Isa Italia n. 265

Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione

Relatore: Elisabetta Volpi

Milano, 3 Maggio 2018

AIDC
Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

PrimeGlobal

Oggetto del principio

tratta della responsabilità del revisore di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione *le carenze nel controllo interno che ha identificato nel corso della revisione contabile del bilancio*

Infatti ricordiamo che

Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi il revisore è tenuto ad acquisire una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile.

Il revisore prende in considerazione il controllo interno al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno.

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

PrimeGlobal

Obiettivo del principio

L'obiettivo del revisore è di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione

le carenze nel controllo interno che ha identificato nel corso della revisione contabile e che, secondo il suo giudizio professionale, sono sufficientemente importanti da meritare di essere portate alla loro attenzione.

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

PrimeGlobal

Carenze identificate

Nello stabilire se sono state identificate una o più carenze nel controllo interno, il revisore può discutere con la direzione ad un livello appropriato in merito ai fatti e alle circostanze rilevanti risultanti dal lavoro svolto.

Tale discussione offre al revisore l'opportunità di avvertire tempestivamente la direzione circa l'esistenza di carenze di cui la direzione può non essere stata precedentemente a conoscenza.

Considerazioni sulle imprese minori

- ✓ le imprese di dimensioni minori hanno solitamente meno dipendenti e ciò può limitare la misura in cui la separazione di funzioni è attuabile.

Per esempio, in una piccola impresa amministrata dal suo proprietario, il proprietario-amministratore può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace rispetto ad un'impresa di dimensioni maggiori.

E' necessario che tale maggior livello di supervisione della direzione sia bilanciato per contrastare la maggiore possibilità di forzatura dei controlli da parte della direzione.

Considerazioni sulle imprese minori

- ✓il grado di formalizzazione di tali attività potrebbe variare dalle imprese di grandi dimensioni

- ✓alcuni tipi di attività di controllo possono non essere necessari alla luce dei controlli eseguiti dalla direzione

Ad esempio, il fatto che sia esclusivo potere della direzione concedere dilazioni di pagamento ai clienti ed approvare acquisti significativi può fornire un controllo efficace su importanti saldi contabili ed operazioni, riducendo o eliminando la necessità di attività di controllo più dettagliate.

Definizioni - Carenza nel controllo interno ESISTE quando:

- ✓ un controllo è configurato, messo in atto ovvero *opera in modo tale da non consentire* la prevenzione, o l'individuazione e la correzione, in modo tempestivo, di errori nel bilancio;

OVVERO

- ✓ *non esiste* un controllo necessario per prevenire, ovvero per individuare e correggere, in modo tempestivo, errori nel bilancio.

Definizioni - Carenza SIGNIFICATIVA nel controllo interno quando:

- ✓una carenza, o una combinazione di carenze nel controllo interno che, secondo il giudizio professionale del revisore, *siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance*

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

PrimeGlobal

Definizioni - Carenza SIGNIFICATIVA nel controllo interno quando:

La significatività di una carenza o di una combinazione di carenze nel controllo interno dipende:

- ✓non solo dal fatto che si sia realmente verificato un errore
- ✓ma anche dalla probabilità che un errore possa verificarsi e dalla sua potenziale entità. ***Pertanto, carenze significative possono esistere anche se il revisore non ha identificato errori nel corso della revisione contabile***

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

PrimeGlobal

Carenza significativa – alcuni ASPETTI

Occorre considerare:

- ✓ la probabilità che le carenze portino in futuro ad errori significativi nel bilancio
- ✓ la possibilità della relativa attività o passività di essere oggetto di perdita o frode
- ✓ la soggettività e la complessità della determinazione di importi stimati, quali le stime contabili del fair value;
- ✓ gli importi di bilancio esposti a tali carenze;
- ✓ il volume di movimenti che si è registrato o che potrebbe essere registrato nel saldo contabile o nella classe di operazioni esposti alla carenza o alle carenze;

Carenza significativa – alcuni INDICATORI

Occorre considerare:

- ✓ l'assenza di un processo di valutazione dei rischi nell'impresa laddove normalmente ci si aspetterebbe che tale processo fosse presente

- ✓ l'evidenza dell'inefficacia del processo di valutazione dei rischi dell'impresa, quale la mancata identificazione, da parte della direzione, di un rischio di errore significativo che, secondo il revisore, tale processo avrebbe dovuto invece identificare

- ✓ l'evidenza dell'inefficacia della risposta ai rischi significativi identificati (per esempio, l'assenza di controlli su tali rischi)

Carenza significativa – alcuni INDICATORI

Occorre considerare:

- ✓errori individuati dalle procedure di revisione che il controllo interno dell'impresa non ha prevenuto, o individuato e corretto;
- ✓la nuova redazione del bilancio già approvato per riflettere la correzione di un errore significativo dovuto a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali
- ✓l'evidenza dell'incapacità della direzione di supervisionare la redazione del bilancio.

Regole

- ✓nel caso in cui il revisore abbia identificato una o più carenze nel controllo interno, *egli **deve stabilire**, sulla base del lavoro di revisione svolto, **se esse**, singolarmente o in combinazione, **costituiscano carenze significative***

- ✓Il revisore ***deve comunicare tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di governance*** le carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione

Regole

✓Il revisore ***deve comunicare tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato***, quanto segue

- per iscritto, le carenze significative nel controllo interno che il revisore ha comunicato o intende comunicare ai responsabili delle attività di governance, a meno che, nelle circostanze, risulti inappropriato comunicarle direttamente alla direzione;
- altre carenze nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile che non siano state già comunicate alla direzione da altri soggetti e che, secondo il giudizio professionale del revisore, siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione della direzione stessa.

Quale è "il livello appropriato della direzione"?

Normalmente, il livello appropriato della direzione ***è quello che ha la responsabilità e il potere di valutare le carenze nel controllo interno e prendere le necessarie azioni correttive***.

Nel caso di carenze significative, il ***livello appropriato è probabilmente rappresentato dall'amministratore delegato*** o ***dal direttore amministrativo e finanziario*** (o figura equivalente), in quanto è richiesto che tali aspetti siano comunicati anche ai responsabili delle attività di governance.

Nel caso di altre carenze nel controllo interno, il livello appropriato può essere rappresentato dalla ***direzione operativa*** che ha un coinvolgimento più diretto nelle aree di controllo interessate e il potere di porre in essere le azioni correttive appropriate.

Quale è "il livello appropriato della direzione"?

L'identificazione di ***alcune carenze significative*** nel controllo interno ***può mettere in discussione l'integrità o la competenza della direzione***.

Ad esempio, possono essere identificati elementi che indicano una frode o il mancato rispetto intenzionale da parte della direzione di leggi e regolamenti, o la direzione può mostrarsi non in grado di supervisionare la redazione di un bilancio adeguato, mettendo in dubbio la competenza della direzione.

Di conseguenza, comunicare queste carenze direttamente alla direzione può non essere appropriata.

Comunicazione scritta- cosa deve contenere

Nella comunicazione scritta relativa alle carenze significative nel controllo interno, il revisore deve includere:

- ✓una descrizione delle carenze ed una spiegazione dei loro potenziali effetti; non è necessario arrivare ad una quantificazione degli effetti

- ✓sufficienti informazioni per permettere ai responsabili delle attività di governance e alla direzione di comprendere il contesto della comunicazione.

Il revisore può inoltre includere nella sua comunicazione *eventuali suggerimenti* sulle azioni da intraprendere.

Comunicazione scritta- cosa deve contenere

il revisore deve però chiarire che

- ✓ lo scopo della revisione contabile era quello di esprimere un giudizio sul bilancio;
- ✓ la revisione contabile ha tenuto in considerazione il controllo interno pertinente alla redazione del bilancio, al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno
- ✓ gli aspetti riportati sono limitati a quelle carenze che il revisore ha identificato nel corso della revisione contabile e che ritiene sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance

Comunicazione scritta- cosa deve contenere

<u>Da quanto sopra deriva che il revisore può considerare appropriato inserire nella comunicazione:</u>

- ✓un'indicazione del fatto che, se il revisore avesse svolto procedure più ampie sul controllo interno, avrebbe potuto identificare un maggior numero di carenze da comunicare, o avrebbe potuto concludere che, in realtà, non occorreva comunicare alcune delle carenze comunicate

- ✓un'indicazione del fatto che tale comunicazione è stata fornita per le finalità dei responsabili delle attività di governance, e che può non essere adatta per altre finalità

Comunicazione della carenza

Nello stabilire quando emettere la comunicazione scritta, il revisore può tenere in considerazione se la ricezione di tale comunicazione sia un fattore importante per permettere ai responsabili delle attività di governance di assolvere le proprie responsabilità di supervisione.

Inoltre, nel caso di società quotate in alcuni ordinamenti giuridici, i responsabili delle attività di governance possono aver bisogno di ricevere una comunicazione scritta del revisore prima della data di redazione del bilancio, al fine di assolvere alle proprie specifiche responsabilità in relazione al controllo interno ai fini di legge o per altre finalità. Per le altre imprese, il revisore può emettere tale comunicazione scritta in data successiva.

Comunicazione della carenza

La direzione ed i responsabili delle attività di governance possono essere già a conoscenza delle carenze significative identificate dal revisore nel corso della revisione contabile e ***possono aver deciso di non porvi rimedio per ragioni di costo o per altre considerazioni***.

La responsabilità di valutare i costi ed i benefici derivanti dall'attuazione di azioni correttive spetta alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance.

In ogni caso, il revisore comunica la carenza identificata.

Comunicazione della carenza

Il fatto che il revisore abbia comunicato una carenza significativa ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione in revisioni precedenti ***non elimina la necessità che il revisore ripeta la comunicazione qualora non sia stata ancora intrapresa alcuna azione correttiva.***

Il revisore può chiedere alla direzione o, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance il motivo per cui non è stato ancora posto rimedio alla carenza significativa.

In assenza di una valida spiegazione, la mancata attuazione di una misura correttiva può rappresentare di per sé una carenza significativa.

Lettera suggerimenti procedurali

Il revisore legale potrà ritenere opportuno predisporre in alcune circostanze una lettera di suggerimenti (la c.d. management letter) dopo la conclusione del procedimento revisionale, al fine di comunicare le eventuali carenze rilevate nel sistema di controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria

Tale lettera è indirizzata e discussa con la direzione aziendale

Già in fase di predisposizione della proposta si inserirà

"L'esame del controllo interno viene effettuato con lo scopo di valutare i rischi di controllo, la natura, i tempi e l'entità delle verifiche campionarie. Le conclusioni raggiunte dal revisore non rappresentano quindi una valutazione del sistema di controllo interno aziendale nella sua globalità.

A causa della natura selettiva e dei limiti insiti nelle procedure di revisione ed in ogni sistema di controllo interno, rimane un inevitabile rischio che eventuali irregolarità, anche significative, possano non essere individuate.

Qualora nel corso dell'incarico siano individuate delle irregolarità, saranno oggetto di immediata comunicazione ai responsabili delle attività di "governance" e trattate in conformità ai principi di riferimento."