

La revisione del sistema di controllo interno

Secondo i “vecchi” Principi di revisione italiani, il sistema di controllo interno¹ è l'insieme delle direttive, delle procedure e delle tecniche adottate dall'azienda, allo scopo di raggiungere i seguenti obiettivi:

- la conformità dell'attività degli organi aziendali all'oggetto che l'impresa si propone di conseguire ed alle direttive ricevute;
- la salvaguardia del patrimonio aziendale;
- l'attendibilità dei dati.

Secondo i Principi di revisione internazionali (da cui derivano i “nuovi” principi di revisione italiani), il controllo interno comprende tutti i *metodi e le procedure* adottate dalla direzione di una società allo scopo di:

- assisterla nel raggiungimento degli obiettivi;
- assicurarle, per quanto possibile:
 - l'ordinata ed efficiente conduzione del suo “business”;
 - l'aderenza alle direttive della direzione;
 - la tutela dei beni, la prevenzione e scoperta di frodi ed errori;
 - l'accuratezza e la completezza dei saldi di bilancio;
 - la tempestiva preparazione di bilanci attendibili.

Gli elementi principali del sistema di controllo interno sono:

- Ambiente dei controlli;
- Sistema contabile (incluso l'ambiente del computer);
- Procedure di controllo.

L'Ambiente dei controlli consiste in una serie di fattori correlati con la proprietà, la direzione e l'organizzazione dell'azienda. Esso comprende le attitudini, le capacità e gli interventi della proprietà e del personale direttivo.

Un favorevole ambiente dei controlli contribuisce a migliorare la qualità del controllo interno e quindi la veridicità dei dati.

Fattori:

- Organizzazione, ruoli e responsabilità;
- Integrità del management e del personale;
- Monitoraggio del business.

Il sistema contabile (incluso l'ambiente del computer), comprende una serie di procedure automatiche ed attività manuali volte ad identificare, classificare,

¹ A. CAVALIERE, *Il sistema di controllo interno*, in *Riv. summa*, 2005.

registrare le transazioni ed archiviare i documenti relativi a tali transazioni, sia che essi siano generati esternamente sia che siano prodotti dal sistema.

Ogni sistema contabile risponde alle esigenze di ciascuna azienda e quindi varierà in funzione della sua natura, dimensione, volumi di transazioni, obblighi legislativi (es. banche), ecc.

In ogni caso, un sistema contabile adeguato dovrebbe:

- identificare e registrare solo transazioni valide;
- descriverle sufficientemente;
- quantificarle correttamente;
- allocarle temporalmente (cut-off).

Le Procedure di controllo sono volte ad assicurare che le transazioni siano autorizzate e siano state riflesse nel sistema contabile in modo completo ed accurato.

Ogni azienda ha procedure di controllo diverse in relazione alla propria struttura: tuttavia esistono tipologie di procedure che ci sono in tutte le aziende anche se realizzate attraverso differenti modalità (es. procure).

1. Procedure di controllo => MONITORAGGIO

I controlli di monitoraggio comprendono la regolare attività di supervisione delle attività svolta dal management aziendale al fine di identificare gli errori risultanti da mancanza o non operatività di controlli sulle applicazioni o controlli in ambito EDP oppure problemi esistenti nel sistema contabile.

Esempi:

- *analisi di budget;*
- *confronto informazioni contabili con dati gestionali (es. ore di ... straordinario).*

2. Procedure di controllo => APPLICATIVI

Procedure di controllo atte ad assicurare l'integrità dei dati contabili, svolte manualmente dall'utente o in automatico dall'elaboratore e volte ai seguenti obiettivi:

3. Procedure di controllo => COMPUTER

Quando i controlli applicativi sono dipendenti da procedure automatiche è necessario assicurarsi del corretto funzionamento delle stesse.

I controlli sul computer includono:

- modifica dei programmi (*manutenzione*);
- *sviluppo ed implementazione*;
- *sicurezza*;
- operazioni con il computer (*operatività*).

Il revisore gestionale, nell'ottica di fornire anche un servizio indipendente a valore aggiunto di supporto e di consulenza al management aziendale, non si limita a evidenziare le disfunzioni nelle procedure, nei meccanismi di funzionamento del sistema di controllo interno, ma risale alle cause che le hanno generate, al fine di individuare possibili azioni correttive o di miglioramento. Il revisore, partendo dalle procedure, risale ai processi e le inserisce nella sua analisi dei processi per comprenderne il contesto di funzionamento, al fine di avere un quadro completo del sistema IT.

L'obiettivo generale è l'analisi e la valutazione del sistema contabile e di controllo interno dell'impresa, al fine di evidenziare gli aspetti suscettibili di miglioramento e fornire indicazioni utili sulle possibili azioni correttive, per conseguire più alti livelli di efficienza ed efficacia nelle fasi di gestione, controllo e rappresentazione contabile dei fenomeni aziendali.

Generalmente, il lavoro specifico si svolge attraverso una serie di incontri e interviste con la struttura direzionale della società e con i collaboratori ai livelli intermedi della struttura di volta in volta segnalati dalla società. L'analisi avrà come oggetto l'organizzazione contabile ed il sistema di controllo interno della società e sarà concentrata sui seguenti aspetti:

- 1) struttura della società e sua organizzazione;
- 2) settore di appartenenza, caratteristiche del business e principali fattori di rischio;
- 3) sistema di controllo interno relativo ai principali flussi aziendali, con particolare riferimento a quelli connessi ai maggiori fattori di rischio per il business della società;
- 4) sistema informativo;
- 5) struttura dell'informativa societaria con riferimento ai contenuti di bilancio, principi e criteri adottati, piano dei conti, note informative ed alla periodicità della loro predisposizione.

L'esigenza del revisore legale dei conti è quella di comprendere il sistema di controllo interno, descrivere il flusso informativo ed i controlli adottati dalla società mediante:

- note descrittive;
- diagrammi di flusso al fine di valutarlo per garantire la correttezza del sistema informativo in oggetto.

Di seguito sono riportati:

- un esempio di check list per il monitoraggio del sistema di controllo interno;
- alcuni esempi di check list e di impostazione tabellare per la formalizzazione relativamente all'analisi e alla rilevazione del flusso informativo e dei controlli adottati dalla società per i cicli²:
 - Attivo (Clienti);
 - Passivo (Fornitori);
 - Magazzino (Rimanenze);
 - Immobilizzazioni (Cespiti);
 - Tesoreria.

Check list per il monitoraggio del sistema di controllo interno

- 1) Ottenere informazioni dall'Alta Direzione (o dal Comitato per il controllo interno, se esiste), circa il profilo del sistema di controllo interno aziendale, sulla autovalutazione dell'Alta Direzione, sulla valutazione del piano di lavoro dei preposti al controllo interno, sui miglioramenti adottati nell'ultimo esercizio.
- 2) Identificare i soggetti preposti al raggiungimento degli obiettivi di economicità (efficacia ed efficienza), con riferimento alla gestione della società ed alla struttura organizzativa. Con riferimento ad un'impresa di produzione questi soggetti potrebbero essere:
 - il responsabile dell'area commerciale,
 - il responsabile degli approvvigionamenti,
 - il responsabile della produzione,
 - il responsabile dei magazzini e della logistica,
 - il responsabile delle risorse umane,
 - il responsabile della finanza,
 - il responsabile della amministrazione,
 - il responsabile del controllo di gestione.
- 3) Accertarsi che sia stata richiesta dall'Alta Direzione/dal Comitato per il controllo interno a ciascun responsabile una valutazione di rischio per la propria area una descrizione del sistema di controlli informativi ed organizzativi messi in atto per il raggiungimento degli obiettivi riguardanti la propria area di competenza.
- 4) Ottenere informazioni sulle azioni che vengono compiute in merito ai punti di debolezza segnalati fino all'oro completo superamento.
- 5) Ottenere informazioni dall'Alta Direzione (o dal Comitato per il Controllo Interno, se esiste) circa il responsabile e l'organizzazione aziendale preposta alla raccolta, all'archiviazione ed all'aggiornamento delle leggi e regolamenti riguardanti l'impresa ed il suo settore di attività.
- 6) Ottenere informazioni circa la competenza professionale del responsabile e degli altri operatori preposti.
- 7) Ottenere informazioni dal responsabile preposto riguardo ai punti seguenti:
 - organizzazione dell'archivio normativo. Con riferimento ad un'impresa di produzione, tale organizzazione dovrebbe

² A. CAVALIERE, *Come ti controllo l'azienda*, in *Riv. Summa*, 2007.

comprendere le seguenti aree:

- ✓ norme statutarie,
 - ✓ norme generali,
 - ✓ norme per lo specifico settore di attività,
 - ✓ norme fiscali,
 - ✓ norme sul lavoro,
 - ✓ norme ambientali,
 - ✓ altro;
- organizzazione e cadenza dell'aggiornamento periodico;
 - organizzazione e procedure per l'aggiornamento professionale dei responsabili operativi interessati, in caso di innovazioni normative;
 - organizzazione, procedure e responsabilità per assicurare il rispetto di leggi e regolamenti;
 - collegamenti con consulenti esterni e altre specifiche funzioni interne (consulenti fiscali, legali, consulenti del lavoro, ufficio contenzioso, ufficio legale, ufficio personale, ecc.).
- 8) Considerare la capacità del sistema di controllo interno di garantire il rispetto di norme e regolamenti e segnalare all'Alta Direzione (e/o al Comitato per il controllo interno) e/o alla Società di Revisione eventuali punti di debolezza che devono essere superati.
- 9) Ottenere informazioni dall'Alta Direzione e dai responsabili della funzione circa gli eventuali mutamenti intervenuti nell'organizzazione e nel sistema di controllo interno circa il rispetto di leggi o regolamenti e/o nei comportamenti pratici dei responsabili preposti.
- 10) Ottenere informazioni circa le azioni intraprese a fronte dei punti di debolezza eventualmente segnalati in precedenza.
- 11) Accertare il rispetto delle procedure interne di controllo sulla conformità alla legge circa:
- adempimenti fiscali, previdenziali, assistenziali, ecc. di dichiarazione periodica e di pagamento;
 - adempimenti dichiarativi prescritti da leggi speciali o regolamenti.
- 12) Ottenere informazioni dalla Società di Revisione su eventuali carenze emerse nel corso del lavoro.
- 13) Considerare la capacità del sistema di controllo interno di garantire il rispetto di norme e regolamenti e segnalare all'Alta Direzione (e/o al Comitato per il controllo interno) e/o alla Società di Revisione eventuali punti di debolezza che devono essere superati.