

A.1.5 Le attività di controllo

Tipologie ed integrazioni con i rischi

Il Sistema di Controllo Interno (SCI) è costituito dall'insieme degli strumenti e delle regole, informative e organizzative, operanti allo scopo di consentire sia preventivamente sia a consuntivo l'indirizzo e il monitoraggio delle performance aziendali in relazione al perseguimento degli obiettivi definiti dall'Alta Direzione

- Il “controllo” può essere inteso in due accezioni apparentemente contrapposte:
 - i. Controllo come “**contre-role**”, ovvero basato su una contrapposizione di interessi, che comporta **ispezione, verifica, vigilanza, azione vessatoria**
 - ii. Controllo come “**to control**”, ovvero basato sul principio della delega, che comporta **guida, governo, indirizzo**
- Il SCI sottende sempre entrambe le accezioni

Le attività di controllo

- **Politiche e procedure per assicurare adeguate risposte al rischio**
- Si tratta di politiche e procedure che **contribuiscono ad assicurare che le risposte ai rischi**, al pari di ogni direttiva della Società/Ente, **siano realizzate.**
- **Si attuano in tutta l'organizzazione**, a tutti i livelli e in tutte le funzioni
- **Gli obiettivi devono essere controllati in modo continuativo** e mediante FCS (Fattori Critici di Successo)

Il fabbisogno di controllo: gli obiettivi

Gli **obiettivi** attribuibili a qualunque SCI sono riconducibili a **3 categorie generali**:

- 1. Economicità delle operazioni di gestione**, la quale implica: **efficacia** nel raggiungimento degli obiettivi economici; **efficienza** in termini di minor consumo di risorse per il perseguimento degli obiettivi

- 2. Attendibilità del Sistema Informativo Aziendale in quanto il SIA costituisce il presupposto di conoscenze che supportano il sistema delle decisioni aziendali (SIA come supporto alle decisioni), e perché, inoltre, alimenta la produzione di report oggetto di valutazione autonoma (SIA come supporto alla redazione del bilancio e di altre informative esterne)**

- 3. Conformità alle normative:** nello svolgimento delle operazioni di gestione occorre che siano **rispettate le normative applicabili siano esse di provenienza legislativa** (civilistica, fiscale, penale, ambientale, sicurezza su lavoro, privacy, normative di prodotto/settore, ecc.) siano esse **appartenenti a sistemi “volontari”** (certificazione qualità, norme etiche, ecc.)

Gli elementi costitutivi del SCI

ELEMENTI CHE COMPONGONO IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO	FABBISOGNO DI CONTROLLO OBIETTIVI DI:		
	economicità	attendibilità	conformità a normative
CONTROLLI INFORMATIVI	CONTROLLI INTERNI DEL SOTTOSISTEMA		
CONTROLLI ORGANIZZATIVI			

Gli elementi costitutivi del SCI

- Gli elementi costitutivi del SCI sono rappresentati da **strumenti/soluzioni di carattere informativo** (sistemi di raccolta, rilevazione, elaborazione e reporting delle informazioni aziendali) **ed organizzativo** (ruoli, responsabilità, autorità, ...)
- Il SCI si fonda su **due dimensioni: informativa e organizzativa**, complementari rispetto al perseguimento degli scopi del SCI.
- **Il SCI può essere suddiviso in sottosistemi**, riconducibili a sottosistemi aziendali (che possono coincidere **con le unità organizzative, i processi, o altre forme di combinazione aziendale come ad esempio il controllo interno delle operazioni di fatturazione, degli ordini di acquisto, di carico a magazzino, di selezione del personale..**)

Le dimensioni dei controlli

DIMENSIONE INFORMATIVA

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

Le dimensioni dei controlli

DIMENSIONE ORGANIZZATIVA

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

Adeguata documentazione

Attributi Rilevati

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

Adeguata documentazione

**Numerosità
delle
informazioni
Raccolte**

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

Adeguata documentazione

Provenienza delle informazioni

Le informazioni (evidenze) confrontabili **possono essere di provenienza diversa:**

- Rilevazioni **interne** all'azienda
- Rilevazioni **esterne** all'azienda
- Rilevazioni **desunte dall'osservazioni diretta** della realtà aziendale (osservazione fisica).

In funzione della loro provenienza, **le informazioni possiedono una diversa qualità persuasiva ovvero grado di "efficacia probatoria"** (in misura crescente per le rilevazioni esterne e ancora di più per quelle derivanti dall'osservazione diretta della realtà).

Adeguata documentazione

Delimitazione delle informazioni

Gli insiemi di informazioni devono essere chiusi, ovvero delimitati, circoscritti (deve esserci il **ragionevole convincimento che un insieme di informazioni contenga tutti gli elementi che lo compongono**)

La delimitazione **può essere effettuata con modalità diverse: fisica**, basata sulla numerazione sequenziale, **temporale** (ovvero basata su limiti cronologici), **derivata da somme e totali** (riconciliazioni).

Suddivisione dei compiti (segregation of duties)

<p>Corretta autorizzazione per tutte le operazioni (controlli preventivi o preventive controls)</p>	<p>La corretta autorizzazione per tutte le operazioni è tipicamente perseguita mediante le definizione di procedure di autorizzazione generale o specifica:</p> <ol style="list-style-type: none">1. autorizzazione generale, ovvero una politica che l'organizzazione deve seguire con referimento a operazioni ricorrenti della medesima specie; ne sono esempio i listini prezzo, i limiti di fido attribuiti ai clienti, i livelli di riordino automatico per le scorte di magazzino;2. autorizzazione specifica, ovvero una direttiva da seguire con referimento ad una singola operazione e formulata proprio in relazione a quel caso specifico (es. autorizzazione alla acquisto di un macchinario).
--	--

Suddivisione dei compiti (segregation of duties)

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

Suddivisione dei compiti (segregation of duties)

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

Suddivisione dei compiti (segregation of duties)

**Controlli
indipendenti
sulle
prestazioni
effettuate
(controlli
successivi
o detective
controls**

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

Suddivisione dei compiti (segregation of duties)

**Controlli
indipendenti
sulle
prestazioni
effettuate
(controlli
successivi
o detective
controls**

**l'indipendenza del controllo può essere ottenuta
tipicamente attraverso:**

- **la suddivisione delle mansioni** (controlli indipendenti di personale interno)
- **il coinvolgimento di soggetti esterni** (altre imprese e professionisti)
- **il ricorso a controlli interni automatizzati** nei sistemi computerizzati

processi di comunicazione

Progettare adeguati processi di comunicazione significa quindi:

- **definire contenuti, tempi e modalità** tecniche di flusso delle informazioni
- **definire responsabilità** in merito alla predisposizione, archiviazione, trasmissione, ricevimento delle informazioni.

L'ambiente Organizzativo (o ambiente di controllo)

L'ambiente di controllo consiste nelle azioni, politiche e procedure che riflettono l'attitudine generale del soggetto economico, dell'alta direzione e dei responsabili di unità organizzative in relazione all'importanza del sistema di controllo interno.

Gli elementi tipici dell'ambiente di controllo sono 7: i primi 3 punti attengono ai livelli direzionali/manageriali mentre i punti da 4 a 7 trovano applicazioni anche a livello di processi operativi

**L'ambiente
organizzativo
(o ambiente di
controllo)**

Elementi tipici

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

Controllo: elementi, attività, obiettivi

Elementi del SCI	Obiettivi di attendibilità (A)				
	esistenza	completezza	Diritti e obblighi	Valutazione e misurazione	Presentazione e informativa
Rischi di errore (B)					
Controlli informativi (C)					
Adeguata documentazione					
Numerosità degli attributi rilevati					
Delimitazione delle informazioni					
Controlli di dettaglio					
Controlli organizzativi(D)					
Suddivisione dei compiti					
Processi di comunicazione					
Ambiente organizzativo (o di controllo): <ul style="list-style-type: none">• Ruoli, responsabilità, deleghe• Competenze• Sistema premiante• Stile di direzione• Integrità					
Affidabilità dei controlli (E)					
Rischio di controllo (F)					

Supponiamo di esaminare i punti di controllo con riferimento al processo di gestione dei resi di merce, in relazione alle due fasi di:

1. Richiesta di reso
2. Approvazione del reso ed autorizzazione alla spedizione

Richiesta di reso

- La richiesta di reso del cliente **deve essere in forma scritta e deve essere numerata** all'atto delle emissione da parte dell'agente
- La richiesta di reso **deve operare una classificazione per tipologia di problema** (merce e/o packaging difettosi, grave ritardo nella consegna, ecc.)
- Il **controllo preventivo** degli agenti deve essere **finalizzato alla verifica di legittimità della richiesta** del cliente
- Il **sistema di incentivazione** degli agenti deve essere **coerente con gli obiettivi di gestione dei resi**

Approvazione del reso e autorizzazione alla spedizione

- **Il modulo di autorizzazione al reso deve operare una classificazione per tipologia di problema (merce e/o packaging difettosi, grave ritardo nella consegna, ecc.)**
- **Il sistema di incentivazione del responsabile commerciale deve essere coerente con gli obiettivi di gestione dei resi**
- **L'approvazione del responsabile commerciale deve seguire criteri specifici (discriminando cliente nuovo, affidabile, tipologia di prodotti, valore del reso ecc.)**

Il modello controlli/obiettivi

Obiettivi di attendibilità

	Fabbisogno di controllo → obiettivi di:		
	economicità	attendibilità	Conformità a normative
Vulnerabilità			
Affidabilità del SCI : <ul style="list-style-type: none">• Controlli informativi• Controlli organizzativi			

Si tratta della valutazione dei rischi significativi di errore/frode in termini di economicità, attendibilità del sistema

Alcuni suggerimenti per partire

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

A.1.6 - Informazione e comunicazione nei sistemi di controllo interno

Adeguatezza e tempestività

Il sistema di controllo interno

Per gestire l'Azienda e dirigerla verso il perseguimento dei suoi obiettivi è **necessario che le informazioni rilevanti siano ampiamente comunicate, diffuse e condivise a tutti i livelli aziendali in modo tempestivo, accurato e completo** e possano costituire il riferimento per il processo decisionale e operativo.

Il sistema di controllo interno

- **L'insieme delle informazioni utilizzate, prodotte ed elaborate dall'azienda nell'esecuzione dei processi aziendali, delle modalità con cui esse sono gestite e delle risorse, sia umane, sia tecnologiche, coinvolte costituiscono il sistema informativo aziendale.**
- **Il sistema informativo deve garantire l'integrità, la disponibilità e la riservatezza delle informazioni gestite**

Sistemi informativi: struttura

- a. L'organizzazione **ottiene o genera e utilizza informazioni rilevanti e di qualità** per sostenere il funzionamento del sistema di controllo interno
- b. L'organizzazione **trasmette le informazioni interamente**, includendo anche obiettivi e responsabilità necessari per supportare il funzionamento del controllo interno
- c. L'organizzazione **comunica con le parti esterne**, per le questioni che riguardano il funzionamento del controllo interno

a) Raccolta e distribuzione delle informazioni

b) Sistemi informativi

c) Comunicazione interna ed esterna

Sistemi informativi: finalità

- Sistemi informativi: **consentono di identificare, raccogliere e diffondere i dati aziendali necessari** alla gestione e al controllo delle attività e alla predisposizione delle informative di bilancio.
- I sistemi **sono progettati anche per supportare l'attuazione di iniziative legate alle strategie aziendali** e i sistemi devono essere integrati con l'attività operativa aziendale (Enterprise Resource Planning – ERP), consentendo di controllare i processi e di seguire e registrare in tempo reale le transazioni, permettendo spesso di automatizzare molte operazioni.

- **Le informazioni rilevanti interne ed esterne devono essere tempestivamente identificate, raccolte, elaborate e comunicate all'interno dell'organizzazione.**
- **Le informazioni generate devono presentare un adeguato livello di qualità, ovvero devono essere tempestive, aggiornate, accurate, complete, accessibili, verificabili e protette.**

Le informazioni: flussi e finalità

- **Ottenimento di informazioni** dall'esterno e dall'interno e **trasmissione alla direzione** dei necessari rendiconti
- Trasmissione di **informazioni dettagliate e tempestive** alle **persone più idonee**
- **Sviluppo o modifica dei sistemi informativi** sulla base di un piano strategico mirato
- **Supporto della direzione** allo sviluppo dei necessari sistemi informativi

La comunicazione

La comunicazione **serve a rendere disponibili le informazioni necessarie** per adempiere alle responsabilità relative al sistema di controllo interno. La comunicazione è **rivolta sia all'interno che all'esterno dell'organizzazione.**

Comunicazione interna

È importante che sia effettuata la comunicazione top down a tutto il personale sull'importanza e gli aspetti peculiari del sistema di controllo interno, sui ruoli e le responsabilità connessi e che siano operativi i flussi di comunicazione bottom up di informazioni rilevanti (ad es. la comunicazione tra il management e il CdA e i suoi comitati).

Comunicazione esterna

- **Sono importanti sia le informazioni in entrata** (ad es. informazioni sui rischi e i controlli interni da parte dei revisori esterni, dei clienti e fornitori) **che quelle in uscita** (ad es. le comunicazioni ai soci, agli stakeholders, ai business partners, alle Autorità di vigilanza, agli analisti finanziari ...)
- **Deve esistere anche un canale di comunicazione dedicato che garantisce in forma anonima o confidenziale la ricezione di informazioni**, sia dall'interno dell'azienda che dall'esterno, su problematiche/carenze del sistema di controllo interno (ad es. i canali di ***whistle-blowing***).

- **Efficacia** con la quale vengono comunicate le **mansioni** e le **responsabilità** di controllo dei singoli addetti
- **Istituzione di canali** di comunicazione **per riferire** presunte irregolarità
- **Disponibilità della direzione** ad ascoltare i suggerimenti del personale
- **Adeguatezza** della comunicazione attraverso l'intera organizzazione

La comunicazione: caratteristiche

- **Completezza e tempestività** delle informazioni e loro disponibilità in **misura sufficiente**
- **Esistenza ed efficacia dei canali informativi** per trasmettere a clienti, fornitori e altri soggetti esterni informazioni sulle **mutate esigenze della clientela**
- **Misura in cui i soggetti esterni sono stati messi al corrente dei principi etici dell'azienda**
- **Azioni di *follow up* opportune e tempestive** intraprese dalla direzione **in seguito a segnalazioni**

Il revisore deve acquisire una comprensione del sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi correlati:

- **alle operazioni di gestione rilevanti per il bilancio** (acquisti, vendite, gestione dei magazzini..)
- **alle procedure utilizzate per rilevare e registrare le operazioni** da riportare in bilancio
- **alle registrazioni contabili, alle informazioni di supporto e agli specifici conti** di bilancio utilizzati per rilevare e registrare elaborare informazioni

Il revisore deve acquisire una comprensione del sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi correlati:

- **al modo in cui i sistemi informativi recepiscono eventi diversi dalle operazioni che sono comunque rilevanti ai fini del bilancio**
- **ai controlli relativi alle scritture contabili, comprese quelle utilizzate per la registrazione di operazioni e scritture di rettifica non ricorrenti**

- **Il revisore deve comprendere le modalità con cui l'impresa comunica i ruoli, le responsabilità e gli aspetti significativi, riguardo alla predisposizione dell'informativa finanziaria. Deve comprendere inoltre le modalità di comunicazione:**
- **tra la direzione e i responsabili delle attività di governance**
- **rivolte all'esterno dell'impresa, ad esempio la comunicazione con le autorità di vigilanza, gli analisti finanziari...**

Una efficace comunicazione di ruoli, responsabilità e altri aspetti riguardanti la predisposizione del bilancio è funzionale sia alla qualità del bilancio che alla prevenzione e identificazione di errori significativi.

A.1.7 Monitoraggio nel sistema di controllo interno

Monitoring activities

Monitoraggio: obiettivi dell'analisi

- 1. specificare gli obiettivi** e gli elementi che costituiscono il sistema di controllo interno
- 2. il sistema di controllo deve essere adeguato al monitoraggio dei rischi interni/esterni** all'azienda
→ coerenza tra affidabilità dei controlli e vulnerabilità dei processi
- 3. specificare i ruoli dei diversi organi - interni/esterni -** allo scopo di consentire una efficace progettazione e monitoraggio dei controlli interni

- **Le linee guida sul controllo interno sono contenute in testi prodotti per varie finalità** (principi professionali, codici di autodisciplina, norme di legge nazionali) e **non è facile farne un esame coordinato.**
- Principi in tema di controllo interno
- Principi inerenti la comunicazione ai mercati finanziari
- Principi inerenti il ruolo di specifici organi di controllo
- Principi in tema di responsabilità e di reati

Standards e normative in tema di controllo interno

<i>Standards professionali in tema di controllo interno e risk management</i>	<ul style="list-style-type: none">• C.o.S.O. Internal Control Integrated Framework (1992)• C.o.S.O. Internal Control Integrated Framework (aggiornamento 2013)• C.o.S.O. Enterprise Risk Management Framework (2004)• C.o.S.O. Enterprise Risk Management Framework (aggiornamento 2011)• C.o.S.O. Enterprise Risk Management Framework (aggiornamento 2017)
<i>Codici di Corporate Governance</i>	<ul style="list-style-type: none">• FRC (Financial Reporting Council), The Combined Code on Corporate Governance• FRC (Financial Reporting Council), Internal Control. Revised Guidance for Directors on the Combined Code; (cd. Codice Turnbull)• Comitato per la Corporate Governance (Borsa Italiana), Codice di autodisciplina
<i>Normative internazionali</i>	<ul style="list-style-type: none">• Sarbanes Oxley Act (2002)• PCAOB, Auditing Standard No. 2, <i>An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements</i>, (2004)• Framework for Evaluating Control Exceptions and Deficiencies (2004)
<i>Normative nazionali</i>	<ul style="list-style-type: none">• Legge 262/2005 (“Tutela del risparmio”)• Legge 231/2001 (“Responsabilità amministrativa delle società”)

Adeguatezza del S.C.I. nella revisione contabile

Obiettivo dell'impresa:
predisporre un bilancio che non contenga errori o frodi

Rischio intrinseco:
eventi che potrebbero portare ad errori nel
bilancio

Rischio di controllo:
controlli configurati per mitigare gli errori

Rischio di
errori
significativi

Bassa

esposizione al rischio

alta

1. IDENTIFICAZIONE DEL RISCHIO

Quali rischi, non attenuati dai controlli interni, potrebbero portare ad un errore significativo in bilancio?

2. Valutazione della configurazione del controllo

I controlli sono in grado di prevenire in modo efficace, individuando e correggendo errori significativi nella fase 1?

no

3 - 4 valutare la messa in atto dei controlli e documentare l'operazione. Esistono controlli e l'impresa ne fa uso?

no

si

Comunicare le carenze significative nel controllo alla direzione e ai responsabili delle attività di governance

Documentare i risultati e le conclusioni raggiunte

- **valutazione del rischio gestionale e monitoraggio** sono a pieno titolo **parti integranti del sistema di controllo** ma costituiscono, anche e soprattutto, **veri e propri principi che devono orientare la progettazione e verifica degli elementi che lo compongono**

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

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

Monitoring activities

- **Principi sul monitoraggio del Co.S.O. Report:**

16. The organization selects, develops, and performs **ongoing and/or separate evaluations** to ascertain whether **the components of internal control are present and functioning.**

17. The organization **evaluates and communicates internal control deficiencies** in a timely manner to those parties responsible **for taking corrective action**, including senior management and the board of directors, as appropriate.

Monitoraggio (Monitoring)

- **Identificare strumenti di AUDIT per verificare in continuo ed eventualmente riallineare il Sistema (setting)**
- **L'efficacia di tutte le componenti del sistema di controllo deve essere monitorata attraverso:**
 - **Attività di monitoraggio continuo**
 - **Valutazioni indipendenti**
 - **Una combinazione delle due**

Monitoring: costituisce le **attività di monitoraggio per verificare adeguatezza di progettazione e operatività di tutti gli elementi del sistema di controllo**, con la precisazione che esso **può avvenire mediante processi di valutazione:**

- **continua** (ongoing monitoring activities)
- **separata** (separate evaluation)

Monitoraggio «ongoing»

I processi di valutazione continua (ongoing monitoring activities) sono momenti di valutazione dinamica e in real-time incorporati nei normali e ricorrenti processi manageriali

- I processi di valutazione separata (separate evaluation) rappresentano momenti di valutazione discontinua che avvengono periodicamente (ad es. tramite la funzione di Internal Audit)
- Identificano situazioni anomale successivamente al verificarsi degli eventi (risulta quindi critico definire la frequenza temporale di analisi, allo scopo di evitare ritardi significativi nella individuazione di circostanze critiche)

Il monitoraggio consiste quindi nella verifica continua e periodica dell'efficacia del sistema dei controlli interni e della effettiva operatività dei suoi elementi, al fine di verificare che essi:

- operino secondo gli obiettivi formulati (controlli “operanti”)**
- siano adeguati rispetto ad eventuali cambiamenti intervenuti nella realtà operativa (controlli “aderenti”)**

Informazioni per la valutazione e l'eventuale cambiamento dei controlli interni **provengono** tipicamente da numerose fonti, quali ad esempio:

- **studi dei sistemi di controllo interni esistenti**
- **rapporti della funzione di revisione interna (ove esistente)**
- **rapporti di eccezioni dalle attività di controllo operate**

- **rapporti di “enti di sorveglianza”** (soggetti esterni che hanno compiti di controllo su particolari operazioni aziendali: ODV del mod. 231)
- **feedback dal personale interno**
- **rimostranze di soggetti esterni** (es. clienti, fornitori ... «sportello reclami» e «suggerimenti», «recensioni» on line)

A.2.30 – ISA Italia 610

Utilizzo del lavoro dei
Revisori interni

Oggetto del principio

- Il principio di revisione ISA Italia 610 tratta delle **responsabilità del revisore esterno in caso di utilizzo del lavoro dei revisori interni**. Ciò include:
 - a) l'utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna **al fine di acquisire elementi probativi**
 - b) l'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano **assistenza diretta sotto la direzione, la supervisione e il riesame del revisore esterno**

Limiti di applicazione

- **Non si applica se l'impresa non ha una funzione di revisione interna**
- Se la funzione di revisione interna esiste, **è necessario comunque che il revisore legale:**
 - 1. valuti la rilevanza del lavoro** svolto dagli auditor interni **ai fini della revisione legale**
 - 2. decida di utilizzare o meno tale lavoro** per acquisire elementi probativi, in base alle valutazioni effettuate per la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera (ISA Italia 315)

- **Nel caso di utilizzo del lavoro dei revisori interni, lo svolgimento delle procedure di revisione può indurre il revisore legale a riesaminare la propria valutazione in materia di rischio di errori significativi**
- **Nel momento in cui l'utilizzo del lavoro dei revisori interni consente una nuova valutazione del rischio di revisione, diventa rilevante ai fini dell'intero processo di revisione**
- **Viceversa, il revisore può decidere di non utilizzare il lavoro dei revisori interni quando, in base al suo giudizio professionale, non consente di ridurre il rischio di revisione e quindi non influisce sulle procedure di revisione.**

Revisione legale (esterna)

- L'attività di revisione legale consiste in un **indagine condotta con «scetticismo professionale» sull'informativa finanziaria**
- **L'obiettivo è l'acquisizione degli elementi probativi sufficienti ed appropriati per consentire al revisore di esprimere il proprio giudizio** in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo di riferimento e non contenga errori significativi

Revisione interna

- La revisione interna è **un'attività di verifica e valutazione istituita o fornita come servizio all'impresa.**
- **Gli obiettivi sono stabiliti dalla direzione** e, ove applicabile, dai responsabili della governance
- **Riguardano soprattutto la verifica del raggiungimento di obiettivi operativi e gestionali**

Revisione legale

- La revisione legale è **disciplinata dalla normativa nazionale** contenuta per la maggior parte nel D.Lgs 39/2010 e **dai principi di revisione internazionali (ISA Italia)**
- Il revisore legale deve possedere il **requisito fondamentale di indipendenza nello svolgimento del lavoro**, in quanto responsabile nell'espressione del giudizio sul bilancio.

Revisione interna

- Le **guide di riferimento** della revisione interna sono **indicate dall'organismo internazionale «Institute of Internal Auditors – IIA»**
- Il revisore interno gode di **un certo grado di autonomia ed obiettività** ma la sua **funzione non è indipendente dall'impresa.**

- Gli **obiettivi** della revisione interna e della revisione legale sono **diversi**
- In particolare, gli obiettivi della **revisione interna** variano **in base alla natura e alle dimensioni** dell'impresa, alla sua **strategia** oltre che dalle **richieste della direzione**
- **Alcune modalità** utilizzate per loro conseguimento **possono tuttavia essere analoghe**

Obiettivi della revisione interna

- **monitoraggio del controllo interno:** riesame dei controlli, monitoraggio dell'operatività e indicazioni per il loro miglioramento
- **esame delle informazioni finanziarie e operative**
- **riesame delle attività operative:** economicità, efficienza, efficacia operativa
- **riesame della conformità** a leggi e regolamenti
- **gestione del rischio**
- **governance:** valutare i **processi**, gli **obiettivi** e l'**efficacia della comunicazione societaria**

Internal auditor o controller?

- Il confine tra attività di revisione interna (internal audit) e quella del «*Controller*» è molto sottile
- Il Controller è una **figura complessa** ad alto profilo formativo, le cui **caratteristiche e funzioni** sono **soggette a diverse interpretazioni**.
- In generale **deve saper estrapolare ed elaborare i dati economico-finanziari (e non solo)** correlati con la performance dell'impresa e **utilizzarli per guidare i processi decisionali coordinando le diverse unità aziendali**. In poche parole, è il soggetto responsabile delle attività di monitoraggio delle performance che interpreta e valuta l'attività aziendale.

Attività del Controller

- Il Controller si occupa soprattutto di:
 - Analizzare la contabilità analitica
 - Redigere il rapporto di gestione
 - Analizzare documenti e relazioni
 - Analizzare e controllare l'andamento economico finanziario (andamento delle spese, obiettivi di fatturato e scostamenti)
- **Nel 75% delle aziende** che predispongono un sistema di controllo di gestione è un dipendente interno all'impresa, mentre **circa il 25%** delle aziende (**soprattutto microimprese**) fanno affidamento a un **consulente esterno**

- Lo **scopo primario** della figura preposta per il controllo di gestione è quello di **utilizzare le informazioni e dati** che software e/o macchinari mettono a disposizione **per fornire un solido contributo al raggiungimento degli obiettivi** (patrimoniale, economici e gestionali), **individuati durante la fase di pianificazione**
- Attraverso l'analisi dei dati, il Controller ha la possibilità di **creare degli indicatori con cui monitora i risultati raggiunti e li confronta con quelli programmati**, e qualora ci fossero delle divergenze sarà suo il dovere di **informare chi di competenza per studiare, pianificare e attuare misure correttive** nel tempo più breve possibile.

Controller e controllo di gestione

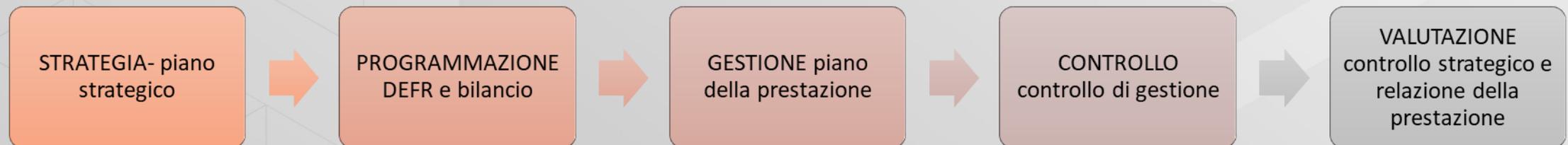
il Controller si occupa di progettare, realizzare e condurre un sistema di controllo di gestione, che include:

- la contabilità analitica;
- la pianificazione strategica;
- i budgets;
- la raccolta dati e consuntivazione;
- i reports;
- le analisi degli scostamenti;
- il calcolo del costo del prodotto o del servizio;
- l'analisi finanziaria.



Obiettivi del controller

- **Definire le strategie** che consentano di **verificare in anticipo** se la **gestione** si svilupperà secondo le linee direttrici pianificate;
- **Elaborare i piani;**
- **Prevedere le performance;**
- **Verificare** sistematicamente **l'analisi degli scostamenti** e quindi osservare la validità del programma di gestione;
- Prendere decisioni e quindi **assumere adeguati provvedimenti correttivi nell'eventualità di disfunzioni gestionali.**



Il «*business controller*»

- **Il Business Controller** è una figura professionale che nelle realtà aziendali moderne ricopre un ruolo cruciale perché è identificato come **il Responsabile del Controllo di Gestione** e, come tale:
 - ha la responsabilità quotidiana della gestione finanziaria
 - **Lavora a stretto contatto con l'area management**, fornendo a quest'ultima strumenti decisionali per pianificare attentamente le risorse
 - **Interagisce con tutte le aree aziendali** (aree finanziarie, dipartimenti di Risorse Umane, Marketing, Operations, Commerciale) con l'obiettivo di conoscere i risultati, analizzarne le differenze rispetto alle attese, elaborare prospetti e comunicare gli obiettivi stabiliti alle funzioni stesse
- **La sua attività, quindi, è trasversale e complessa.**

Il business controller...

- **Raccoglie e analizza i dati** che servono per monitorar e gestire le attività aziendali
- **Verifica la qualità dei dati.** Oltre a controllare la **correttezza dei movimenti finanziari dell'azienda**, il controller deve occuparsi di **verificare che tutte le transazioni rispettino le procedure** aziendali. Deve assicurare **coerenza tra i risultati riportati** da diverse aree aziendali, per **garantire non-ambiguità dei risultati**. Deve **conoscere gli standard internazionali di rendicontazione finanziaria**.
- **Rendiconta i dati.** Il Business Controller **deve periodicamente elaborare rapporti e fare relazioni contabili sulla gestione**. L'obiettivo finale è **redigere un bilancio che possa essere utilizzato per confrontare le previsioni e l'effettivo andamento economico e operativo dell'azienda**.
- **Elabora Budget periodici.** In maniera sistematica, il business controller supporta attivamente il management nella formulazione del budget per l'anno successivo, attraverso un processo di raccolta e di lettura critica degli obiettivi proposti da ciascun manager.

Criticità e limiti

- Nonostante ciò, **purtroppo si tratta di una figura**, nella maggior parte dei casi, **troppo poco valorizzata** all'interno di del contesto aziendale delle PMI, anzi **in alcuni casi non è nemmeno presente**
- **Il tempo e gli investimenti necessari** per implementare determinate tecniche di controllo di gestione, per formare adeguatamente il personale e quindi arrivare ad avere una realtà strutturata, come quella sopra descritta, **costituiscono ostacoli di una certa rilevanza**

- **Un adeguato sistema di controllo di gestione (revisione interna):**
 - **Richiama l'attenzione del management** sulle aree critiche;
 - **Contribuisce a motivare i manager** che hanno potere decisionale;
 - **Permette di prepararsi al meglio e reagire rapidamente** ai cambiamenti.
- L'impresa che dispone di questo sistema può essere maggiormente e tempestivamente in grado di far fronte ai cambiamenti ed agire di conseguenza, in modo da evitare il rischio di default.

Necessità del controllo

- **il controllo di gestione è uno strumento indispensabile, soprattutto per le PMI italiane.**
- **obbliga queste aziende a raccogliere dati precisi sulla loro attività e a dotarsi di strumenti adeguati ad eliminare le inefficienze presenti e a migliorare la propria efficacia**
- **nonostante gli investimenti e i costi connessi, al giorno d'oggi la PMI non può più permettersi di ignorare il controllo di gestione se vuole sopravvivere, in quanto esso rappresenta anche uno dei sistemi per affrontare la ripresa economica e per poter competere in futuro.**

Un esempio concreto: Verisure

- **Il Business Controller in Verisure si occupa della formulazione del budget, del controllo dei costi ma anche della creazione dei report sui risultati commerciali, operativi ed economico-finanziari da comunicare ai vari ruoli di competenza**
- **Ogni giorno, il Business Controller lavora a stretto contatto con il CFO, interagendo con tutti o quasi i dipartimenti dell'azienda e con colleghi di diversi uffici esteri. Il Business Controller è una figura pivotale, rappresentando l'interlocutore principale dell'area finanziaria sia da parte dei colleghi dell'area stessa sia dai colleghi di altri dipartimenti.**
- **Alla base del lavoro di Business Controller c'è il monitoraggio dei processi economico-finanziari, di cui assicura giornalmente la corretta esecuzione. Quando individua criticità, il controller ne favorisce la risoluzione, al fine di garantire una reportistica fedele e rappresentativa.**

- Revisori interni e business controller svolgono un **lavoro che può rivelarsi utile anche ai fini della revisione legale**
- Pur avendo **approccio e finalità diverse**, molte **attività svolte sono infatti sovrapponibili**
- **Il revisore legale, pertanto, non può ignorare tali attività, bensì verificare se e come possano essere utilizzate ai fini della revisione contabile**

Il Revisore legale deve:

- **stabilire se il lavoro dei revisori interni sia adeguato ai fini della revisione contabile**
- **se ritenuto adeguato, deve stabilire in sede di pianificazione l'effetto di tale lavoro sulla natura, tempistica ed estensione delle proprie procedure di revisione**

Criterio di adeguatezza

Per stabilire se il lavoro dei revisori interni è adeguato **il revisore legale deve valutare:**

- l'**obiettività** della funzione interna (lo status posseduto all'interno dell'organizzazione)
- la **competenza tecnica** dei revisori interni (appartenenza a ordini/organismi professionali, formazione e competenze adeguate, aggiornamento e formazione continua)
- se il loro lavoro è svolto con **diligenza professionale** (presenza di attività pianificate, supervisionate riesaminate, procedure scritte)
- se avviene una **comunicazione efficace** tra i revisori interni e i revisori legali (incontri periodici, scambio di informazioni, reportistica messa a disposizione con regolarità)

Il revisore legale deve **considerare e valutare:**

- **Natura e portata del lavoro** svolto dai revisori interni
- **I rischi identificati e valutati di errori significativi** (a livello di asserzioni, classi di operazioni e informativa)
- **Grado di soggettività nella valutazione degli elementi probativi** (indipendenza sostanziale)

L'utilizzo concreto del lavoro svolto dai revisori interni ai fini della revisione suggerisce, in pratica, di concordare anticipatamente alcuni aspetti, tra cui:

- **tempistica e ampiezza del lavoro da considerare**
- **livello di significatività per il bilancio nel suo complesso e di significatività operativa per la revisione legale**
- **metodi da utilizzare per la selezione delle voci**
- **documentazione**
- **procedure di riesame e reportistica**

Utilizzo di uno «specifico lavoro»

Se il revisore legale intende utilizzare ai propri fini uno specifico lavoro già svolto dai revisori interni, deve **preventivamente valutare e svolgere procedure di revisione** su tale lavoro **per stabilirne l'adeguatezza**, come ad esempio:

- **Riesame delle voci** già esaminate dai revisori interni
- **Riesame di altre voci analoghe** (comparazione)
- **Osservazione delle procedure svolte** dai revisori interni

Nel principio ISA Italia 610 è contenuta quindi un **chiara distinzione di regole e linee guida tra:**

- **Valutazione dell'adeguatezza generale del lavoro svolto** dai revisori interni
- **Valutazione dell'adeguatezza di un lavoro specifico svolto** dagli stessi e che il revisore legale ha intenzione di utilizzare

L'utilizzo del lavoro svolto dai revisori interni non può essere superiore al 30% del totale delle ore di revisione preventivate dal revisore legale (Comunicazione CONSOB n. DAC/RM/96003556 del 18 aprile 1996)

Se il revisore legale utilizza ai propri fini il lavoro svolto dai revisori interni (generale o specifico) deve **includere nella documentazione della revisione le conclusioni a cui è giunto in merito:**

- **All'adeguatezza del lavoro svolto dai revisori interni**
- **Alle procedure di revisione svolte su tale lavoro**

Le conclusioni rappresentano il risultato di un processo fondato sull'esame:

- **del lavoro svolto dai revisori interni**
- **della documentazione probante da questi acquisita**
- **da tutte quelle informazioni che consentono al revisore di valutare l'adeguatezza del lavoro svolto, incluse le procedure di revisione eseguite**