

VERIFICHE PERIODICHE per il REVISORE LEGALE e per i SINDACI

*Verifiche contabili e sistema di controllo interno.
Check list e fac-simili.*

di **Antonio Cavaliere** *

Con le modifiche introdotte al Codice civile dal D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, sostanzialmente sono state «abrogate» le verifiche periodiche trimestrali nonché l'obbligo di tenuta del libro della revisione. L'art. 2409-bis, c.c. è stato riscritto, e soprattutto l'art. 2409-ter è stato abrogato; ricordiamo che l'art. 2409-ter era quello che prevedeva le verifiche infrannuali periodiche trimestrali e la tenuta del libro della revisione. Ora è chiaro che, con questo, il Legislatore non ha voluto certo «alleggerire» il compito del revisore e del sindaco non prevedendo più un documento dove formalizzare il lavoro svolto. La riforma ha semplicemente conferito finalmente «autorità» ai principi di revisione di estrazione internazionale, a cui tutti i revisori legali e sindaci (con controllo contabile) dovranno rifarsi. Infatti i principi di revisione prevedono delle verifiche periodiche la cui frequenza ed entità del lavoro è determinata dalla valutazione del rischio di revisione che il revisore farà in sede di pianificazione. La formalizzazione di tutto il lavoro di revisione sarà poi documentata nelle carte di lavoro. Quindi non servirà più a nulla il «verbalino» bensì si dovranno compilare delle carte di lavoro complete ed accurate seguendo i

principi di revisione e le prassi più diffuse. Questo vale soprattutto per il revisore legale. Discorso un po' diverso è per il collegio sindacale, con in carico il controllo contabile. Questo infatti, seppur dovrà rispettare il *modus operandi* del revisore legale, come sopra meglio specificato, di fatto dovrà sempre comunque rispettare la cadenza almeno trimestrale delle verifiche periodiche e tenere il libro del collegio sindacale nel quale documentare tutto il lavoro svolto. Peraltro quest'ultimo, nelle attività di verifica, dovrà aggiungere a quelle contabili anche quelle di vigilanza.

VERIFICHE PERIODICHE

A prescindere dalla cadenza delle verifiche, vincolate al trimestre per il collegio sindacale e a scelta per il revisore legale, il contenuto delle attività di ogni verifica può essere a priori definito e pianificato agevolando anche il lavoro dell'azienda cliente. Quindi, tenuto conto degli obblighi specifici e richiesti dalla legge per il collegio sindacale:

- vigilare sulla **adeguatezza** della **struttura organizzativa** della società;
- vigilare sull'**adeguatezza** del **sistema di controllo interno** e sull'**adeguatezza** e **affidabilità**

* *revisore legale dei conti, dottore commercialista e pubblicista.*

del **sistema amministrativo contabile**, così come degli obblighi specifici per il revisore e/o collegio sindacale con il controllo contabile previsti dalla legge:

- verificare la **regolare tenuta della contabilità**;
- verificare la **corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili**,

è evidente che, in questa struttura tutta italiana dei controlli in azienda, un ruolo molto importante rivestirà l'analisi e la comprensione del sistema di controllo interno ovvero la predisposizione dell'azienda al controllo. Questo vuol dire che, in ogni caso ipotizzabile di struttura del controllo interno:

- collegio sindacale con controllo contabile;
- collegio sindacale senza controllo contabile + revisore legale;
- sindaco unico;
- revisore unico,

sarà importantissimo capire, per il revisore/sindaco, se esiste e se funziona il sistema di controllo interno all'azienda. Quindi le verifiche periodiche, che siano trimestrali o meno non importa, non potranno non tenere conto di ciò.

Da queste verifiche risulteranno poi formalizzate delle carte di lavoro da cui emergerà, a campione e a rotazione l'esame dei libri obbligatori; l'aggiornamento delle irregolarità riscontrate nelle verifiche precedenti; gli incontri con il collegio sindacale (per il revisore legale); gli incontri con la direzione; la rilevazione contabile dei fatti gestionali; l'ottenere informazioni delle procedure adottate dalla società, ecc.

In particolare se volessimo fornire un piano di lavoro, potremmo organizzare le varie attività (ipotizzando delle verifiche con cadenza trimestrale) come segue. (1)

Ogni trimestre

1. Esame dei registri fiscali e previdenziali (Iva, giornale, ecc.);
2. Esame dei versamenti periodici fiscali e previdenziali;
3. Verifica delle riconciliazioni bancarie (a rotazione);
4. Esame dei libri obbligatori (libro soci, verbali Cda, collegio sindacale e assemblee);
5. Colloquio con la direzione;
6. Rilevazione ed esame di significativi cambiamenti nel sistema di controllo interno;
7. Riepilogo/aggiornamento delle eventuali irregolarità riscontrate in occasione delle verifiche precedenti.

I trimestre

1. Rilevazione del sistema di controllo interno (ad es.: ciclo attivo + tesoreria vedi incassi);
2. Test anti-riciclaggio + registro;
3. Co.Ge.: analisi dei movimenti di conto economico legati al ciclo attivo/tesoreria;
4. Analisi garanzie e impegni;
5. Verifica poteri di firma;
6. Comunicazione dati Iva;
7. Tassa annuale libri sociali;
8. Verbale verifica:
 - a. 1° trimestre (collegio sindacale);
 - b. Periodica (revisore legale).

II trimestre

1. Rilevazione del sistema di Controllo interno (ad es.: ciclo passivo + tesoreria vedi pagamenti);
2. Co.Ge.: analisi dei movimenti di conto economico legati al ciclo passivo/tesoreria;
3. Versamento imposte;
4. Deposito bilancio;

– continua –

(1) Tale documentazione va naturalmente tenuta ben distinta da quella dedicata alla revisione del bilancio e che sarà oggetto di approfondimento in prossimi articoli.

VERIFICHE PERIODICHE

– segue – **II trimestre**

5. Diritti annuali Cciaa;
6. Verbale verifica:
 - a. 2° trimestre (collegio sindacale);
 - b. Periodica (revisore legale).

III trimestre

1. Rilevazione del sistema di Controllo interno (ad es.: ciclo rimanenze);
2. Consistenza di cassa;
3. Co.Ge.: analisi dei movimenti di conto economico legati al ciclo rimanenze;
4. Analisi della situazione contabile infra-annuale;
5. Analisi propedeutica alla firma dei dichiarativi fiscali;
6. Invio unico e 770;
7. Verbale verifica:
 - a. 3° trimestre (collegio sindacale);
 - b. Periodica (revisore legale).

IV trimestre

1. Rilevazione del sistema di Controllo interno (ad es.: ciclo cespiti e/o personale);
2. Co.Ge.: analisi dei movimenti di conto economico legati al ciclo cespiti e/o personale;
3. Esame dell'anzianità dei crediti verso clienti;
4. Acconto imposte ed Iva;
5. Verbale verifica:
 - a. 4° trimestre (collegio sindacale);
 - b. Periodica (revisore legale).

SISTEMA di CONTROLLO INTERNO

Introdotta in Italia dalla Legge Draghi - D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, serve a tenere alta l'attenzione ai rischi legati all'esercizio del *business*. Il sistema di controllo interno (Sci) cerca di garantire l'equilibrio tra gli obiettivi economici aziendali e quelli di conformità alle leggi ed ai regolamenti in vigore. L'azienda moderna si trova a dover operare in un ambiente sempre più competitivo all'interno del quale la sopravvivenza è subordinata non già all'eliminazione dei rischi bensì alla capacità di assumerli in maniera ragionata e consapevole, al fine di ridurre il margine d'incertezza. A questo provvede appunto il Sci che tende ad assicurare una capacità di presidio e di indirizzo sulla gestione operativa, la cui esecuzione è demandata poi comunque al personale di base.

Se volessimo definirlo, il Sci è «*un insieme di procedure logiche di controllo definite dai responsabili d'azienda per garantire, con ragionevole sicurezza, che gli obiettivi di business siano raggiunti secon-*

do un giusto equilibrio tra gli obiettivi economici aziendali e quelli di conformità alle leggi ed ai regolamenti in vigore». Ma cosa sono le procedure in «parole povere»?

Le procedure possono essere intese come quelle regole - scritte e/o non scritte - che disciplinano il reale comportamento delle singole unità che formano il sistema azienda. Si tratta di regole comunque condivise e sintetizzanti i valori, la cultura, i bisogni, i comportamenti, ecc. delle persone che fanno parte del sistema azienda. Quindi, qualsiasi azienda «virtuosa», consapevolmente o inconsapevolmente, per evitare una gestione «*a braccio*», tende a basarsi su un adeguato insieme di regole obbligatorie per legge e/o necessarie per esigenze gestionali. Chiaramente la natura e la complessità dell'attività svolta dall'azienda condizionerà la quantità e la qualità delle procedure. Può capitare infatti che, mentre nelle aziende «manageriali», realtà complesse con una struttura organizzativa molto articolata e fortemente decentrata, le **procedure siano formalizzate (scritte)**,

nelle aziende «imprenditoriali», invece governate secondo una logica accentrata, con una forte presenza del vertice/imprenditore nel processo decisionale, tali **procedure siano meno formalizzate**. Facciamo attenzione però: il Sci con le procedure **più «s sofisticate» non è mai indice di capacità** del sistema azienda di realizzare gli obiettivi aziendali con ragionevole certezza. È frequente che in un'azienda di medio-piccole dimensioni, si possa sviluppare una cultura che enfatizza l'integrità e il comportamento etico attraverso la comunicazione verbale, ovvero l'esempio del proprietario-manager. Una piccola azienda del resto può anche essere dotata di canali di comunicazione efficaci, grazie alle sue ridotte dimensioni e per l'esistenza di un numero inferiore di livelli gerarchici ovvero per la maggiore visibilità del management.

È bene precisare che non esiste un Sci omogeneo-perfetto-standard per tutte le aziende, né può essere inquadrata una soluzione ideale: **ogni azienda avrà il suo Sci**. Ciò che li accomunerà, in sintesi, saranno gli elementi costituenti di una struttura portante del Sci, ovvero:

- a) l'ambiente interno;
- b) il sistema informativo;
- c) le procedure di controllo.

L'**ambiente interno** della società riflette le attitudini del management e di tutto il personale di base, in relazione al controllo interno ed alla sua importanza nella società. Il **sistema informativo** consiste negli *hardware* e nei *software*, ovvero applicazioni computerizzate definite per identificare, classificare, processare, ed archiviare tutte le transazioni ed i flussi documentali prodotti dal business. Le **procedure di controllo** possono essere di:

- **monitoraggio**: procedure per la gestione e supervisione delle attività stabilite;
- **applicative**: procedure per la verifica degli obiettivi di controllo per transazioni derivanti

da cicli;

- **informatiche**: controlli sul computer per assicurare che queste procedano correttamente.

Per gli organi di controllo del sistema azienda, diventa importante comprendere il Sci, descriverne il flusso informativo ed i controlli adottati dal management, al fine di valutarne l'affidabilità.

Questo, per gli organi di controllo, rappresenta la base per una pianificazione efficiente ed efficace del lavoro di controllo contabile, e quindi per la determinazione della strategia di revisione, sia come revisore legale che come sindaco. Quindi diventa importante per il revisore/sindaco:

- **«comprendere»** il Sci, ovvero conoscere e descrivere i processi ed i flussi delle informazioni, insieme alle procedure di controllo adottate per garantirne l'affidabilità delle stesse;
- **«valutare»** il Sci, ovvero verificare la rispondenza delle procedure di controllo agli obiettivi di *business* prefissati.

Gli approcci utilizzabili per svolgere questa attività di esame del Sci sono diversi, e in letteratura non mancano validissimi riferimenti. Tuttavia, quello che forse meglio si «sposa» con la concezione di Sci più sopra inquadrato, è quello anche definito **«top-down»**. In pratica si tratta di una serie d'**interviste** alla **direzione** ed al **personale** della società, finalizzate alla descrizione del business, dell'ambiente interno, del sistema informativo nonché delle procedure di controllo, anche con il ricorso a diagrammi.

In questa accezione, il revisore/sindaco affianca, all'attività tradizionale di controllo contabile *ex-post* dei fatti aziendali, l'attività di analisi anche *ex-ante* di tutto il sistema azienda anche in chiave prospettica.

A seguire sono proposte delle guide per la rilevazione ed analisi del sistema di controllo interno attinente il ciclo passivo, attivo, rimanenze e tesoreria.

Ciclo acquisti

- Procedura autorizzazione degli acquisti
- Procedura richiesta offerte ai fornitori
- Procedura controllo ricevimento merce/servizi
- Procedura merci/servizi ricevuti in attesa di fattura

– continua –

VERIFICHE PERIODICHE

– segue – **Ciclo acquisti**

- Procedura controllo completezza ed accuratezza registrazioni contabili
- Procedure di quadratura del partitario fornitori con il mastro
- Procedura controllo fatture passive
- Procedura di approvazione delle fatture al pagamento
- Procedura pagamento ai fornitori
- Procedura controllo ordini inevasi

Ciclo vendite

- Procedura autorizzazione ordini di vendita
- Procedure di conferma degli ordini di vendita e di controllo dei limiti di credito
- Procedura evidenziazione degli impegni di vendita inevasi
- Procedura spedizione merci
- Evidenza e controllo delle spedizioni e/o servizi da fatturare
- Procedura preparazione e controllo fatture e note credito
- Procedura controllo completezza ed accuratezza registrazioni contabili
- Procedura controlli quadrature partitario clienti con il mastro
- Procedura controllo incassi
- Procedura controllo completezza ed accuratezza incassi
- Procedura particolari modalità di vendita ed incasso
- Procedura gestione crediti
- Procedure di verifica dell'anzianità dei crediti
- Procedure contabili di valutazione dei crediti
- Controlli sui resi e sui reclami da clienti
- Procedura controllo delle pendenze inevase

Ciclo magazzino

- Volume delle transazioni
- Procedura gestione anagrafica prodotti
- Procedura gestione distinte base
- Procedura gestione dei movimenti di magazzino
- Procedura gestione inventari fisici
- Procedura gestione valorizzazione magazzino

Ciclo tesoreria

- Procedura autorizzazione, controllo e documentazione dei movimenti di cassa
- Procedura autorizzazione, controllo e documentazione con banche ed enti finanziatori
- Procedura controllo completezza ed accuratezza e tempestività delle registrazioni contabili
- Procedura controllo della competenza delle operazioni
- Procedura gestione esistenza e controllo sui valori di cassa
- Procedura gestione esistenza e controllo sui valori in banca
- Procedura gestione esistenza e controlli sui debiti verso le banche e verso altri finanziatori

Alla fine del lavoro di intervista, si procederà con la valutazione circa il grado di affidabilità del sistema di controllo interno.

In particolare tale lavoro di «mappatura» dovrebb

be condurre il revisore/sindaco a determinare il **rischio di revisione** legato al controllo interno: **rischio di controllo**. A seguire è allegata una *check list* in merito.

«Check list»						
	<i>Rischio</i>	<i>Basso</i>	<i>Medio</i>	<i>Medio</i>	<i>Medio</i>	<i>Alto</i>
Attività	1	2	3	4	5	
Ambiente di controllo						
Integrità e valori etici						
Impegno alla competenza (<i>abilità e conoscenze</i>)						
Valutazione del rischio						
Valutazione del rischio (<i>piani, programmi o azioni per i rischi impresa</i>)						
Attività di controllo						
Attività di controllo (<i>politiche e procedure interne</i>)						
Informazione e comunicazione						
Informazioni (<i>sistemi informativi</i>)						
Comunicazioni (<i>reporting economico-finanziario</i>)						
Monitoraggio						
Accertamento del rischio (<i>monitoraggio e supervisione interna</i>)						
Rating di valutazione (da 1-Basso a 5-Alto)						

Il lavoro d'intervista servirà anche come base per preparare un documento che si può indirizzare alla direzione con la quale si portano all'attenzione del consiglio di amministrazione o dell'amministratore unico eventuali punti di attenzione e suggerimenti per superarli.

Il documento andrebbe inviato quindi al presidente dell'azienda (a meno di accordi differenti) con una nota d'accompagnamento in cui si richiede che la lettera venga presentata durante il consiglio di amministrazione.

Il documento potrebbe essere così impostato.

Documento da inviare alla direzione

(Carta intestata)

Al Presidente del consiglio di amministrazione della

Raccomandazioni sul sistema di controllo interno

Durante la pianificazione e lo svolgimento del lavoro di revisione del bilancio della al 31 dicembre, in osservanza degli statuiti principi di revisione, ho considerato il sistema di controllo contabile interno al fine di determinare la natura e l'ampiezza delle procedure di revisione necessarie per esprimere il mio parere professionale sul bilancio di esercizio.

Oggetto della mia analisi sono stati solamente quegli aspetti che maggiormente possono influenzare l'attendibilità del bilancio di esercizio nel suo complesso; non sono quindi stati esaminati tutti gli aspetti organizzativi come nel caso di un eventuale incarico diretto a fornire un parere specifico sull'efficacia del sistema di controllo interno. Questa analisi non può quindi porre in evidenza tutte le eventuali carenze nel sistema di controllo interno.

– continua –

VERIFICHE PERIODICHE

 – segue – **Documento da inviare alla direzione**

Tuttavia sono venute alla mia attenzione alcune aree del sistema di controllo interno che richiederebbero azioni correttive. La relazione include in **allegato** i miei suggerimenti per migliorare l'attuale sistema dei controlli interni. *(Eventuale) Tali suggerimenti erano già stati portati in passato alla Vostra attenzione; ritengo comunque opportuno riproporli in considerazione del permanere di alcune carenze che, a mio avviso, richiedono azioni correttive.*

A causa delle limitazioni intrinseche proprie di qualunque sistema di controllo interno può accadere che errori o irregolarità non vengano identificati ed evidenziati dal sistema stesso. Inoltre è opportuno che la direzione esamini periodicamente l'efficacia del sistema di controllo contabile interno in quanto è sempre presente il rischio che tale sistema divenga insufficiente rispetto all'evoluzione dell'attività aziendale, oppure che la sua efficacia diminuisca col trascorrere del tempo.

La presente relazione è predisposta unicamente per informazione della direzione al fine di assisterla nell'attuazione di procedure utili per la salvaguardia del patrimonio societario e per il controllo delle operazioni di gestione.

Rimango a disposizione per eventuali chiarimenti ed esprimo il mio apprezzamento e ringraziamento al personale della società per la collaborazione e l'assistenza ricevute nel corso del lavoro, elementi fondamentali per perseguire il mio obiettivo di rendere un servizio efficiente ed efficace.

Distinti saluti

.....

(Carta intestata)

ALLEGATO

Al Presidente del consiglio di amministrazione della

RACCOMANDAZIONI PORTATE ALLA VOSTRA ATTENZIONE**Indice**

Riconciliazioni bancarie

Posizioni creditorie con elevata anzianità

Determinazione dei premi promozionali

Procedura controllo ricevimento merce

Procedura servizi ricevuti in attesa di fattura

Procedura gestione dei movimenti di magazzino

Procedura gestione inventari fisici

Procedura autorizzazione, controllo e documentazione dei movimenti di cassa

.....

Distinti saluti

.....