

Il ruolo del Collegio Sindacale nei controlli societari

a cura di

Giuseppe Taragoni

Presidente della Commissione Collegio Sindacale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

La vigilanza del Collegio Sindacale delle società non quotate sull'assetto organizzativo e sul sistema di controllo interno

a cura di

Fabrizio Spinetti

Vice Presidente della Commissione Collegio Sindacale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

**FEDERAZIONE DELLE BANCHE DI CREDITO COOPERATIVO
DELL'EMILIA ROMAGNA**

Bologna - 30 ottobre 2017

La vigilanza del Collegio Sindacale delle società non quotate sull'assetto organizzativo

1. Caratteri generali dell' "assetto organizzativo"

Per **assetto organizzativo** si intende il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed esercitato ad un appropriato livello di competenza e responsabilità.

Nel vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, il Collegio Sindacale non potrà prescindere **dall'appropriata verifica e dall'attenta analisi della tipologia e della natura dei controlli insiti nelle procedure operative aziendali**, ponendo particolare attenzione alla loro **esistenza** ed **efficacia** (intesa quest'ultima come attitudine a rilevare ogni deviazione rispetto alle direttive fissate dagli organi di governo societario), tenuto anche conto delle dimensioni, della complessità e della struttura aziendale.

Il "**controllo interno**" pur essendo parte dell'assetto organizzativo, verrà trattato in una sezione specifica, in considerazione della complessa articolazione che lo caratterizza.

2. Adeguatezza dell'assetto organizzativo

Un assetto organizzativo è adeguato quando è in grado di **garantire lo svolgimento delle funzioni aziendali**. Si basa sulla separazione e contrapposizione di responsabilità nei compiti e nelle funzioni e sulla chiara definizione delle deleghe e dei poteri di ciascuna funzione.

Un assetto organizzativo adeguato presenta una struttura compatibile con le **dimensioni** e con la **complessità** della Società, nonché con la **natura** e le **modalità** di perseguimento dell'oggetto sociale.

3. Attività di verifica di un assetto organizzativo

Il Collegio Sindacale, nell'ambito della generale attività di vigilanza (art. 2403 c.c.) verificherà che l'assetto organizzativo presenti almeno i seguenti **6 requisiti**:

- **3.1 Chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle linee di responsabilità**
- **3.2 Esercizio dell'attività decisionale e direttiva della Società da parte dei soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri**
- **3.3. Esistenza di procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata competenza a svolgere le funzioni assegnate**
- **3.4 Presenza di direttive e di procedure aziendali, loro aggiornamento ed effettiva diffusione**
- **3.5 Adeguatezza del sistema di *Information Technology***
- **3.6 Idoneità delle procedure a tutela dell'integrità del patrimonio aziendale**

3.1 Chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle linee di responsabilità

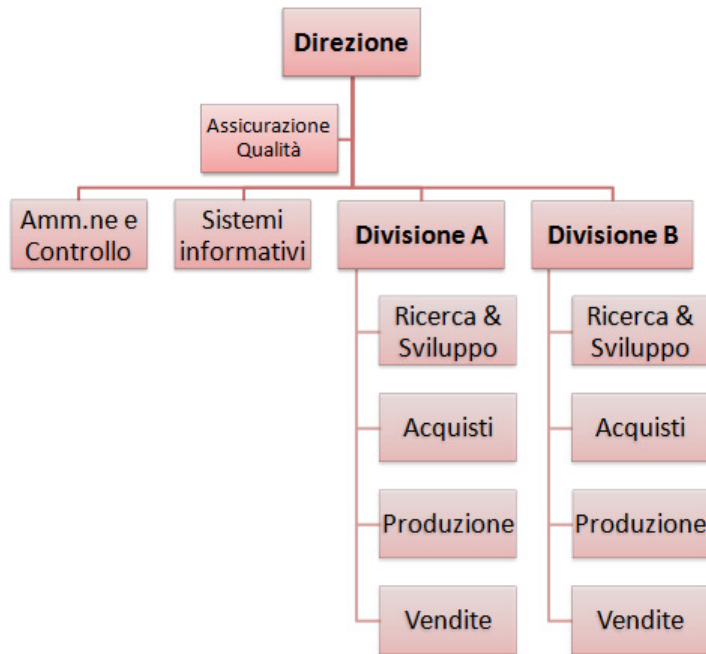
3.1.1 L'organigramma aziendale

L'**organigramma aziendale** fornisce la rappresentazione della struttura organizzativa della Società. La struttura grafica dell'organigramma può subire variazioni da caso a caso; tuttavia lo schema logico di riferimento non si può discostare dai modelli teorici previsti dalle "*best practice*" a livello nazionale ed internazionale.

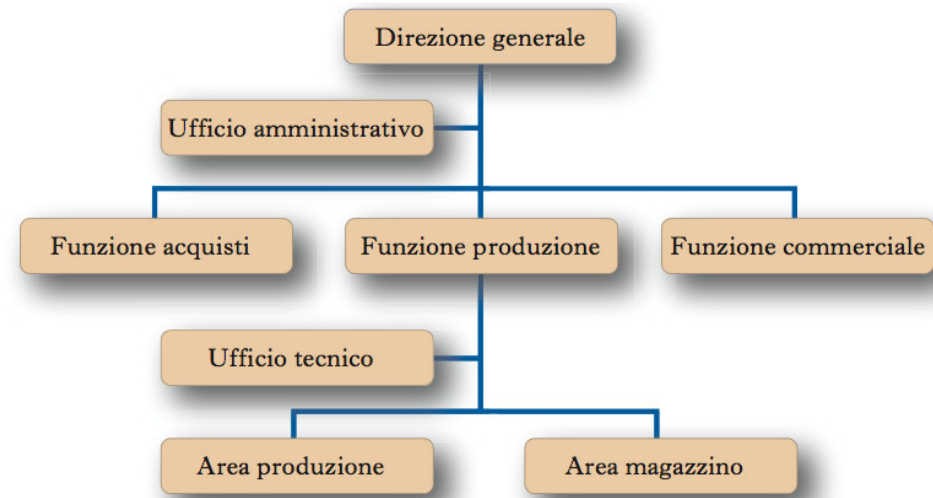
Il Collegio Sindacale verificherà sia l'esistenza di un **organigramma aziendale formalizzato**, sia la corrispondenza di quanto rappresentato graficamente all'effettiva struttura organizzativa.

Il Collegio Sindacale presterà inoltre cura a che nell'organigramma siano chiaramente indicate le **linee funzionali che collegano le unità operative ai vari livelli gerarchici** (ovvero divisionali o funzionali a seconda della struttura adottata) e che sia compiutamente **mappata tutta la struttura organizzativa**.

organigramma divisionale



organigramma gerarchico funzionale



3.1.2 I manuali delle procedure operative

Il Collegio Sindacale verificherà che l'operatività aziendale sia organizzata sulla base dei **"processi"** e che questi ultimi siano a loro volta declinati in **"procedure"**, intendendo con i primi l'insieme di *attività interdipendenti* che, seguendo un ordine logico e/o una sequenza temporale definiti, sono finalizzati ad un obiettivo specifico, mentre le seconde descrivono le *regole* da seguire per lo svolgimento, all'interno dei processi, di determinate attività, la *sequenza* delle attività stesse e le *decisioni* che ne sono alla base, nonché gli *eventi* che innescano le decisioni medesime.

Focus su «Processi e procedure operative»

L'assetto produttivo aziendale in senso lato, considerando quindi il contributo di tutte le unità aziendali alla generazione del valore, si svolge sempre più per **processi**. Un **processo aziendale** è un insieme di attività, tra loro consecutive, finalizzate ad un unico obiettivo, il cui percorso di svolgimento richiede tipicamente il contributo di più funzioni organizzative.

Un classico **esempio di processo** è quello di evasione ordini per un'azienda produttiva. *L'Ufficio Commerciale* riceve l'ordine, *l'Ufficio Tecnico* lo elabora e trasforma le richieste in specifiche di prodotto.

l'Ufficio Acquisti provvede ad effettuare eventuali acquisti dedicati alle specifiche richieste del cliente, la *Produzione* realizza il prodotto, la *Logistica* si occupa della spedizione, l'*Amministrazione* provvede a fatturazione e incasso.

Tutti i **passaggi elencati**, caratterizzati perlopiù da attività d'ufficio, **devono essere** il più possibile agili e **codificati** per permettere una corretta comunicazione lungo la catena del lavoro.

La **procedura aziendale** è quel **documento** teso a normare il comportamento delle risorse umane dell'azienda al fine di chiarificare e stabilire **modelli di conduzione del lavoro standardizzati, condivisi e coerenti con gli obiettivi aziendali e le disposizioni di legge.**

La **procedura** è quel **documento scritto** che deve **esemplificare come gli operativi devono svolgere le attività lungo il processo** affinché lo stesso possa raggiungere i propri obiettivi nel rispetto dei vincoli giuridici, degli standard qualitativi richiesti e della volontà dei soci.

Il Collegio Sindacale - attraverso l'esame dei **manuali interni aziendali** in cui sono trascritte le procedure operative verificherà l'esistenza di **direttive e di procedure per l'autorizzazione delle operazioni**, nonché l'esistenza di procedure idonee a **render conto dell'operato dei responsabili**, appropriate alla dimensione dell'impresa e alla natura delle sue attività.

il Collegio Sindacale verificherà inoltre l'inclusione, nei **mansionari aziendali**, delle *responsabilità* oggetto di controllo.

Il Collegio Sindacale verificherà, altresì, l'esistenza di **ulteriore documentazione aziendale** in ordine alle procedure operative, quali a titolo esemplificativo i **regolamenti interni** e le eventuali altre **mappature dei processi aziendali**.

3.1.3 Le delibere consiliari in materia di poteri delegati (firma e rappresentanza)

I **poteri "gestori"** devono essere assegnati in coerenza con le **responsabilità organizzative e gestionali** conferite.

il Collegio Sindacale individuerà quindi i soggetti coinvolti nell'attribuzione di **poteri, deleghe e responsabilità**. A tal fine, occorrerà operare una complessiva ricognizione dello statuto sociale, delle delibere assembleari e consiliari relative alla attribuzione di poteri, nonché delle procure rilasciate dagli organi a ciò titolati.

Il Collegio Sindacale esaminerà le modalità ed i contenuti dei poteri così come attribuiti, tenendo in debita considerazione le **attribuzioni non delegabili** ai sensi degli artt. 2420-ter, 2423, 2443, 2446, 2447, 2501-ter e 2506-bis del codice civile.

3.1.4 I piani aziendali (strategici/operativi/finanziari)

Il Collegio Sindacale, allo scopo di monitorare l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, prenderà visione ed esaminerà i **documenti costituenti il sistema della programmazione, pianificazione e controllo**; in particolare verificherà l'esistenza dei *budget operativi* redatti secondo la dinamica economica e finanziaria e del *piano strategico aziendale* di cui essi sono parte integrante.

Il Collegio Sindacale, sulla base dei documenti ricevuti, valuterà che il **sistema della programmazione, pianificazione e controllo** abbia un **adeguato supporto organizzativo**.

3.1.5 L'avvenuto superamento dei punti di debolezza

Il Collegio Sindacale, dopo aver esaminato l'assetto organizzativo ed aver informato gli amministratori sulle criticità riscontrate riguardo alla **corretta identificazione delle funzioni e delle responsabilità**, all'**attribuzione delle deleghe** (prestando particolare attenzione a quelle che presentino caratteri evidenti di genericità ed indeterminatezza), alla **fattibilità dei piani** e alla loro **coerenza con le strategie aziendali**, successivamente accerterà che le criticità individuate siano state affrontate e superate.

**CNDCEC: "Verbali e
procedure del
collegio sindacale" –
aprile 2016**

**V.14. VERBALE RELATIVO A RACCOMANDAZIONI DEL COLLEGIO SINDACALE A
SEGUITO DI ATTIVITÀ DI VIGILANZA**



In data __/__/____, alle ore __:__, presso [la sede/gli uffici amministrativi della società] _____, in _____ via/piazza _____,

si è riunito il collegio sindacale nelle persone di:

- dott. _____, presidente del collegio sindacale;
- dott. _____, sindaco effettivo;
- dott. _____, sindaco effettivo,

per redigere il verbale relativo a raccomandazioni del collegio sindacale a seguito di attività di vigilanza.

Sono altresì presenti:

- _____, in qualità di _____;
- _____, con funzione di _____.

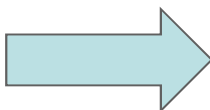
Premesso che:

- il collegio sindacale nell'esercizio delle proprie funzioni di vigilanza, ai sensi dell'art. 2403 c.c., in presenza di eventuali irregolarità o fatti censurabili, può esercitare i poteri di reazione ad esso attribuiti dalla legge;
- a seguito dell'attività di vigilanza espletata e sulla base delle informazioni acquisite dall'organo di amministrazione e dai responsabili delle diverse funzioni, in conformità alla [Norma n. 6.1](#) delle "Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", emanate dal CNDCEC e vigenti dal 30 settembre 2015, si sono riscontrati i seguenti rischi [ovvero: fatti censurabili, violazioni, irregolarità]: _____;
- tali rischi [ovvero: fatti censurabili, violazioni, irregolarità] sono stati, tempestivamente, segnalati all'organo di amministrazione mediante _____ (eventualmente: nel corso della riunione del consiglio di amministrazione del __/__/____).

Tanto premesso, il collegio sindacale sollecita l'organo di amministrazione ad attivarsi prontamente al fine di porre in essere le opportune azioni correttive, nonché a informare periodicamente questo collegio circa la loro attuazione ed efficacia.

Il collegio sindacale chiede che entro la prossima riunione prevista in data __/__/____ siano tempestivamente fornite le seguenti informazioni: _____ e che sia prodotta la seguente documentazione: _____.

Nel caso le azioni correttive adottate siano da ritenersi non sufficienti [eventualmente: considerata la situazione di particolare urgenza e gravità ovvero il riscontro di violazioni di legge, di statuto o dei principi di corretta amministrazione, dell'inadeguatezza o inefficace funzionamento dell'assetto organizzativo,



**CNDCEC: "Verbali e
procedure del
collegio sindacale" –
aprile 2016**

**V.15. VERBALE RELATIVO AL MONITORAGGIO DELLE AZIONI CORRETTIVE
INTRAPRESE**

In data __/__/____, alle ore __:__, presso [la sede/gli uffici amministrativi della società]
_____, in _____ via/piazza _____,

si è riunito il collegio sindacale nelle persone di:

- dott. _____, presidente del collegio sindacale;
- dott. _____, sindaco effettivo;
- dott. _____, sindaco effettivo,

per redigere il verbale relativo al monitoraggio delle azioni correttive intraprese.

Sono altresì presenti:

- _____, in qualità di _____;
- _____, con funzione di _____.

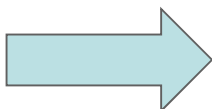
Premesso che:

- il collegio sindacale nell'esercizio delle proprie funzioni di vigilanza, ai sensi dell'art. 2403 c.c., in presenza di eventuali irregolarità o fatti censurabili, può esercitare i poteri di reazione ad esso attribuiti dalla legge;
- a seguito dell'attività di vigilanza espletata e sulla base delle informazioni acquisite dall'organo di amministrazione e dai responsabili delle diverse funzioni, in conformità alla [Norma n. 6.1.](#) delle "Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", emanate dal CNDCEC e vigenti dal 30 settembre 2015, si sono riscontrati i seguenti rischi [ovvero: fatti censurabili, violazioni, irregolarità]: _____;
- tali rischi [ovvero: fatti censurabili, violazioni, irregolarità] sono stati, tempestivamente, segnalati all'organo di amministrazione mediante _____ (eventualmente: nel corso della riunione del consiglio di amministrazione del __/__/____);
- il collegio sindacale ha sollecitato l'organo di amministrazione ad attivarsi prontamente al fine di porre in essere le opportune azioni correttive, nonché a informare periodicamente questo collegio circa la loro attuazione ed efficacia, come da verbale in data __/__/____;
- il collegio sindacale ha richiesto le seguenti informazioni: _____ e la produzione della seguente documentazione: _____.

Tanto premesso, a seguito della denuncia dei fatti censurabili o delle gravi irregolarità, effettuate in conformità della [Norma n. 6.1.](#) delle "Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", emanate dal CNDCEC e vigenti dal 30



**CNDCEC: "Verbali e
procedure del
collegio sindacale" –
aprile 2016**



settembre 2015, con riferimento ai rischi [ovvero: fatti censurabili, violazioni, irregolarità] precedentemente riscontrati in data __/__/____ relativi a: _____ dalle informazioni ricevute dall'organo di amministrazione, dal revisione legale dei conti e dagli uffici responsabili delle funzioni aziendali risulta che sono state adottate ed efficacemente attuate le seguenti azioni correttive _____. Si ritiene che i rischi riscontrati possano dunque considerarsi superati.

[Ovvero: Si ritiene tuttavia che i rischi riscontrati non possano essere considerati superati per i seguenti motivi _____. Si sollecita dunque l'organo di amministrazione ad attivarsi senza ulteriore indugio affinché provveda ad adottare le opportune azioni correttive, informando tempestivamente questo collegio circa la loro attuazione ed efficacia. Nel caso in cui le azioni correttive adottate siano da ritenersi non sufficienti, questo collegio adotterà le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate.

Al fine di monitorare le azioni correttive adottate dall'organo di amministrazione, il collegio sindacale chiede che entro la prossima riunione prevista in data __/__/____ siano tempestivamente fornite le seguenti informazioni: _____ e che sia prodotta la seguente documentazione: _____].

Luogo, data

Il collegio sindacale

3.2 Esercizio dell'attività decisionale e direttiva della Società da parte dei soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri

3.2.1 I manuali delle procedure operative

Il Collegio, sulla base dei **manuali interni aziendali** in cui sono trascritte le procedure operative, acquisirà le informazioni circa **l'avvenuta formalizzazione del processo di assegnazione di responsabilità e deleghe**, nonché circa **l'avvenuta segregazione dei compiti** in modo coerente con gli obiettivi aziendali e con i requisiti normativi e regolamentari.

3.2.2 Gli atti di gestione

Il Collegio Sindacale dopo aver accertato le attribuzioni agli organi sociali ed ai soggetti delegati, riscontrerà, quantomeno con riferimento agli *atti di gestione di maggior rilievo*, il rispetto dei **limiti e delle modalità di esercizio dei poteri e delle deleghe**.

3.2.3 Intervista alla Direzione

Il Collegio Sindacale, al fine di verificare che le *informazioni acquisite* in ordine all'assetto organizzativo aziendale siano in linea con quanto *concretamente adottato* ai vari livelli in cui si estrinseca la struttura organizzativa, procederà con l'effettuazione di **interviste personali** ai soggetti che a vario titolo compongono la **Direzione aziendale**.

L'intervista personale ha la funzione di raccogliere dai soggetti direttamente interessati le informazioni ed i dati utili e necessari al fine di **verificare, sul piano della operatività, che le attribuzioni di poteri e l'esercizio dell'attività decisionale siano effettivamente in capo ai soggetti formalmente preposti**.

Nei casi in cui la Società sia dotata di un modello organizzativo ai sensi del D.Lgs. 231/2001 e di procedure per la certificazione di qualità e/o ambientale e/o sulla sicurezza e la salute nei luoghi di lavoro, il Collegio Sindacale verificherà la **conoscenza da parte della Direzione** delle procedure ivi indicate.

3.2.4 Intervista ai Responsabili delle Funzioni organizzative ed operative

Il Collegio Sindacale, sempre al fine di verificare che quanto indicato negli strumenti utilizzati per la *formalizzazione dell'assetto organizzativo aziendale* (organigramma, procedure operative, manuali, ecc.) sia **effettivamente implementato e concretamente adottato** all'interno delle varie funzioni aziendali in cui si articola la struttura organizzativa, procederà ad **interviste personali ai Responsabili delle Funzioni organizzative ed operative**.

Nei casi in cui la Società sia dotata di un modello organizzativo ai sensi del D.Lgs. 231/2001 e di procedure per la certificazione di qualità e/o ambientale e/o sulla sicurezza e la salute nei luoghi di lavoro, il Collegio Sindacale verificherà la conoscenza, **da parte dei suddetti Responsabili**, delle procedure ivi indicate e che le stesse *non siano in contrasto con le procedure e le direttive provenienti dalla Direzione aziendale*.

3.2.5 Incontri periodici con i Responsabili delle funzioni di controllo

Il Collegio Sindacale avrà innanzitutto cura di identificare le persone preposte al controllo interno aziendale. Nella presente trattazione, che ha per oggetto le Società non quotate, le **funzioni di controllo interno** vengono individuate nell'Internal Audit, nel Controllo di Gestione/Risk Controller e nell'Organismo di Vigilanza ai sensi del D.Lgs. 231/2001.

Una volta individuati gli interlocutori, il Collegio potrà raccogliere, attraverso periodiche riunioni con i soggetti preposti alle suddette funzioni aziendali, le informazioni necessarie allo svolgimento delle funzioni di vigilanza che gli sono proprie.

3.2.6 L'avvenuto superamento dei punti di debolezza

Il Collegio Sindacale dopo aver svolto le attività di cui ai punti precedenti, nel corso delle successive verifiche accerterà che le **criticità** siano state superate. Tale verifica potrà essere svolta acquisendo da ciascuna delle predette funzioni informazioni circa gli esiti delle attività di controllo svolte, nei diversi ambiti di competenza, in ordine alla **corretta interazione di compiti, funzioni e responsabilità**.

3.3. Esistenza di procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata competenza a svolgere le funzioni assegnate

3.3.1 Intervista ai Responsabili delle Funzioni organizzative ed operative

Il Collegio Sindacale, al fine di verificare che le **procedure aziendali** siano **correttamente adottate** dal personale addetto all'interno di ciascuna funzione aziendale, procederà ad intervistare i **Responsabili delle Funzioni organizzative ed operative**.

Tali interviste sono tese a verificare da un lato le **procedure** per la **corretta individuazione del personale** a cui attribuire l'esecuzione di determinate funzioni, dall'altro che i **ruoli e le funzioni siano stati effettivamente attribuiti** a personale dotato di *adeguata competenza tecnica*.

3.3.2 Verifiche campionarie di conformità sulle procedure operative

Dopo aver acquisito una **rappresentazione dei processi aziendali** il Collegio Sindacale svolgerà a campione alcune verifiche sulle relative procedure operative, al fine di riscontrare la **reale corrispondenza e coerenza della predetta rappresentazione rispetto alla concreta operatività aziendale**, valutando:

- completezza e correttezza della **sequenza delle attività** all'interno dei processi;
- corretta definizione dei **tempi previsti** per lo svolgimento delle attività;
- effettiva e corretta **separazione delle mansioni**;
- **competenza del personale** addetto.

Focus su TECNICHE DI CAMPIONAMENTO (cenni)

In ordine all'adozione di tecniche di campionamento per la definizione dell'ambito delle verifiche, si può far riferimento a quanto previsto in sede di "Revisione Legale dei Conti": **Principio di Revisione Internazionale (ISA Italia) n. 530 "Campionamento di revisione"**,

Per "**campionamento di revisione**" si intende, ai sensi del citato Principio n. 530, l'applicazione delle procedure di revisione su una *percentuale inferiore al 100%* degli elementi che costituiscono una popolazione rilevante ai fini della revisione contabile, in modo che **tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate** così da fornire al revisore *elementi ragionevoli* in base ai quali trarre le proprie conclusioni sull'intera popolazione (insieme dei dati da cui si è selezionato il campione e sul quale si intende trarre le proprie conclusioni).

- La concreta operatività delle aziende rende impraticabile la verifica integrale della stessa.
- Le verifiche a campione (più rapide e meno onerose) consentono comunque al verificatore, se svolte correttamente, di *ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati* che consentano di *trarre conclusioni ragionevoli* su cui basare i propri giudizi sull'azienda medesima.

Il campionamento può essere effettuato utilizzando sia un **approccio statistico** sia un **approccio non statistico** (o “soggettivo”).

Per **campionamento statistico** si intende qualsiasi metodologia di campionamento che possiede le seguenti caratteristiche:

- selezione casuale del campione;
- utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione.

Un metodo di campionamento che non possieda le due caratteristiche sopra evidenziate è considerato un **metodo di campionamento non statistico**.

Tecniche di campionamento: introducono un elemento di incertezza nelle conclusioni del revisore.

- **“rischio di campionamento”** (Il rischio che le conclusioni del revisore, sulla base di un campione, possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla stessa procedura di revisione).
- **“rischio non dipendente dal campionamento”** (Il rischio che il revisore giunga ad una conclusione errata per ragioni non connesse al rischio di campionamento).



	VANTAGGI	SVANTAGGI
CAMPIONAMENTO NON STATISTICO	Rapidità ed economicità di utilizzo	Non consente di misurare il rischio di errore nella determinazione del campione
		Non consente l'oggettivizzazione dei risultati, che sono quindi limitatamente difendibili verso soggetti terzi
	Applicabilità a qualsunque tipo di popolazione (a prescindere dalla numerosità e dalla composizione)	In assenza di un percorso decisionale scientificamente strutturato, vi è il rischio che il revisore inserisca, nelle scelte circa la determinazione del campione, delle valutazioni discrezionali poco credibili
CAMPIONAMENTO STATISTICO	Consente di misurare il rischio di errore (o "rischio di campionamento")	Complessità di utilizzo , che richiede specifiche competenze e formazione del revisore
	Consente l'oggettivizzazione dei risultati, che sono quindi difendibili verso soggetti terzi	Utilizzo oneroso , con risultati che richiedono tempi più lunghi di formalizzazione
	In presenza di un percorso decisionale scientificamente strutturato, è difficile che il revisore possa inserire , nelle scelte circa la determinazione del campione, delle valutazioni discrezionali poco credibili	Applicabilità solo a popolazioni di elevata numerosità , composte da unità omogenee (possibilità di estrazione di campioni rappresentativi)

Campionamento statistico:

gli elementi del campione sono selezionati in modo che *ciascuna unità di campionamento abbia una probabilità* definita di essere selezionata.

Campionamento non statistico:

per *selezionare* gli elementi del campione è utilizzato il *giudizio professionale*.

Dimensione del campione: determinazione necessaria per acquisire sufficienti elementi probativi, deve cioè determinare il numero di "item" o elementi (operazioni, movimenti contabili, clienti, ecc.) da sottoporre a verifica.



Nel **campionamento soggettivo** la dimensione del campione è generalmente definita sulla base del giudizio del revisore e della sua esperienza professionale (mentre le **tecniche di tipo statistico** consentono di definire in modo quantitativo il campione, attraverso **formule matematiche basate su distribuzioni di probabilità statistiche**).



Il livello di **rischio di campionamento** che il revisore è disposto ad accettare influisce sulla **dimensione del campione richiesta**. Quanto minore è il rischio che il revisore è disposto ad accettare, tanto maggiore dovrà essere la dimensione del campione.

Selezione del campione:

nell'estrarre gli elementi costituenti un campione, il revisore deve operare in modo che lo stesso sia *rappresentativo della popolazione oggetto di indagine*.



Nel **campionamento statistico** si richiede che le voci del campione siano selezionate *in modo casuale*, talché ciascuna di esse abbia una probabilità di essere selezionata.

Nel **campionamento soggettivo**, il revisore utilizza il proprio giudizio professionale per la selezione delle voci, *operando senza pregiudizi* e utilizzando i seguenti metodi:

1. **Utilizzo** di un **generatore computerizzato di numeri casuali** o di tavole di numeri casuali.
2. **Selezione sistematica**, che è operata definendo un intervallo di selezione (o intervallo di campionamento) attraverso il rapporto tra la dimensione della popolazione e la dimensione del campione (cioè: intervallo di selezione = dimensione popolazione/dimensione del campione). Ad esempio, se la popolazione consta di 4.500 item (fatture passive, certificati di deposito nominativi, ecc.) e la dimensione del campione è stata stabilita in 95 unità, l'intervallo di selezione è pari a 47 (4.500/95). Quindi, scorrendo le unità della popolazione all'interno di un riepilogo numerico (libro IVA acquisti, tabulato gestionale dei certificati di deposito emessi, ecc.) si selezionano un'unità campionaria ogni 47 unità della popolazione. Il punto di partenza deve essere casuale e prescelto in modo che sia *maggiore di zero e minore o uguale all'intervallo di selezione* (cioè 47).

3. **Selezione accidentale**, in cui la selezione è operata senza un criterio predefinito e quindi *senza un particolare motivo per includere o escludere un dato elemento nel campione*. In tale caso, infatti, il revisore deve *evitare qualsiasi pregiudizio consapevole e elemento prevedibile* (evitando, ad esempio, voci di difficile localizzazione), in modo da assicurare che tutte le voci della popolazione abbiano probabilità di essere selezionate. Stante, quindi, una certa numerosità (es.: 200 unità) di voci (saldi creditori verso clienti, titoli di debito sottoscritti dalla clientela, fatture passive da fornitori, ecc.), ordinata in base ad un qualunque criterio sistematico (codice progressivo del rapporto, data di registrazione in contabilità generale, ecc.), verranno selezionate, accidentalmente, ad esempio, la terza voce, poi la decima, quindi la trentaquattresima, e via di seguito, senza un sequenza particolare, fino al completamento della dimensione del campione stabilita nella precedente fase di «dimensionamento del campione».
4. **Campionamento in base alle unità monetarie**
5. **Selezione per blocchi**

Valutazione dei risultati:

le tecniche di campionamento statistico consentono al revisore di **estendere all'intera popolazione, con una precisione statistica, i risultati delle verifiche** svolte sul campione esaminato, **determinando anche il rischio di errore associato** al fatto che il campione non sia rappresentativo della popolazione oggetto di esame (rischio di campionamento).

Nel **campionamento soggettivo, l'estensione dei risultati** sull'intera popolazione non può essere effettuata in modo oggettivo, ma bensì **basandosi semplicemente sul giudizio professionale**, senza l'ausilio di alcun *calcolo matematico* e quindi di una *tecnica eventualmente verificabile da parte di terzi*.

Focus su Procedure di conformità:

Finalizzate a valutare:

- completezza e correttezza** della **sequenza delle attività** all'interno dei **processi**;
- corretta definizione dei tempi** previsti per lo svolgimento delle attività;
- effettiva e corretta separazione delle mansioni**;
- competenza del personale addetto**.

Al fine di

- **confermare** le conoscenze acquisite attraverso le *interviste* ai responsabili delle funzioni organizzative ed operative,
- **accertare** la **correttezza** delle informazioni acquisite:
 - Ripercorrere il cammino** in cui si dipanano le attività costituenti i **processi aziendali**, dal punto in cui inizia a quello della registrazione contabile dei fatti amministrativi in cui tali operazioni si sostanziano.
 - Effettuare** la **verifica della sequenza** utilizzando i *documenti tipici* del processo analizzato.
 - In presenza di **punti in cui sono previste procedure di elaborazione o controlli**: chiedere al personale di **illustrare** come lo stesso *interpreta* la procedura, cercando di verificare se la procedura di elaborazione ed i controlli sono *svolti regolarmente*.
 - Confermare le informazioni ottenute** chiedendo al personale di descrivere qual è la loro cognizione delle **elaborazioni** e delle **attività di controllo successive**,
 - Identificare eventuali eccezioni**: differenze tra ciò che si dovrebbe fare e ciò che viene concretamente fatto.

- ❑ Oltre a seguire il flusso documentale, **seguire il percorso dei dati e delle informazioni negli archivi** durante i processi automatizzati.
- ❑ **Osservare** come un fatto amministrativo viene processato via terminale e **riscontrarlo** sulla documentazione o sui rapporti finali.
- ❑ **Indagare sull'indipendenza e sulla competenza del personale.**
- ❑ **Verificare sull'utilizzo concreto dei manuali per gli utenti.**

3.3.3 Incontri periodici con i Responsabili delle funzioni di controllo

Con riferimento al requisito della *“esistenza di procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata competenza a svolgere le funzioni assegnate”*, il Collegio Sindacale **acquisirà informazioni circa le attività di controllo svolte** - ed i relativi **esiti** - in ordine, ad esempio, a:

- avvenuta adozione da parte della Società di *misure appropriate* per far sì che il personale sia in possesso dei **requisiti professionali e delle competenze necessarie** allo svolgimento del proprio lavoro;
- esistenza di **mansionari** e loro effettiva conoscenza da parte del personale;
- frequentazione periodica, da parte del personale, di **corsi di formazione**;
- avvenuta definizione e applicazione da parte della Società di **standard funzionali all’assunzione dei soggetti maggiormente qualificati**;
- avvenuta inclusione nelle **procedure legate all’assunzione del personale** di: colloqui e verifica delle informazioni fornite dai candidati; comunicazione da parte della Società di valori, di comportamenti attesi e di stile operativo;
- definizione di **politiche del personale** che stabiliscono le funzioni, le responsabilità, i livelli attesi di *performance* e gli eventuali meccanismi di avanzamento professionale.

3.3.4 L'avvenuto superamento dei punti di debolezza

Il Collegio Sindacale dopo aver svolto le attività di cui ai punti precedenti, accerterà che le **criticità individuate** siano state superate.

3.4 Presenza di direttive e di procedure aziendali, loro aggiornamento ed effettiva diffusione

3.4.1 Intervista ai Responsabili delle Funzioni organizzative ed operative

Il Collegio Sindacale, al fine di verificare l'esistenza di direttive aziendali e di procedure operative *formalizzate nei vari documenti organizzativi* adottati dalla Società, nonché il loro *aggiornamento* nel tempo e la loro *concreta diffusione*, effettuerà **interviste con i Responsabili delle Funzioni organizzative ed operative**.

Le interviste ai suddetti Responsabili sono tese a verificare che, nell'ambito delle varie funzioni aziendali, siano effettivamente implementate le direttive e le procedure aziendali, che vi sia un costante aggiornamento di quest'ultime, nonché un'effettiva diffusione delle stesse tra il personale dipendente.

Nei casi in cui la Società sia dotata sia di un modello organizzativo ai sensi del D.Lgs. 231/2001 e di procedure per la certificazione di qualità e/o ambientale e/o sulla sicurezza e la salute nei luoghi di lavoro, il Collegio Sindacale formulerà anche domande tese a verificare l'effettiva **diffusione presso il personale dipendente** delle procedure ivi indicate e del loro periodico aggiornamento.

3.4.2 I manuali delle procedure operative

Con riferimento al requisito della "*presenza di direttive e di procedure aziendali, loro aggiornamento ed effettiva diffusione*" il Collegio Sindacale, dall'esame dei **manuali interni aziendali** in cui sono trascritte le procedure operative, acquisirà le informazioni di seguito elencate a titolo esemplificativo:

- avvenuta redazione e sistematico **aggiornamento delle descrizioni delle funzioni e delle responsabilità** per i diversi livelli gerarchici;
- avvenuta redazione dei **manuali delle procedure** con modalità tali da consentire al personale dipendente:
 - la **comprensione dei processi** aziendali adottati;
 - l'individuazione di **ruoli e responsabilità**;
 - la conoscenza delle **modalità di interrelazione** delle diverse attività all'interno delle funzioni; la conoscenza delle **modalità di gestione** delle eccezioni che possono verificarsi all'interno dell'impresa.

3.4.3 L'avvenuto superamento dei punti di debolezza

Il Collegio Sindacale, dopo aver svolto le attività di cui ai punti precedenti, nel corso delle successive verifiche accerterà che le **criticità individuate** siano state superate.

3.5 Adeguatezza del sistema di *Information Technology*

3.5.1 Intervista ai Responsabili della Funzione IT

Il Collegio Sindacale, al fine di verificare l'adeguatezza del sistema di *Information Technology*, **effettuerà interviste con il relativo Responsabile (Funzione IT)**.

Le interviste sono finalizzate ad acquisire informazioni sulla struttura del sistema aziendale di Information Technology, con riguardo sia all'apparato **hardware**, sia ai **software** installati, sia alla **rete di connessioni** tra i server aziendali e i vari terminali. La conoscenza delle modalità in cui è stato **organizzato il sistema informatico aziendale e delle applicazioni** che vengono gestite sui supporti informatici rivestono un ruolo importante nella valutazione dell'adeguatezza del sistema di Information Technology.

Per tale ragione il Collegio Sindacale potrà valutare l'ipotesi di richiedere l'assistenza di un tecnico terzo indipendente, esperto in materia informatica.

Nei casi in cui la funzione IT sia interamente o parzialmente esternalizzata il Collegio Sindacale formulerà le suddette richieste all'*outsourcer* della funzione IT.

3.5.2 Incontro con i Responsabili delle funzioni di controllo

Il Collegio Sindacale, negli incontri periodici con i **Responsabili delle funzioni di controllo**, accerterà che gli stessi, per gli ambiti di rispettiva competenza, abbiano valutato l'adeguatezza del sistema IT.

3.5.3 Incontro con il soggetto incaricato della revisione legale

Il Collegio Sindacale, negli incontri periodici con il **soggetto incaricato della revisione legale**, accerterà che lo stesso abbia valutato l'adeguatezza del sistema di IT in ordine al *processo di predisposizione dell'informativa finanziaria*.

3.5.4 L'avvenuto superamento dei punti di debolezza

Il Collegio Sindacale, dopo aver svolto le attività di cui ai punti precedenti, nel corso delle successive verifiche accerterà che le **criticità individuate** siano state superate.

3.6 Idoneità delle procedure a tutela dell'integrità del patrimonio aziendale

3.6.1 Esame delle procedure che discriminano accesso/utilizzo dei beni aziendali

Il Collegio Sindacale verificherà l'*esistenza* di **procedure atte a disciplinare l'uso dei beni aziendali**, con particolare riferimento a:

- quelli di valore elevato;
- quelli che, indipendentemente dal valore, risultano strategici o determinanti per la Società;
- quelli il cui utilizzo può presentare fattori di rischio (danneggiamento, perimento e sottrazione);
- quelli dati in uso esclusivo a dipendenti;
- quelli presso terzi.

3.6.2 Esame delle polizze assicurative a tutela del patrimonio aziendale

Per quanto attiene le **polizze assicurative** a tutela del patrimonio aziendale, il Collegio Sindacale ne verificherà l'*esistenza* ed assumerà le informazioni necessarie per valutarne l'*adeguatezza*.

3.6.3 Esame delle procedure di tutela e conservazione dei dati aziendali

Il Collegio Sindacale esaminerà le **procedure per la tutela e la conservazione dei dati aziendali**. L'esame delle procedure riguarderà la verifica dell'adozione di idonei sistemi di protezione e conservazione dei dati aziendali, sia per quelli in *formato cartaceo* sia per quelli in *formato elettronico*.

Il Collegio Sindacale valuterà l'ampiezza dei controlli da effettuare sulla base dei seguenti elementi:

- tipologia di attività svolta dalla Società;
- dimensioni aziendali;
- localizzazione a livello territoriale dell'attività aziendale;
- complessità della struttura organizzativa;
- delocalizzazione ed esternalizzazione delle funzioni aziendali.

L'esame delle procedure di tutela e conservazione dei dati aziendali da parte del Collegio Sindacale rappresenta un'attività di controllo da effettuare sia *all'inizio dell'incarico sia successivamente*, con una periodicità da stabilire in relazione alla *complessità dell'organizzazione* aziendale, alla *numerosità dei dati* aziendali da tutelare e conservare ed al verificarsi di eventi e *circostanze* che richiedono lo svolgimento di un'ulteriore attività di controllo.

3.6.4 Incontro con il soggetto incaricato della revisione legale

Il Collegio Sindacale, negli incontri periodici con il **soggetto incaricato della revisione legale** per lo scambio delle informazioni, acquisirà notizie sulle verifiche da esso eventualmente svolte circa *l'adeguatezza delle polizze assicurative* e *l'adeguatezza delle procedure di protezione* dei beni e dei dati aziendali.

3.6.5 L'avvenuto superamento dei punti di debolezza

Il Collegio Sindacale, dopo aver svolto le attività di cui ai punti precedenti, nel corso delle successive verifiche accerterà che le **criticità individuate** siano state superate.

La vigilanza del Collegio Sindacale delle società non quotate sul sistema di controllo interno

Il SCI secondo i principali standard di riferimento

SCI



Buone pratiche di governo dell'impresa



Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (CoSO):
un'organizzazione privata creata allo scopo di rendere operative le raccomandazioni della **Treadway Commission** in tema di **controlli interni ed assetti societari**, finalizzate ad una **riduzione degli illeciti e dei falsi in bilancio**.

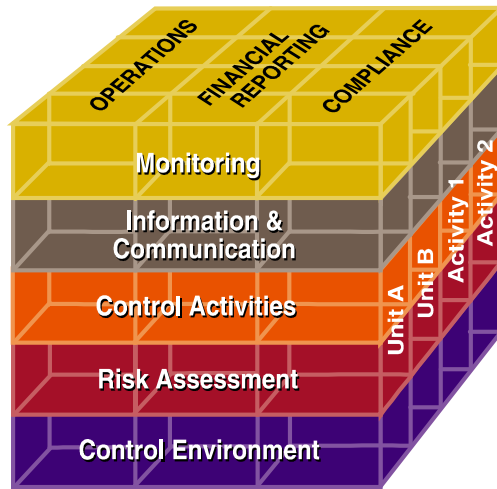
- *"Internal Control. Integrated Framework"*, pubblicato nel 1992
- framework *"ERM - Enterprise Risk Management"*, pubblicato nel 2004
- framework *"Internal Control over Financial Reporting - Guidance for Smaller Public Companies"*, pubblicato nel 2006
- aggiornamento dell'*"Internal Control. Integrated Framework"*, pubblicato nel 2013



Best practices in tema di **Sistema dei Controlli Interni** e **Gestione dei Rischi**

Rischi: eventi futuri e incerti che possono influenzare in modo sia **positivo** che **negativo** il raggiungimento degli obiettivi di un'azienda.

|| *framework CoSO Internal Control* (1992)

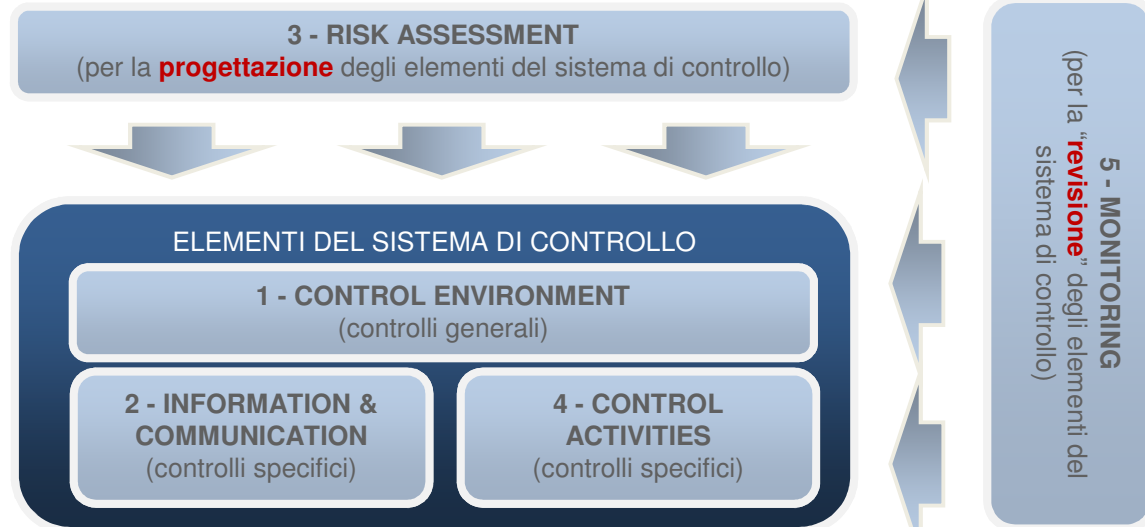


Il Sistema dei Controlli Interni è *un insieme di meccanismi, procedure e strumenti - "controlli" - predisposti dalla direzione per assicurare il conseguimento degli obiettivi aziendali*

3 OBIETTIVI

- Operations*: efficienza e efficacia delle **attività operative**
- Financial reporting*: attendibilità delle **informazioni di bilancio**
- Compliance*: **conformità** alle leggi e ai regolamenti in vigore

5 ELEMENTI COSTITUTIVI



DIMENSIONI D'ANALISI

- Attività, processi, unità organizzative

Framework:

il **controllo** non si deve rifare ai concetti di **verifica o accertamento repressivo**



ma deve essere **modello di guida e coordinamento** volto a **regolare** e **garantire** il **corretto funzionamento di un sistema**, indirizzandolo verso "*il conseguimento degli obiettivi aziendali*".



Il **controllo** non rappresenta quindi **un'attività supplementare** o un **onere necessario**, ma una **parte integrante delle attività aziendali** insita nelle "*procedure*" e nei "*meccanismi*" in grado di costituire un **fattore critico di successo**.

Dal *framework CoSO Internal Control* al *framework CoSO ERM*

Framework CoSO Internal Control (1992)

Framework CoSO ERM (2004)



Inserimento degli **obiettivi strategici** a un livello superiore rispetto agli altri

Inserimento della componente di *objective setting*

Suddivisione del *risk assessment* nelle **tre componenti** che descrivono le fasi in cui tipicamente si articola il *risk management*:

1. identificazione degli eventi negativi (*event identification*)
2. valutazione di probabilità e impatto economico (*risk assessment*)
3. individuazione delle contromisure applicabili (*risk response*)

Estensione delle dimensioni d'analisi all'intera azienda (*legal entities, divisioni, business units e subsidiaries*)



Principale caratteristica del **Framework ERM**:
enfaticizzazione del legame tra

- strategia,
- obiettivi,
- rischi e controlli,

elementi imprescindibili, in quanto l'assenza di una **strategia aziendale** comporterebbe l'impossibilità di declinare **obiettivi chiari e condivisi** a tutti i livelli organizzativi e, di conseguenza, l'impossibilità di identificare gli **eventi negativi/rischi** che potrebbero pregiudicarne il raggiungimento.



Carattere sistemico dei controlli interni

«L'**ERM** è un **processo**, posto in essere dal Consiglio di Amministrazione, dal management e da altri operatori della struttura aziendale, utilizzato per la formulazione delle **strategie** in tutta l'organizzazione e progettato per:

- **individuare eventi potenziali** che possono influire sull'attività aziendale;
- **gestire il rischio** entro limiti del rischio accettabile;
- **fornire una ragionevole sicurezza** sul perseguimento degli obiettivi aziendali.»

Framework CoSO ERM (2004)



L'**ERM** consente al management un'efficace ed efficiente **gestione delle condizioni di incertezza e dei relativi rischi ed opportunità**, con conseguente possibilità di salvaguardia o di creazione di valore.

Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies

Imprese di dimensioni minori:

l'implementazione di un Sistema dei Controlli Interni strutturato secondo i Framework illustrati può risultare **anti-economica**.



"Internal Control over Financial Reporting - Guidance for Smaller Public Companies",(giugno 2006): supporto alle imprese di dimensioni minori nella realizzazione di sistemi di controllo interno "**cost effective**".



Raggiungere i benefici di un **controllo interno efficace** e al tempo stesso di **contenerne i relativi costi incrementali**.

Imprese di dimensioni minori:

- poche **linee di business** e pochi **prodotti** all'interno di ciascuna linea;
- **mercati di sbocco** concentrati, per canale o per area geografica;
- pochi **livelli gerarchici** e un numero elevato di persone che riportano a pochi manager responsabili;
- **organici** limitati, con mansioni molto variegate;
- **carenza di personale** per le funzioni sia operative che di supporto.

La «***Guidance for Smaller Public Companies***» non sostituisce né modifica i precedenti Framework, ma fornisce esclusivamente **indicazioni in merito alla loro applicazione.**

Alcuni **principi applicativi** contenuti nella "Guidance":

- **codice di condotta** fondato dalle posizioni apicali dell'impresa su integrità e valori etici;
- adeguata attribuzione dei **poteri e delle responsabilità** (impatto su ambiente di controllo; separazione dei compiti; corretto equilibrio tra i poteri necessari per svolgere i compiti assegnati ed il bisogno di mantenere un adeguato controllo interno sui processi chiave);
- identificazione dei **rischi** relativi al **financial reporting**;
- selezione e sviluppo delle **attività di controllo** (in funzione del costo e della potenziale efficacia nel mitigare i rischi);
- **monitoraggio continuo e valutazioni specifiche del SCI**, che consentono al management di determinare se le componenti del controllo interno sono presenti ed operative;
- ecc..

Internal Control. Integrated Framework

La crescente complessità delle strutture di business e le maggiori aspettative in termini di efficacia della *governance* societaria hanno indotto il CoSO a pubblicare nel maggio 2013 un aggiornamento del documento originario.



APPROCCIO «*PRINCIPLE -
BASED*»

Vengono esplicitati **17 principi applicativi** associati ai **cinque elementi costitutivi** del controllo interno

I **17 «principi»** hanno lo scopo di illustrare i **requisiti** necessari per **realizzare un Sistema dei Controlli Interni efficace**

CONTROL ENVIRONMENT

1. L'organizzazione rispetta **valori etici e di integrità**
2. Il **Consiglio di Amministrazione** si dimostra **indipendente** dal *management* e **vigila** sul funzionamento e sullo sviluppo del controllo interno
3. Il management definisce, con la supervisione del Consiglio di Amministrazione, strutture, **linee di riporto, poteri e responsabilità funzionali al perseguimento degli obiettivi**
4. L'organizzazione attrae, sviluppa e trattiene **risorse competenti**
5. Il personale è adeguatamente responsabilizzato in merito al perseguimento degli **obiettivi e all'esercizio dei propri poteri di controllo**

RISK ASSESSMENT

6. Gli **obiettivi** dell'organizzazione sono **chiari** e permettono l'identificazione e la **valutazione dei rischi a essi correlati**
7. I **rischi** connessi al raggiungimento degli obiettivi sono **identificati** a tutti i livelli dell'organizzazione e **analizzati** al fine di determinare le possibili modalità di gestione
8. I **rischi di frode** sono adeguatamente identificati e valutati
9. I cambiamenti che potrebbero impattare in modo significativo sul Sistema di Controllo Interno sono adeguatamente **identificati e valutati**

CONTROL ACTIVITIES

10. Vengono identificate e sviluppate **attività di controllo** che contribuiscono a **contenere i rischi entro livelli accettabili**
11. Vengono identificate e sviluppate **attività di controllo sulle tecnologie**
12. Le attività di controllo vengono inquadrare attraverso **policy aziendali e procedure operative**

INFORMATION & COMMUNICATION

13. Il funzionamento del Sistema di Controllo Interno è supportato dall'ottenimento (o dalla generazione) e dall'utilizzo di **informazioni affidabili e di qualità**
14. **Le informazioni** necessarie al funzionamento del Sistema di Controllo Interno (inclusi gli obiettivi e le responsabilità di controllo) sono **diffuse all'interno dell'organizzazione**
15. L'organizzazione comunica con soggetti esterni in merito a argomenti relativi al funzionamento del Sistema di Controllo Interno

MONITORING

16. L'organizzazione individua, sviluppa e esegue **valutazioni** finalizzate a accertare la **presenza e il funzionamento** delle componenti del Sistema di Controllo Interno
17. Le **carenze** del Sistema di Controllo Interno sono **valutate e comunicate tempestivamente** ai soggetti responsabili di porre in essere le opportune azioni correttive, inclusi il senior management e il Consiglio di Amministrazione

L'aggiornamento riprende sostanzialmente tutti gli aspetti principali del *framework* originario.

Tra le **modifiche di maggior rilievo** rispetto al *framework* originario :

- maggior enfasi sulla **capacità** del Sistema dei Controlli Interni di **prevenire le frodi**;
- ampia trattazione di **tematiche di *corporate governance***, in quanto la **supervisione da parte del Consiglio di Amministrazione** e dei comitati costituiti al suo interno è ritenuta essenziale ai fini della **realizzazione di un controllo interno efficace**;
- riconoscimento del **ruolo rilevante assunto dalla tecnologia** nell'implementazione del Sistema dei Controlli Interni;
- allargamento della categoria degli obiettivi di *reporting* all'**informativa di carattere non finanziario** ed alla **reportistica interna**.