

Evoluzione dei principi di revisione e legame con i documenti CoSO

di Alberto Pesenato (*)

I documenti CoSO Report I e III sono indicati quali best practice rispettivamente: per la costruzione di un efficace sistema di controllo interno (SCI) e nella presentazione del «Financial Reporting» nelle «Smaller companies». Questo contributo, oltre a descrivere l'evoluzione avuta dalla revisione legale e dai principi di revisione, tende ad evidenziare quale influenza questi documenti possono avere nella predisposizione dell'intervento del revisore contabile.

Evoluzione storica e riferimenti normativi del ruolo del revisore in Italia

Viene riportato e brevemente commentato di seguito un excursus storico che può dare un'idea generale dell'evoluzione dell'istituto della revisione contabile e del controllo legale dei conti in Italia (1):

- 1) Codice di Commercio 1882;
- 2) R.D.L. n. 1548 del 24 luglio 1936;
- 3) L. n. 1966 del 23 novembre 1939;
- 4) L. n. 216 del 7 giugno 1974;
- 5) D.P.R. 136/1975;
- 6) D.Lgs. n. 88 1992 (recepimento VIII Direttiva 84/253/CEE);
- 7) D.Lgs. n. 58 del 24 febbraio 1998 (T.U.F. Testo Unico della Finanziaria);
- 8) D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003 (riforma del diritto societario);
- 9) L. n. 262/2005 (Disposizioni a tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari - questa legge può essere la prima disciplina italiana paragonabile, per contenuto al SOX);
- 10) D.Lgs. n. 303/2006;
- 11) D.Lgs. n. 32 del 2 febbraio 2007;
- 12) D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (G.U. 23 marzo 2010, n. 68, suppl. ord. n. 58).

Codice di Commercio 1882

Istituiva il Collegio Sindacale nominato dall'assemblea con compiti di vigilanza sull'attività contabile ed amministrativa.

R.D.L. n. 1548 del 24 luglio 1936

Fu istituito il ruolo di Revisori Ufficiali dei Conti presso il Ministero di Grazia e Giustizia definendo inoltre con maggior esattezza le funzioni e le relative competenze professionali.

L. n. 1966 del 23 novembre 1939

Attuata con decreto n. 531 del 22/4/1940 disciplina tra l'altro l'attività delle società di revisione nonché fiduciarie.

L. n. 216 del 7 giugno 1974

Reca disposizioni relative al mercato mobiliare:

- a) istituzione della CONSOB;
- b) introduzione di nuovi articoli del c.c. relativi al contenuto del conto Profitti e Perdite, e della Relazione degli Amministratori;
- c) previsione di una legge Delega per l'introduzione dell'istituto della Revisione Contabile (certificazione).

D.P.R. 136/1975

In attuazione alla legge delega per l'introdu-

Note:

(*) *Revisore legale, Consulente Area D. Lgs. 231/2001, Dottore commercialista in Verona*

(1) Per approfondimenti si veda: Manuale del Revisore Legale, WKI - Ipsoc 2012 - V Edizione - (in pubblicazione) indicato quale Best Practice dal MEF (Ministero dell'Economia e Finanze - Ragioneria Generale dello Stato - Revisione Legale - Bibliografia.

zione dell'istituto della Revisione e la Certificazione obbligatoria per le società quotate.

- a) Introduzione degli articoli c.c. relativi al contenuto del Conto Economico, Relazione degli amministratori;
- b) introduzione dell'istituto della revisione obbligatoria per le Società quotate (2);
- c) funzioni delle società di revisione;
- d) incompatibilità;
- e) albo speciale Consob;
- f) requisiti per l'iscrizioni all'Albo.

D.Lgs. n. 88 1992

(recepimento VIII Direttiva 84/253/CEE)

- a) Istituzione del registro dei revisori presso il Ministero di Grazia e Giustizia;
- b) possibilità di essere abilitati ad esercitare la revisione contabile sia i professionisti abilitati sia le Società di revisione.

D.Lgs. n. 58 del 24 febbraio 1998

(T.U.F. Testo Unico della Finanziaria)

Riordinamento normativo della disciplina delle società emittenti titoli sui mercati regolamentati (legge Draghi).

D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003

(riforma del diritto societario)

Con questo decreto è stato introdotto anche per le società non quotate la separazione tra controllo dell'amministrazione e controllo contabile.

L. n. 262/2005 (Disposizioni a tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari)

Ha rafforzato le disposizione in tema di trasparenza delle società e di indipendenza dei revisori contabili.

D.Lgs. n. 303/2006

Ha introdotto alcune norme con lo scopo di migliorare la tutela delle minoranze azionarie, evitare possibili situazioni di conflitto di interesse, adeguarsi al contenuto della nuova VIII direttiva relativa alle revisione dei conti annuali e consolidati (17 maggio 2006).

D.Lgs. n. 32 del 2 febbraio 2007

Con tale Decreto è stata uniformata la relazione di revisione alle società quotate e come per le società quotate anche le altre sono obbligate ai richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari

nonché a dare un giudizio sulla coerenza della Relazione sulla Gestione predisposta dagli amministratori.

D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (G.U. 23 marzo 2010, n. 68, suppl. ord. n. 58)

Principi di revisione di riferimento

Lo Standard Setter dei principi di revisione internazionali

Lo *Standard Setter* per i principi di revisione internazionali, che opera nell'ambito dell'IFAC (3), prende il nome di *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) (4).

Note:

(2) Si può far risalire a questo periodo, da parte delle società multinazionali di revisione, la conquista del mercato della revisione contabile in Italia, rivolto all'inizio solamente alle società quotate, esteso poi alle Banche, Assicurazioni, Partecipazioni Statali e rivolgendosi attualmente alle società non quotate di grande e media dimensione nonché alle PMI proponendo joint ventures agli gli studi professionali di Commercialisti in tutta Italia.

(3) L'Ifac (*International Federation of Accountants*) cui aderiscono 158 membri e associati provenienti da 122 paesi. È composto da 21 membri è coadiuvato da vari comitati.

Esso ha il compito di elaborare i vari standards internazionali in materia di: etica - *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA); revisione contabile - *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB); formazione professionale - *International Accounting Education Standards Board* (IAESB); contabilità per il settore pubblico - *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

L'Ifac predispone, inoltre, guide operative ed altri strumenti di supporto per i professionisti di numerosi settori.

I principi di revisione sono emessi dallo IASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) che ha l'obiettivo di:

- facilitare la convergenza tra i principi di revisione nazionali ed internazionali;
- statuire i principi di revisione di qualità elevata per la professione, il controllo di qualità, la revisione sommaria ed altre attività di *assurance* il tutto in forma indipendente e sotto la propria autorità.

A tutti questi principi si applicano le norme internazionali sui controlli di qualità (*Iscaq International Standards on Quality Control*).

(4) L'International Federation of Accountants (IFAC) ha emesso principi di revisione internazionali per regolare l'attività di revisione contabile. Tali principi si sono progressivamente affermati come regole di controllo da utilizzare in sostituzione, in affiancamento, o in alternativa ai principi di revisione nazionali, emessi dalle Professioni Contabili dei diversi paesi.

Lo IAASB pubblica principi di revisione che prendono nomi diversi a seconda della materia oggetto del controllo e/o del tipo di servizio che viene prestato:

- ISA (*International Standards on Auditing*) per gli incarichi di revisione contabile finalizzati all'espressione di un giudizio professionale su un bilancio (*audit*);
- ISRE (*International Standards on Review Engagements*) per gli incarichi di revisione limitata (*review*);
- ISAE (*International Standards on Assurance Engagements*) per gli altri incarichi di *assurance* diversi dai precedenti;
- ISRS (*International Standards on Related Services*) per gli incarichi di revisione speciali quali lo svolgimento di procedure concordate (*agreed upon procedures*) e di compilazione di dati contabili (*compilation*).

Per ciascuna di tali tipologie di regole, lo IAASB emana anche documenti applicativi e interpretativi, c.d. *practice standards statements* chiamati rispettivamente

- IAPS (guide applicative degli ISA);
- IREPS (guide applicative degli ISRE);
- IAEPS (guide applicative degli ISAE);
- IRSPS (guide applicative degli ISRS).

Il Framework dello IAASB definisce due tipi di incarichi di *assurance*:

– *reasonable assurance* (ragionevole sicurezza): l'incarico è volto ad ottenere sufficienti elementi probativi tali da ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso. Il revisore esprime un giudizio in termini affermativi (ad esempio: «*mi risulta che l'oggetto sia corretto*»);

– *limited assurance* (sicurezza limitata): l'incarico è volto ad ottenere sufficienti elementi probativi tali da ridurre il rischio di revisione ad un livello considerato accettabile, ma comunque inferiore alla tipologia di incarico di cui sopra. Il revisore esprime un giudizio in termini negativi (ad esempio: «*non mi risulta che l'oggetto sia sbagliato*»).

Se gli incarichi di cui sopra hanno ad oggetto il bilancio d'esercizio, o comunque l'informativa finanziaria, si parla di *audit* nel primo caso (ragionevole sicurezza) e di *review* nel secondo caso (sicurezza limitata). In questi casi si applicano i principi ISA, ISRE, ISAE. In merito ai *related services* il revisore non esprime alcun giudizio né fornisce conclusioni ma si limita a riportare i risultati emer-

si dalle procedure concordate con il committente. Spetta agli utilizzatori trarre le conclusioni dalla relazione fornita dal revisore. Si applicano i principi ISRS.

Aggiornamenti

I principi di revisione internazionali hanno avuto nell'ultimo decennio due adeguamenti. Il primo (*ISA conformed*) ha comportato un aggiornamento di tutti i principi di revisione alla luce di due nuovi principi (l'ISA 315 e l'ISA 330) sulla centralità della valutazione del rischio di errori significativi in bilancio e sulle conseguenti risposte nel processo di revisione.

Il secondo aggiornamento è stato più importante e radicale, lo IAASB ha avviato dal 2003 un progetto per la revisione (*ISA redrafted*), la comprensione e l'applicazione. Il progetto, chiamato *Clarity Project*, è stato ultimato nel corso del 2009 con la riedizione di tutti i principi di revisione.

Ogni nuovo ISA *clarified*, cioè riformulato secondo il *Clarity Project*, ha la seguente struttura:

- introduzione,
- obiettivi,
- definizioni,
- regole, che costituiscono la parte essenziale del documento ed indicano i principi che regolano la materia trattata,
- linee guida ed altro materiale esplicativo, che commentano il significato delle regole e forniscono indicazioni applicative.

I nuovi principi sono applicabili nelle revisioni dei bilanci con esercizi iniziati successivamente al 15 dicembre 2009. Essi sono chiamati *clarified ISA*, ed indicati con l'acronimo CISA.

Principi di revisione nazionali

In Italia esiste un *corpus* di principi di revisione nazionali dalla metà degli anni 70' stabiliti dagli Ordini Professionali.

A partire dall'aprile del 1977 si iniziò ad emettere Principi di Revisione e dall'agosto 1982 il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti fu affiancato dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri Collegiati.

Fino al gennaio 1995 furono così approvati 21 principi di revisione.

Nell'autunno del 2002 è stata emessa una serie di documenti che sostituivano tutti i pre-

cedenti principi di revisione ad accezione del documento n. 21 sulla continuità aziendale, che è invece rimasto in vigore fino alla conclusione del processo di traduzione ed adattamento dell'ISA 570 dello IAASB. Successivamente i principi di revisione nazionali sono stati rivisti per allinearli alla versione *conformed* degli ISA e sono stati emessi alcuni nuovi principi di revisione, pure traduzioni ed adattamenti di ISA emessi nel frattempo. Parte del *corpus* dei principi di revisione emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Ragionieri, a far data dall'aprile del 1977 e susseguitisi fino al maggio del 1981 (6- 17), possono essere attualmente punto di riferimento come «pratica professionale» (*Auditing Guidelines*) e a questi il Revisore Legale può fare riferimento nella predisposizione dei programmi di revisione. Detti principi (dal n. 6 al n. 17) dettagliano puntualmente le procedure di revisione da applicare per la verifica del controllo interno (5) aziendale e delle varie voci di stato patrimoniale e conto economico; tali procedure di revisione devono essere sempre obbligatoriamente applicate.

«Attualmente queste procedure non sono più obbligatorie, ma resta il fatto che il revisore deve essere consapevole che la loro mancata esecuzione da parte sua va giustificata con valide motivazioni, perché, in caso contrario, sarebbe molto difficile dimostrare di aver lavorato con diligenza» (6)

La summenzionata «Pratica Professionale» fa riferimento al *CoSO Report I*, quest'ultimo richiamato in maniera specifica dal P.R 315 App. 1.

Riepilogando: i principi di revisione cui fare riferimento sono:

– gli I.S.A. (*International Standards on Auditing*) Clarified;

-a discrezione del revisore, che ne deve dare giustificazione se non applicati, i principi emanati fino al maggio 1981 dal n. 6 al n. 17 che elencano dettagliatamente le procedure che il revisore contabile indipendente deve applicare per svolgere con diligenza il lavoro di verifica del controllo interno e delle poste dello stato patrimoniale (detti principi rimangono punto di riferimento come «pratica professionale» per la stesura dei programmi di revisione al fine di individuare il Rischio di Controllo che ponderato con il Rischio In-

trinseco determina il (Rischio) Livello di Individuazione ed il conseguente Rischio di Revisione (7)); inoltre soddisfano gran parte dei dettami richiesti dal *CoSO Report I* (8).

CoSO Report I - III - evoluzione, riferimento e paragone per un adeguato sistema di controllo interno

Il primo studio nasce negli Stati Uniti come iniziativa delle associazioni professionali più

Note:

(5) 2006 Comitato per la Corporate Governance Borsa Italiana S.p.A. 1ª edizione marzo 2006 a cura di Borsa Italiana S.p.A. Il Codice di Autodisciplina è disponibile all'indirizzo internet: www.borsaitaliana.it App. 4.

Il Codice di Autodisciplina della Borsa Italiana SpA definisce al punto 8.P.1:

«Il sistema di controllo interno è l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi, una conduzione dell'impresa sana, corretta e coerente con gli obiettivi prefissati.»

Al punto 8.P.2 «Un efficace sistema di controllo interno contribuisce a garantire la salvaguardia del patrimonio sociale, l'efficienza e l'efficacia delle operazioni aziendali, l'affidabilità dell'informazione finanziaria, il rispetto di leggi e regolamenti».

Nei successivi punti 8.P.3,8 P.4, 8.C.1, 8.C.7 il concetto viene ampliato.

L'Addendum Italiano al *CoSO Report I* a pag. 14: «il controllo interno è definito come un processo svolto dal personale di un'azienda teso a conseguire obiettivi specifici. La definizione è estensiva in quanto raccoglie tutti gli aspetti del controllo di un'azienda e, tuttavia, consente una focalizzazione su obiettivi specifici. Il sistema di controllo interno è costituito da 5 componenti interconnessi, inerenti alle modalità di gestione dell'azienda da parte del suo management. I componenti sono collegati e servono come criteri per valutare l'efficacia del sistema».

A pag. 189 dello stesso: «il controllo interno è definito come un processo svolto dal consiglio di amministrazione dai dirigenti e da altri soggetti della struttura aziendale finalizzato a raggiungere una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi rientranti nelle seguenti categorie: efficacia ed efficienza delle attività operative; attendibilità delle informazioni di bilancio; conformità delle leggi e regolamenti in vigore.»

In seguito il *CoSO Report I* (Addendum italiano) esemplifica le cinque componenti del controllo interno: 1) Ambiente di controllo, 2) Valutazione dei rischi, 3) Attività di controllo, 4) Informazione e comunicazione, 5) Monitoraggio.

(6) «Controllo Legale dei conti e revisione contabile» pag 49 da riga 25 a riga 29 PriceWaterhouseCoopers - Il Sole 24 Ore - 2007

(7) Op. cit. Cap. 8 - 8.3

(8) Richiamati dal P.R. 315 App.1

prestigiose d'America (9) (che hanno dato vita ad una commissione di studio all'interno della *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (NCFRR) conosciuta come Treadway Commission (10).

Tale Commissione prese il nome di *ommittee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* successivamente nota come *Treadway Commission* ed incaricò alla *Coopers & Lybrand* il relativo studio al fine di migliorare i sistemi di controllo interno (11) e di fornire a tutte le parti interessate (autorità di controllo, dirigenti, revisori, membri del consiglio di amministrazione, *chief executives* ecc.) un concetto comune di controllo. Il testo conclusivo edito nel settembre 1992 è stato denominato *CoSO Report - Internal Control. Integrated Framework* (cd CoSO I) ed è stato integrato nel maggio 1994 da un *addendum*.

Nel corso degli anni i consensi a questo approccio sono cresciuti e nel 1996 fu diffuso *Guidance on Monitoring Internal Control System - internal control Issues in derivatives Usage* con utili strumenti di controllo per le attività connesse ai derivati

Nel 1997 in Italia viene pubblicato l'Addendum italiano del *CoSO Report* che riprende le edizioni statunitensi. Resta il fatto che il *CoSO Report I*, non ha trovato in seguito riscontro nei fatti.

Il boom delle borse e la prevalente attenzione agli aspetti monetari da parte degli *shareholders* hanno posto in un piano secondario la vigilanza sul rispetto delle regole del buon governo delle imprese.

La cosiddetta *deregulation* ha così portato ad una flessibilità delle regole a dispetto dei comportamenti virtuosi.

A nulla è servito il fatto che già nel 2001 il *CoSO Report* sia stato indicato come *best practice* di riferimento per l'architettura dei sistemi di controllo interno dalla SOX dopo i casi Enron, Vivendi in USA e Parmalat in Italia.

Attualmente, dopo il *default* mondiale delle borse avvenuto nel 2008/2009, è forza di cose riportare lo studio in oggetto al ruolo che gli compete all'interno delle compagini societarie cosa che sta facendo la nuova amministrazione negli States.

La base dello studio effettuato dalla «*Treadway Commission*» è stato condotto richie-

dendo suggerimenti ed opinioni ad amministratori, docenti universitari, dirigenti di aziende di diverse dimensione pubbliche e private, ad autorità tutorie ed uomini politici.

Alla fine del lavoro di studio il modello predisposto è stato testato su 5 aziende di dimensioni medio grandi per verificare l'effettivo funzionamento ed avere conferma della validità delle metodologie e degli strumenti operativi.

Il *CoSO Report I* Addendum italiano esemplifica le cinque componenti del controllo interno (12):

- 1) ambiente di controllo;
- 2) valutazione dei rischi;
- 3) attività di controllo;
- 4) informazione e comunicazione;
- 5) monitoraggio.

In seguito, nell'anno 2001 la commissione CoSO ha lanciato un nuovo progetto per elaborare un modello di riferimento che potesse essere rapidamente adottato dai managers per valutare e migliorare la gestione del rischio aziendale, inteso come rischio di gestione, definendo un modello di riferimento integrato nei processi operativi e comprendente tutte le diverse tipologie di rischio.

Lo studio ha prodotto nel 2002 il cosiddetto *ERM - Enterprise Risk Management - Integrated Framework* noto anche con il nome di *CoSO II*. Qui gli obiettivi aziendali possono essere così individuati:

- strategici: sono espressi in termini generali e devono essere allineati alla mission aziendale e la devono supportare. Riflettono la scelta del management di come l'azienda si adopera per creare valore per i suoi stakeholder;
- operativi: riguardano l'efficacia e l'efficienza delle operazioni aziendali. È necessario che riflettano l'ambiente micro - macro economico nel quale l'azienda opera. Il management deve assicurarsi che gli obiettivi siano

Note:

(9) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American Accounting Association (AAA), Institute of Internal Auditors (IIA), Institute of Management Accountants (IMA), Financial Executive Institute (FEI).

(10) Dal nome del suo presidente James C. Treadway Jr.

(11) SOX Section 302 e 404 - Op. Cit. - App. 13 (estratto)

(12) Richiamati dal P.R. 315. App. 1 - Op. Cit. Capp. 16 - 38

reali, riflettano le esigenze del mercato e siano espressi nei giusti termini al fine di consentire un'attendibile valutazione della performance;

– di reporting: riguardano le informazioni, che devono essere accurate, complete e coerenti con i fini perseguiti;

– di conformità: le aziende devono condurre le loro attività (e spesso assumere provvedimenti particolari) in conformità alle leggi e ai regolamenti in vigore.

Lo studio (*CoSO II - ERM*) ha identificato otto componenti del sistema di controllo tra loro interconnessi. Questi componenti sono: 1) ambiente interno: il management formula la filosofia di base e determina il livello di accettabilità del rischio. Determina, in termini generali, i modi in cui il rischio è considerato e affrontato dalle persone che operano in azienda;

2) definizione degli obiettivi: gli obiettivi devono essere fissati prima di procedere all'identificazione degli eventi che possono pregiudicare il loro conseguimento;

3) identificazione degli eventi: devono essere identificati gli eventi che possono avere un impatto sull'attività aziendale. Comporta l'identificazione di fatti potenziali di origine interna e esterna che possono pregiudicare il conseguimento degli obiettivi. È necessario distinguere gli eventi che rappresentano rischi da quelli che rappresentano opportunità;

4) valutazione del rischio: i rischi identificati sono analizzati al fine di determinare come devono essere gestiti. I rischi sono collegati agli obiettivi e possono pregiudicarne il raggiungimento. I rischi sono valutati sia in termini di rischio inerente (rischio in assenza di qualsiasi intervento) sia di rischio residuo (rischio dopo aver attivato interventi per ridurlo), determinando la probabilità che il rischio si verifichi e il relativo impatto (cosiddetto metodo *is as*);

5) risposta al rischio: il management identifica e valuta le risposte possibili al rischio, che potrebbero essere: evitare, accettare, ridurre e compartecipare il rischio. Seleziona una serie di azioni per allineare i rischi emersi con la tolleranza al rischio e al rischio accettabile;

6) attività di controllo: devono essere definite e realizzate politiche e procedure per assicu-

rare che le risposte al rischio siano efficacemente eseguite;

7) informazioni e comunicazione: le informazioni pertinenti devono essere identificate, raccolte e diffuse nella forma e nei tempi che consentano alle persone di adempiere alle proprie responsabilità. Si devono attivare comunicazioni efficaci in modo che queste fluiscano per l'intera struttura organizzativa: verso il basso, verso l'alto e trasversalmente;

8) monitoraggio: l'intero processo deve essere monitorato e modificato se necessario. Il monitoraggio si concretizza in interventi continui, integrati nella normale attività operativa aziendale, in valutazioni oppure in una combinazione dei due metodi (13).

Nel 2006 è stato emanato un nuovo documento *Internal Control over Financial Reporting - Guidelines for Smaller Public Companies (CoSO III)* che è stato predisposto per le imprese di dimensioni ridotte ed è specifico per il *Financial Reporting* (14).

In ultima analisi il 4 febbraio 2009 è stato pubblicato *CoSO Report - Internal Control. Integrated Framework - Guidance in Monitoring internal Control System*.

Tale documento recepisce più operativamente la normativa SOX ed ha coinvolto numerosi operatori appartenenti a diversi settori economici.

Note:

(13) Si veda anche *CoSO Report I* (Committee of Sponsoring Organizations): Addendum italiano - Appendice alla Sezione «Rapporto per i soggetti esterni» (maggio 2008). Tav. 2 par. 1.

(14) Par 1.5.10

Tavola 1 - Internal Control over Financial Reporting - Guidelines for Smaller Public Companies (CoSO Report III)

<p>Principi applicativi (*) per realizzare un efficace controllo interno finalizzato al financial reporting (**) Questa Guida definisce venti principi base che rappresentano i concetti fondamentali ricavati direttamente dai cinque componenti del <i>Framework</i>.</p> <p style="text-align: center;">Ambiente di controllo</p> <p>1. Integrità e valori etici - Integrità e valori etici, particolarmente per le posizioni apicali, sono elaborati e compresi e costituiscono le fondamenta su cui costruire il codice di condotta per il <i>financial reporting</i>. a) <i>Definizione di chiari valori</i> b) <i>Monitoraggio della conformità</i> c) <i>Identificazione delle violazioni</i></p> <p>2. Consiglio di Amministrazione - Il consiglio di amministrazione svolge un ruolo di supervisione e possiede conoscenze adeguate in materia di <i>financial reporting</i> e relativo controllo interno. a) <i>Definisce i poteri</i> b) <i>Opera con indipendenza</i> c) <i>Svolge interventi di monitoraggio</i></p> <p>3. Filosofia e stile di direzione - La filosofia e lo stile di direzione contribuiscono a rendere efficace il controllo interno finalizzato al <i>financial reporting</i>. a) <i>Determina il carattere generale dell'organizzazione</i> b) <i>Influenza i comportamenti nella scelta dei principi contabili e nella determinazione delle stime di bilancio</i> c) <i>Definisce chiaramente gli obiettivi</i></p> <p>4. Struttura organizzativa - La struttura organizzativa di un'impresa contribuisce a rendere efficace il controllo interno finalizzato al <i>financial reporting</i>. a) <i>Definisce i livelli gerarchici interessati al financial reporting</i> b) <i>Definisce la struttura organizzativa</i></p> <p>5. Competenze in materia di contabilità e bilancio - Personale esperto e competente in materia di contabilità e bilancio e che svolge un relativo ruolo di supervisione deve essere trattenuto e incentivato. a) <i>Identifica le competenze</i> b) <i>Trattiene il personale</i> c) <i>Valuta le competenze</i></p> <p>6. Attribuzione dei poteri e delle responsabilità - Sono attribuiti ai manager e ai dipendenti adeguati poteri e responsabilità per agevolare il funzionamento efficace del controllo interno finalizzato al <i>financial reporting</i>. a) <i>Definisce le responsabilità</i> b) <i>Definisce i limiti di autorità</i></p> <p>7. Risorse Umane - Le politiche e le prassi per le risorse umane sono progettate e realizzate per agevolare il funzionamento efficace del controllo interno finalizzato al <i>financial reporting</i>. a) <i>Stabilisce prassi di gestione delle risorse umane</i> b) <i>Favorisce la ricerca e la conservazione del personale</i> c) <i>Attiva adeguati corsi di formazione</i> d) <i>Valuta la performance ed il sistema premiale</i></p> <p style="text-align: center;">Valutazione del rischio</p> <p>8. Obiettivi del financial reporting - Il management determina con chiarezza gli obiettivi del <i>financial reporting</i> e adotta criteri adeguati per consentire l'identificazione dei rischi che possano pregiudicare l'attendibilità dei <i>reporting</i>. a) <i>È conforme ai principi contabili generalmente accettati.</i> b) <i>Supporta l'informativa di bilancio</i> c) <i>Rispecchia la realtà aziendale</i> d) <i>È di supporto alle pertinenti asserzioni di bilancio</i></p> <p>9. Rischi del financial reporting - L'impresa identifica ed analizza i rischi, che potrebbero pregiudicare il conseguimento degli obiettivi del <i>financial reporting</i>, anche al fine di stabilire come gestirli. Appropriati livelli di management a) <i>Considera i processi operativi</i> b) <i>Considera le tecnologie informatiche</i> c) <i>Coinvolge</i> d) <i>Considera fattori sia interni che esterni</i> e) <i>Valuta le probabilità e l'impatto</i> f) <i>Stabilisce indicatori per valutare il rischio</i></p> <p>10. Rischio Frode - L'eventualità che si verifichino errori significativi a causa di azioni fraudolente, viene esplicitamente considerata quando si valutano i rischi che influiscono sulla realizzazione degli obiettivi del <i>financial reporting</i>.</p>
--

- a) *Considera gli incentivi e le sollecitazioni verso pratiche fraudolente*
- b) *Considera i fattori di rischio*
- c) *Fissa le responsabilità*

Attività di Controllo

11. Integrazione con la valutazione del rischio - Si devono intraprendere le necessarie azioni per gestire il rischio al fine di conseguire gli obiettivi del *financial reporting*. Ai principi contabili generalmente accettati.

- a) *Contenere i rischi*
- b) *Considera tutti gli aspetti più significativi del processo contabile*
- c) *Considera l'Information technology*

12. Selezione e sviluppo delle attività di controllo - Le attività di controllo sono selezionate e sviluppate in funzione del loro costo e della loro potenziale efficacia nel mitigare i rischi che possono pregiudicare il conseguimento degli obiettivi del *financial reporting*.

- a) *Considera i range di attività*
- b) *Comprende i controlli preventivi e successivi*
- c) *Richiede la separazione dei compiti*
- d) *Contempla un adeguato rapporto costi-benefici*

13. Politiche e procedure - Le politiche riguardanti l'attendibilità dei *financial reporting* sono definite e diffuse in tutta l'impresa, assieme alle relative procedure da eseguire derivanti da direttive del management.

- a) *Richiede la definizione delle responsabilità di controllo nei processi operativi*
- b) *Richiede la definizione delle responsabilità e la conseguente rendicontazione*
- c) *Esige che le procedure si attuino tempestivamente*
- d) *Esige che le procedure si implementino integralmente*
- e) *Contempla lo svolgimento di indagini sulle eccezioni rilevate*
- f) *Contempla il riesame periodico*

14. Information Technology - I controlli sui sistemi informativi, se del caso, sono progettati e realizzati per favorire il conseguimento degli obiettivi del *financial reporting*.

- a) *Considera i controlli applicativi*
- b) *Esamina i controlli generali sui sistemi informativi*
- c) *Considera l'"end user computing"*

Informazione e Comunicazione

15. Informazioni del financial reporting - Informazioni pertinenti sono identificate, raccolte e utilizzate da tutti i livelli della scala gerarchica dell'impresa, e distribuite e presentate nella forma e nei tempi dichiarati, di modo che si faciliti il conseguimento degli obiettivi del *financial reporting*.

- a) *Acquisire i dati*
- b) *Includere informazioni economico-finanziarie*
- c) *Utilizza fonti interne ed esterne*
- d) *Mantiene ostante nel tempo la qualità dell'informazione*

16. Informazioni concernenti il controllo interno - Informazioni utilizzate per il corretto funzionamento di altri componenti del controllo interno, sono identificate, raccolte e diffuse nella forma e nei tempi che consentano al personale di esercitare le proprie responsabilità sui controlli interni a loro assegnati.

- a) *Acquisisce i dati*
- b) *Provoca decisioni e cambiamenti*
- c) *Mantiene costante la qualità nel tempo*

17. Comunicazioni interne - Le comunicazioni consentono di realizzare gli obiettivi del controllo interno, di attivare i processi e di esercitare le responsabilità a tutti i livelli della struttura organizzativa aziendale.

- a) *Comunica al personale*
- b) *Comunica al Consiglio di Amministrazione*
- c) *Stabilisce canali separati di comunicazione*
- d) *Accesso all'informazione*

18. Comunicazioni esterne - Fatti che possono incidere sul conseguimento degli obiettivi del *financial reporting* sono comunicati a terzi esterni interessati.

- a) *Fornisce input*
- b) *Fornisce valutazioni indipendenti*

Monitoraggio

19. Monitoraggio continuo e valutazioni separate - Il monitoraggio continuo e/o valutazioni separate consentono al management di determinare se il controllo interno finalizzato al *financial reporting* sia presente e stia funzionando correttamente.

- a) Integrato nelle attività operative
- b) Consente una valutazione obiettiva
- c) Impiega personale competente
- d) Tiene conto dei feedback
- e) Modifica l'ambito della frequenza

20. Relazioni sulle carenze riscontrate - Le criticità riscontrate nei controlli interni sono segnalate tempestivamente a coloro che sono responsabili di intraprendere le necessarie azioni correttive, al management e al consiglio di amministrazione, come può risultare più opportuno.

segnala le criticità

Segnala le carenze

Attiva tempestivamente interventi correttivi

[*] I presenti 20 principi sono seguiti dalle relative 55 caratteristiche.

[**] Si intende come *financial reporting* quanto viene presentato dall'azienda come bilancio e relativa informativa economico finanziaria).

LIBRI

Modello di organizzazione gestione e controllo ex D.Lgs. 231/2001

**Applicazione per società non quotate e PMI:
i casi Alpe Holding Spa e Karrell Srl**

di A. Pesenato - E. Pesenato

III Edizione, Ipsoa Editore, 2011, pagg. 840, € 75,00

L'opera vuole essere un valido contributo alla predisposizione ed applicazione del modello richiesto dal D.Lgs. 231/2001.

Questa terza edizione presenta la metodologia per individuare quel «carattere esimente» richiesto dal decreto, avendo come punti di riferimento il Codice di Autodisciplina di Borsa Italiana SpA, le Linee Guida di Confindustria, l'indagine condotta dal Comitato per l'Area D.Lgs. 231/2001 dell'Associazione Italiana Internal Auditors (AIIA), il CoSO Report (I), il CoSO Report (III), i Principi di Revisione, I.S.A., nonché la pratica professionale in materia di revisione richiamata dai documenti CoSO sopra indicati.

Il testo riporta e commenta la sezione generale e pubblica del Modello riferita ad una holding e ad una società non quotata e i due strumenti riservati all'Organo di Vigilanza, vale a dire le *check lists* utilizzate per il monitoraggio delle procedure e dei comportamenti adottati dagli Organi di Governance ed i questionari sul Controllo Interno riferiti alle procedure interne aziendali svolte dalle Unità Operative; una parte inoltre è riservata alla metodologia per la determinazio-

ne del Rischio di Infrazione e ad alcuni strumenti utilizzabili nelle verifiche proprie dell'Organo di Vigilanza.

I due strumenti gestiti dall'Organo di Vigilanza propongono 27 check lists riferite agli Organi di Governance e 26 questionari che riguardano il controllo delle procedure e dei protocolli applicati alle varie Unità Operative.

Il Cd-Rom

Il Cd-Rom contiene i due strumenti utilizzabili dall'Organo di Vigilanza necessari per monitorare le procedure adottate dagli organi di «governance» e dalle «Unità Operative» nonché altri documenti utili all'Organo di Vigilanza, quali conferme esterne, modulistica, verbali, analisi comparativa, istruzioni per l'inventario fisico.

Per ulteriori informazioni o per l'acquisto:

- Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- Agenzie Ipsoa di zona
(www.ipsoa.it/agenzie)
- www.ipsoa.it

