

# Attività di controllo nell'area amministrativa e contabile

La fase di Test Of Controls



**Dott. Luca Faustinelli**

# INDICE

- **INTRODUZIONE**
  - Il contesto regolamentare
  - Prassi adottata
- **Attività di verifica**
  - Test of controls
  - Controlli chiave
- **Fasi dell'attività di verifica**
  - Campionamento
  - Esecuzione dei test
  - Identificazione delle anomalie
- **Strumenti attività di verifica**
  - Manuale dei controlli di linea
  - Scheda di Test
  - Report al Dirigente Preposto

# INTRODUZIONE – Il contesto regolamentare

**La Legge 262/05 ha introdotto:**

- **importanti cambiamenti sulla governance aziendale**
  - maggiore efficacia nel sistema dei controlli interni;
  - miglioramento della trasparenza societaria;
  - maggiore affidabilità e credibilità delle informazioni fornite al mercato.
- **la figura del Dirigente Preposto**
  - compiti opportunamente definiti, organizzati e istituzionalizzati;
  - dotato di adeguati poteri e mezzi per l'esercizio dei compiti a lui attribuiti;
  - responsabilità funzionali volte a garantire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria della Società (o Gruppo societario).

# INTRODUZIONE – Il contesto regolamentare

- **Risultano particolarmente rilevanti le disposizioni introdotte dall'art. 154 bis del D. Lgs. 58/98, che prevedono il rilascio, a cura degli Organi Amministrativi Delegati e del Dirigente Preposto, di una specifica dichiarazione formale verso il mercato che attesti:**
  - l' adeguatezza delle procedure amministrative e contabili;
  - l'effettiva applicazione per la formazione dei documenti di bilancio nel corso del periodo di riferimento.
  - la conformità del *Financial Reporting* ai Principi Contabili internazionali;
  - che la relazione sulla gestione comprenda un'analisi attendibile dell'andamento e del risultato della gestione;
  - che la relazione intermedia sulla gestione contenga un'analisi attendibile delle informazioni di cui al comma 4 dell'articolo 154-ter
  - che il bilancio corrisponda alle risultanze dei libri e delle scritture contabili.

# INTRODUZIONE – Il contesto regolamentare

Attestazione del bilancio consolidato al 31 dicembre 2008 ai sensi dell'articolo 154-bis del D.Lgs. 58/1998

1 I sottoscritti, \_\_\_\_\_ in qualità di Presidente del Consiglio di Amministrazione, ed in qualità di Dirigente Preposto alla redazione dei documenti contabili societari, del \_\_\_\_\_ attestano, tenuto anche conto di quanto previsto dall'articolo 154-bis, commi 3 e 4, del Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58:

- l'adeguatezza in relazione alle caratteristiche dell'impresa e
- l'effettiva applicazione delle procedure amministrative e contabili per la formazione del bilancio consolidato nel corso dell'esercizio 2008.

2 La verifica dell'adeguatezza e dell'effettiva applicazione delle procedure amministrative e contabili per la formazione del bilancio consolidato al 31 dicembre 2008 è basata su di un Modello definito \_\_\_\_\_ in coerenza con l'*"Internal Control - Integrated Framework (CoSO)"* e con il *"Control Objective for IT and Related Technologies (Cobit)"*, che rappresentano standard di riferimento per il sistema di controllo interno e per il *financial reporting* in particolare, generalmente accettati a livello internazionale.

3 Si attesta, inoltre, che

3.1 il bilancio consolidato al 31 dicembre 2008:

- è redatto in conformità ai principi contabili internazionali applicabili riconosciuti nella Comunità europea ai sensi del regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002;
- corrisponde alle risultanze dei libri e delle scritture contabili;
- è redatto in conformità al decreto legislativo n. 38/2005 e, in quanto applicabile, al decreto legislativo n. 87/1992, nonché alle disposizioni attuative emanate dalla Banca d'Italia per la redazione dei bilanci e alle disposizioni della Consob per gli emittenti quotati;
- è idoneo a fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'emittente e dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento;

3.2 la relazione sulla gestione comprende un'analisi attendibile dell'andamento e del risultato della gestione, nonché della situazione dell'emittente e dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento, unitamente alla descrizione dei principali rischi e incertezze cui sono esposti.

Novità introdotta dal  
D. Lgs n. 58/1998

Attestazioni rese anche  
nella Relazione della  
Società di Revisione

Il Presidente del Consiglio  
di Amministrazione

Il Dirigente preposto alla redazione  
dei documenti contabili e societari

# **INTRODUZIONE – Prassi adottata**

**La “Legge sul Risparmio” non definisce specifiche metodologie per verificare l’adeguatezza e l’effettiva applicazione delle procedure amministrative e contabili per la formazione del bilancio**

# INTRODUZIONE – Prassi adottata

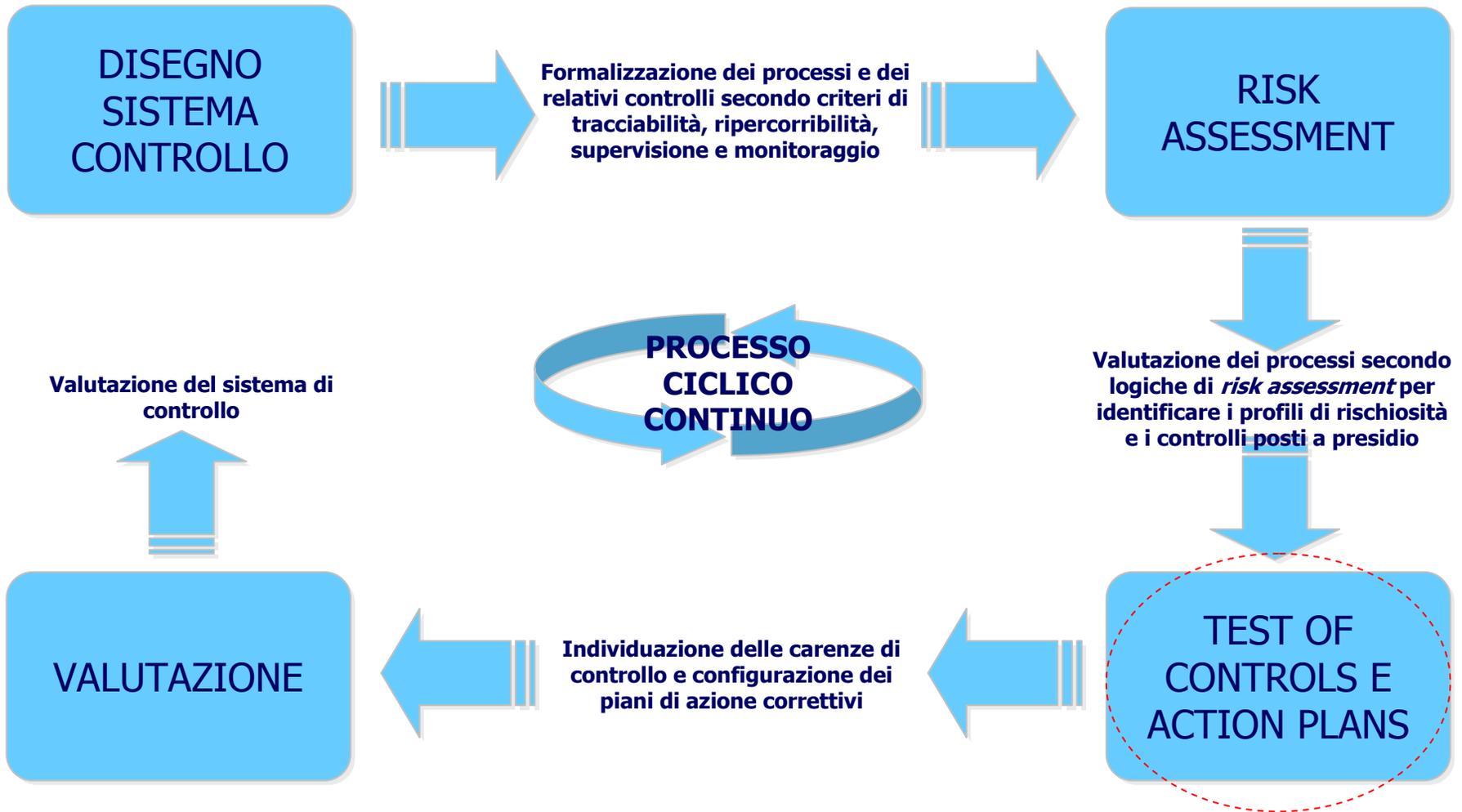
L'approccio metodologico adottato nella prassi italiana è coerente con gli standard internazionalmente riconosciuti (principalmente, *“Internal Control – Integrated Framework”*, c.d. COSO Framework, ed Auditing Standard n. 5 *“An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements”* – 24 Maggio 2007, emanato dal PCAOB).

Tale metodologia rappresenta inoltre una delle *Best Practice* applicate da molte aziende statunitensi quotate in ottemperanza al Sarbanes Oxley Act.

# INTRODUZIONE – Prassi adottata

Per il PCAOB una forma di verifica è costituita dai cosiddetti *Test Of Controls* (verifica dei controlli di linea)

# INTRODUZIONE – Prassi adottata



# ATTIVITA' DI VERIFICA – Test Of Controls

## DEFINIZIONE

### TEST OF CONTROL

- E' la definizione di un piano periodico di verifiche sulle procedure amministrative / contabili (processi) avente per oggetto i controlli previsti dalle procedure stesse.
- Si rende necessaria una adeguata formalizzazione e documentazione dei test svolti con modalità tipiche dei processi di audit, al fine di supportare nel tempo le attestazioni previste dalla Legge.

# ATTIVITA' DI VERIFICA – Test Of Controls

## FINALITA'

- **Accertare la corretta esecuzione da parte delle strutture aziendali responsabili, di tutti quei controlli previsti dalle procedure stesse a garanzia dell'informativa contabile e finanziaria; nello specifico occorre:**
  - verificare l'effettiva applicazione delle procedure amministrativo-contabili;
  - valutare l'efficacia operativa dei controlli (*operating effectiveness*) e l'efficacia del disegno (*design effectiveness*);
  - agevolare l'individuazione di eventuali carenze di controllo.

# ATTIVITA' DI VERIFICA – Test Of Controls

ATTIVITA' DI II LIVELLO



# ATTIVITA' DI VERIFICA – Test Of Controls

## MANAGEMENT

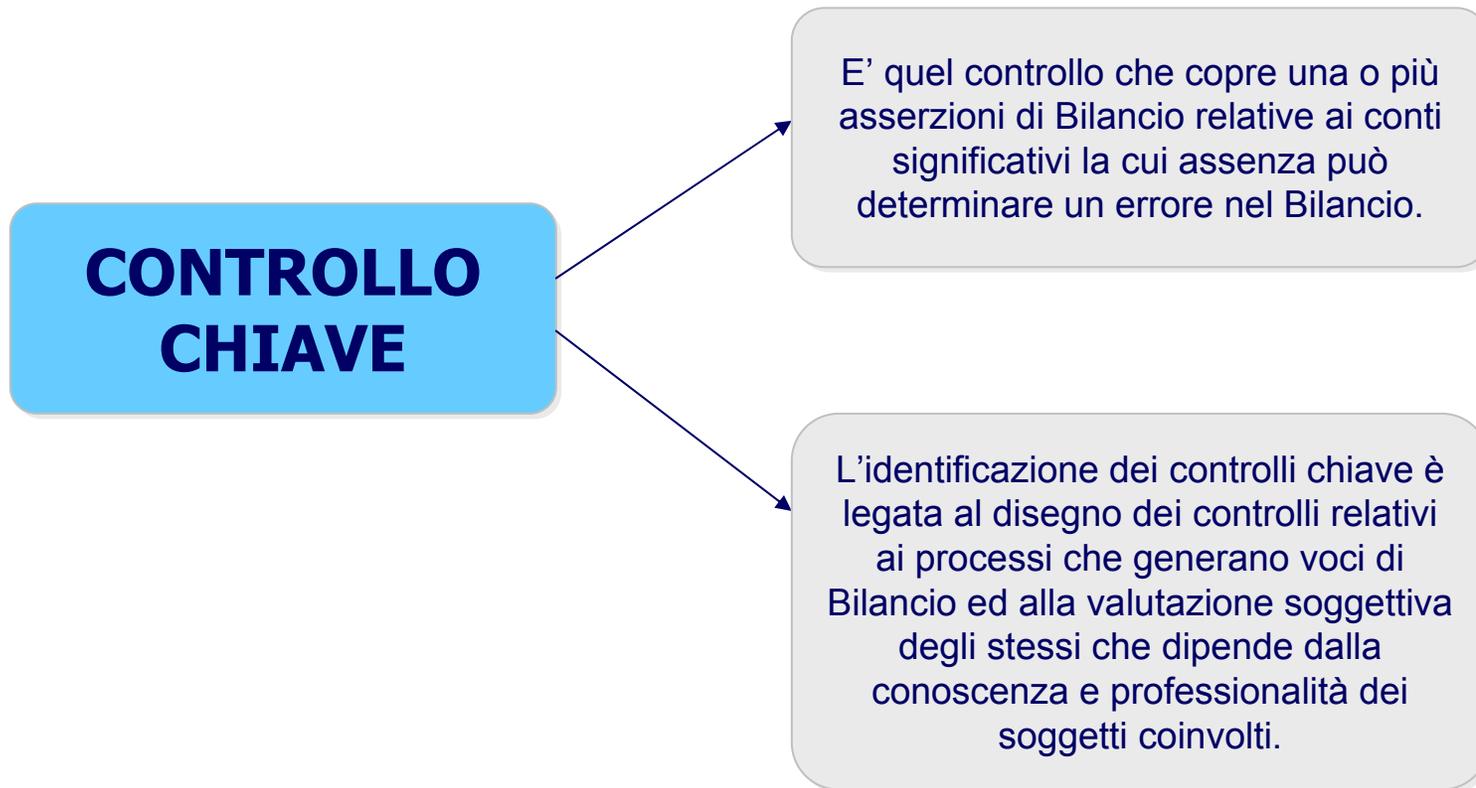
- **Il management è il responsabile ultimo dell'attività di verifica e si assicura che:**
  - le risorse che effettuano l'attività di test siano dotate di adeguate competenze, nonché del grado di oggettività ed indipendenza suggerito dagli standard internazionali;
  - la documentazione predisposta a seguito dell'esecuzione dei test fornisca sufficiente evidenza a supportare le valutazioni conclusive.

# ATTIVITA' DI VERIFICA – Test Of Controls

## PRESUPPOSTI

- **Presupposti per lo svolgimento dei Test Of Controls:**
  - SIGNIFICANT ACCOUNTS (identificare le Voci di Bilancio Significative);
  - SIGNIFICANT LOCATIONS (identificare le Società rilevanti);
  - SIGNIFICANT PROCESSES (identificare e formalizzare i processi aziendali rilevanti).
    - identificazione delle procedure amministrative (individuazione dei processi, dei controlli di linea e dei relativi responsabili);
    - Risks assessment;
    - Identificazione controlli (modalità dei controlli e rilevanza dei controlli).

# ATTIVITA' DI VERIFICA – Controlli chiave



# ATTIVITA' DI VERIFICA – Controlli chiave

## ESEMPI

### Categorie di controlli chiave

- Controlli relativi all'avvio, registrazione, gestione dei conti significativi, classi di transazioni e disclosure
- Programmi antifrode e relativi controlli
- Controlli, inclusi i General Computer Controls, da cui dipendono transazioni o conti significativi
- Controlli relativi a transazioni significative non sistematiche e/o non routinarie (es., stime)
- Controlli relativi alle chiusure di bilancio
- Controlli che coprono più obiettivi, secondo la sequenza temporale del processo
- Controlli sull'inserimento dei dati che possono avere impatto sulle successive rilevazioni contabili o sulle disclosure (e.g. dati da utilizzare per la predisposizione delle tabelle di Nota Integrativa)
- Controlli preventivi sulle autorizzazioni di pagamento
- Controlli di supervisione che possono assicurare la copertura dello stesso obiettivo di controllo e della stessa financial assertion coperta dal relativo controllo operativo

# ATTIVITA' DI VERIFICA – Controlli chiave

- **I Test of Controls possono essere eseguiti:**
  - su un sottoinsieme dei controlli interni, definiti controlli chiave;
  - almeno su base semestrale, in maniera tale da garantire il necessario supporto al Dirigente Preposto in concomitanza con le tempistiche di attestazione introdotte dalla “Legge sul Risparmio”.

# FASI



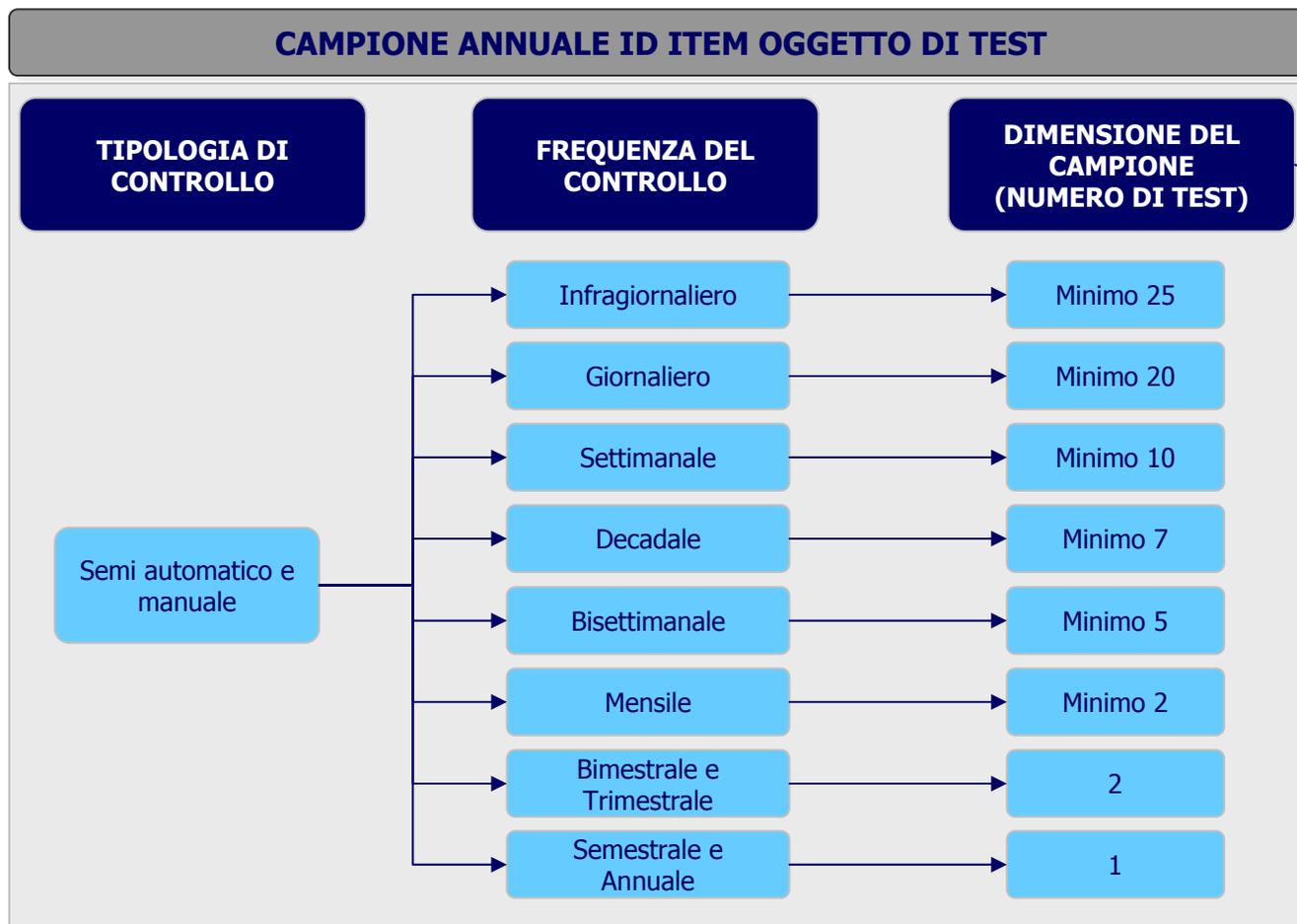
**Programmare la tempistica delle sessioni di  
test nel corso del periodo considerato**

# FASI – Campionamento

- **Campionamento preventivo.**
- **Natura del controllo e della frequenza dell'attività sottesa al controllo.**
- **Proporzionalità tra frequenza del controllo e numero di operazioni di controllo che dovrebbero essere soggette a test.**
- **E' opportuno altresì tenere in considerazione:**
  - la complessità dei controlli;
  - la significatività degli elementi valutativi che devono essere assunti nella loro effettuazione.

# FASI – Campionamento

## BEST PRACTICE



**Fattori da considerare nella scelta di numero di items:**

- Complessità del controllo;
- Competenza necessaria per effettuare il controllo;
- Impatto di eventuali cambiamenti;
- Soggettività del controllo;
- Importanza del controllo.

# FASI – Campionamento

## NOTA BENE:

- **L’Auditing Standard n. 5** non consente in linea di principio la piena applicazione del concetto di rotazione dei *test of controls*; tuttavia, ammette una variazione del perimetro di test qualora:
  - le condizioni del controllo non abbiano subito particolari cambiamenti nel corso dell’anno fiscale;
  - ciascun anno si abbiano comunque sufficienti evidenze circa l’effettività dei controlli in relazione alle *assertions* di Bilancio connesse ai *significant accounts*.
- **La variazione non risulterebbe ammissibile in caso di esito con eccezioni del test svolto nella sessione precedente.**

# FASI – Esecuzione dei Test

- **Verifica del disegno del controllo effettuata almeno una volta l'anno in concomitanza con i test relativi alla verifica dell'efficacia operativa del controllo:**
  - accertare le procedure amministrativo-contabili e i relativi controlli, così come disegnati, sono in grado di garantire un'adeguata copertura dei rischi sottesi l'attività svolta.
- **Operativamente l'attività viene condotta mediante:**
  - intervista al *process owner*,
  - update del *risk assessment*.

# FASI – Esecuzione dei Test

**La verifica dell'efficacia operativa dei controlli può essere basata su diversi approcci con crescente livello di affidabilità o mediante una loro opportuna combinazione.**

## INTERVISTA

- Viene testata l'efficacia operativa del controllo tramite l'intervista con il control owner.
- Si segnala, tuttavia, come la sola intervista non fornisca elementi di prova sufficienti al fine di attestare l'effettiva efficacia del controllo.

## REVISIONE E ISPEZIONE

- E' il modo più semplice per ottenere la prova dell'avvenuta esecuzione del controllo.
- Tale modalità si sostanzia nella revisione, da parte del tester, della documentazione (check evidence) predisposta dal control owner a corredo dell'esecuzione del controllo.
- La documentazione predisposta dal control owner deve contenere informazioni tali da consentire la riesecuzione del test e mostrarne l'esito.

## OSSERVAZIONE

- E' una modalità che garantisce maggiore affidabilità rispetto all'intervista.
- Il tester osserva e riferisce circa l'attività di controllo svolta dall'owner del controllo stesso.
- Richiede una comprensione globale del business dell'azienda.
- Potrebbe risultare necessario affiancare all'osservazione un'altra procedura di esecuzione dei test.

## RIESECUZIONE

- Riesecuzione di riconciliazioni.
- Riesecuzione, in autonomia, di calcoli al fine di ottenere un termine di confronto con le risultanze dei sistemi applicativi.
- Inserimento di transazioni fittizie nei sistemi applicativi al fine di tracciare un confronto tra i risultati attesi e quelli effettivamente ottenuti.

# FASI – Esecuzione dei Test

- *Livello minimo di assurance:* intervista
- *Livello massimo di assurance:* intervista combinata alle altre tecniche di testing.
- *Scelta dell'approccio:* in relazione a differenti fattori.
- *Tecniche di testing:* alcune sono più adatte di altre in base alle caratteristiche del controllo oggetto di test, mentre alcune potrebbero non essere applicabili (in relazione al particolare momento in cui si esegue la verifica).

# FASI – Identificazione delle anomalie

- *Finalità*: portare alla luce le eventuali anomalie sull'effettiva applicazione del controllo secondo una tassonomia strutturata e univoca al fine di proporre conseguentemente dei piani di azioni correttiva.
- *Identificazione temporale*: a conclusione della fase di effettuazione del Test.
- *Fallimento del test di effettività*: ogni qualvolta almeno una delle suddette anomalie venga riscontrata per almeno uno degli item del campione oggetto di test.

# FASI – Identificazione delle anomalie

## CASISTICHE

TIPO DI PROBLEMA TICHE	CONTENUTO
Frequenza del controllo non rispettata	Il controllo viene seguito senza alcun rispetto della frequenza predefinita (secondo quanto definito nella documentazione di processo).
Assenza di supervisione	Il controllo mostra una mancanza di supervisione da parte di un Responsabile (assenza di supervisione / autorizzazione / ecc.), ove questa sia effettivamente prevista.
Controllo eseguito parzialmente	<ul style="list-style-type: none"><li>- Il controllo mostra incompletezza dei dati soggetti al controllo;</li><li>- Il controllo mostra elementi che denotano assenza di accuratezza legata alla sua esecuzione;</li><li>- Il controllo non è eseguito sulla base del suo disegno operativo;</li><li>- I controlli sono privi di follow up (ove previsto).</li></ul>
Mancanza di check evidence	Il controllo si caratterizza per documentazione completamente assente o insufficiente a fornire prova della sua effettiva esecuzione.
Assenza di controllo	Mancanza di qualsiasi attività di controllo.

# STRUMENTI

- **Manuali controlli**
- **Scheda test**
- **Report DP**

# STRUMENTI – Manuale dei controlli di linea

- **Il Manuale dei controlli di linea:**
  - riepiloga processi, owner, controlli ecc;
  - andrebbe rivisto e pubblicato annualmente) da parte dell'Organizzazione e portato a conoscenza a tutti gli attori coinvolti.
- **Il manuale è la base per le attività di verifica.**

# STRUMENTI – Scheda di Test

- La Scheda di Test è il documento a evidenza dell'esecuzione del *Test of Controls*. Esso riporta le caratteristiche del controllo nonché gli elementi valutativi che hanno determinato per ciascun controllo chiave la valutazione di effettività con indicazione dell'esito del test e delle criticità/gap emersi.
- La documentazione prodotta nella fase di *Test of Effectiveness* deve essere resa disponibile all'occorrenza al fine di fornire evidenza dell'avvenuta esecuzione delle attività di *testing*.
- Le evidenze di tali *check evidence* devono essere conservate e archiviate secondo le vigenti disposizioni normative, su supporto cartaceo ed elettronico.

# STRUMENTI – Scheda di Test

- La formalizzazione delle evidenze emerse, raccolte in specifiche cartelle (catalogate per anno di test, codice di processo, etc.), è rappresentata dalle schede di test sviluppate e compilate secondo la metodologia definita.
- Tali schede di test devono richiamare in maniera univoca la documentazione analizzata nell'effettuazione delle attività di verifica e costituenti la check evidence del controllo.
- Sia le schede di Test, sia la documentazione a supporto del Test vanno adeguatamente archiviate e referenziate. Il termine per la conservazione della documentazione è pari a 10 anni, in linea con l'art. 2220 del Codice Civile "Conservazione delle scritture contabili.

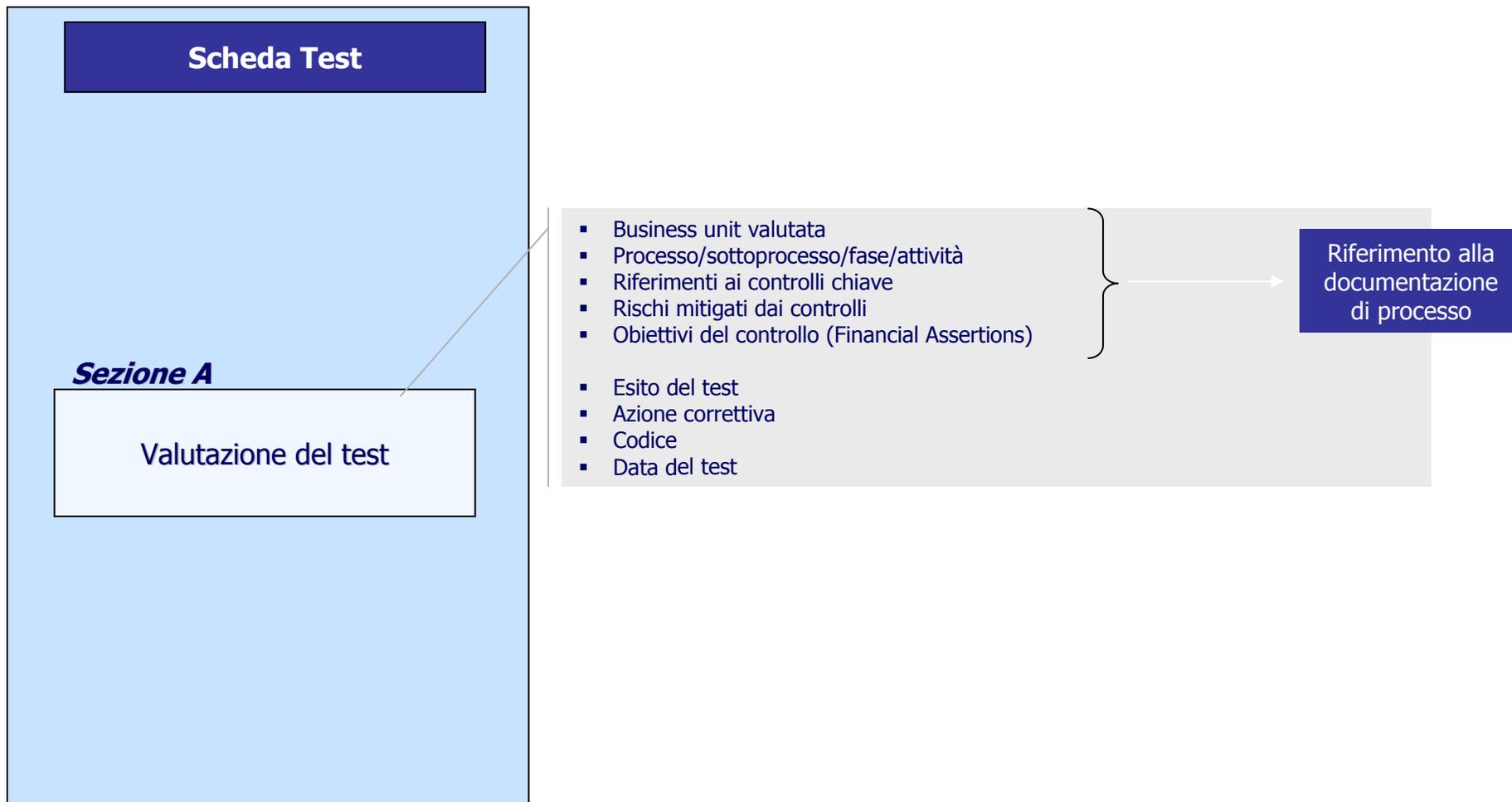
# STRUMENTI – Scheda di Test

Esempio di formalizzazione



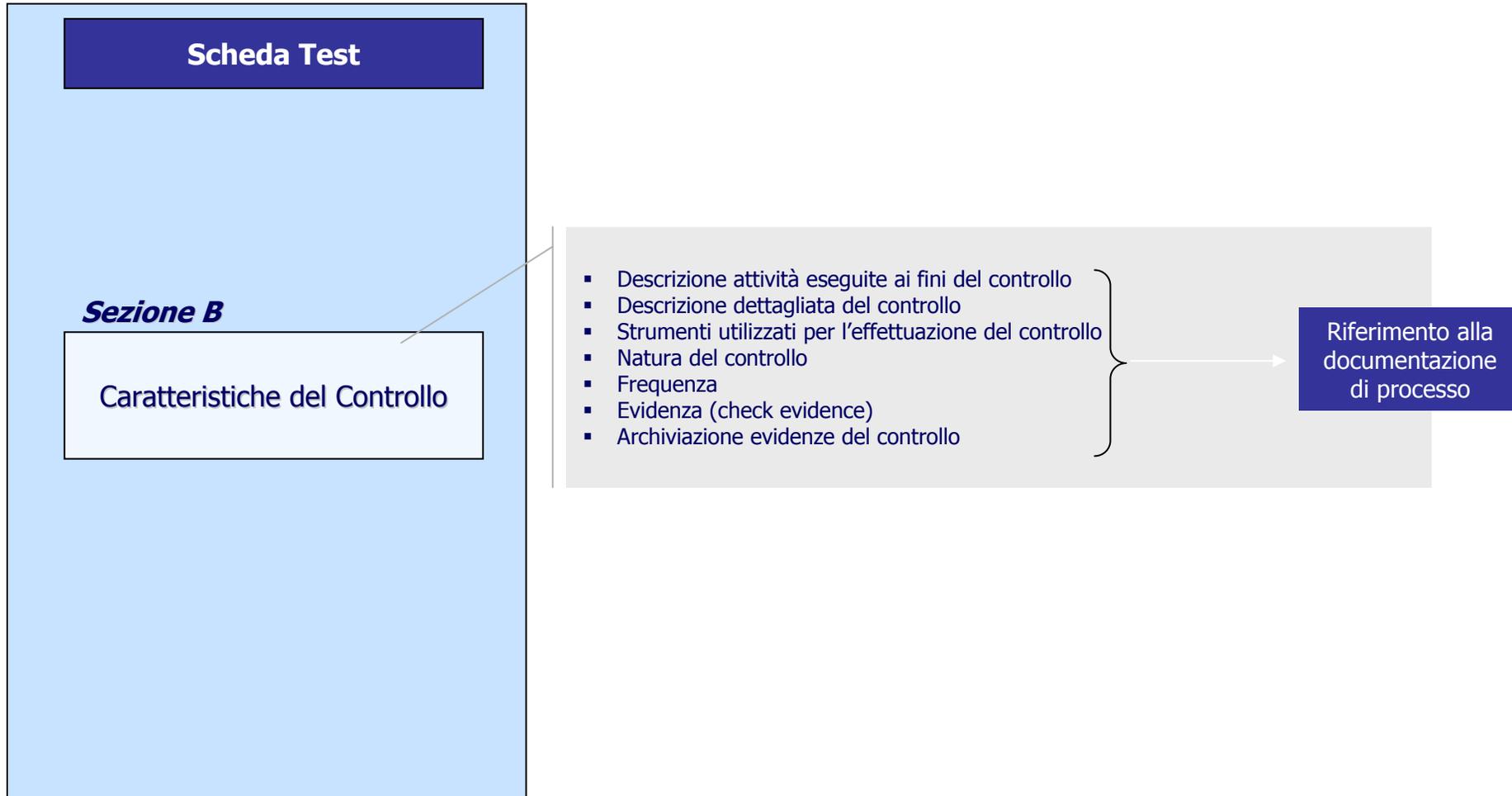
# STRUMENTI – Scheda di Test

Esempio di formalizzazione



# STRUMENTI – Scheda di Test

## Esempio di formalizzazione



# STRUMENTI – Scheda di Test

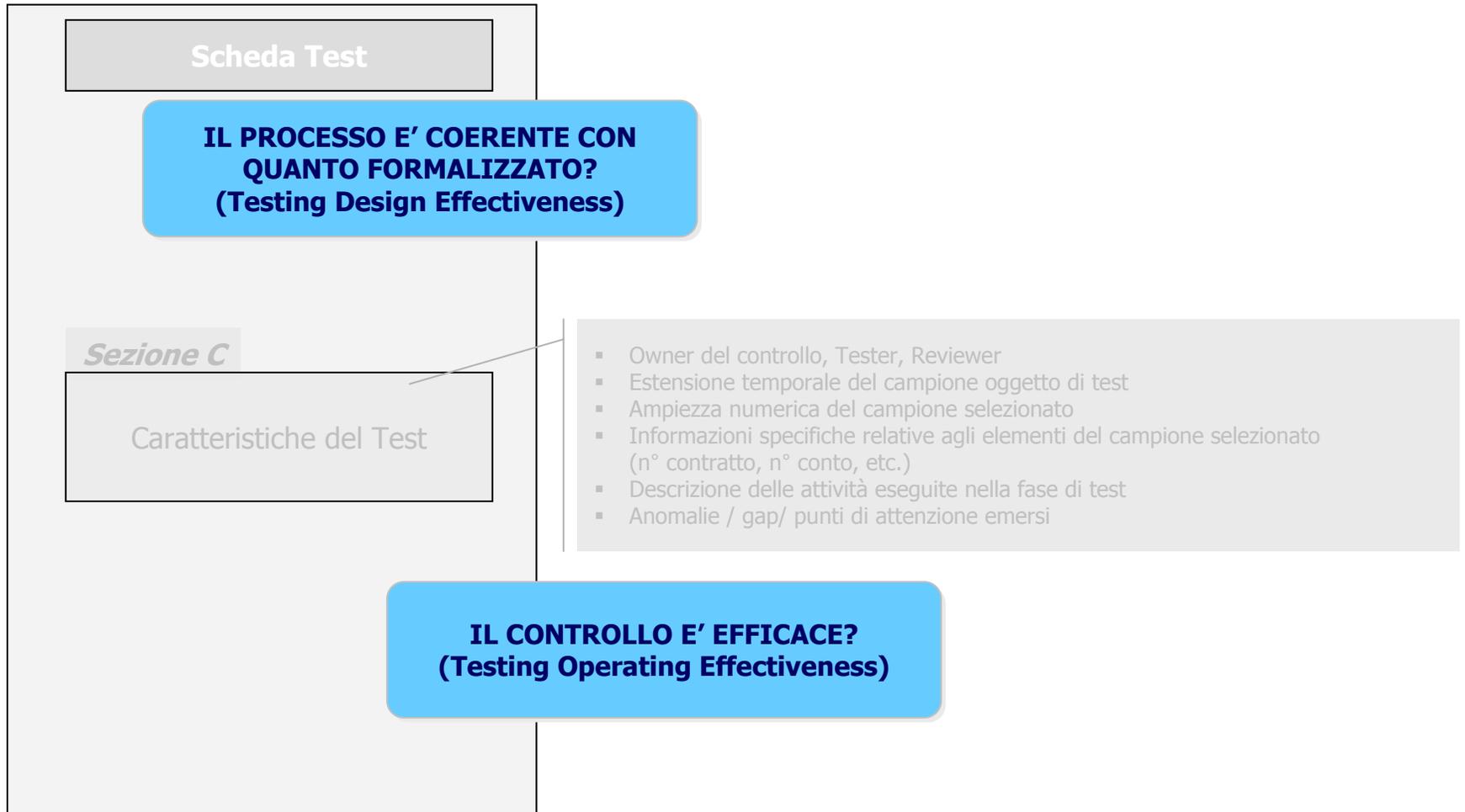
Esempio di formalizzazione



- Owner del controllo, Tester, Reviewer
- Estensione temporale del campione oggetto di test
- Ampiezza numerica del campione selezionato
- Informazioni specifiche relative agli elementi del campione selezionato (n° contratto, n° conto, etc.)
- Descrizione delle attività eseguite nella fase di test
- Anomalie / gap/ punti di attenzione emersi

# STRUMENTI – Scheda di Test

## Esempio di formalizzazione



# **STRUMENTI – Report al Dirigente Preposto**

- **La funzione deputata all'attività di Testing provvede a redigere reportistica nei confronti del Dirigente Preposto, quale rendicontazione dell'attività di verifica svolta.**
- **Tale reportistica può essere così declinata:**
  - Premessa;
  - Approccio metodologico;
  - Perimetro di analisi;
  - Dettaglio dei lavori eseguiti;
  - Giudizio sintetico.

# STRUMENTI – Report al Dirigente Preposto

- **Allegato al verbale di verifica riportante nel dettaglio tutte le informazioni relative ai processi e ai controlli chiave analizzati. Tale allegato riporta le seguenti informazioni relative al controllo chiave testato:**
  - Anagrafica del controllo;
  - Storico del Test;
  - Esito del Test.