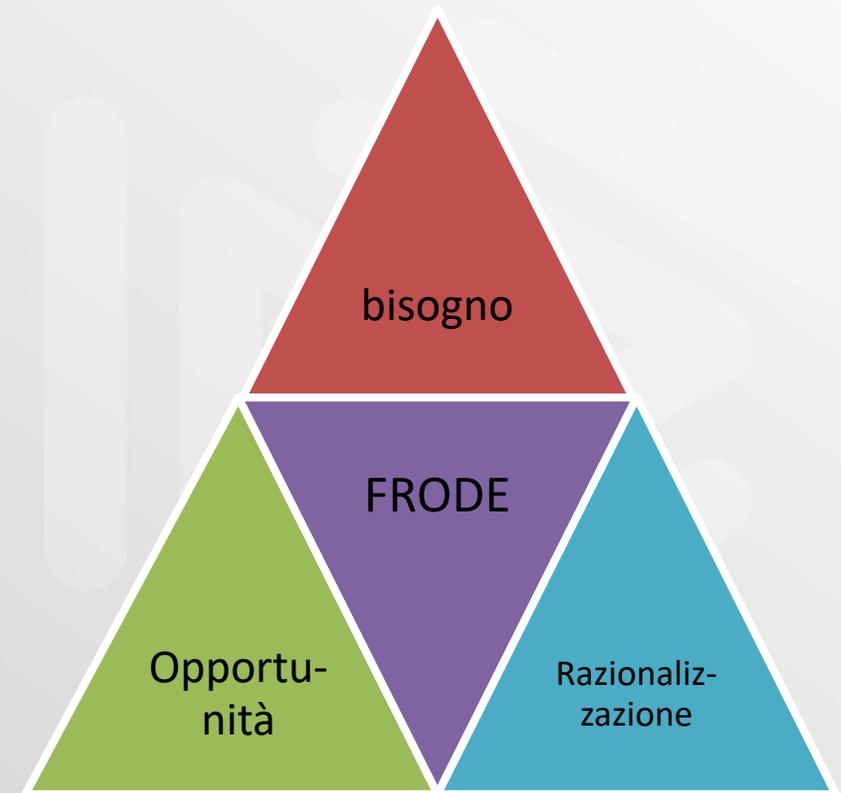
- **Il revisore deve acquisire una comprensione del sistema di controllo interno** dell'impresa oggetto dell'incarico di revisione **valutando**, relativamente all'ambiente di controllo, se:
- la direzione e i responsabili delle attività di governance hanno instaurato e mantenuto una **cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà** e ai **comportamenti eticamente corretti**
- i capisaldi del sistema di controllo interno, definiti e comunicati dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance, forniscono - nel loro insieme - **un fondamento appropriato** per le altre componenti del controllo interno e se tali altre componenti non siano compromesse da carenze nell'ambiente di controllo.

Gli aspetti che concretamente assumono rilievo per il revisore sono:

1. la **comunicazione** e l'**applicazione** dei valori **etici** e di **integrità**
2. la considerazione dell'importanza della **competenza, capacità e conoscenza**
3. le caratteristiche **personali** e la **partecipazione** dei responsabili delle attività di governance alla definizione delle scelte aziendali, degli obiettivi e delle strategie messe in atto dalla direzione per raggiungerli, compreso:
 - la loro **indipendenza dalla direzione**
 - la loro **indipendenza e autorevolezza**
 - il **livello di coinvolgimento**, le informazioni che ricevono e le attività che svolgono nell'ambito delle loro mansioni
 - l'**appropriatezza delle loro azioni** compresa l'interazione con i revisori interni e esterni

4. **lo stile operativo della direzione e l'atteggiamento riguardo alla gestione dei rischi**, all'informativa finanziaria, alla funzione amministrativo-contabile e al personale
5. **la struttura organizzativa utilizzata dall'impresa** per la definizione degli obiettivi e delle strategie aziendali e per il loro perseguimento
6. **le attribuzioni di autorità e responsabilità** ai diversi livelli del management e personale
7. **la policy della gestione delle risorse umane** (assunzioni, formazione, valutazione, retribuzione, promozione, provvedimenti disciplinari...)

- La **comprensione** dell'ambiente di controllo interno da parte del revisore è importante per la **valutazione** dei rischi di errori significativi del bilancio.
- Sia nel caso di ambienti di controllo con elevati standard che nel caso di ambienti di controllo più deboli, **il rischio di frode e rischio di errore non intenzionale sono sempre presenti. Un adeguato sistema di controllo interno può fare da deterrente e aiutare a prevenire o identificare gli errori.**



Definizione di frode

- Possiamo definire la **frode** come un **atto intenzionale**, commesso da una o più persone (responsabili della gestione e del controllo, membri della direzione, collaboratori, terzi esterni all'azienda) **utilizzando dei mezzi fraudolenti per ottenere un vantaggio indebito o illegale**.
- Il compimento della frode si svolge in modo piuttosto semplice → l'attore, con l'inganno, induce in errore la vittima e procura, a sé o a terzi, un vantaggio indebito, **che comporta anche un ingiusto danno per la vittima o per altri soggetti**.



- **Tutte le imprese sono esposte al rischio di frode, rischio che non può essere azzerato, ma che può essere limitato** attraverso la messa a punto di procedure in grado di garantire un'elevata probabilità di intercettare, o ancora meglio prevenire, tempestivamente l'illecito.
- **La prevenzione delle frodi è un'attività strategica.** Analizzando i propri processi, maggiormente esposti al rischio di frode, l'azienda può adottare delle policy atte a sviluppare un sistema di contrasto delle frodi societarie.

Alcuni esempi di frodi aziendali sono:

- **l'appropriazione indebita**, che riguarda il furto o l'uso improprio delle risorse aziendali;
- **le false comunicazioni sociali e/o falsificazione del bilancio** per evasione d'imposta e/o distrazione di risorse economiche;
- **la corruzione tra privati come l'uso o l'accettazione di tangenti.**

- La funzione di **internal audit** è lo strumento più adatto alla prevenzione, identificazione e gestione delle frodi.
- Una adeguata struttura di internal audit è in grado di monitorare le attività e **cercare attivamente** quegli **indizi di frode** che spesso vengono scoperti in seguito ad informazioni (soffiate) o tramite un **adeguato sistema di whistleblowing**.
- Il sistema di controllo aziendale consente di **individuare** ed **analizzare le aree di maggior rischio** e di **elaborare il sistema di monitoraggio più adatto a mitigare il rischio di frodi**, assegnando alle persone-chiave la responsabilità della gestione del processo (fraud management).

- **Il fraud management è un'attività complessa, che riguarda l'azienda nella sua totalità.**
- **la definizione di una strategia efficace richiede il coinvolgimento di tutte le funzioni aziendali.**
- **Si deve tenere conto del fatto che, spesso, chi commette l'illecito è un dirigente che conosce i meccanismi di controllo e potrebbe essere in grado di aggirarli.**

- La **gestione del rischio di frode** è alla base della gestione dell'organizzazione. **La governance svolge un ruolo chiave nell'impostazione e comunicazione del sistema di gestione delle frodi.** La chiarezza della mission si rifletterà nella percezione, nella prevenzione e sul rilevamento delle frodi in tutta l'organizzazione.
- **Valutazione del rischio di frode.** La valutazione dei rischi di frode **implica necessariamente esaminare il modo in cui i dipendenti, incluso il top management, interagiscono con le risorse dell'organizzazione.**
- **Prevenzione delle frodi.** Prevenire la frode è **certamente preferibile.** **Gli stessi sistemi e controlli istituiti per prevenire le frodi possono aiutare a individuarle.**

- **Rilevazione delle frodi.** Controlli, monitoraggio e reportistica promuovono un rilevamento più rapido delle frodi. **Le misure chiave di rilevazione includono una politica di denuncia, relazioni progettate per evidenziare gli indicatori potenziali e comuni di esiti non standard** nel tempo e altri controlli, che avvisano le persone di potenziali frodi.
- **Monitoraggio e relazioni.** E' necessario che le **informazioni ottenute** attraverso il sistema di controllo, siano **comunicate al ruolo aziendale in grado di prendere decisioni e di agire per il meglio.** Le informazioni devono essere **tempestivamente** comunicate a chi può risolvere un problema. **Poiché** questi sistemi innescano risposte che **hanno anche implicazioni legali, è necessario definire i diritti legali delle parti delle parti coinvolte**

Pur non potendo racchiudere tutte le frodi e i comportamenti fraudolenti in un semplice elenco standard, è comunque possibile **identificare alcuni tratti distintivi (red flags)** comuni alla maggior parte delle attività fraudolente. Questi segnali si possono indicare come:

- **employee red flags**
- **management red flags.**

La **prima categoria**, fa riferimento al mondo dei lavoratori dipendenti. In tal caso gli elementi comuni a **molte frodi sono riconducibili allo stile di vita o alla presenza di debiti personali elevati**; se ci spostiamo **nelle aree direzionali, molti segnali di allerta si hanno dal rapporto tra manager e revisore**, in particolare quando il manager rifiuta di fornire informazioni al revisore o quando si verificano litigi tra le due parti.

Altra **categoria da investigare sono le transazioni avvenute a condizioni diverse da quelle normali di mercato**. Attenzione quindi ai ruoli chiave le criticità, se presenti, del sistema di controllo interno.

Individuare e prevedere idonee red flags:

- è necessario per una adeguata gestione del rischio di frode, funzionale al sistema aziendale,
- aiuta a concentrare le risorse nelle aree ritenute maggiormente a rischio, rendendo efficace l'attività di contrasto del rischio di frode e mitigando i danni che può causare una frode non intercettata o tardivamente intercettata.

Tipologie di frode

Le tipologie più rilevanti di frode in azienda

l'appropriazione indebita → quando chiunque, per procacciare a sé o ad altri un indebito profitto, si appropria una cosa mobile altrui che gli è stata affidata, oppure chiunque indebitamente impiega a profitto proprio o di un terzo valori patrimoniali affidatigli (art. 138, cpv. 1 CP);

la truffa → quando chiunque, per procacciare a sé o ad altri un indebito profitto, inganna con astuzia una persona affermando cose false o dissimulando cose vere, oppure ne conferma subdolamente l'errore inducendola in tal modo ad atti pregiudizievoli al patrimonio proprio o altrui

l'amministrazione infedele → quando chiunque, obbligato per legge, mandato ufficiale o negozio giuridico ad amministrare il patrimonio altrui o a sorvegliarne la gestione, mancando al proprio dovere, lo danneggia o permette che ciò avvenga

l'appropriazione indebita di trattenute salariali → quando il datore di lavoro disattende l'obbligo di versare trattenute salariali quale pagamento di imposte, tasse, premi e contributi d'assicurazione, cagionando un danno patrimoniale

la falsità in documenti → la formazione (o l'uso) di un documento falso o l'alterazione di uno vero, l'abuso della firma autentica altrui per formare un documento, attestare o far attestare, contrariamente alla verità, un fatto di importanza giuridica

Best practice

- **Conosci i tuoi dipendenti.** Controlla i candidati al lavoro. Sapere se un candidato ha precedenti penali o problemi finanziari che potrebbero essere un motivo per commettere una frode può aiutare a identificare i candidati ad alto rischio.
- **Crea una cultura positiva.** Quando i dipendenti sono per lo più soddisfatti del proprio lavoro, l'incentivo a commettere frodi è notevolmente ridotto. Iniziative di team building e una politica delle porte aperte possono aiutare a creare una cultura positiva, motivando tutti a fare ciò che è giusto.

Best practice

- **Stabilisci gli standard.** Quando gli standard di condotta sono chiaramente definiti e comunicati dall'alto verso il basso, è molto più probabile che i dipendenti li rispettino.
- **Implementa la segnalazione anonima.** Quando i dipendenti sono autorizzati a segnalare qualsiasi segnale di frode senza preoccuparsi di ritorsioni, è più probabile che tengano gli occhi aperti e riferiscano ciò che vedono.

Best practice

- **Sviluppa controlli interni.** Le piccole imprese sono particolarmente vulnerabili alle frodi, poiché spesso fanno affidamento su una sola persona per gestire la maggior parte delle transazioni. Per prevenire le frodi e creare maggiore responsabilità, fare in modo che più dipendenti condividano queste responsabilità.
- **Usa la revisione indipendente.** Avere una parte esterna che conduca revisioni regolari della contabilità della tua attività può garantire che nulla sfugga al di là del preavviso.

Si può anche dire che un buon ambiente di controllo interno può influenzare positivamente o negativamente le valutazioni del revisore sull'efficacia degli altri controlli del sistema di controllo interno

Un esempio pratico: check list

check list la comprensione dell'ambiente di controllo

integrità e stile
gestionale della
direzione

esistono dei requisiti di onorabilità professionalità per i membri degli organi sociali?

esiste un codice di comportamento emanato dal consiglio di amministrazione?

vengono fissati in maniera chiara obiettivi di performance realistici e coerenti con le funzioni dei vari dipendenti incoraggiando un comportamento in linea con il codice di etica professionale della società?

I report finanziari vengono analizzati da tutti i membri dell'alta direzione e le anomalie vengono monitorate?

Un esempio pratico: check list

check list la comprensione dell'ambiente di controllo

struttura organizzativa	esiste una struttura organizzativa definita in un chiaro organigramma?
	la struttura organizzativa è conosciuta e compresa da tutti i componenti della struttura? viene regolarmente aggiornata in relazione alle variazioni del personale?
	la struttura e il sistema organizzativo prendono in considerazione le necessità informative dei dirigenti e del personale operativo? forniscono ai dirigenti informazioni adeguate in relazione alle loro posizioni e responsabilità? forniscono ai dirigenti informazioni in maniera tempestiva? garantiscono ai dirigenti e ai responsabili operativi il tempo sufficiente per espletare le proprie responsabilità senza ricorrere in modo eccessivo allo straordinario?
	l'avvicendamento del personale viene monitorato e le relative cause vengono adeguatamente analizzate?

Un esempio pratico: check list

check list la comprensione dell'ambiente di controllo	
Livelli di responsabilità e autorità	esistono dei sistemi adeguati per assicurare che gli impegni vengano presi solo dopo un'appropriata analisi di rischi, costi e benefici?
	I limiti di autorità sono definiti in maniera chiara e per iscritto e vengono aggiornati in relazione alle variazioni di personale?
	vengono assegnate responsabilità specifiche per le principali funzioni e/o tipologie di operazioni?
	le responsabilità assegnate hanno: <ul style="list-style-type: none">• autorità per operare azioni correttive?• un livello adeguato di competenza?• limiti di competenza chiari?
	Gli organi della società consiglio di amministrazione collegio sindacale e l'alta direzione si assicurano che i controlli in essere siano correttamente applicati e che siano efficaci?
	Gli impiegati e i dirigenti sono consapevoli delle proprie responsabilità (esiste un mansionario che descrive le attività di competenza delle varie posizioni?)

Fonte: Revisione legale dei conti- Ipsoa -KPMG

A.2.37A – Principio di revisione (SA Italia) 720B

le responsabilità del soggetto incaricato
della revisione legale relativamente alla
relazione sulla gestione

Oggetto del principio

- Le **responsabilità del revisore** relativamente all'espressione del giudizio **sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione** e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ove predisposta, e sulla loro **conformità rispetto alle richieste provenienti dalle norme di legge.**
- In assenza della relazione sulla gestione, il principio SA Italia 720B non è applicabile

Obiettivi del revisore (art.14 D.lgs. 39/2010 co.2)

- a) **formarsi un giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, e sulla loro conformità alle richieste provenienti dalle norme di legge;**
- b) **esprimere il giudizio di cui al precedente punto a) nella propria relazione di revisione;**
- c) **considerare l'esistenza, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione, di eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione e in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta;**
- d) **rilasciare nella propria relazione di revisione una dichiarazione sugli eventuali errori significativi, fornendo indicazioni sulla natura di tali errori, ove presenti**

Obiettivi e attività

pianificazione

- Giudizio sulla coerenza
- Giudizio sulla conformità
- Dichiarazione sugli errori significativi

Art.123 bis co.4 D.lgs. 58/1998

Il revisore è tenuto ad **esprimere il medesimo giudizio richiesto per la relazione sulla gestione, anche per alcune informazioni fornite nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari:**

- partecipazioni rilevanti
- possessori di titoli con diritti speciali
- restrizioni ai diritti di voto
- norme specifiche applicabili alla nomina/sostituzione dei responsabili della governance
- deleghe e poteri agli amministratori per aumenti di capitale
- caratteristiche del sistema di gestione dei rischi sull'informativa finanziaria

Giudizio sulla coerenza

Il revisore deve **svolgere le seguenti procedure:**

- a) **lettura delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione** [e nella relazione sul governo societario];
- b) **riscontro delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione** [e nella relazione sul governo societario] **con il bilancio o con i dettagli** utilizzati per la redazione dello stesso **o con il sistema di contabilità generale o con le scritture contabili sottostanti.**

Giudizio sulla conformità

- **Il revisore**, nell'ambito della lettura delle informazioni richieste dalle norme di legge contenute nella relazione sulla gestione [e nella relazione sul governo societario] **deve unicamente riscontrare che le informazioni richieste da tali norme siano state incluse** in tali relazioni.
- **In caso vengano riscontrate informazioni omesse**, il revisore deve **valutare se la mancanza di conformità ha un effetto significativo sul bilancio** e, per gli EIP, considerare se comunicarle al Comitato per il controllo interno e la revisione contabile.
- **Appendice 1 del SA 720 B-Principali fonti di riferimento relativamente al contenuto** della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari.

Art. 123 bis D.lgs. 58/1998

- ***Gli EIP devono inserire nella Relazione sulla Gestione una sezione chiamata Relazione sul Governo Societario e gli Assetti Proprietari***
- ***In alternativa possono predisporre una relazione separata oppure pubblicarla sul sito indicando la circostanza nella relazione sulla Gestione***
- ***I contenuti della relazione sono indicati dalla norma***

Art.123 bis co 4 D.lgs. 58/1998

il revisore è tenuto ad **accertare l'esistenza delle informazioni in merito a:**

- codici di autodisciplina
- meccanismi di funzionamento assembleare
- composizione e finanziamento degli organi/comitati
- politiche in materia di diversità (imprese maggiori)

- Il giudizio sulla coerenza e conformità non è un giudizio sulla rappresentazione veritiera e corretta della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario
- La dichiarazione sugli errori significativi non è un giudizio professionale
 - non fornisce alcuna forma di assurance
 - non richiede lo svolgimento di procedure specifiche

Il revisore nell'ambito della lettura delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione [e nella relazione sul governo societario] **deve considerare le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione al fine di individuare eventuali errori significativi diversi dalle incoerenze e dalle mancanze di conformità.**

Tali conoscenze comprendono:

- La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno in base all'ISA Italia 315;
- aspetti di natura prospettica (business plan e flussi di cassa).

- **Incoerenza** → si intende la **presenza di informazioni** nella relazione sulla gestione o di specifiche informazioni nella relazione sul governo societario **che contraddicono quelle contenute nel bilancio** oggetto di revisione contabile.
- **Incoerenza significativa** → si intende una incoerenza che, considerata singolarmente o insieme ad altre incoerenze, **potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio** assumono sulla base del bilancio stesso.
- **Mancanza di conformità** → **assenza**, nella relazione sulla gestione di informazioni richieste dalla norme di legge e/o assenza, nella relazione sul governo societario, ove predisposta, **di alcune specifiche informazioni richieste dalle norme di legge.**

- **Errore nella relazione sulla gestione** → si tratta di **informazioni** ritenute dal revisore **non correttamente rappresentate** in quanto formulate in modo contraddittorio e/o non concordante rispetto alle conoscenze ed alla comprensione dell'impresa.
- **Errore significativo nella relazione sulla gestione** → si tratta di un errore che, considerato singolarmente o insieme ad altri errori, **potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio** assumono sulla base del bilancio stesso.

Distinzioni fondamentali

Occorre distinguere:

informazioni riconducibili direttamente/indirettamente al bilancio, ad esempio:

- ripartizione dei ricavi
- riclassificazioni
- indicatori finanziari
- risultati operativi di settore...

altre informazioni, ad esempio:

- portafoglio ordini
- quote di mercato
- capacità produttiva
- indicatori non finanziari...

Le altre informazioni sono da considerare nell'ambito della acquisita comprensione dell'impresa e del suo contesto da parte del revisore. **Non sono dovute specifiche procedure su di esse**

Alcuni esempi

Esempi di incoerenza

- **differenze** tra dati, informazioni del bilancio e quelli nella Relazione sulla Gestione o nella Relazione sul Governo Societario
- **contraddizioni**
- informazioni formulate con **criteri di presentazione/misurazione differenti**

Esempi di errore

- **indicatori finanziari diversi** da quelli comunicati al revisore

Un errore è significativo quando può influenzare le decisioni degli utilizzatori

- aspetti quantitativi
- aspetti qualitativi

Procedure di revisione

Il revisore, durante la fase di pianificazione della revisione contabile, nell'ambito della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, deve acquisire una comprensione generale:

- **delle norme di legge relative alla relazione sulla gestione e alla relazione sul governo societario applicabili all'impresa e al settore di attività in cui opera;**
- **delle modalità con cui l'impresa rispetta tali norme nella redazione della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario**
- **definire le tempistiche di ottenimento della Relazione sulla gestione o relazione sul Governo societario .**

Procedure di revisione

Al fine della **verifica della coerenza** con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario il revisore, tenendo conto del lavoro svolto per la revisione contabile del bilancio, **deve svolgere le seguenti procedure:**

- a) **lettura critica della relazione sulla gestione** e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta;
- b) **riscontro (a campione)** della relazione sulla gestione e **di alcune specifiche informazioni** contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, **con il bilancio** o con i dettagli utilizzati per la redazione dello stesso o con il sistema di contabilità generale o con le scritture contabili sottostanti.

Natura ed estensione delle procedure: secondo il giudizio professionale

Procedure di revisione

- Al fine della **verifica della conformità della relazione sulla gestione** e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, **alle norme di legge il revisore**, nell'ambito della lettura critica della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, **deve unicamente riscontrare che le informazioni richieste da tali norme siano state incluse in tali relazioni.**
- Al fine della rilascio della **dichiarazione sugli eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione** e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, **il revisore deve esclusivamente considerare le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto già acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio** (inclusi gli aspetti desumibili dalle carte di lavoro come le risposte dei legali e gli aspetti di natura prospettica)

Risposte del revisore

*Le **risposte** del revisore qualora identifichi una situazione che a suo avviso potrebbe configurare una **incoerenza significativa**, una **mancaanza di conformità** o un **errore significativo** nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario*

Incoerenza Significativa

discutere tale aspetto con la direzione al fine di comprendere se **quanto riscontrato rappresenti effettivamente una incoerenza**, se tale incoerenza **sia significativa** e se **sia necessario che vengano apportate delle modifiche** al bilancio oggetto di revisione contabile ovvero alla relazione sulla gestione o alla relazione sul governo societario

Eventuale necessità di aggiornare la comprensione dell'impresa e del contesto

Risposte del revisore

*Le **risposte** del revisore qualora identifichi una situazione che a suo avviso potrebbe configurare una **incoerenza significativa**, una **mancaanza di conformità** o un **errore significativo** nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario*

Mancaanza di Conformità

discutere tale aspetto con la direzione, ed in particolare con gli amministratori, al fine di comprendere se quanto riscontrato **rappresenti effettivamente una mancaanza di conformità e se sia necessario apportare delle modifiche** alla relazione sulla gestione o alla relazione sul governo societario

Eventuale necessità di aggiornare la comprensione dell'impresa e del contesto

Risposte del revisore

*Le **risposte** del revisore qualora identifichi una situazione che a suo avviso potrebbe configurare una **incoerenza significativa**, una **mancaanza di conformità** o un **errore significativo** nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario*

Errore Significativo

discutere tale aspetto con la direzione al fine di comprendere **se quanto riscontrato sia effettivamente un errore**, **se tale errore sia significativo** e **se sia necessario apportare delle modifiche** al bilancio oggetto di revisione contabile, alla relazione sulla gestione o alla relazione sul governo societario, ovvero se le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto siano da aggiornare

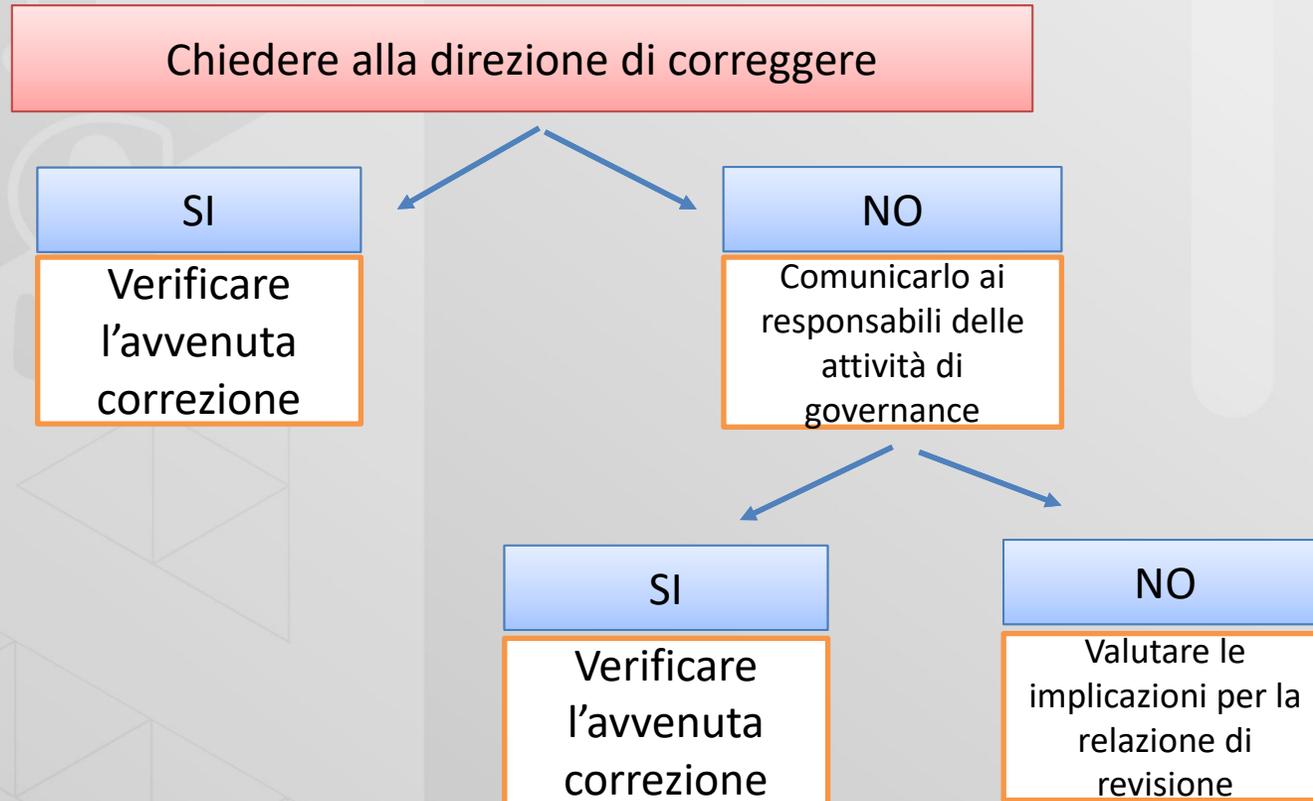
Eventuale necessità di aggiornare la comprensione dell'impresa e del contesto

Relazione di revisione

- Qualora, a seguito delle procedure, il revisore giunga alla **conclusione che esiste un errore significativo nel bilancio** oggetto di revisione contabile ovvero che è necessario aggiornare le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto già acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto, **deve rispondere in modo appropriato in conformità ai principi di revisione internazionali.**
- ISA Italia 700: obbligo di esprimere i giudizi di coerenza e conformità e la dichiarazione sugli errori significativi
- In una sezione separata «***Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari***»
- Sottotitoli solo se sono previsti altri obblighi di reportistica oltre quello ex. Art. 14 co.2 lett. e) D.lgs. 39/2010

Regole

*Le **risposte** del revisore qualora identifichi una situazione che a suo avviso potrebbe configurare una **incoerenza significativa**, una **mancaanza di conformità** o un **errore significativo** nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario*



- **Un giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio può non avere impatto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità** (esempio un giudizio con rilievi sul bilancio per la mancanza di una particolare informativa richiesta del quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile può non essere rilevante ai fini del giudizio sulla coerenza sulla conformità della relazione sulla gestione).
- **Analogamente qualora il rilievo sul bilancio derivi dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore può non essere in grado di esprimere il giudizio sulla coerenza e sulla conformità a causa di tale impossibilità.**

- Qualora il revisione esprima un **giudizio negativo oppure una dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio sul bilancio**, l'inattendibilità del bilancio, l'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati o le molteplici incertezze appaiono **di per sé motivo per privare di ogni possibile significato utile il giudizio sulla coerenza e sulla conformità richiesta al revisore.**
- **Nella dichiarazione sugli eventuali errori significativi, pertanto, lo stesso dichiarerà l'impossibilità di esprimere tale giudizio e dichiarazione.**

Relazione in «sezione» separata

La relazione del revisore → in una sezione separata (una **mini relazione**)

- **Descrizione delle responsabilità degli amministratori** per la Relazione sulla Gestione/Relazione sul Governo societario e **per la coerenza del contenuto** con il bilancio e la conformità alla legge
- **Descrizione delle responsabilità del revisore**
- **Giudizio** sulla coerenza e sulla conformità
- **Dichiarazione sugli errori significativi** o sulla loro assenza

Giudizi a confronto

Effetti del giudizio sul bilancio sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità

Tipologia di giudizio sul bilancio (con modifica)	Effetti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità
Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio	Da valutare nelle specifiche circostanze
Giudizio con rilievi per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	Da valutare nelle specifiche circostanze
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio
Giudizio negativo	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

Le attestazioni scritte

- Nell'ambito delle attestazioni previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n° 580, **il revisore deve richiedere agli amministratori di fornire attestazioni scritte in merito alle proprie responsabilità per la redazione della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario**, ove predisposta, per la coerenza del loro contenuto rispetto al bilancio nonché per la conformità di tale contenuto a quanto previsto dalle norme di legge.
- Il revisore **deve richiedere altresì agli amministratori di fornire attestazioni scritte in merito alle proprie responsabilità per la completezza e correttezza della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario**, ove predisposta.

Deve comprendere le attestazioni degli amministratori riguardo alla:

- **Responsabilità per la redazione della RsG/RGS**
- **Responsabilità per la loro coerenza con il bilancio e la conformità alla legge**
- **Responsabilità per la loro completezza e correttezza**

- **Il revisore deve includere nella documentazione del lavoro, predisposta ai fini della revisione contabile del bilancio, i risultati delle procedure svolte, nel rispetto delle regole previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.230.**

le procedure svolte e le risposte del revisore devono essere
documentate nelle carte di lavoro

Esempi di relazione

Società non quotata - giudizio senza modifica - giudizio di coerenza e conformità positivo, dichiarazione di errori significativi negativa

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTICOLI 14 E 16 DEL D.lgs. 27 GENNAIO 2010, N° 39

Agli azionisti della Alfa S.p.A.

Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato]

...

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della Alfa S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari della Alfa S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], incluse la loro coerenza con il relativo bilancio [d'esercizio][consolidato] e la loro conformità alle norme di legge.

Esempi di relazione

Società non quotata - giudizio senza modifica - giudizio di coerenza e conformità positivo, dichiarazione di errori significativi negativa

[Ho] [Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n° 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari indicate nell'articolo 123-bis, comma 4, del D.lgs. 58/1998, con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della Alfa S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sulla conformità delle stesse alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A [mio][nostro] giudizio, la relazione sulla gestione e alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari sopra richiamate sono coerenti con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della Alfa S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sono redatte in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'articolo 14, comma 2, lettera e), del D.lgs. 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non [ho][abbiamo] nulla da riportare.

Esempi di relazione

Società quotata - giudizio senza modifica - giudizio di coerenza e conformità positivo, dichiarazione di errori significativi negativa

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della Società sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari della Società al , incluse la loro coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la loro conformità alle norme di legge.

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n.720 B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari indicate nell'art. 123- bis, co.4 del D.lgs. 58/1998 con il bilancio d'esercizio della Società al e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A mio giudizio la relazione sulla gestione e alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari sopra richiamate, sono coerenti con il bilancio d'esercizio della Società al E sono redatte in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14 co.2, lettera e) del D.lgs. 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione non ho nulla da riportare.

Esempi di relazione

Società non quotata - Giudizio sul bilancio con modifica: rilievi per errori significativi non pervasivi
Conseguenti effetti sul giudizio di coerenza e conformità e sulla dichiarazione errori significativi

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della Società sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della Società al , incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge. Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n.720 B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della Società al e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo “ Elementi alla base del giudizio con rilievi” della Relazione sul bilancio d’esercizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della Società al ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14 co.2, lettera e) del D.lgs. 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione non ho nulla da riportare oltre a quanto già sopra evidenziato.

Esempi di relazione

Società non quotata - Giudizio sul bilancio con modifica: giudizio negativo per errori pervasivi
Conseguenti effetti sul giudizio di coerenza e conformità e sulla dichiarazione errori significativi

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della Società sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della Società al , incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge. Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n.720 B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della Società al e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio negativo” della Relazione sul bilancio d’esercizio, non sono in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della Società al e sulla conformità della stessa alle norme di legge né di rilasciare la dichiarazione di cui all'art. 14 co.2, lettera e) del D.lgs. 39/2010 sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione.

Esempi di relazione

Società non quotata - Giudizio sul bilancio senza modifica
Rilievo sulla coerenza/conformità, dichiarazione errori significativi negativa

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della Società sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della Società al , incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge. Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n.720 B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della Società al e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

Descrizione dell'incoerenza riscontrata.

A mio giudizio, ad eccezione di quanto sopra descritto, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della Società al ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14 co.2, lettera e) del D.lgs. 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione non ho nulla da riportare oltre a quanto già sopra evidenziato.

Esempi di relazione

Società non quotata - Giudizio sul bilancio senza modifica
Rilievo sulla coerenza/conformità, riscontro di errori significativi

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della Società sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della Società al , incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge. Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n.720 B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della Società al e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

Descrizione dell'incoerenza riscontrata.

A mio giudizio, ad eccezione di quanto sopra descritto, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della Società al ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14 co.2, lettera e) del D.lgs. 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, oltre a quanto già sopra riportato, rilevo che (descrizione degli errori significativi fornendo indicazioni sulla loro natura).

Esempi di relazione

Società non quotata - Giudizio sul bilancio senza modifica
Giudizio di coerenza/conformità positivo - Errori significativi

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della Società sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della Società al , incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge. Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n.720 B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della Società al e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A mio giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della Società al ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14 co.2, lettera e) del D.Lgs 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, rilevo che (descrizione degli errori significativi fornendo indicazioni sulla loro natura).

Aziende «minori»

- Deve essere infine inquadrata l'applicazione di tale principio alle **aziende di minori dimensioni, tenute alla redazione della relazione sulla gestione.**
- Ai sensi del comma 2 dell'art. 2428 c.c., l'**informativa** contenuta nella relazione sulla gestione **deve essere *coerente con l'entità e la complessità degli affari della società* e deve essere fornita *nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione.***
- Come evidenziato nel paragrafo A.3 del principio SA Italia 720B, la società non è tenuta a fornire ulteriori informazioni non finanziarie qualora il bilancio e gli indicatori finanziari siano capaci di esprimere significativamente e con chiarezza la situazione della società e l'andamento reddituale.

la relazione sulla gestione e la relazione sul governo societario

- Articolo 2428- Relazione sulla gestione
- Articolo 2391-bis, comma 1 - Operazioni con parti correlate
- Articolo 2364, comma 2 - Assemblea ordinaria nelle società prive di consiglio di sorveglianza
- Articolo 2497-bis, comma 5 - Pubblicità
- Articolo 2497-ter - Motivazione delle decisioni
- Articolo 2545 - Relazione annuale sul carattere mutualistico della cooperativa

La relazione sulla gestione e la relazione sul governo societario

- D.lgs. n.127/1991 (Attuazione delle direttive n. 78/660/CEE e n. 83/349/CEE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati), Articolo 40 - Relazione sulla gestione
- D.lgs. n. 58/1998 (Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria)
 - Articolo 123-bis -Relazione sul governo societario e gli assetti Proprietari
 - Articolo 154-ter, comma 4 e comma 6 Relazioni finanziarie
- Regolamento Consob 11971/99 (emittenti) Articolo 89-bis - Informazioni sull'adesione ai codici di comportamento
- Regolamento Consob 17221/2010 (operazioni con parti correlate)
 - Articolo 5, comma 8 e comma 9- Informazione al pubblico sulle operazioni con parti correlate
 - Articolo 13 Casi e facoltà di esclusione

- Deliberazione Consob 16191/07
 - Articolo 37 - Condizioni che inibiscono la quotazione di azioni di società controllate sottoposte all'attività di direzione e coordinamento di altra società
 - Articolo 38 - Condizioni per la quotazione di azioni di società il cui patrimonio è costituito esclusivamente da partecipazione
- Regolamento di Borsa Articolo 2.6.2 - Obblighi Informativi
- Circolare Banca d'Italia n. 262/22.12.2005 (Il bilancio bancario)
- Capitolo 2, paragrafo 1 - Disposizioni Generali
- Capitolo 2, paragrafo 8 - La relazione sulla gestione
- Capitolo 3, paragrafo 8 - La relazione sulla gestione consolidata

- D.lgs. 209/2005 (Codice delle assicurazioni private)
 - Articolo 94 -Relazione sulla Gestione
 - Articolo 100 - Relazione sulla Gestione
- D.lgs. 136/2015 (Attuazione della Direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese)
 - Articolo 37 - Contenuto delle relazioni sulla Gestione
 - Articolo 41 - Contenuto delle relazioni sulla Gestione

A.3.27 – Il codice della crisi di impresa

Aspetti legati alla
Revisione dei conti

- Il D.lgs. n.83/2022 sancisce l'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza a partire dal 15 luglio 2022.
- Lo **scopo** del **D.Lgs. N. 14/2019** è quello di **fornire direttive e strumenti per consentire alle imprese di individuare e fronteggiare con tempestività un possibile stato di crisi.**
- I continui rinvii e la pandemia da Covid-19 hanno permesso un **adeguamento** della norma alle nuove e urgenti misure, quali:
 - PNRR (D.L. n.36/2022);
 - Le disposizioni della Direttiva UE 2019/1023 che riguarda le misure orientate ad aumentare l'efficacia delle procedure di ristrutturazione, insolvenza ed esdebitazione (Direttiva Insolvency);
 - Le novità introdotte dal D.L. 118/2021 in materia di composizione negoziata della crisi.

Il Codice della crisi d'impresa

La **finalità principale** della riforma è quella di **rilevare tempestivamente lo stato di crisi** delle imprese, **prima che arrivi lo stadio di «insolvenza irreversibile»** che escluda ogni possibilità di risanamento e, comunque, consenta il più elevato soddisfacimento dei creditori (Sistema di allerta)

Finalità e soggetti interessati

- **La prospettiva di intervento «tempestivo» si fonda sull'art. 2086 c.c., come modificato dalla riforma.**
- **Nella nuova formulazione, stabilisce il dovere per l'imprenditore di «istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale».**
- **L'obbligo di «adeguato assetto» è esteso anche alle imprese individuali**

Obiettivi principali

In base alle ultime novità introdotte dall'art. 6 del D. Lgs. 83/2022, l'intero impianto del CCII si fonda sui seguenti **capisaldi**:

- **composizione negoziata della crisi**
- **piattaforma unica nazionale**
- **concordato semplificato**

Oltre ad un «*restyling*» delle segnalazioni per l'emersione anticipata della crisi

Composizione negoziata

La composizione negoziata della crisi, in particolare, è individuata come lo **strumento principale di regolazione alternativa e preventiva, rispetto a quella giudiziaria**, espressamente mirata a ristrutturare sia la crisi sia l'insolvenza dei debitori che possono ricorrervi, alla luce delle ultime novità legislative

Risvolti nei confronti dei revisori

- In base alla finalità del Codice della crisi d'impresa, che si pone come obiettivo di anticipare ed evitare la crisi, **il Revisore è individuato come controllore e accompagnatore dell'impresa** (pur trattandosi di una norma di diritto fallimentare)
- Al Revisore è **attribuito un ruolo importante e strategico, come guida e presidio per le imprese per evitare il rischio di fallimento**
- Il Revisore è inserito in un auspicabile circolo virtuoso in cui l'impresa, presidiata dai propri amministratori e da un sistema organizzativo adeguato, viene controllata dal Revisore e, in questo modo, incrementa il proprio sistema di controlli interni ed esterni con quelli specificamente mirati a prevedere ed evitare la crisi, ed è indotta ad implementare un sistema di presidio e di controllo di gestione

Il revisore è dotato di **nuovi e incisivi poteri di segnalazione tempestiva**, in primis all'organo di amministrazione e, in caso di insuccesso, all'OCRI (organo di composizione della crisi d'impresa)

Ulteriori considerazioni

Nell'ambito del Codice della crisi:

- **Il Revisore ha un ruolo di responsabilità al fine di indirizzare l'impresa verso un percorso virtuoso volto ad individuare, con anticipo, soluzioni alternative alla liquidazione o al fallimento e preservare la continuità aziendale dell'impresa**
- **Il Revisore deve verificare gli adeguati assetti organizzativi della struttura dell'impresa ed esprimere un giudizio sugli stessi**

Obbligo della revisione legale

- L'art. 379 del codice della crisi di impresa, come modificato dal D.L. 55/2019, dispone l'obbligo di revisione legale nel caso di superamento per due esercizi consecutivi di **soltanto uno** dei seguenti limiti:
 1. Totale Attivo → 4 milioni
 2. Totale Ricavi → 4 milioni
 3. N. medio dipendenti → 20

- **Con l'introduzione dei nuovi limiti per la revisione legale dei conti moltissime società di piccole e piccolissime dimensioni si troveranno assoggettate a revisione legale.**
- **Queste società sono, di norma, seguite in tutto e per tutto da professionisti (singoli, studi, studi associati, società di servizi etc.) i quali ne tengono la contabilità, e forniscono loro consulenza fiscale e amministrativa**
- **Si amplia pertanto l'ambito di applicabilità del principio di revisione internazionale ISA Italia 402 «Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi»**

Valutazione del rischio (ISA Italia 315) e Continuità aziendale (ISA Italia 570): attività da svolgere da parte del revisore

- Durante lo svolgimento delle procedure di valutazione del rischio (ISA Italia 315) il revisore deve considerare se esistano eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare in normale funzionamento (ISA Italia 570)
- **Il revisore deve verificare la valutazione della Direzione** sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come entità in funzionamento. Se la valutazione della Direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare al operare alla data di riferimento è riferita ad un periodo inferiore a 12 mesi il revisore deve richiedere alla Direzione di estendere la valutazione.
- **Il revisore deve indagare sugli eventi successivi** o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare in normale funzionamento

Ruolo, doveri e attività del revisore nell'ambito del codice della crisi d'impresa:

- Segnalazione
- Funzione consultiva
- Doveri di vigilanza
- Monitoraggio esito trattative

Gli organi di controllo, alla luce della riforma sulla crisi d'impresa dettata dal D. Lgs. 14/2019 e dalle successive integrazioni e modificazioni, **assumono nuovi e gravosi obblighi finalizzati ad individuare sintomi di crisi:**

- i sindaci hanno la **possibilità di denunciare al tribunale competente eventuali gravi irregolarità degli amministratori** (dal mese di SETTEMBRE 2021)
- sia l'organo di controllo che il revisore **sono chiamati a valutare**, ognuno nell'ambito delle proprie funzioni, **che l'assetto organizzativo dell'impresa sia adeguato e segnalare all'organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi di crisi** (dal mese di SETTEMBRE 2021)

- Sia l'organo di controllo che il revisore **devono attivare le procedure di allerta**, in primo luogo nei confronti del CdA ed in caso di inerzia di quest'ultimo, dell'OCRI. **La mancata attivazione della procedura potrà evidentemente originare specifiche responsabilità**, civili e penali sull'organo di controllo e sul revisore
- l'organo di controllo può, al verificarsi dei relativi presupposti, **chiedere autonomamente la liquidazione giudiziale della società**

Alcune criticità: «nanoimprese»

- In base ai nuovi limiti dimensionali previsti dal CCII possiamo attenderci un certo numero di «nanoimprese» obbligate alla revisione dei conti
- **Le ridotte dimensioni spesso** significano scarsa formalizzazione di controlli e procedure, strutture minimali, affidamento all'esterno di servizi contabili e amministrativi, che di fatto **rendono maggiormente impegnativo il lavoro del revisore**

Il 17 gennaio 2020 il CNDCEC ha pubblicato il documento “La revisione legale nelle «nanoimprese», Riflessioni e strumenti operativi”, nel quale una parte significativa è dedicata agli aspetti applicativi del Principio ISA Italia 402.

Nel documento vengono identificati **cinque «strumenti» da utilizzare per la revisione legale** in aziende che esternalizzano il servizio di contabilità:

- 1. Lettera di attestazione**
- 2. Albero decisionale**
- 3. Questionario di comprensione dei servizi prestati**
- 4. Memorandum di comprensione delle attività svolte**
- 5. Lettera di incarico professionale**

Criticità operative

- **Nella pratica, per le piccole imprese che si avvalgono di professionisti esterni, gli strumenti citati dal principio ISA Italia 402 risultano essere strumenti poco diffusi, a volte neanche previsti dal contratto di fornitura dei servizi**
- **La produzione e l'acquisizione dei documenti previsti nelle linee guida suggerite dal CNDCEC possono, tuttavia, costituire una utile base di partenza**
- **Rimane indispensabile utilizzare procedure di revisione di tipo sostanziale, da svolgere nella sede aziendale e in quella del prestatore di servizi (consultazioni, ispezioni documentali, verifiche contabili ...)**

- Tra le novità, il D.Lgs. N. 83/2022 sottolinea la **correlazione tra l'adozione di adeguati assetti organizzativi dell'impresa e la nozione di crisi**, ridefinita come: « *lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza, che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi*».

- Il D. Lgs. N.83/2022 **abroga indici e indicatori che costituivano il presupposto per l'attivazione delle procedure** del sistema di allerta della crisi e della composizione assistita.
- Come risultato, viene **rafforzato il dovere dell'imprenditore di istituire adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili che consentano di individuare con tempestività i segnali d'allarme** riportati nell'art. 3 comma 4 dello stesso decreto.

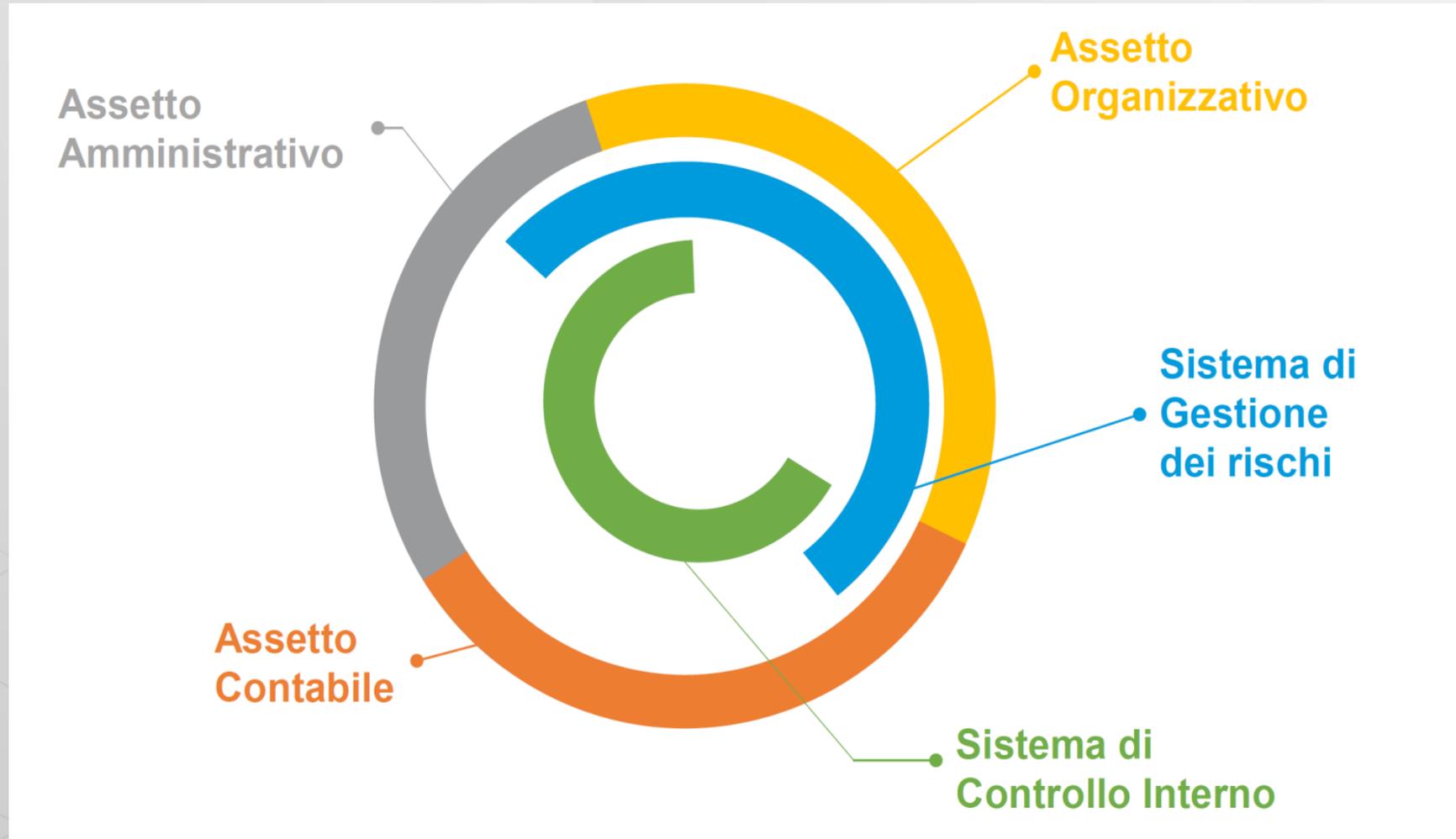
Novità: obbligo di «adeguato assetto»

Art. 2086. Gestione dell'impresa

L'imprenditore è il capo dell'impresa e da lui dipendono gerarchicamente i suoi collaboratori.

L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

Vigilanza degli adeguati assetti organizzativi



Assetto organizzativo

- **È costituito dalla struttura** (distribuzione dei compiti e delle mansioni) **e dai sistemi operativi che guidano il comportamento delle persone** che fanno parte di una organizzazione. Le variabili che entrano in gioco nella definizione dell'assetto organizzativo sono:
 - a. Struttura: criteri di divisione tecnica e professionale del lavoro**
 - b. Meccanismi operativi: processi che fanno funzionare l'organizzazione** producendo stimoli al comportamento
 - c. Potere: capacità di influenzare i comportamenti** nelle relazioni gerarchiche ed orizzontali

Doveri dell'organo di controllo

L'organo di controllo verifica se l'assetto organizzativo è in grado di:

- i. Individuare in maniera chiara e precisa le funzioni, i compiti e le responsabilità**
- ii. Garantire che l'attività decisionale e direttiva della Società sia effettivamente esercitata dai soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri**
- iii. Prevedere ed applicare procedure volte ad assicurare la presenza di personale competente a svolgere le funzioni ad esso assegnate**
- iv. Mantenere costante l'aggiornamento delle direttive e delle procedure aziendali e la loro diffusione tra il personale dipendente**
- v. Mantenere un adeguato sistema di Information Technology**
- vi. Mantenere integro il patrimonio aziendale**

Secondo le norme di comportamento delle società quotate (documento CNDCEC 28 Febbraio 2018) **per assetto organizzativo si intende il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato a un appropriato livello di competenza e responsabilità.** Elementi da considerare:

- Analisi
- Deleghe
- Organigramma
- Mansionari
- Procedure aziendali (scritte o non)
- Controlli interni ed esterni (controllo di gestione, ODV 231/2001, SOX: ma anche controlli del consulente fiscale)

I segnali per la «previsione»

Costituiscono segnali per la previsione di cui al comma 3 (prevedere tempestivamente l'emersione della crisi d'impresa):

- a) l'esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno trenta giorni pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;
- b) l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno novanta giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;
- c) l'esistenza di esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da più di sessanta giorni o che abbiano superato da almeno sessanta giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il cinque per cento del totale delle esposizioni;
- d) l'esistenza di una o più delle esposizioni debitorie previste dall'articolo 25-novies, comma 1.». (INPS, INAIL, AdE , AER → **Creditori pubblici qualificati**)

La «previsione tempestiva»

Il D.Lgs: 83/2022 mette in primo piano l'importanza di **adottare soluzioni orientate alla gestione *dell'early warning***: mettere in sicurezza l'azienda, preservarne l'incolumità finanziaria e garantirne la sostenibilità nel tempo.

- **Ne consegue la necessità di avvalersi dell'impiego di strumenti idonei alla programmazione e controllo di gestione, come il budget e il piano industriale, e l'adozione di indicatori anche non finanziari-qualitativi atti allo scopo.**

Ruolo della contabilità

- **La contabilità generale riveste un ruolo centrale nell'assetto organizzativo dell'impresa e rappresenta l'imprescindibile strumento per ottenere le informazioni consuntive e per formulare i dati previsionali necessari al governo della stessa impresa.**
- **I dati rilevati costituiscono la base di partenza per la redazione dei conti consuntivi, tra cui principalmente il bilancio d'esercizio, consentendo la misurazione del risultato economico di un determinato periodo amministrativo e del patrimonio esistente al termine dello stesso.**
- **I dati e le informazioni risultano inoltre fondamentali, opportunamente integrati con elementi extracontabili, per l'attività di pianificazione, programmazione e controllo della gestione aziendale.**

Indicatori «non finanziari»

- Il Decreto 83/2022 ha di fatto elevato l'importanza degli indicatori non finanziari ai fini di una *disclosure* accelerata della crisi, allo scopo di **rendere possibile una reazione** in una fase che è sì di difficoltà, ma in cui **ancora è possibile tutelare l'interesse di tutti gli stakeholder** coinvolti.
- Questa disclosure accelerata **deve basarsi anche sull'attenta ponderazione dei dati qualitativi rilevati dall'assetto aziendale interno**

Suggerimenti pratici

- L'azienda deve avere ben chiari i suoi obiettivi e le sue strategie.
- Devono essere identificati e valutati gli aspetti da misurare e quelli che possono effettivamente essere misurati, sia in termini finanziari che non finanziari (ad es. ricavi per cliente, customer satisfaction, ecc.)
- Devono essere raccolti, elaborati e analizzati i dati a disposizione per elaborare gli appositi indicatori.

Il CCII, all'art. 13 c. 3, conferisce ad ogni impresa la **facoltà di sviluppare e adottare propri indicatori specifici** qualora questi siano considerati efficaci per rilevare con anticipo i segnali di un possibile stato di crisi e purché l'adeguatezza degli stessi sia attestata da un Professionista.

Art.13 CCII

- 1. Costituiscono indicatori di crisi gli squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore, tenuto conto della data di costituzione e di inizio dell'attività, rilevabili attraverso **appositi indici che diano evidenza della non sostenibilità dei debiti** per almeno i sei mesi successivi e dell'assenza di prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso o, quando la durata residua dell'esercizio al momento della valutazione è inferiore a sei mesi, nei sei mesi successivi. A questi fini, **sono indici significativi quelli che misurano la non sostenibilità degli oneri dell'indebitamento con i flussi di cassa che l'impresa è in grado di generare e l'inadeguatezza dei mezzi propri rispetto a quelli di terzi.**

Art. 13 CCII

- **2. Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili**, tenuto conto delle migliori prassi nazionali ed internazionali, **elabora con cadenza almeno triennale**, in riferimento ad ogni tipologia di attività economica secondo le classificazioni I.S.T.A.T., **gli indici di cui al comma 1** che, valutati unitariamente, fanno ragionevolmente presumere la sussistenza di uno stato di crisi dell'impresa.
- **Gli indici elaborati sono approvati con decreto del Ministero dello sviluppo economico.**

- **3. L'impresa che non ritenga adeguati, in considerazione delle proprie caratteristiche, gli indici elaborati a norma del comma 2 ne specifica le ragioni nella nota integrativa al bilancio di esercizio e indica, nella medesima nota, gli indici idonei a far ragionevolmente presumere la sussistenza del suo stato di crisi. Un professionista indipendente attesta l'adeguatezza di tali indici in rapporto alla specificità dell'impresa. L'attestazione è allegata alla nota integrativa al bilancio di esercizio e ne costituisce parte integrante. La dichiarazione, attestata in conformità al secondo periodo, produce effetti a decorrere dall'esercizio successivo**

Ruolo dei revisori legali

Il CCI richiede esclusivamente l'espressione di un giudizio sulla **“adeguatezza generica” degli indici in rapporto alla specificità dell'impresa**. Non si spinge a chiedere un giudizio sulla **“adeguatezza specifica”** ossia sulle modalità di individuazione degli indicatori. **L'Attestatore non deve procedere né con l'esame della validità delle procedure** che portano alla individuazione delle informazioni rilevanti, **né alla verifica della correttezza del calcolo** di quello specifico set integrato di indici per quello specifico anno in quella specifica azienda. Le modalità di raccolta dei dati e quindi l'impostazione di un sistema di controllo interno dedicato a tale fine non rientra nel perimetro di indagine ai fini dell'attestazione del professionista.

Tale verifica rientra però a pieno titolo tra i compiti del revisore cui sia stato chiesto di esprimere una Reasonable Assurance su di un bilancio che contenga anche informazioni non finanziarie. In questo caso, **l'incarico dato al revisore è, infatti, volto ad ottenere sufficienti elementi probativi tali da ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e quindi, di conseguenza, il revisore esprime un giudizio in termini positivi.**

B.2.1

Strategia e controllo

Strategia, planning, controllo strategico,
programmazione e controllo

«Governare oggi le imprese significa, da un lato, intuire i cambiamenti che si possono determinare sul mercato, e possibilmente anticiparli e svilupparli con adeguate strategie, dall'altro, adeguare la struttura interna dell'azienda ai nuovi piani e programmi. I nuovi obiettivi dell'azione di governo dell'impresa sono dunque di due ordini: esterni ed interni. Gli obiettivi esterni si incentrano nell'innovazione. Gli obiettivi interni riguardano la creazione delle migliori condizioni operative di gestione».

U. Bertini, Scritti di politica aziendale

- La costante ricerca delle condizioni di equilibrio economico a valere nel tempo da parte dell'azienda ci suggerisce una prima **definizione di strategia**, che possiamo sintetizzare nella «**ricerca da parte di ciascuna azienda del “percorso” con il quale raggiungere e mantenere nel tempo il proprio successo - e quindi il proprio fine aziendale - mediante la produzione di valore.**»

- Secondo Coda: *la strategia di un'impresa ci appare come il **modello di ricerca del successo imprenditoriale** che l'impresa di fatto ha adottato o che intende adottare. (...) La strategia **definisce l'identità, effettiva o ricercata, dell'impresa evidenziando che cosa essa fa o vuole fare; perché lo fa o lo vuole fare; come lo fa o lo vuole fare.** (..) La strategia definisce l'identità dell'impresa nei rapporti con l'ambiente. (V. Coda, L'orientamento strategico dell'impresa)*

Strumenti manageriali

- Il **governo dell'azienda** si concretizza sul **piano oggettivo** nella gestione aziendale, attraverso la **produzione/erogazione dei servizi** e sul **piano soggettivo** nel **processo decisionale**, che sovrintende ed accompagna il compimento delle operazioni aziendali.
- Sia l'aspetto oggettivo, sia l'aspetto soggettivo poggiano sull'impiego di taluni **strumenti denominati "manageriali"**, con i quali l'**imprenditore ed il management aziendale riescono a guidare la combinazione aziendale**, in tutte le sue parti componenti, verso gli obiettivi e le strategie stabilite.
- Sono "strumenti manageriali" tutti quegli strumenti **che facilitano, nella dimensione oggettiva e soggettiva, il governo aziendale**, qualunque sia l'assetto proprietario e di governance adottato.

Strumenti manageriali

Alcuni strumenti manageriali sono obbligatori, in quanto previsti da apposite norme giuridiche civilistiche e/o tributarie, mentre altri sono facoltativi.

Sono strumenti manageriali **obbligatori**:

- la contabilità generale (COGe);
- il sistema di Bilancio.

Sono strumenti manageriali **non obbligatori**:

- la contabilità analitica (CoA);
- il sistema di programmazione e di controllo della gestione;
- sistemi di misurazione delle performance aziendali;
- sistemi di programmazione e controllo della qualità;

Strumenti manageriali

Il ricorso da parte dell'imprenditore e del management all'impiego di strumenti manageriali non obbligatori è legato a numerosi fattori tra loro strettamente correlati come:

- **la dimensione** aziendale;
- **la complessità** del business e della dimensione competitiva;
- **la turbolenza e la dinamicità del contesto** di appartenenza; la cultura imprenditoriale e manageriale, presente all'interno dell'azienda;
- **la sensibilità dell'imprenditore e del management** sull'utilità degli stessi;
- **le performance** economico-finanziarie conseguite.

Le aziende di dimensioni medio grandi, come ad esempio una compagnia aerea o di trasporto marittimo, operando in un contesto di maggiore complessità gestionale, **sono più sensibili all'impiego di strumenti utili alla gestione e al governo aziendale.**

Contabilità generale

La tenuta della contabilità generale (CoGe) è espressamente richiesta dal codice civile e consta della rilevazione sul **Libro Giornale** di tutti i fatti di gestione, ossia di tutti gli atti che l'azienda pone in essere e che generano uno scambio di risorse finanziarie con soggetti esterni: acquisto dei fattori produttivi, vendite, ecc...

- Il **Libro Giornale** è il documento sul quale le operazioni di gestione vengono rilevate in ordine cronologico, attraverso l'utilizzo di un insieme di conti.
- Il **Conto** può essere definito come quell'insieme di scritture relativo ad un dato oggetto ed avente lo scopo di rilevarne l'aspetto qualitativo e quantitativo in un dato momento e, nei limiti di possibilità pratica, nel corso del tempo.
- Il **Piano dei Conti** è l'insieme dei conti che vengono impiegati nella tenuta della contabilità generale e che possono essere movimentati nella rilevazione dei fatti di gestione.

Contabilità generale

- La disciplina civilistica prevede la tenuta anche di **altri documenti**, come il **libro degli inventari**, e per ciascun documento detta delle **regole formali e sostanziali da osservare** per la loro conservazione.
- La contabilità generale **permette all'imprenditore ed al management di monitorare, in tempo reale, l'andamento della gestione** nelle dimensioni economica e finanziaria.
- La tenuta della contabilità generale può avvenire internamente all'azienda o in modo mediato attraverso il ricorso ad un commercialista o ad un centro elaborazione dati (CED).
- A questo riguardo si deve considerare come la tenuta della contabilità generale assolve sia a **finalità di adempimento civilistico** e sia **finalità aventi natura tributaria**, rappresentando la base per la determinazione del reddito d'impresa imponibile.
- La tenuta della contabilità generale è meccanizzata, attraverso l'impiego di software gestionali e poggia sul **metodo contabile della Partita doppia**.

La tenuta della contabilità generale **sfocia in un documento riepilogativo** di tutte le operazioni di gestione poste in essere durante l'esercizio denominato **Bilancio di esercizio**.

Il Bilancio di esercizio è un documento **consuntivo**, che rappresenta la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'azienda in un determinato istante:

“La contabilità generale, quindi, si pone in posizione strumentale rispetto al bilancio e insieme ad esso viene a costituire il corpo centrale delle informazioni, attraverso le quali è possibile misurare e rappresentare la situazione patrimoniale, quella finanziaria e il risultato economico conseguiti in riferimento al periodo considerato”

Il Bilancio di esercizio si compone di quattro documenti: lo Stato patrimoniale, il Conto economico, la Nota integrativa, il Rendiconto finanziario.

La redazione del Bilancio può avvenire anche in altri momenti dell'esercizio attraverso la contabile interruzione della gestione: l'azienda può redigere Bilanci consuntivi mensili, trimestrali, semestrali, ecc. e, più in generale, ogni qualvolta **l'imprenditore ed il management hanno bisogno di verificare gli andamenti economico finanziari della gestione**.

- Alla contabilità generale si può affiancare la contabilità analitica.
- La contabilità analitica rientra tra gli strumenti manageriali non obbligatori.
- È un importante **sottosistema della contabilità direzionale, che elabora informazioni relative a specifici oggetti della gestione (output interni ed esterni) o aree dell'organizzazione (sezioni dell'azienda quali divisioni, unità operative, linee di prodotto).**
- **Tratta informazioni monetarie e non monetarie relative all'acquisizione al consumo delle risorse,** mai i suoi output informativi possono comprendere anche report in cui vengono elaborate informazioni relative ai ricavi.

Il controllo di gestione

Con l'espressione "controllo di gestione" si richiama un sistema di strumenti tra loro strettamente correlati con i quali si effettua la programmazione della gestione di breve periodo, o programmazione operativa della gestione, per il conseguimento degli obiettivi economici prestabiliti dall'azienda. Sono strumenti che compongono il sistema di "controllo di gestione":

- la contabilità generale e la contabilità analitica;
- il budget;
- l'analisi degli scostamenti;
- le azioni correttive;
- il sistema di reporting.

- Con il termine Budget si richiama il **documento preventivo che si ottiene al termine del processo di budgeting, ossia di definizione e di esplicitazione degli obiettivi aziendali operativi o di breve periodo.**
- Il Budget **come documento si presenta come un bilancio preventivo** per l'azienda composto da un Conto economico e da uno Stato patrimoniale;
- **il budgeting come processo è un procedimento accompagnato dalla redazione di un insieme di documenti** attraverso i quali si arriva, sulla base di determinate ipotesi di previsione, alla redazione del documento finale.

Il budget

- Il budget rappresenta un **importante strumento** per:
 - ✓ la guida della gestione;
 - ✓ la motivazione del management;
 - ✓ la condivisione delle strategie aziendali e degli obiettivi da raggiungere e la partecipazione ed identificazione all'interno dell'azienda;
 - ✓ la valutazione dei risultati raggiunti;
 - ✓ il coordinamento e la comunicazione.
- Per un'azienda **il punto di partenza del processo di budgeting può essere rappresentato dalla determinazione del volume di attività, espresso in numero di prestazioni del servizio che si ritiene ragionevolmente di produrre/erogare nel periodo preso in esame.**

Il budgeting

- Il budgeting ha come **periodo di riferimento**, solitamente, **l'esercizio successivo: all'interno di uno stesso esercizio possono trovare attuazione anche più processi di budgeting** con valenza semestrale, trimestrale, bimestrale ecc., anche se la complessità del processo è tale da limitarlo all'interno di un esercizio, specie, in realtà aziendali non eccessivamente grandi e complesse.
- **La preventiva determinazione dei volumi di attività permette di quantificare i ricavi di vendita attesi** per il periodo interessato. Il documento nel quale si quantifica il volume delle attività è chiamato **“budget delle attività”** ed ha, generalmente, **natura quantitativa, ma non monetaria.**
- Dal **“budget delle attività”** si passa al **“budget delle vendite”** all'interno del quale sono **quantificati in termini monetari, i ricavi attesi distinti per tipologia di servizio/attività.**

Il budgeting

Dal “budget delle vendite” si passa a quantificare, in relazione ai volumi di attività stimati ed anche a coefficienti di correlazione e/o di impiego dei fattori produttivi il “budget della produzione”. All’interno del “budget della produzione” si riporta l’impiego ed il corrispondente valore monetario, sulla base del costo di acquisto, di tutti i fattori produttivi che partecipano direttamente al processo di produzione dei beni/servizi.

Il “budget della produzione” si articolerà pertanto, nel:

- budget degli acquisti;
- budget del personale;
-
- Si tratta di fattori produttivi per i quali è possibile determinare una correlazione tra input e output, essendo direttamente legati al processo di produzione in senso economico del servizio logistico.
- Per quanto riguarda il personale si deve rilevare come all’interno della combinazione aziendale sia possibile **distinguere tra: personale direttamente legato al processo di produzione e personale non direttamente correlato** al processo di produzione.

- **Per tutte le altre tipologie di costo si procederà a redigere un budget specifico**, sempre facendo delle ipotesi ragionevoli sulla quantificazione degli stessi.
- Rientrano in queste fattispecie **tutti i fattori produttivi che non partecipano direttamente alla produzione/erogazione del bene/servizio e tutte le rimanenti voci di costo** che trovano corrispondenza nel bilancio aziendale.
- Si tratta di **aree aziendali** quali direzione generale, finanza, amministrazione, gestione del personale, area commerciale, ecc.....

Il budgeting

- Al **termine del processo** di budgeting l'azienda raccoglierà tutti i singoli documenti nel **“budget economico”** e nel **“budget delle fonti e degli impieghi”** o **“budget patrimoniale”**, che assumono rispettivamente la configurazione di un Conto economico e di uno Stato patrimoniale preventivi.
- Il **“budget economico”** si ottiene **consolidando i flussi di costi e di ricavi relativi alle varie aree** considerate nei documenti predisposti durante l'intero processo di budgeting.
- Il **“budget patrimoniale”** rappresenta il **capitale di funzionamento al termine del periodo di riferimento**.

Il budgeting

- La redazione del budget **permette all'azienda la definizione degli obiettivi operativi e la preventiva determinazione degli andamenti economici e finanziari** derivanti dall'attività di gestione.
- Il budget è considerato **l'espressione del controllo preventivo o controllo ex ante**, cui deve far seguito il controllo concomitante o controllo feed-forward.
- Definita una scadenza temporale, **la verifica del raggiungimento degli obiettivi può essere fatta sia al termine del periodo di riferimento, ma anche con regolarità periodica** in epoca anteriore. Ciò comporta la rilevazione di risultati parziali, attraverso la contabilità generale e la contabilità analitica e la **comparazione tra i dati reali e quelli inseriti nel budget**.
- Si definisce **scostamento** la differenza espressa in valore assoluto tra il risultato conseguito con la gestione (α) e l'obiettivo inserito nel budget (β): $|\alpha - \beta|$
- **Lo scostamento è in valore assoluto finché non se ne analizzano le cause** (positive o negative)

Esempio

- **Un'azienda di trasporto** con 80 furgoni e 25 camion **prevede** di effettuare nella stagione estiva (da maggio a settembre) **10.500 viaggi con i furgoni e 2.800 con i camion.**
- **A metà stagione** (15 luglio) **rileva che sono stati effettuati 4.000 viaggi con i furgoni e 1.200 con i camion** → lo scostamento non può essere espresso dalla differenza tra gli obiettivi ed il risultato parziale perché **si tratta di valori tra loro non omogenei in quanto riferiti a momenti diversi.** Per renderli **omogenei si devono moltiplicare i risultati parziali per un coefficiente di proiezione** o dividere, per un coefficiente di attualizzazione, l'obiettivo di fine periodo.
- Nell'esempio il coefficiente di proiezione **potrebbe essere 2** e quindi avremmo:
- Viaggi con i furgoni (proiezione a fine stagione) $4.000 * 2 = 8.000$
- Viaggi con i camion (proiezione a fine stagione) $1.200 * 2 = 2.400$
- Scostamento furgoni $(8.000 - 10.500) = - 2.500$
- Scostamento camion $(2.400 - 2.800) = - 400$
- **Sia sui viaggi effettuati con i furgoni sia con i camion l'azienda si attende, alla fine della stagione estiva, uno scostamento negativo relativo ai ricavi per servizi di trasporto.**
- **Il coefficiente di proiezione viene definito da chi rileva lo scostamento e fa le proiezioni.** Nel nostro esempio potrebbe verificarsi un incremento della domanda non previsto in grado di invertire la tendenza negativa del primo periodo.

Analisi degli scostamenti

Si chiama analisi degli scostamenti la **fase in cui, dopo aver rilevato i risultati parziali ed aver determinato gli scostamenti, si procede all'analisi delle possibili cause.**

Riprendendo l'esempio dell'azienda di trasporti se alla fine della stagione estiva si registra uno **scostamento con segno (+)** → si sono effettuati più viaggi di quanto previsto, **l'azienda avrà utilizzato in misura maggiore i fattori produttivi, sostenendo dei costi non previsti in sede di budget.**

Diversamente se si registra uno **scostamento con segno negativo** → effettuati meno viaggi di quanto previsto, probabilmente **l'azienda avrà sostenuto dei costi per l'acquisto di fattori produttivi non impiegati totalmente o non impiegati al massimo delle proprie potenzialità, senza averne potuto recuperare il valore.**

Si pensi agli **autisti**: nella prima ipotesi, dato il maggior volume di attività, l'azienda potrebbe aver avuto bisogno di nuovi autisti assunti all'ultimo momento con possibili maggiori costi; nella seconda ipotesi l'azienda potrebbe essersi ritrovata con autisti stagionali non necessari e magari averli dovuti pagare comunque perché assunti all'inizio della stagione con contratto di lavoro a tempo determinato.

- **L'analisi degli scostamenti**, effettuata sulla base della rilevazione di risultati parziali di gestione, **ha anche lo scopo di consentire all'azienda l'adozione di azioni correttive** allo scopo di facilitare il raggiungimento degli obiettivi o di limitare le inefficienze derivanti dal loro non raggiungimento.
- Riprendendo l'esempio dell'azienda di trasporto, **visti gli scostamenti con segno (-) è possibile intraprendere come azioni correttive:**
 1. **la riduzione delle tariffe di viaggio (noli) per furgoni e camion;**
 2. **la riduzione dei costi facendo ricorso ad alcune "leve" di flessibilità nell'acquisto dei fattori produttivi.**

Il sistema di reporting

Il reporting può essere descritto come un «**sistema informativo che, in modo formalizzato, indirizza a specifici responsabili informazioni rilevanti per l'attività svolta e consente l'attivazione del processo di controllo**».

Il reporting all'interno del sistema di programmazione e controllo della gestione è **costituito da un sistema strutturato di rendiconti denominati report con i quali si comparano gli obiettivi prefissati con i risultati raggiunti**.

Il sistema di reporting, da un lato, **raccoglie e produce dati ed informazioni aventi natura contabile ed extra-contabile e, dall'altro lato, trasmette i dati e le informazioni nella forma di report ai responsabili dei processi decisionali**.

Il sistema di reporting

Il sistema di reporting risponde ad una **duplice finalità**:

1. permette la **verifica puntuale del comportamento e delle azioni aziendali** al fine di valutarne la conformità rispetto a quanto programmato. Si tratta in questo caso di **reporting informativo**;
2. consente la **misurazione delle performance manageriali** e l'individuazione delle responsabilità circa il grado di raggiungimento dei risultati. Si tratta in questo caso di **reporting valutativo** delle performance.

Il sistema di reporting

Il sistema di reporting per poter assolvere in modo efficiente ed efficace le proprie finalità deve rispondere alle seguenti **caratteristiche nel trattamento delle informazioni:**

- **Rilevanza**, intesa come evidenziazione delle **informazioni utili e necessarie** per attivare il processo decisionale.
- **Selettività**, intesa come la capacità del sistema di **produrre e trasmettere l'informazione giusta** al soggetto responsabile del centro decisionale. L'abbondanza di dati e di informazioni richiedono sistemi di reporting idonei a svolgere l'attività di **selezione dei dati e dell'informazione prima di procedere alla trasmissione** degli stessi.
- **Tempestività**, intesa come la capacità del sistema di svolgere le proprie funzioni nei **tempi utili per il supporto dei processi decisionali**.

- Al sistema di programmazione e di controllo della gestione si possono affiancare anche sistemi più evoluti di misurazione delle performance aziendali e sistemi di programmazione e controllo della qualità.
- La **performance è il valore che assume in un determinato momento una determinata variabile aziendale. Il risultato o l'obiettivo raggiunto** costituiscono una performance: il numero di servizi erogati in un determinato intervallo temporale (ad esempio il numero viaggi effettuati con furgoni e camion).
- La performance, in relazione alla natura della variabile cui fa riferimento, **può avere natura contabile ed extra-contabile.**
- Se ha **natura contabile** richiama aspetti della gestione espressi nelle dimensioni **economica e finanziaria**; se ha **natura extra-contabile** richiama aspetti della gestione espressi in **altre dimensioni**, come ad esempio la **qualità** del servizio prodotto/erogato.

- **La misurazione delle performance avviene, di norma, attraverso degli strumenti manageriali denominati indicatori.**
- **L'indicatore è uno strumento con cui si attribuisce un valore ad una determinata variabile.**
- **Le variabili che di norma vengono monitorate sono le cosiddette “variabili critiche” ossia quelle il cui monitoraggio l'azienda ritiene significative per il governo aziendale.**

L'indicatore può essere espresso:

- da un **rapporto tra due elementi** (o due variabili) → **indicatore quoziente**;
- da una **differenza tra due elementi** (o due variabili) → **indicatore margine**;
- da una **formula matematica** e/o da un **algoritmo**;
- da un **valore assoluto**, come ad esempio il numero di viaggi effettuati giornalmente.

L'utilizzo degli indicatori è parte integrante del sistema di programmazione e di controllo della gestione.

La dimensione della qualità ha assunto grande rilievo in un contesto ambientale estremamente competitivo e globale come quello che caratterizza, oggi, il sistema d'azienda.

La qualità può essere intesa sotto una **duplice veste**:

- 1. la certificazione della qualità, ossia la definizione all'interno dell'azienda di procedure**, spesso rispondenti a determinate normative o a determinati standard internazionali, **che devono accompagnare i processi aziendali di produzione ed erogazione dei servizi**. Si pensi per esempio alle strutture logistiche in cui la certificazione di qualità è relativa al processo di produzione del servizio.

2. la soddisfazione del cliente.

- Da un punto di vista economico aziendale, si fa riferimento alla seconda ipotesi della qualità, essendo **maggiormente legata al governo aziendale** ed al finalismo della combinazione aziendale stessa.
- La qualità intesa come soddisfazione del cliente **richiede, come punto di partenza, l'identificazione delle variabili critiche percepite dal cliente:** sono variabili critiche tutte quelle **caratteristiche tangibili ed intangibili che il cliente attribuisce al bene/servizio, nella formulazione del proprio apprezzamento.**

CRM

- **La soddisfazione del cliente è un tema estremamente vasto che ha forti implicazioni gestionali** all'interno delle aziende. Soddisfare il cliente significa, infatti, **conoscere in anticipo i bisogni** per progettare un servizio tagliato sulle sue esigenze, ma significa altresì **differenziare il servizio in base alle diverse tipologie di cliente**.
- A questo riguardo assume rilievo il tema del **CRM — Customer Relationship Management**— volto a sviluppare all'interno delle combinazioni aziendali un **sistema di strumenti di ascolto e di gestione delle relazioni con la clientela**.
- Il CRM inteso come gestione delle relazioni con la clientela **si estrinseca essenzialmente lungo due direttrici**:
 1. **l'ascolto del potenziale cliente**, allo scopo di comprenderne in anticipo la domanda potenziale sulla quale costruire l'offerta di servizi;
 2. **la segmentazione del servizio, ossia la differenziazione dello stesso** in base a diverse tipologie di clientela.

- Per favorire l'avvio di politiche rivolte al miglioramento della qualità può essere utile la definizione di un **percorso verso la qualità** che può aiutare il top management a **definire in modo chiaro e sistematico gli step necessari per sviluppare processi e prodotti che soddisfino pienamente i bisogni dei clienti.**
- A questo proposito **uno degli strumenti più utilizzati nella pratica** aziendale per definire il percorso verso la qualità è rappresentato dal **“The quality planning road”** elaborato dallo studioso J.M. Juran.

Il percorso si articola in varie fasi:

- identificazione della tipologia di clienti;
- identificazione dei bisogni dei clienti;
- definizione delle caratteristiche dei beni/servizi;
- progettazione dei beni/servizi;
- definizione del processo produttivo/erogativo dei beni/servizi.

- **La qualità** per poter contribuire al governo dell'azienda **deve essere misurabile.**
- La misurazione della qualità passa dalla preliminare **individuazione delle variabili che costituiscono la dimensione qualitativa** del bene/servizio
- Le variabili sono **legate alle caratteristiche** del bene o del servizio, alla **natura** dello stesso e alle **attività che ne consentono il processo di produzione/erogazione** in senso economico.
- Le variabili possono essere diverse e tra loro più o meno collegate.
- **La misurazione** della qualità conduce alla determinazione di **due dimensioni**, tra loro strettamente correlate: la **qualità prodotta** e la **qualità percepita.**

La qualità

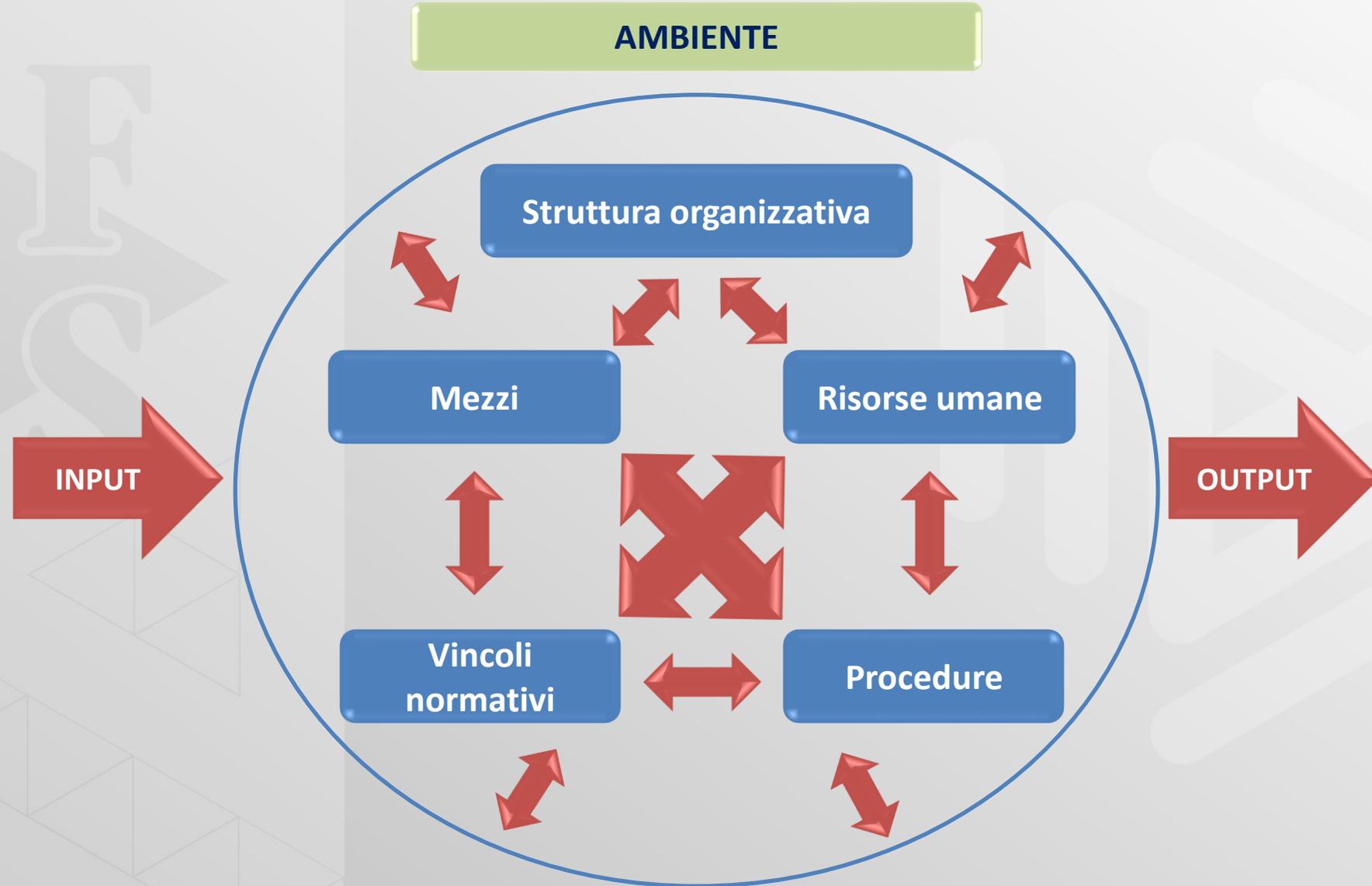
- La **qualità prodotta** è data dai **valori che l'azienda attribuisce**, attraverso il sistema di programmazione e controllo della qualità, alle variabili qualitative definite e rappresenta la base sulla quale **l'azienda formula un proprio giudizio sulle caratteristiche qualitative del servizio** prodotto/erogato.
- La qualità **prodotta** è strettamente **correlata alle caratteristiche aziendali** ed al contesto ambientale in cui l'azienda stessa è inserita.
- La **qualità percepita** è sintetizzata nel **grado di soddisfazione espresso dal cliente** che ha fruito del bene/servizio.
- La qualità **percepita** è strettamente **correlata al background** in termini culturali, di esperienza, di conoscenza e di aspettative **del cliente** fruitore del bene/servizio.

Obiettivo dell'azienda è avvicinare la qualità prodotta alla qualità percepita, sia attraverso interventi mirati al miglioramento delle caratteristiche di produzione/erogazione del servizio, sia attraverso attività di "educazione" e di orientamento del cliente fruitore del servizio. La formulazione di un giudizio di insoddisfazione può essere dovuta:

- 1. all'inadeguatezza delle caratteristiche del bene/servizio rispetto alle aspettative;**
- 2. all'impreparazione del cliente non in grado di apprezzare a pieno le caratteristiche positive del bene/servizio fruito.**

Il sistema di programmazione e di controllo della qualità segue la stessa logica del sistema di programmazione e di controllo della gestione → alle variabili quantitative (relative ai volumi di attività ed economico/finanziarie) si sostituiscono le variabili qualitative che contraddistinguono l'attività aziendale e/o il servizio prodotto/erogato.

La qualità



- <https://www.youtube.com/watch?v=93D08zoBO0Y>
- (Colombo Design, maniglie)

- <https://www.youtube.com/watch?v=VD7AgfMrTs>
- (Rancilio, macchine da caffè)

- La gestione del processo coinvolge la pianificazione e l'amministrazione delle attività necessarie per **attivare un alto livello di performance in un processo ed identificare le opportunità per migliorare la qualità e la performance operativa.**
- **Ogni performance del processo fluttua intorno ad un certo livello medio.** Condizioni anomale causano uno scostamento da questo standard. La **rimozione delle cause di queste condizioni anomale è l'essenza del controllo.** Il miglioramento significa portare la performance ad un nuovo livello.

- Toshiba nel 1946, Matsushita Electric nel 1950 e Toyota nel 1951 intrapresero per primi i programmi di miglioramento continuo.
- Toyota, pioniera del just-in-time, dimostrò che un'impresa può produrre efficientemente con zero difetti.
- Con il JIT si introdusse in Giappone la filosofia del miglioramento, conosciuta come kaizen

IL KAIZEN

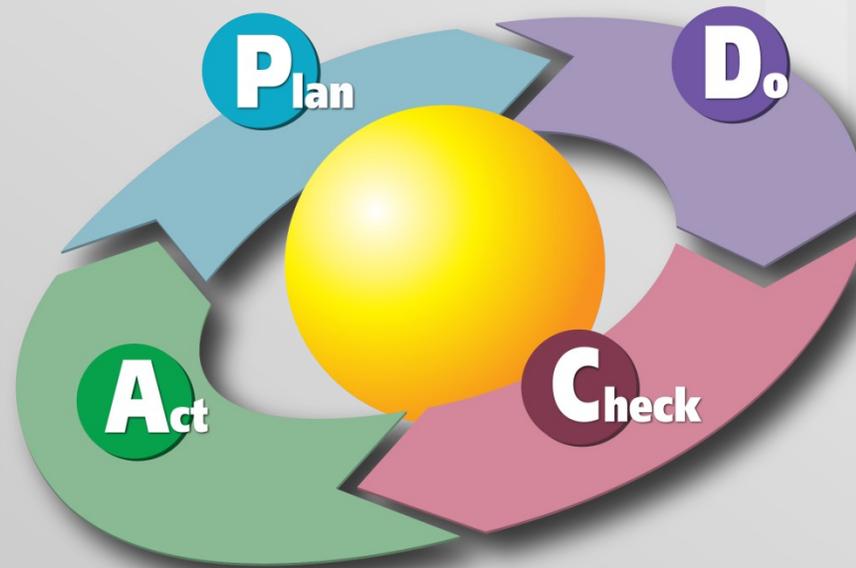
- Il kaizen si focalizza su **piccoli, graduali e frequenti miglioramenti** nel lungo termine, con il minor investimento finanziario e la partecipazione di tutti nell'organizzazione.
- Il Kaizen è una **filosofia**, un modo di vita, che riassume tutte le attività aziendali.
- I miglioramenti riguardano **tutte le aree aziendali e tutte le persone all'interno dell'organizzazione.**
- Il primo e più importante concetto del Kaizen è il miglioramento della **“qualità” delle persone.**

Cosa occorre per il miglioramento continuo

- **Prevenzione:** agire non solo quando sorge il problema, essere proattivi
- **Continuità** dell'attività di miglioramento
- La **partecipazione** ed il **coinvolgimento** nei progetti di miglioramento sono diffusi
- Prevalle la **mentalità statistica**
- **Rapporti chiari con i fornitori**, visti come partner
- **Cultura del confronto**
- **Coinvolgimento di tutto il personale**

Il ciclo di Deming

- Il ciclo di Deming si focalizza sia sui miglioramenti continui a breve termine che sull'apprendimento dell'organizzazione a lungo termine.
- È basato sulla premessa che **il miglioramento proviene dall'applicazione della conoscenza.**



Miglioramento continuo

- <https://www.youtube.com/watch?v=SjVHsU1AXAo>
- (Blu Comfort)
- https://www.youtube.com/watch?v=IR_th9239GA
- (Julio Velasco, Performance Strategies)

La ruota di Deming - PDCA

- **Plan:** pianificare prima di iniziare le attività
- **Do:** fare ciò che si è deciso
- **Check/study:** verificare i risultati, confrontandoli con ciò che è stato pianificato
- **Act:** mantenere, standardizzare o ripetere il ciclo PDCA



- Decisioni basate su dati di fatto:
 - ✓ Se non si misura non si può controllare
 - ✓ Se non si può controllare non si può gestire
 - ✓ Se non si può gestire non si può migliorare
 - ✓ Se non si può migliorare si mettono a rischio stabilità e competitività

Gli strumenti statistici e il Miglioramento

- Il monitoraggio deve essere messo in atto dai diretti responsabili di processo
- Il *kaizen* si focalizza sull'analisi delle cause che determinano i problemi, permettendo così di provvedere alla individuazione di interventi di miglioramento
- Da qui l'esigenza di **conoscere e utilizzare gli strumenti statistici**, che possono essere molto utili per supportare le decisioni manageriali

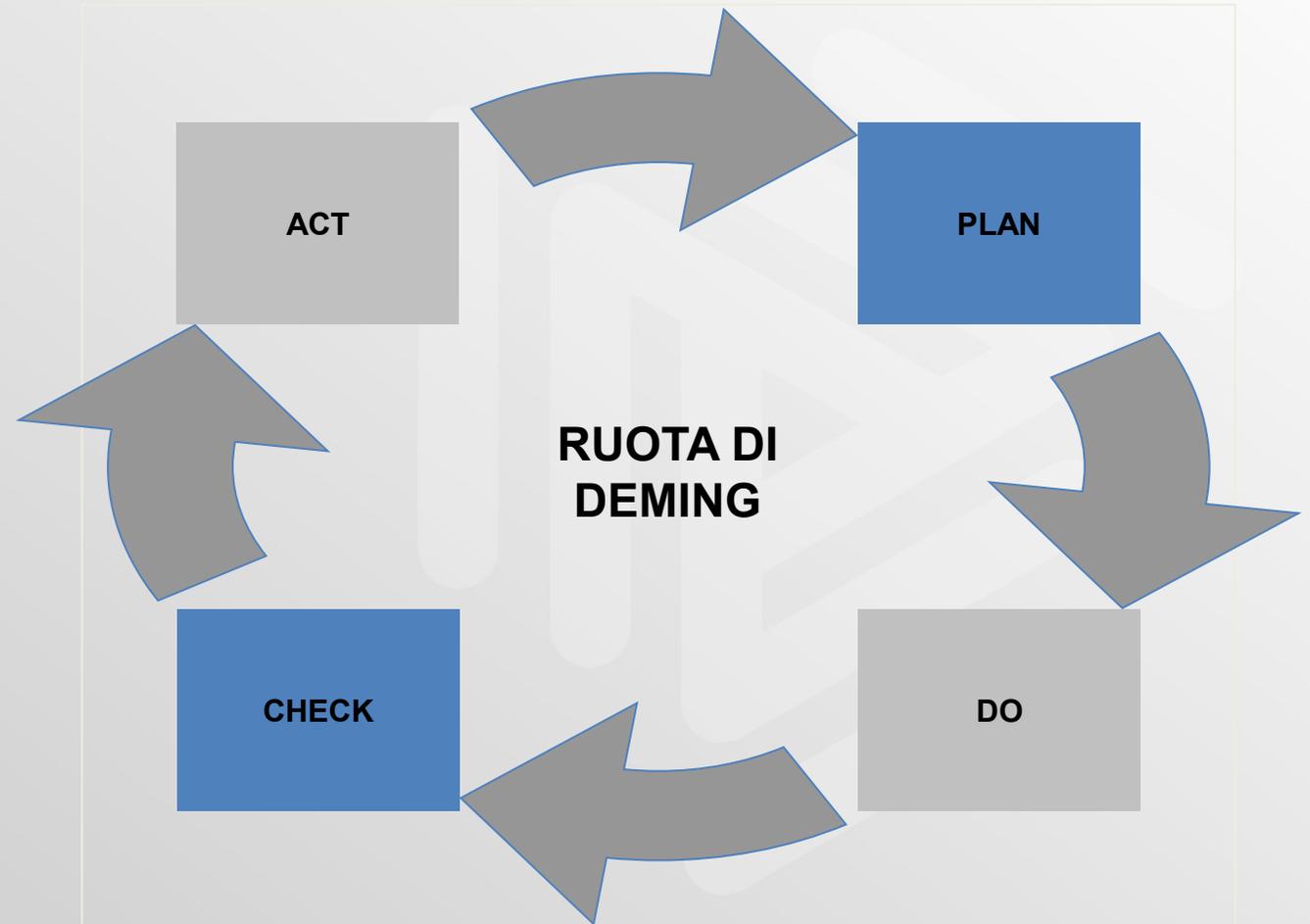
Misurare per migliorare

- Il miglioramento continuo si persegue efficacemente con il **rigore della disciplina ed il supporto di adeguate metodologie.**
- **Non si può parlare di miglioramento se non si misura e se non si è in grado di confrontare i risultati ottenuti in un dato momento rispetto a quelli ottenuti in momenti precedenti**
- **Indicatori e strumenti statistici** possono supportare l'analisi dei problemi

Gli strumenti statistici

Consentono di:

- avere una **visione oggettiva** della situazione
- rendere **operative** le fasi del PLAN e del CHECK della ruota di Deming
- avere **supporto nelle decisioni**
- avere **supporto nell'analisi dei problemi** per:
 - Ridurli
 - Indagare le cause



Vantaggi

1. le decisioni sono prese in modo razionale sulla base di dati oggettivi;
2. i dati raccolti consentono di ottenere informazioni utili per l'organizzazione;
3. è più facile dimostrare l'efficacia delle decisioni prese

COINVOLGIMENTO RISORSE UMANE

“La qualità la fa chi lavora”

- **La qualità del prodotto/servizio è determinata in gran parte dalle capacità e attitudini del personale**
 - **Il coinvolgimento e la responsabilizzazione portano alla creazione di valore**
 - **Le risorse devono essere addestrate, motivate e consapevoli rispetto agli obiettivi aziendali**
- Presupposto per il miglioramento dei processi è il pieno coinvolgimento delle risorse umane.
- Ogni dipendente può contribuire attivamente al miglioramento continuo dei processi