

# **CoSO Report I e CoSO Framework SCIGR: LORO APPLICAZIONE NELLA REVISIONE LEGALE E NEL MOGC ex D Lgs 231/2001**

**Alberto Pesenato**<sup>1</sup>: Revisore legale, Consulente area D. Lgs. 231/2001, Pubblicista e Dottore commercialista in Verona

*Il documento CoSO Report I (1992: 5 principi e 23 protocolli) è nato come presidio anticorruzione, il successivo documento CoSO Framework SCIGR (2013: 17 principi guida e 87 punti di attenzione) ha spostato dai responsabili dei vari cicli operativi su Cda e Management la responsabilità primaria anti corruttiva.*

*Oltre ad illustrare i due documenti si presentano 5 semplici check lists che accolgono i complessivi 40 principi guida e protocolli che assolvono anche ai dettami del P.R. ISA Italia 315. Sono di sicuro supporto nella determinazione del Rischio Intrinseco essenziale per definire il Rischio di Revisione e il Rischio di Infrazione fondamentale nella valutazione dei reati cosiddetti “di bilancio” ex d. lgs. 231/2001*

## **1. PREMESSA**

Il principio di revisione ISA Italia 315 nelle Regole 13/24, nelle Linee guida 66/100 e nell' App.1<sup>2</sup> illustra i 5 principi enunciati e determinati dai documenti *CoSO Report I* (1992) e *CoSO Framework SCIGR* (2013), essi sono:

- Ambiente di controllo;
- Valutazione dei rischi;
- Attività di controllo;
- Informazione e comunicazione;
- Monitoraggio;

## **2. DOCUMENTO CoSO REPORT I<sup>3</sup> (1992)**

Base di questo documento è il principio che una attenta stesura ed applicazione di procedure impostate dal management e gestite dai responsabili delle varie *unità operative* (tav. 4, 5 in App 1) siano un valido baluardo contro il rischio di malversazioni o pratiche illecite e/o corruttive.

Negli Stati Uniti come iniziativa delle associazioni professionali più prestigiose d'America (*American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, *American Accounting Association*

---

<sup>1</sup> Autore dei manuali: “*Revisore Legale*” IX Edizione 2020” [WKI Ipsoa](http://www.wkiipsoa.net) e “*Organismo di Vigilanza*” VIII Edizione 2021 WKI Ipsoa. Altri contributi in [www.albertopesenato.net](http://www.albertopesenato.net) [www.formazionerevisori.net](http://www.formazionerevisori.net) <https://www.andoc.info/>

<sup>2</sup> “L’identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera” P.R ISA Italia 315

<sup>3</sup> Ora *CoSO Framework SCIGR* qui elaborato in opportune check lists.

AAA), Institute of Internal Auditors (IIA), Institute of Management Accountants (IMA), Financial Executive Institute (FEI)) viene costituita la commissione di studio (**anticorruzione**) all'interno della National Commission on **Fraudulent Financial Reporting** (NCFRR).

Tale Commissione (**anticorruzione**) prese il nome di (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* **CoSO**) successivamente nota come *Treadway Commission* dal nome del suo presidente James C. Treadway Jr.

L'intento era di costruire una base (di procedure aziendali) riconosciuta come comune per combattere la corruzione partendo dal presupposto che una solida organizzazione delle procedure interne aziendali fosse baluardo ad azioni corruttive.

L'Addendum Italiano al documento *CoSO Report I* a pag. 141 così si esprime<sup>4</sup>:

*«il controllo interno è definito come un processo svolto dal **personale di un'azienda** teso a conseguire obiettivi specifici. La definizione è estensiva in quanto raccoglie tutti gli aspetti del controllo di un'azienda e, tuttavia, consente una focalizzazione su obiettivi specifici. Il sistema di controllo interno è costituito da 5 componenti interconnessi, inerenti alle modalità di gestione dell'azienda da parte del suo management.*

*I componenti sono collegati e servono come criteri per valutare l'efficacia del sistema».*

A pag. 189 dello stesso Addendum:

*«Il controllo interno è definito come un processo svolto **dal consiglio di amministrazione dai dirigenti e da altri soggetti della struttura aziendale** finalizzato a raggiungere una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi rientranti nelle seguenti categorie: efficacia ed efficienza delle attività operative; attendibilità delle informazioni di bilancio; conformità delle leggi e regolamenti in vigore».*

Il *CoSO Report I* (ora anche *Framework SCIGR*) esemplifica le cinque componenti del controllo interno (gli stessi del P.R. ISA 315 sopra descritti):

- 1) Ambiente di controllo;
- 2) Valutazione dei rischi;
- 3) Attività di controllo;
- 4) Informazione e comunicazione;
- 5) Monitoraggio.

Il *CoSO Report I* comprende **2 livelli** di controllo:

**1° Livello:** una serie di dettami che si derivano dai **5 principi** sopra descritti e si riferiscono alla *corretta direzione e conduzione* dell'azienda e concorrono alla determinazione del *Rischio Intrinseco* (Tav. 2);

**2° Livello:** **23 protocolli** che definiscono delle corrette procedure aziendali riferite ai vari cicli operativi la cui responsabilità ricade sui responsabili del ciclo stesso (Tav. 4 e 5 qui in App.1).

E' stato concepito, sin dalla sua prima edizione del 1992, come un modello integrato ovvero idoneo a stabilire un *Sistema di Controllo Interno* a presidio di tutti i rischi aziendali e *come base per un sistema orientato all'anticorruzione*.

### **3. DOCUMENTO CoSO FRAMEWORK SCIGR (2013)**

E' doveroso premettere che il *CoSO Framework SCIGR* (2013) dà per scontate ed applicate le procedure indicate e pretese dal documento *CoSO Report I* e sposta sul **CdA** e la **direzione (management)** la responsabilità di eventuali malversazioni o pratiche

---

<sup>4</sup> *CoSO Report I* «Il sistema di controllo interno» Addendum Italiano nei *23 principi guida* è considerato come *best practice* di riferimento per l'architettura dei sistemi di controllo interno dal *Sarbanes Oxley Act* del 2002.

Le procedure riferite ai *23 protocolli* sono ormai pratica comune nelle imprese (si dà per scontata la loro applicazione).

Ritengo che gli ICQ (i Questionari sul Controllo Interno) proposti qui nella Tavola 4 **soddisfino in modo appropriato** detti principi.

corruttive e/o illecite.

Il *CoSO Framework SCIGR (2013)* definisce il Sistema di Controllo Interno “*un processo messo in atto dal Consiglio di Amministrazione, dal management e da tutto il personale, volto a fornire una ragionevole garanzia sul raggiungimento dei seguenti obiettivi: efficacia ed efficienza delle attività operative; attendibilità delle informazioni (interne ed esterne, finanziarie e non finanziarie); conformità alle leggi e alle norme vigenti cui l’impresa è soggetta*”.

La definizione sembra non differire di molto dalla precedente (*CoSO Report I*) ma sono le *17 linee guida* e gli *87 punti di attenzione* (qui Tav. 6 in App. 2) che indicano la maggior responsabilità degli organi di governance

Il *CoSO Framework SCIGR* enfatizza l’importanza del giudizio del *management* sull’efficacia del sistema di controllo, attraverso la valutazione dell’implementazione e del funzionamento delle sue componenti.

Il modello viene definito “*delle tre linee di controllo o di difesa*”:

- **La prima linea** di controllo riguarda il *management* operativo, cosiddetti *risk owner*; spetta a loro il compito di implementare ed eseguire i controlli di processo necessari alla gestione dei rischi nelle attività *day-to-day*.
- **La seconda linea** di controllo è composta dalle cosiddette funzioni di controllo, ossia da *funzioni aziendali caratterizzate da autonomia di giudizio e limitata indipendenza* che svolgono attività di monitoraggio dei rischi e dei controlli a supporto del *management* operativo (prima linea di controllo); tali funzioni possono essere molteplici in relazione al settore di attività e alla rilevanza del rischio quali, ad esempio, le funzioni di *risk management*, *compliance*, controllo di gestione, *security*, qualità, sicurezza sul lavoro, ecc.

Si possono identificare nei *responsabili delle varie unità operative* (ciclo attivo, ciclo passivo, ciclo finanziario, ecc.) che sono a presidio delle singole procedure e tutori dei **23 protocolli** indicati dal documento *CoSO Report I* (Tav. 4 e Tav. 5 App.1)

- **La terza linea** di controllo può essere rappresentata dalla funzione di *Internal Audit* (anche *Revisore*, *Collegio Sindacale*, *OdV ndr*), che ha il compito di svolgere un monitoraggio indipendente, non potendole essere affidato alcun compito operativo, sull’adeguatezza del Sistema di controllo interno e di gestione dei rischi e di riferire direttamente al Consiglio di Amministrazione e/o al Vertice.

In tale complesso e articolato contesto, diviene necessario per le imprese identificare un modello di *leading practice* al quale fare riferimento per sviluppare e valutare nel continuo l’adeguatezza del proprio SCI.

Il documento *CoSO Framework SCIGR* propone **17 principi guida** e **87 punti di attenzione**.

#### 4. CoSO REPORT I E CoSO FRAMEWORK: PRINCIPI GUIDA E PROTOCOLLI

Vengono qui proposti in forma di check list (Tav. 2) i **40** principi guida (**23** protocolli del *CoSO Report I* e **17** *CoSO Framework SCIGR*) indicati e sviluppati nei 2 documenti emanati dalla *Treadway Commission*.

Essendo Il documento *CoSO Framework SCIGR* un’evoluzione del Documento *CoSO Report I* ho voluto inserire con numeri arabi i **17 principi guida**<sup>5</sup> del documento *CoSO Framework SCIGR* e con i numeri romani i **XXIII protocolli** del documento *CoSO Report I*.

---

<sup>5</sup> Si sviluppano poi in *87 punti di attenzione* che supportano il *management* nell’implementazione e nella conduzione del Sistema di Controllo Interno e nel valutare se i relativi principi sono di fatto presenti e funzionanti. Il principio è attuato nel caso in cui tutti o parte degli aspetti declinati nei *punti di attenzione* risultino efficacemente applicati

I **XXIII** protocolli del documento *CoSO Report I* si danno per scontati ed acquisiti (*pratica professionale*) ma ben si integrano con i **17** principi guida del documento *CoSO Framework SCIGR*. In questo modo il professionista (revisore legale, sindaco, componente dell’OdV o altro organo di controllo) ha la possibilità concreta di utilizzare uno strumento unico e completo e che accoglie la *summa* della disciplina in materia.

Il CNDCEC e la FNDC (12/52020) nel documento *Covid 19*<sup>6</sup> indica i 5 principi come riferimento e fornisce applicazioni che qui non sono incluse in quanto si focalizzano solo i due documenti *CoSO*.

## **5. I DOCUMENTI *CoSO REPORT I* E *CoSO FRAMEWORK SCIGR* NELLA DETERMINAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO**

Per determinare il Rischio di Revisione<sup>7</sup> il revisore legale **dopo** aver stimato il [Rischio Intrinseco](#) **deve definire** il [Rischio di Controllo](#) in seguito, ponderando i due, misurare il *Livello (Rischio) di Individuazione* e solo **dopo valuterà** il [Rischio di Revisione](#).

Tale procedura sarà valutata contestualmente alla alle altre pretese dal [controllo della qualità](#) dagli ispettori del MEF.

Per accertare il grado di Rischio Intrinseco, il revisore valuta numerosi fattori, quali ad esempio:

– *l’integrità, l’esperienza e la competenza della Direzione e gli eventuali avvicendamenti nella sua composizione;*

– *pressioni anomale sul management;*

– *la natura dell’attività svolta dalla società;*

– *i fattori che influenzano il settore nel quale opera la società;*

– *singoli conti di bilancio che sono suscettibili di errori;*

– *la complessità delle operazioni effettuate o di altri eventi, che rendono necessario l’intervento di un esperto;*

– *il grado di soggettività connesso alla determinazione delle varie voci di bilancio;*

– *il grado di possibilità che i beni aziendali possano essere persi o soggetti ad appropriazioni indebite a causa del loro valore e perché facilmente trasferibili;*

– *operazioni complesse o anomale poste in essere in prossimità della data di chiusura del bilancio;*

– *le operazioni non rientranti nell’elaborazione ordinaria.*

Per determinare il *Rischio Intrinseco* il revisore legale<sup>8</sup> utilizza alcune *check lists* tratte dai principi di revisione *ISA Italia* e dalla pratica professionale (Tav.1).

---

<sup>6</sup> CNDCEC e FNC – “Le procedure di revisione ai tempi del COVID 19: La resilienza del Sindaco Revisore” 12 maggio 2020 inserite nel manuale “Revisore Legale” IX edizione 2020 (CD 01) non sono riportate nelle check lists qui presentate.

<sup>7</sup> L’Organismo di Vigilanza determinerà il Rischio Intrinseco al fine della valutazione del Rischio di Infrazione riferito ai reati cosiddetti “di bilancio”.

<sup>8</sup> Anche l’OdV nella determinazione del *Rischio di Infrazione*.

Tavola 1 - P.R. ISA Italia utili alla determinazione del Rischio Intrinseco – principi etici del CdA e del management e organizzazione del SCI (Due metodi A e B)

RISCHIO INTRINSECO		B) Metodo del "Rischio Residuo"	A) Metodo Professionale o Critico		
Determinazione finale della valutazione					
W/P ref.	Descrizione check list (Archivio Generale)	%	Alto	Medio	Basso
9.1 Cap. 16	Documenti <i>CoSO Report I</i> e <i>CoSO Framework SCIGR</i> : Principi guida 9 P.R. ISA Italia 315 App. 1 (corretta direzione e conduzione dell'azienda)				
9.2 Cap. 16	Documento <i>CoSO Framework (SCIGR)</i> : P.R. ISA Italia 315 App. 1				
10.3 Cap. 20	Antiriciclaggio P. R. ISA Italia 250				
10.4 Cap. 21	Transazioni con le parti correlate P. R. ISA Italia 550				
10.5 Cap.22	Eventi successivi – P.R. ISA Italia 560				
10.6 Cap. 23	Continuità aziendale - P. R. ISA Italia R. 570				
10.7.1 Cap. 24	1) Falsa informativa economico – finanziaria 2) Appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa - P.R. ISA Italia 240 App. 1				
10.7.2 Cap. 25	Esempi di circostanze che indicano la possibile esistenza di frodi - P.R. ISA Italia 240 App. 3				
10.7.3 Cap. 26	Condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi P.R. ISA Italia 315 App. 2				
10.7.4 Cap. 27	Corretta amministrazione e conformità alle leggi e regolamenti P.R. ISA Italia 250				
10.7.5 Cap. 18	Possibili procedure di revisione in risposta a rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi P.R. ISA 240 App. 2				
Descrizione Questionari I.C.Q. (Dossier Procedure)					
1.a Cap. 37	a) Conoscenza dell'attività aziendale P.R. ISA Italia 315				
<b>A) Valutazione finale Rischio Intrinseco metodo "PROFESSIONALE O CRITICO"</b> Sulla base dei risultati delle valutazioni sopra eseguite il Revisore Legale dia il Suo giudizio sul <b>Livello</b> Rischio Intrinseco complessivo (da riportare in ogni singolo ciclo)			<b>Alto</b>	<b>Medio</b>	<b>Basso</b>
<b>B) Valutazione finale Rischio Intrinseco con il metodo del "RISCHIO RESIDUO"</b> Sulla base dei risultati delle valutazioni sopra eseguite il Revisore Legale dia il Suo giudizio sull' <b>indice</b> di Rischio Intrinseco complessivo da 0 a 100% (da riportare in ogni singolo ciclo)			%		
<b>Commento</b>					
Completamento <i>Check lists</i> ed aggiornamento	20____	20____	20____	20____	
	20____	20____	20____	20____	

*Le check lists qui proposte hanno carattere pluriennale, vanno compilate il primo anno ed aggiornate negli anni successivi, esse seguono il lavoro del Revisore per più anni e quindi vanno inserite nel nuovo Dossier Generale ad ogni revisione. Si potrà, in questo modo, monitorare l'evoluzione del Rischio Intrinseco nel tempo*

<sup>9</sup> Il documento *CoSO Report I* (1992) nei suoi 23 protocolli (qui Tav. 4 in App. 1 e Tav.3) nasce come presidio anticorruzione basato su un affidabile sistema di controllo interno. Il documento *CoSO Framework SCIGR (2013)* nei suoi 17 principi guida e 87 punti di attenzione sposta su CdA e Management la responsabilità primaria della gestione anti corrottiva. Essi sono sviluppati in 5 semplici check lists che raccolgono i 40 principi guida come utile strumento che assolve anche ai dettami del P.R. ISA Italia 315 app. 1 e saranno proposti on un altro contributo.

**CHECK LIST 9.1 Documenti CoSO Report I e CoSO Framework SCIGR**  
**Principi guida <sup>10</sup> (corretta direzione e conduzione dell'azienda)**

**INTRODUZIONE**

Vengono qui proposti nella **check list 9.1** dell'Archivio Generale i **17** principi guida indicati e sviluppati nel documento *CoSO Framework SCIGR* emanato dalla *Treadway Commission*. I **XXIII** protocolli del documento *CoSO Report I* qui riferiti alla gestione operativa del Controllo interno sono ed infine trattati diffusamente e nel dettaglio da tutti i Questionari sul Controllo Interno (ICQ) (qui Tav.3)

Il documento *CoSO Report I* (1992) nei suoi **23 Protocolli** guida nasce come presidio anticorruzione basato su un affidabile sistema di controllo interno. Il documento *CoSO Framework SCIGR* (2013) nei suoi **17** principi guida e **87 Punti di attenzione** sposta su CdA e Management la responsabilità primaria della gestione anti corruttiva. Essi sono sviluppati in 5 semplici check lists che raccolgono i **40 Principi guida** come utile strumento che assolve anche ai dettami del P.R. ISA Italia 315 app. 1.

*Tavola 1 - Rischio Intrinseco (CoSO Report I – CoSO Framework SCIGR)*

<b>VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO <sup>11</sup></b>				
<b>Descrizione check list</b>				
9.1	Documento <i>CoSO Framework SCIGR</i> : Principi Guida per la valutazione globale del Controllo Interno			
<b>Valutazione finale Rischio Intrinseco metodo del “PROFESSIONALE O CRITICO”</b> Sulla base dei risultati delle valutazioni sopra eseguite il Revisore Legale dia il Suo giudizio sul <b>Livello</b> Rischio Intrinseco complessivo			<b>Alto</b>	<b>Medio</b>
<b>Valutazione finale Rischio Intrinseco con il metodo del “RISCHIO RESIDUO”</b> Sulla base dei risultati delle valutazioni sopra eseguite il Revisore Legale dia il Suo giudizio sulla <b>Percentuale</b> di Rischio Intrinseco complessivo				

<sup>10</sup> Il documento *CoSO Report I* (1992) nei suoi **23** protocolli nasce come presidio anticorruzione basato su un affidabile sistema di controllo interno. Il documento *CoSO Framework SCIGR* (2013) nei suoi **17** principi guida e **87** punti di attenzione sposta su CdA e Management la responsabilità primaria della gestione anti corruttiva. Essi sono sviluppati in 5 semplici check lists che raccolgono i **40** principi guida come utile strumento che assolve anche ai dettami del P.R. ISA Italia 315 app. 1 e saranno proposti on un altro contributo.

<sup>11</sup>Rischio Intrinseco/Inerente da riportare al Punto 6.2 dell'Archivio Generale – qui Tav.1

<b>DOCUMENTO <i>CoSO</i> FRAMEWORK CHECK LISTS RISCHIO INTRINSECO – GENERALE – PRINCIPI GUIDA<sup>12</sup> ESERCIZIO 20__</b>						
<b>Documento <i>CoSO</i> FRAMEWORK</b>		<b>ANNO 20__ Prima stesura</b>	<b>ANNO 20__ Aggiornamento</b>	<b>ANNO 20__ Aggiornamento</b>	<b>ANNO 20__ Aggiornamento</b>	
		<b>Data + sigla</b>	<b>Data + sigla</b>	<b>Data + sigla</b>	<b>Data + sigla</b>	
1	Ambiente di controllo					
2	Valutazione dei rischi					
3	Attività di controllo					
4	Informazione e comunicazione					
5	Monitoraggio					
6	Covid 19 Coronavirus <sup>13</sup>					
<b>VALUTAZIONE GLOBALE del RISCHIO INTRINSECO</b> Sezione <b>Documento <i>CoSO</i> Framework - GENERALE</b> Sulla base dei risultati delle valutazioni sopra eseguite il Revisore Legale dia il Suo giudizio sul Rischio Intrinseco <b>Commento</b>				ALTO	MEDIO	BASSO
Completamento <i>Check lists</i> ed aggiornamento		20__	20__	20__	20__	
		20__	20__	20__	20__	

*Le check lists qui proposte hanno carattere pluriennale, vanno compilate il primo anno ed aggiornate negli anni successivi, esse seguono il lavoro del Revisore per più anni e quindi vanno inserite nel nuovo Dossier Generale ad ogni revisione. Si potrà, in questo modo, monitorare l'evoluzione del Rischio Intrinseco nel tempo*

**risposta NO corrisponde generalmente ad un punto di debolezza o ad una mancanza del controllo interno, che può generare un commento da parte del sindaco/revisore.**  
**Se una risposta NO non comporta un punto di debolezza, essa va adeguatamente giustificata**

<sup>12</sup> I Questionari vanno completati una prima volta e puntualmente aggiornati negli anni successivi

<sup>13</sup> Fondazione Dottori Commercialisti – 20/4/2020 - “Le procedure di revisione ai tempi del Covid 19” – Vedi anche Archivio Procedure **1a** “Conoscenza dell’attività aziendale” Archivio generale e **Check list 10.7.1**

## 1) Ambiente di controllo

Descrizione		Sì	No	w.p.	Note e sigla
<b>CoSO Framework SCIGR</b>					
1	<b>Principio n. 1</b> – L’organizzazione dimostra il proprio impegno rispetto ai valori etici e all’integrità;				
2	<b>Principio n. 2</b> – Il Consiglio di Amministrazione è indipendente rispetto al <i>management</i> ed esercita la propria supervisione sullo sviluppo e sull’implementazione del Sistema di controllo interno e di gestione dei rischi;				
3	<b>Principio n. 3</b> – Il <i>management</i> definisce, sotto la supervisione del Consiglio di Amministrazione, la struttura organizzativa, le linee di riporto, i livelli autorizzativi e le responsabilità funzionali al fine di perseguire gli obiettivi aziendali;				
4	<b>Principio n. 4</b> – L’organizzazione dimostra il proprio impegno ad attrarre, sviluppare e trattenere risorse competenti, in linea con il conseguimento degli obiettivi aziendali;				
5	<b>Principio n. 5</b> – L’organizzazione, nel raggiungimento degli obiettivi aziendali, ritiene i singoli individui responsabili per la parte del Sistema di controllo interno di propria competenza				
<b>CoSO Report I</b>					
I.	Esiste ed è in uso presso l’azienda un Codice Etico e di Comportamento?				
II.	Gli organi di governance e la direzione comunicano in forma appropriata i principi del Codice Etico e di Comportamento riferiti al fatto che l’integrità dell’azienda non può essere oggetto di compromessi?				
III.	Gli Organi di governance e la direzione curano con l’adeguato impegno l’applicazione dei principi sopra descritti?				
IV.	Gli Organi di governance e la direzione tengono e divulgano il concetto di “Comportamento esemplare”?				
V.	Esistono direttive e principi di controllo interno ben definiti, per effetto dei quali si riscontra all’interno dell’azienda una consapevolezza diffusa dell’importanza dell’applicazione delle procedure di controllo interno?				
VI.	La competenza del personale dell’azienda è commisurata - Ai compiti assegnati? - alle responsabilità richieste?				
VII.	Lo stile con cui agiscono gli organi di governance e la direzione è appropriato? - nella delega dei poteri e responsabilità? - nell’organizzazione della struttura? - Nella gestione del personale? - Nel favorirne la crescita professionale dello stesso?				
VIII.	Gli Organi di governance e la direzione curano con l’adeguato impegno l’applicazione dei principi sopra descritti?				
<b>COVID - 19</b>					
1	Le norme di comportamento sono adeguatamente codificate, diffuse e comunicate tra i diversi livelli aziendali anche in fase di emergenza sanitaria?				
2	La società è dotata di un assetto organizzativo in grado di adeguarsi ai mutamenti del contesto di riferimento a seguito dell’emergenza sanitaria?				
3	Sono chiaramente definite le responsabilità e i compiti dei dipendenti aziendali in costanza di crisi da COVID-19?				
4	È garantito un adeguato livello di formazione del personale sugli aspetti critici connessi all’emergenza sanitaria?				
5	Sono implementate procedure di valutazione e monitoraggio delle competenze e dei risultati conseguiti dai dipendenti che lavorano in <i>smart working</i>				



## 2) Valutazione dei rischi (risk assessment)

Descrizione		Sì	No	w.p.	Note e sigla
<b>CoSO Framework SCIGR</b>					
6	<b>Principio n. 6</b> – L'organizzazione esplicita con sufficiente chiarezza i propri obiettivi, consentendo l'identificazione e la valutazione dei rischi ad essi legati				
7	<b>Principio n. 7</b> – L'organizzazione identifica i rischi connessi al conseguimento degli obiettivi aziendali e ne determina le modalità di				
8	<b>Principio n. 8</b> – L'organizzazione prende in considerazione potenziali frodi nel valutare i rischi di conseguimento dei propri obiettivi aziendali				
9	<b>Principio n. 9</b> – L'organizzazione identifica e valuta i cambiamenti che potrebbero avere impatti significativi sul Sistema di controllo interno				
<b>CoSO Report I</b>					
<b>IX.</b>	Sono stati definiti gli obiettivi: Strategici a livello aziendale? Tattici per ogni singola attività? È stata accertata la loro coerenza?				
<b>X.</b>	I rischi generati esternamente ed internamente che potrebbero determinare il mancato raggiungimento degli obiettivi stabiliti: Sono stati individuati? Sono stati valutati?				
<b>XI.</b>	L'organizzazione prende in considerazione potenziali frodi nel valutare i rischi di conseguimento dei propri obiettivi aziendali				
<b>XII.</b>	I cambiamenti che potrebbero influenzare la capacità dell'azienda di raggiungere gli obiettivi prefissati: Possono essere facilmente individuati? Possono essere intraprese tempestive azioni correttive?				
<b>XIII.</b>	Gli indirizzi strategici e le procedure operative possono essere tempestivamente modificate di conseguenza?				
<b>XIV.</b>	L'organizzazione identifica e valuta i cambiamenti che potrebbero avere impatti significativi sul Sistema di controllo interno				
<b>COVID - 19</b>					
<b>1</b>	Sono predisposti piani strategici finalizzati al raggiungimento degli obiettivi aziendali adeguati al contesto di crisi da COVID-19?				
<b>2</b>	L'impresa dispone di processi idonei ad identificare e valutare i rischi rilevanti a seguito dell'emergenza sanitaria?				
<b>3</b>	La direzione è in grado di stimare la significatività e la probabilità di accadimento dei rischi correlati agli obiettivi di informativa finanziaria da fornire a seguito dell'emergenza sanitaria?				
<b>4</b>	La direzione utilizza piani e processi di controllo della situazione finanziaria in grado di recepire il mutato contesto di riferimento?				
<b>5</b>	La direzione è in grado di individuare e valutare correttamente i rischi connessi all'emergenza sanitaria con impatto sull'informativa finanziaria?				
<b>6</b>	L'impresa è in grado di predisporre le migliori azioni in risposta ai mutati rischi identificati e valutati?				

### 3) Attività di controllo (control activities)

Descrizione		Sì	No	w.p.	Note e sigla
<b>CoSO Framework SCIGR</b>					
10	<b>Principio n. 10</b> – L'organizzazione definisce e implementa Attività di Controllo che contribuiscono a ridurre i rischi entro livelli accettabili <sup>6</sup>				
11	<b>Principio n. 11</b> – L'organizzazione definisce e implementa Attività di Controllo sulla tecnologia, per supportare il raggiungimento degli obiettivi aziendali;				
12	<b>Principio n. 12:</b> L'organizzazione declina le Attività di Controllo in politiche che definiscono i comportamenti attesi e in procedure che ne determinano le modalità operative di applicazione;				
<b>CoSO Report I</b>					
XV.	Le attività di controllo per garantire la conformità alle linee di condotta ed alle direttive stabilite: In che forma sono state istituite? Sono operative? Nel caso di individuazione di rischi contingenti: esistono procedure atte a fronteggiarli?				
XVI.	Nel caso di individuazione di rischi contingenti: esistono procedure atte a fronteggiarli?				
XVII.	Esistono e sono applicate adeguate procedure di controllo per ciascuna delle attività dell'azienda?				
<b>COVID - 19</b>					
	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Sono predisposti e rispettati chiari livelli di rappresentanza e procedure di autorizzazione nello svolgimento delle operazioni aziendali in costanza di emergenza sanitaria?</li> <li>2. Sono implementati sistemi di identificazione del personale che assicurino la sicurezza negli accessi alle differenti funzioni?</li> <li>3. Sono previsti sistemi di protezione dei dati, dei documenti rilevanti e dei beni aziendali anche da remoto?</li> <li>4. La direzione è in grado di adeguare politiche e procedure di controllo ai cambiamenti aziendali?</li> <li>5. È assicurato il rispetto di leggi, regolamenti, contratti e protocolli a seguito dell'emergenza sanitaria?</li> <li>6. Il personale preposto, a vari livelli, alla predisposizione della informativa finanziaria, è adeguatamente informato circa le eventuali variazioni delle strategie aziendali</li> </ol>				

#### 4) Informazione e comunicazione (information & communication)

Descrizione		Sì	No	w.p.	Note e sigla
<b>CoSO Framework SCIGR</b>					
<b>13</b>	<b>Principio n. 13</b> – L’organizzazione ottiene o genera e utilizza informazioni rilevanti e di qualità a supporto del funzionamento del Sistema di controllo interno e di gestione dei rischi;				
<b>14</b>	<b>Principio n. 14</b> – L’organizzazione comunica internamente le informazioni, compresi gli obiettivi e le responsabilità di controllo interno, necessarie a supportare il funzionamento del Sistema di controllo interno e di gestione dei rischi nel suo complesso;				
<b>15</b>	<b>Principio n. 15</b> – L’organizzazione comunica con parti terze relativamente a questioni che interessano il funzionamento del Sistema di controllo interno e di gestione dei rischi;				
<b>CoSO Report I</b>					
<b>XVIII.</b>	I sistemi informativi (I.T.) aziendali sono in grado: - di individuare e raccogliere le informazioni significative: Finanziarie Produzione Gestione entrate Gestione uscite Altro specificare Tali informazioni sono trasmesse a personale competente ed in forma che consenta di assolvere i compiti assegnati?				
<b>XIX.</b>	Il sistema di informazione interna dell’azienda: - è efficace e quindi consente a tutti gli utenti di ottenere le informazioni appropriate allo svolgimento del proprio compito? - la comunicazione avviene in modo chiaro in rapporto alle attese ed alle responsabilità dei singoli utenti. - sono predisposte di soddisfare l’esigenza di dar conto dei risultati?				
<b>XX.</b>	Il sistema I.T. adottato mette in condizione tutti gli utenti interessati ad ottenere - informazioni complete? – -- informazioni attendibili?				
<b>COVID - 19</b>					
	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. È assicurato un adeguato livello di comunicazione in remoto con tutte le funzioni aziendali?</li> <li>2. Il sistema informativo è strutturato attraverso meccanismi che evidenzino anomalie e punti di debolezza del sistema di controllo interno in risposta ai rischi connessi all’emergenza sanitaria?</li> </ol>				

## 5) Monitoraggio (monitoring activities)

Descrizione		Si	No	w.p.	Note e sigla
<b>CoSO Framework SCIGR</b>					
16	<b>Principio n. 16</b> – L'organizzazione definisce, sviluppa ed esegue valutazioni continuative ( <i>ongoing</i> ) e obiettive ( <i>separate</i> ) per accertare che le componenti del controllo interno siano presenti e funzionanti;				
17	<b>Principio n. 17</b> – L'organizzazione valuta e comunica tempestivamente le carenze del Sistema di controllo interno ai soggetti responsabili di intraprendere le necessarie azioni correttive, incluso il <i>senior management</i> e il Consiglio di Amministrazione per quanto necessario e di competenza				
<b>CoSO Report I</b>					
XXI.	Il monitoraggio del sistema di controllo interno è attuato da: Audit commetee Internal auditing Organo di Controllo Organo di Vigilanza Collegio Sindacale Revisore contabile Società di revisione Altro specificare  Oltre agli organi di vigilanza sopra descritti Sono state introdotte ulteriori procedure di monitoraggio continuo o periodico del funzionamento del sistema di controllo interno? <b>Specificare</b>				
XXII.	Gli scostamenti dalle procedure vengono segnalati, per mezzo di lettera alla direzione, agli organi di governance competenti?				
XXIII.	Le politiche aziendali e le procedure vengono modificate per adeguarle all'evoluzione dell'azienda?				
<b>COVID - 19</b>					
	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. L'impresa effettua valutazioni sul sistema di controllo interno a seguito degli effetti dell'emergenza sanitaria?</li> <li>2. La direzione è in grado di predisporre le azioni correttive necessarie?</li> <li>3. Sono predisposti ed implementati specifici controlli atti a fronteggiare rischi collegati a frodi connesse a nuovi scenari originati dalla diffusione dei provvedimenti a sostegno delle imprese afflitte dall'emergenza sanitaria</li> </ol>				

## 6) Emergenza Covid 19

Descrizione		Si	No	w.p.	Note e sigla
<b>Accesso a programmi e dati</b>					
1	Sono utilizzate procedure e regole che disciplinino l'accesso in rete dei dipendenti fuori dalle mura aziendali				
2	Sono presenti sistemi di autorizzazione all'accesso per il personale (anche da remoto)				
3	I responsabili delle funzioni IT sono sottoposti ad adeguata formazione in tema di <i>privacy</i> , <i>smart working</i> ed accesso in <i>cloud</i> ?				
<b>Assetto hardware e software</b>					
4	Le infrastrutture <i>hardware</i> sono gestite in modo da rendere identificabili strutture, sistemi operativi e utenti anche in caso di accesso da remoto?				
5	Sono utilizzati sistemi di protezione quali antivirus e controlli sulla rete?				
6	Sono implementati sistemi di ripristino e salvataggio dei dati in caso di malfunzionamenti <i>hardware</i> e <i>software</i> ?				
<b>Conservazione dati e salvataggio</b>					
7	È stata incrementata la frequenza delle procedure di <i>backup in cloud</i> ?				
8	Esistono dei report di sistema attraverso i quali monitorare e/o mitigare errori degli addetti alle operazioni contabili che operano in <i>smart working</i> ?				

### 6. RISK APPROACH NELLA COSTRUZIONE DEL MOGC EX D.LGS.231/2001

Tutte le *check list* qui presentate, comprese quelle riferite ai vari documenti *CoSO*, sono anche un valido aiuto per l'*Organo di Vigilanza* (OdV) nella costruzione del MOGC (Modello di Organizzazione Gestione e Controllo) ex d.lgs. 231/2001 nel determinare gli stessi aspetti riferiti al *risk approach* per i reati ed illeciti cosiddetti "di bilancio".

#### a. Illeciti e Reati "di bilancio" e «fuori bilancio»

La commissione di illeciti e reati può essere allocata in due specifiche categorie:

- a) *Reati ed illeciti che sono rilevabili nelle scritture contabili* come fatti di gestione artefatti ed occultati tramite espedienti ed accorgimenti basati su falsa documentazione, accordi fittizi ed altro.
- b) *Illeciti e reati che non sono rilevabili nelle scritture contabili* e nulla hanno a che vedere in forma diretta con i fatti di gestione registrati nelle scritture contabili e nei prospetti di bilancio (*Financial Reporting*), ma che possono essere commessi ugualmente recando nocumento all'Ente od azienda (ambiente e sicurezza sul lavoro, IT, terrorismo, criminalità organizzata ecc).

La metodologia applicata nel primo caso si sviluppa con l'*auditing*, con la verifica delle procedure in essere e con la ricerca dei punti di debolezza, determinando il *Rischio di Infrazione*.

#### 6.1 Rischio Intrinseco, Rischio di Controllo, Livello di individuazione e Rischio di Infrazione.

**Rischio Intrinseco** (corretta direzione e conduzione dell'azienda):

Anche nell'approccio di realizzazione del MOGC il professionista dovrà valutare il livello di conduzione e direzione dell'azienda e le *check list* derivanti dai documenti *CoSO Report I* e *CoSO*

Framework SCIGR nonché le altre che sottendono alla determinazione di ciò (tav. 1) sono certamente utili ed utilizzabili.

**Rischio di controllo** (divisione dei compiti e procedure ben definite, affidabili ed applicate)

Il *Rischio di Controllo* (**CR Control Risk**) è il rischio che esistano transazioni *sensibili* (illecite) **volute e significative**, che si verificano in un conto o in una classe di operazioni individualmente considerate o sommate ad altre, non siano prevenute o comunque tempestivamente individuate e corrette dai sistemi contabile e di controllo interno.

L'OdV deve analizzare gli elementi caratteristici della società che possono influire sulla possibilità dell'esistenza di transazioni *sensibili* (illecite). L'OdV può assumere un *Rischio di Controllo* basso se decide di affidarsi al sistema di controllo interno dell'azienda. Questo avviene dopo aver completato i questionari (ICQ) ed eseguito un attento *walk through* per ogni singolo ciclo. L'OdV deve documentare nelle carte di lavoro:

- a) la conoscenza acquisita dei sistemi contabile e di controllo interno;
- b) la valutazione del *Rischio di Controllo*.

**Livello (Rischio) di Individuazione e Rischio di Infrazione:** dalla ponderazione del *rischio intrinseco* e del *rischio di controllo* l'OdV determina il (*rischio*) *livello di individuazione* e di conseguenza il **rischio di infrazione** riferito alla possibilità che nei fatti di gestione possano essere incluse delle operazioni *sensibili* (illecite o peggio). Questa metodologia è richiesta dalla circolare GdF 83607/2012 che nel terzo volume da pag. 69 la richiede espressamente.

Tavola 3 - ARCHIVIO PROCEDURE: QUESTIONARI SUL CONTROLLO INTERNO - ASSEZIONI

Nome Azienda _____		Anno 20.. Prima preparazione	Anno 20.._ Aggiornament o	Anno 20.._ Aggiornament o	Anno 20.._ Aggiornament o
Descrizione		Data + Sigla	Data + Sigla	Data + Sigla	Data + Sigla
1.	a) Conoscenza dell'attività aziendale b) Documento <i>CoSO Report I</i>				
1.1					
2.	a) Rischio di Revisione e guida ai programmi di revisione da adottare in riferimento al Rischio di Revisione e Poste di Bilancio. b) Altre informazioni organizzative				
2.1					
3.	Ciclo: Passivo - Spese - Debiti				
3.1	<i>Walk Through</i>				
4.	Ciclo: Attivo - Ricavi - Crediti				

5.	Ciclo: Produttivo - Magazzino				
6.	Ciclo: Finanziario – Cassa e Banche Tesoreria e Derivati				
7.	Ciclo: Risorse umane				
8.	Ciclo: Immobilizzazioni a) materiali b) immateriali				
9.	Ciclo I.T. (Information Technology)				
10.	Ciclo: Titoli e Partecipazioni				
11.	Ciclo: Debiti a lungo termine				
12.	Ciclo: Patrimonio netto				
13.	Ciclo: Fair value				
	<b>Altre Voci del CICLO PASSIVO</b>				
14	Ciclo: Marketing				
15	Ciclo: Omaggi – Spese di rappresentanza				
16	Ciclo: Consulenze e prestazioni professionali				
17	Ciclo: Sponsorizzazioni				
18	Ciclo: Liberalità e no profit				
19	Ciclo: Procedimenti giudiziali ed arbitrari				
20	Ciclo: Accordi transattivi				
21	Ciclo: Rapporti con la Pubblica amministrazione				
22	Ciclo: Autorizzazioni e concessioni				
	<b>Altri Cicli</b>				
23	Ciclo: Sicurezza sul lavoro				
24	Ciclo: Ambiente				
25	Controllo di gestione				
26	Conto Economico				
X	X in Archivio del Bilancio				