

L'ambiente di controllo

L'ambiente di controllo, oggetto delle verifiche di revisione, è costituito dal sistema informativo – comunicativo nella sua globalità; esso riguarda sia il sistema di produzione delle informazioni e delle procedure utilizzate per contabilizzare le operazioni di gestione nei libri e nei documenti aziendali (ambito informativo), sia i canali e i documenti utilizzati per trasmettere le informazioni ai destinatari (ambito comunicativo).

Nel definire l'ambiente di controllo il revisore deve comprendere come avviene la produzione e la diffusione delle informazioni al fine di verificare l'affidabilità del sistema di controllo interno e individuare a priori le aree di attività aziendale e le procedure maggiormente soggette a rischi di rilevazioni inesatte, dove è necessario effettuare verifiche più accurate.

Il sistema di controllo interno è l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture volte a consentire, attraverso un adeguato processo di misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi, un'amministrazione corretta e coerente con gli obiettivi prefissati dall'impresa.

Oggetto delle attività di controllo

L'oggetto dell'attività di revisione è costituito da ciascun aspetto del sistema di controllo interno che dovrebbe essere adeguatamente monitorato, tuttavia ai fini delle verifiche attinenti alla revisione legale l'attenzione prevalente è focalizzata sul sistema informativo contabile.

Infatti il principale obiettivo del revisore legale è quello di esprimere giudizi circa l'affidabilità dell'informativa economico – finanziaria presente nei bilanci aziendali; tale asserzione è però possibile solo se, a priori, il sistema informativo e i meccanismi di controllo utilizzati dall'impresa sono idonei a fornire una rappresentazione veritiera e corretta delle operazioni di gestione, in conformità alle leggi e ai principi contabili di generale accettazione.

Le specifiche attività che possono essere programmate per appurare la funzionalità del sistema di controllo interno riguardano, principalmente, le verifiche:

- nell'ambiente di controllo interno;
- nell'organizzazione contabile e delle tipologie di controllo esistenti;
- nella regolare tenuta della contabilità e della corretta rilevazione delle operazioni di gestione.

ESEMPIO 1 – Programmazione di verifiche sull'ambiente di controllo interno

L'ambiente di controllo interno è costituito dagli individui, dai valori etici e morali, dalle doti intellettive, dalle competenze acquisite dal personale e dalle scelte organizzative dell'azienda in ambito informativo – comunicativo. Prioritariamente occorre pertanto verificare che tutti i soggetti preposti alla gestione delle informazioni e alla tenuta della contabilità siano in grado di svolgere il proprio lavoro onestamente (allo scopo di evitare falsificazioni di informazioni) e che siano competenti nel proprio lavoro (allo scopo di evitare errori di registrazione connessi a errate interpretazioni di norme e principi contabili). L'analisi per la comprensione dell'ambiente di controllo interno può essere effettuata predisponendo carte di lavoro su cui annotare i dati più significativi e che, a posteriori, costituiscono la documentazione del lavoro svolto. A titolo esemplificativo riportiamo di seguito alcune carte di lavoro che riassumono in maniera sintetica l'individuazione dell'oggetto del controllo e le azioni che il revisore può programmare per effettuare le relative verifiche.

Analisi dell'ambiente di controllo

Oggetto del controllo	Descrizione	Fonti informative / documenti da esaminare/azioni da compiere da parte del revisore
<ul style="list-style-type: none"> Integrità, valori etici e competenze professionali del personale 	<ul style="list-style-type: none"> Analisi dei comportamenti con gli stakeholder e delle prassi commerciali Verifica circa l'esistenza di monitoraggi che garantiscano azioni correttive nel caso di comportamenti non corretti e/o non conformi alle regole etiche Analisi delle mansioni e delle specifiche competenze dei dipendenti 	Colloqui con la direzione e con il personale. Eventuale codice etico e/o regole scritte di condotta. Sopralluoghi nelle postazioni lavorative, analisi di mansionari e funzionigrammi aziendali; esame dei titoli professionali e culturali dei dipendenti
<ul style="list-style-type: none"> Stile di direzione 	<ul style="list-style-type: none"> Esame della natura dei rischi accettati dalla direzione Avvicendamento del personale in funzioni "chiave" Atteggiamento della direzione nei confronti della funzione contabilità Frequenza delle interazioni tra alta direzione e direzioni operative Atteggiamento assunto in merito ai risultati aziendali 	Informazioni sulle modalità con cui sono state compiute le scelte; lettura di documenti aziendali (bilanci e relazioni finanziarie); questionari somministrati ai dipendenti; colloqui con la direzione
<ul style="list-style-type: none"> Struttura organizzativa 	<ul style="list-style-type: none"> Attribuzione di poteri e responsabilità Adeguatezza della struttura a gestire un flusso costante di informazioni Modifiche apportate nel tempo 	Organigramma aziendale e analisi del modello organizzativo utilizzato.

corretti sono /non sono illustrati a tutto il personale e sono /non sono attivi meccanismi per il loro monitoraggio. I compiti e le responsabilità di ciascun addetto sono/non sono specificamente descritti in mansionari formali / non formali. Vi è /non vi è corrispondenza tra titolo di studio e mansioni assegnate a ciascun dipendente.

Gli organi decisori sono /non sono piuttosto prudenti nell'assumere decisioni che vengono valutate/ non vengono valutate in relazione a opportune indagini interne ed esterne.

La Direzione considera / non considera la funzione contabilità come uno strumento di controllo e sottoscrive /non sottoscrive tutti i risultati trasmessi dalla funzione amministrativa.

Le interazioni con le direzioni operative sono frequenti (... volte al mese) / solo occasionali.

La struttura organizzativa e i rapporti gerarchici sono /non sono stati definiti secondo criteri logici e risultano adeguati /non adeguati all'attività svolta. I canali di comunicazione interni sono /non sono efficienti, l'accesso alle informazioni è rapido /difficoltoso, è /non è garantita la riservatezza delle informazioni.

ESEMPIO 2 – Programmazione delle verifiche nell'organizzazione contabile e delle tipologie di controllo esistenti

Tanto più è efficace il sistema dei controlli contabili interni, tanto minore è il rischio che il revisore, al termine della procedura di revisione legale, esprima un giudizio errato sul bilancio.

In questo ambito le indagini del revisore legale si estendono all'intero sistema informativo contabile e hanno per oggetto tanto le singole procedure di contabilità generale, quanto le specifiche contabilità sezionali.

Analogamente alla comprensione del sistema del controllo interno, anche la conoscenza dell'organizzazione contabile e delle tipologie di controlli esistenti è un'attività che il revisore compie in sede di pianificazione ma che, tuttavia, va ulteriormente approfondita anche attraverso verifiche in corso d'anno.

La parte da sottoporre a monitoraggio riguarda, generalmente, l'integrità dei dati e l'accesso alle informazioni da verificare anche attraverso sondaggi di conformità sull'operatività del sistema informativo.

Tutte le operazioni effettuate devono essere autorizzate dai dirigenti contabili o dai responsabili, inoltre presupposto indispensabile affinché l'informazione (finanziaria e non) sia attendibile è che i dati da cui la stessa scaturisce siano integri, ossia non manomessi.

Ambiente informatico (Elaborazioni informatiche)

Oggetto /attività di controllo	Descrizione dell'attività di controllo	Fonti informative/ documenti da esaminare/ azioni da compiere da parte de revisore
Adeguatezza delle informazioni prodotte	<ul style="list-style-type: none"> - Verifica della completezza dei dati - Verifica della significatività dell'informazione 	Manuale interno di contabilità; sondaggi di conformità dei software
Integrità dell'informazione	<ul style="list-style-type: none"> - Esame sulle modalità di accesso alle informazioni da parte del personale addetto (autorizzazioni e meccanismi di accesso) - Numero di addetti e separazione delle 	Indagini per la conoscenza delle procedure di accesso ai dati (esistenza password e di altri meccanismi di protezione dei dati)

	funzioni (assegnazione della responsabilità di registrare e conservare i dati) a differenti persone	Indagini interne, documenti aziendali (funzionigramma), colloqui con il personale
Presenza dispositivi di controllo	di di - Controlli generali sull'appropriato funzionamento del sistema di elaborazione, sull'acquisto e la manutenzione del software - Controlli specifici sui software (sequenza numerica, liste di controllo)	Software utilizzato

La natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure che il revisore deve eseguire per comprendere l'operatività dei sistemi contabili possono variare in funzione delle dimensioni dell'impresa e della complessità con cui il sistema informativo viene organizzato, della documentazione prodotta dalla società a supporto dei controlli interni effettuati e della valutazione del grado di rischio intrinseco effettuata dal revisore. Le attività che il revisore legale deve programmare sono quindi essenzialmente finalizzate a:

- verificare che il processo di elaborazione dei dati sia conforme a quanto espresso nei manuali interni delle procedure, nei mansionari e diagrammi di flusso;
- verificare che ciascuna operazione effettuata sia giustificata dai relativi documenti di autorizzazione.

Programmazione delle verifiche sull'operatività del sistema dei controlli interni

Oggetto	Descrizione dell'attività di controllo	Osservazioni del revisore
/attività di controllo Processo di elaborazione dei dati	<ul style="list-style-type: none"> - Indagini circa la presenza di dispositivi di controllo per scoprire eventuali errori umani nell'utilizzo delle procedure dovuti a negligenza, distrazione, errori di valutazione e/o errata comprensione delle istruzioni - Indagine sul personale addetto al sistema (esame dei titoli professionali, qualifica, doti morali ecc.) - Verifica delle modalità di utilizzo del sistema per la contabilizzazione delle operazioni - Analisi dei software utilizzati e loro periodico aggiornamento in relazione alle normative esistenti - Esistenza e completezza dei documenti di prova/autorizzazione - Verifica circa la corretta classificazione delle operazioni di 	<p>Il sistema di tenuta della contabilità è dotato /non è dotato di meccanismi che consentono di scoprire con tempestività /con un certo <i>lag</i> temporale eventuali errori umani. Il personale addetto alla gestione del sistema informativo contabile è competente/sufficientemente preparato per utilizzare le tecnologie informatiche e per applicare le regole contabili. L'accesso allaregistrazione di tutte le operazioni avviene esclusivamente /saltuariamente in presenza /in assenza di autorizzazione dei dirigenti responsabili. Il sistema contabile consente /non consente di separare i componenti del reddito correnti da quelli non</p>

Le verifiche sull'operatività del sistema di controllo interno devono essere svolte mediante sondaggi di conformità:

- comparando alcune operazioni di gestione e la relativa documentazione probativa allo scopo di verificare che l'esecuzione sia stata espressamente autorizzata dal dirigente responsabile (le operazioni da sottoporre a verifica possono essere estrapolate con il metodo del campione);
- attraverso domande rivolte ai responsabili aziendali sui controlli interni effettuati, oppure mediante osservazione diretta nei casi in cui i controlli non sono stati evidenziati e/o non permettono una successiva verifica;
- attraverso la riesecuzione di alcune procedure di controllo al fine di verificarne la loro corretta realizzazione (per esempio sui seguenti cicli gestionali: ciclo vendite, ciclo acquisti, ciclo personale, ciclo finanziario, ciclo magazzino, ecc.)

ESEMPIO 3 – Programmazione delle verifiche attinenti la regolare tenuta della contabilità e la corretta rilevazione delle operazioni di gestione

La verifica della corretta rilevazione dei fatti amministrativi consiste nel controllo di merito circa la veridicità delle rilevazioni contabili, veridicità intesa sia come rispondenza al vero dell'operazione stessa (l'operazione di gestione è realmente avvenuta ed è documentata), sia come rappresentazione fedele dell'evento di gestione (idoneità della registrazione a rappresentare fedelmente ciò che è accaduto, utilizzando procedure corrette). In questo ambito le verifiche dei revisori sono svolte mediante sondaggi di conformità, estrapolando con il metodo del campionamento statistico le procedure da sottoporre a verifica. L'attività di revisione legale consiste, quindi, nell'accertamento della corrispondenza della documentazione e della corretta rilevazione delle operazioni di gestione ai principi contabili di generale accettazione e al manuale interno di contabilità, tenuto conto della normativa civilistica.

Analisi di conformità delle scritture contabili

Oggetto /attività di controllo	Descrizione dell'attività di controllo
Procedure contabili: - ciclo degli acquisti (emissione dell'ordine, contabilizzazione e pagamento della fattura) - ciclo delle vendite (ricevimento dell'ordine, prelievo dal magazzino, contabilizzazione e riscossione della fattura) - rapporti con le banche - contabilizzazione e valutazione dei beni strumentali	- Analisi dei principi contabili utilizzati - Conformità della procedura contabile a quanto definito nel manuale interno di contabilità - Verifica dell'accuratezza delle registrazioni circa i tempi e l'utilizzo del piano dei conti - Accertamento della corrispondenza tra conti analitici di partitario ed estratti conto ricevuti e/o inviati - Accertamento della coincidenza tra il totale dei conti di mastro accesi ai crediti e ai debiti e la somma dei totali dei conti analitici delle corrispondenti contabilità sezionali - Verifica della corrispondenza tra inventari contabili e inventari di fatto (inventari fisici) - Verifica della corrispondenza tra la documentazione e la sottostante procedura contabile