

IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Ottobre 2013

Analisi del sistema di controllo interno

Premessa

La Direzione aziendale, nello svolgimento della propria attività, si pone tra gli altri i seguenti **obiettivi**:

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

Questi obiettivi sono più facili da raggiungere se viene costituito e mantenuto un sistema amministrativo contabile che comprenda una serie di controlli interni che sono ritenuti necessari.

Analisi del sistema di controllo interno - segue

Questi obiettivi sono più facili da raggiungere se viene costituito e mantenuto un sistema amministrativo contabile che comprenda una serie di controlli interni che sono ritenuti necessari.

Il ***sistema di controllo interno*** è rappresentato dalle linee d'azione e dalle procedure (controlli interni) adottate dalla Direzione al fine di permettere il raggiungimento degli obiettivi aziendali e di assicurare una condotta efficiente e ordinata dell'attività aziendale.

L'Isa 315 “L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera” stabilisce la necessità di comprendere gli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile. La comprensione del controllo interno è utile al revisore per identificare le tipologie di errori potenziale, per valutare i fattori che incidono sui rischi di errori significativi, nonché per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

Analisi del sistema di controllo interno - segue

Il controllo interno generalmente è costituito da 5 componenti:

- a) **l'ambiente di controllo** che si riferisce essenzialmente ai valori etici e alla filosofia di gestione del management, inclusa l'assegnazione di ruoli e responsabilità;
- b) **Il processo per la valutazione del rischio** adottato dall'impresa;
- c) **Il sistema informativo e i processi di gestione correlati**, rilevanti per l'informativa economico-finanziaria e la comunicazione;
- d) **Le attività di controllo**, ovvero procedure atte ad assicurare l'integrità dei dati contabili e quindi raggiungere gli obiettivi di controllo per transazioni derivanti da cicli. Tali controlli possono essere effettuati manualmente o da programmi computerizzati;

Analisi del sistema di controllo interno - segue

- e) **Il monitoraggio dei controlli.** I controlli di monitoraggio comprendono la regolare attività di supervisione delle attività svolte dal manager aziendale al fine di identificare errori risultanti da mancanza o non operatività di controlli sulle applicazioni o controlli in ambito Edp oppure problemi esistenti nel sistema contabile. Essi coprono sia obiettivi finanziari / di bilancio, sia operativi / gestionali.

Analisi del sistema di controllo interno - segue

L'ambiente di controllo

L'ambiente di controllo include l'atteggiamento, la consapevolezza e le azioni della direzione e dei responsabili delle attività di governance in relazione al controllo interno dell'impresa ed alla sua importanza all'interno dell'impresa.

- a) ***comunicazione e vigilanza sui valori etici e integrità.*** L'integrità ed i valori etici rappresentano elementi fondamentali dell'ambiente di controllo che influenzano l'efficacia della definizione, della gestione e del monitoraggio delle altre componenti del controllo interno;
- b) ***considerazione dell'importanza della competenza.*** La competenza si esplica nella conoscenza e nei requisiti necessari per adempiere i compiti che definiscono il lavoro di ciascuno;

Analisi del sistema di controllo interno - segue

L'ambiente di controllo - segue

- c) ***partecipazione dei responsabili delle attività di governance.*** Le caratteristiche dei responsabili delle attività di governance includono il grado di indipendenza dalla direzione, l'esperienza e l'autorevolezza, il grado del loro coinvolgimento e la frequenza delle loro verifiche, l'adeguatezza delle loro azioni;
- d) ***filosofia e stile operativo della direzione.*** Esse possono includere:
- l'approccio della direzione ad assumere ed a monitorare i rischi connessi all'attività;
 - l'atteggiamento e le azioni della direzione verso l'informativa economico-finanziaria;
 - l'atteggiamento della direzione verso la funzione di elaborazione dati, la funzione contabile ed il personale;

Analisi del sistema di controllo interno - segue

L'ambiente di controllo - segue

- e) ***struttura organizzativa***. La struttura organizzativa dell'impresa fornisce il quadro di riferimento entro cui vengono pianificate, eseguite, controllate ed esaminate le attività aziendali dirette al raggiungimento degli obiettivi dell'impresa;

- f) ***attribuzione di autorità e responsabilità***. Tale fattore include le modalità con cui vengono attribuite autorità e responsabilità per le attività operative e le modalità con cui vengono stabiliti i rapporti gerarchici e di autorizzazione;

Analisi del sistema di controllo interno - segue

L'ambiente di controllo – segue

- g) politiche e procedure in tema di risorse umane.* Le politiche e procedure in tema di risorse umane riguardano assunzioni, orientamento, formazione, valutazione, counselling, promozioni, retribuzioni ed azioni correttive. Per esempio gli standard per assumere le persone più qualificate dimostrano un impegno dell'impresa a dotarsi di persone competenti ed affidabili.

Analisi del sistema di controllo interno - segue

Processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa

Il processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa è finalizzato ad identificare e rispondere ai rischi connessi alla attività ed ai risultati che ne conseguono.

Ai fini dell'informativa economico-finanziaria, il processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa incide le modalità con cui la direzione **identifica i rischi** attinenti alla preparazione di un bilancio che dia una rappresentazione veritiera e corretta (o sia redatto attendibilmente in tutti gli aspetti significativi) in conformità al quadro normativo sull'informazione economico-finanziaria dell'impresa applicabile, ne **stima la rilevanza**, ne **valuta la probabilità di manifestazione** e **decide le azioni da intraprendere** per gestirli.

Analisi del sistema di controllo interno - segue

Processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa - segue

I rischi relativi all'informativa economico-finanziaria includono **eventi e circostanze esterni ed interni** che possono manifestarsi ed influenzare negativamente la capacità dell'impresa di rilevare, registrare, elaborare e dare informativa sui dati economico-finanziari in coerenza con le asserzioni della direzione nel bilancio.

Identificati i rischi, la direzione considera la loro significatività, la probabilità del loro manifestarsi e come essi debbano essere gestiti. **La direzione può avviare piani, programmi o azioni per affrontare specifici rischi o può altresì decidere di accettare un rischio a causa dei costi o altre considerazioni.** Rischi possono emergere o modificarsi in seguito a circostanze quali:

Analisi del sistema di controllo interno - segue

Processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa - segue

- *Cambiamenti nell'ambiente operativo*
- *Sistemi informativi nuovi o aggiornati*
- *Nuova tecnologia*
- *Ristrutturazioni aziendali*
- *Incremento delle attività estere*

Analisi del sistema di controllo interno - segue

Il sistema informativo, ed i processi di gestione correlati, rilevante per l'informativa economico-finanziaria e per la comunicazione

Il sistema informativo rilevante per gli obiettivi di informativa economico-finanziaria, che include il sistema informativo per la redazione del bilancio, è costituito dalle procedure e dalle registrazioni stabilite per rilevare, registrare, elaborare le operazioni dell'impresa e darne informativa (come pure per eventi e condizioni) e mantenere evidenza contabile delle relative voci di attività, passività e patrimonio netto.

La registrazione comporta l'individuazione ed il recepimento delle informazioni in relazione ad operazioni o eventi.

Analisi del sistema di controllo interno - segue

Il sistema informativo, ed i processi di gestione correlati, rilevante per l'informatica economico-finanziaria e per la comunicazione - segue

Un sistema di controllo IT è adeguato se:

- vi è sufficiente **protezione fisica e logica** all'accesso non autorizzato al sistema;
- vi sono adeguate **misure che garantiscono che il sistema sia operativo e funzionante nei tempi e nelle modalità** richieste dai processi aziendali;
- vi sono corrette **metodologie di sviluppo e di manutenzione** dei sistemi applicativi che assicurino che le funzioni di elaborazione di questi sistemi siano sempre quelle attese dagli utenti.

Analisi del sistema di controllo interno - segue

Le attività di controllo

Le attività di controllo sono le **direttive e le procedure** che aiutano a garantire che le direttive della direzione siano eseguite.

Le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile possono essere classificate come direttive e procedure attinenti ai seguenti aspetti:

- a) ***esame della performance***. Queste attività di controllo includono:
- esami ed analisi dell'effettiva performance rispetto a budget, previsioni e performance di periodi precedenti;
 - rapporti tra differenti serie di dati con analisi di correlazioni e conseguenti azioni investigative e correttive;
 - comparazione di dati interni con fonti esterne di informazione
 - esame della performance per funzione o per attività;

Analisi del sistema di controllo interno - segue

Le attività di controllo - segue

b) *elaborazioni informatiche*. Molteplici controlli sono eseguiti per verificare l'accuratezza, la completezza e l'autorizzazione delle operazioni.

I due principali raggruppamenti di attività di controllo in tema di sistemi informativi sono i **controlli specifici** ed i **controlli generali** IT.

I controlli specifici riguardano l'elaborazione di singole applicazioni (ad es. l'elaborazione di uno specifico report).

I controlli generali IT sono costituiti da direttive e procedure relative a più applicazioni e supportano l'efficace funzionamento dei controlli specifici, assicurando il regolare funzionamento dei sistemi informativi (ad. es. verifica delle utenze e degli accessi)

Analisi del sistema di controllo interno - segue

Le attività di controllo - segue

- c) ***controlli fisici***. Tali attività comprendono: la sicurezza fisica dei beni, inclusa l'adeguata salvaguardia. Ne sono esempio le strutture di sicurezza contro l'accesso indebito a beni e registrazioni; l'autorizzazione di accesso a programmi e archivi di dati; il conteggio periodico e la comparazione con i valori risultanti da documentazione di controllo (per esempio, comparare i risultati delle conte fisiche di cassa, di titoli e di giacenze di magazzino con le registrazioni contabili).
- d) ***separazione delle funzioni***. L'assegnazione a differenti persone delle responsabilità di autorizzare le operazioni, di registrarle e di custodire i beni è volta a ridurre l'evenienza che qualcuno possa perpetrare e nascondere errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali ed a frodi nel normale corso della revisione.

Analisi del sistema di controllo interno - segue

Il monitoraggio dei controlli

Un'importante responsabilità della direzione è di stabilire e mantenere il controllo interno su base continuativa. Il monitoraggio dei controlli contabili da parte della direzione richiede di valutare se i controlli stiano operando come programmato e se siano stati modificati in modo appropriato al variare delle condizioni .

Il monitoraggio dei controlli rappresenta un processo per valutare nel tempo la qualità del funzionamento del controllo interno; ciò richiede la valutazione della struttura e del funzionamento dei controlli tempestiva e l'adozione dei necessari provvedimenti correttivi.

Il monitoraggio è svolto per garantire che i controlli continuino ad operare con efficacia.

Studio e valutazione del sistema di controllo interno

Dal punto di vista del revisore indipendente l'affidamento sul sistema di controllo interno contribuisce a raccogliere evidenza circa l'accuratezza dei dati contabili prodotti dal sistema.

Il revisore si preoccupa dei seguenti aspetti:

- Il rischio di errori significativi nelle operazioni di impresa non identificati e corretti dal sistema di controllo interno;
- Le modalità di redazione del bilancio d'esercizio con particolare riferimento al rischio di errori nei dati base e al grado di discrezionalità utilizzato;
- L'esistenza di procedure contabili che vengono applicate periodicamente;

Studio e valutazione del sistema di controllo interno - segue

In base a queste considerazioni il revisore decide se fare affidamento, in tutto o in parte, sul sistema di controllo interno: in questo caso prosegue con la rilevazione e documentazione dei controlli interni su cui è certo di poter contare. Il passo successivo è la valutazione preliminare dei controlli interni identificati.

Se la valutazione è positiva il revisore pianifica sondaggi di conformità ai fini di determinare l'efficacia del controllo nel periodo di riferimento; le tecniche utilizzate sono le seguenti:

- Effettuazione del controllo da parte del revisore;
- Analisi della documentazione alla base del controllo svolto;
- Osservazioni del controllo mentre questo viene svolto;
- Intervista al personale circa l'effettuazione del controllo.

Studio e valutazione del sistema di controllo interno - segue

Sulla base dei risultati dei sondaggi di conformità il revisore deve concludere in quale misura può fare affidamento sui controlli identificati.

Se il risultato è positivo vengono determinate la natura, l'estensione e la periodicità delle successive procedure di revisione, che, ovviamente, saranno opportunamente ridotte.

Se il risultato è negativo le procedure di revisione saranno evidentemente incrementate nei loro attributi.