

DIRIGENTE PREPOSTO ALLA REDAZIONE DEI DOCUMENTI CONTABILI SOCIETARI E RUOLO DEL REVISORE

NORMATIVA DI RIFERIMENTO E SCOPO DEL DOCUMENTO

La Legge n. 262 del 28 dicembre 2005 (nel seguito anche la “Legge Risparmio”), successivamente emendata in alcune sue parti a seguito dell’approvazione del D.Lgs. n. 303 del 29 dicembre 2006, ha modificato il D.Lgs. 58/98 (nel seguito anche il “TUF”), inserendo la sezione *V-bis* in materia di “Redazione dei documenti contabili societari”, ed in particolare l’art. 154-*bis* che disciplina la figura del “Dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari” (nel seguito anche il “Dirigente Preposto”).

Ai sensi di tale norma, in particolare, il Dirigente Preposto dovrà:

- 1) predisporre adeguate procedure amministrative e contabili per la formazione del bilancio d’esercizio e, ove previsto, del bilancio consolidato, nonché di ogni altra comunicazione di carattere finanziario;
- 2) attestare, congiuntamente agli organi amministrativi delegati, con apposita relazione allegata al bilancio di esercizio, alla relazione semestrale e, ove previsto, al bilancio consolidato, l’adeguatezza e l’effettiva applicazione delle procedure di cui al punto precedente nel corso del periodo cui si riferiscono i documenti, nonché la corrispondenza di questi alle risultanze dei libri e delle scritture contabili e la loro idoneità a fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell’emittente e dell’insieme delle imprese incluse nel consolidamento;
- 3) in presenza di atti e comunicazioni della società diffusi al mercato e relativi all’informativa contabile anche infrannuale, sottoscrivere una dichiarazione attestante che i suddetti atti e comunicazioni corrispondono alle risultanze documentali, ai libri ed alle scritture contabili.

Il presente documento, dopo aver svolto una prima panoramica della tipologia di servizi che potrebbero essere richiesti ad uno specialista esterno da una società sottoposta alla disciplina del TUF (nel seguito anche l’“Emittente”) al fine di supportare il Dirigente Preposto nell’adempimento dei compiti attribuiti a quest’ultimo dal TUF stesso, si propone l’obiettivo di definire quali di questi servizi possono essere svolti dalla società incaricata della revisione contabile dei bilanci dell’Emittente (nel seguito anche il “Revisore”) e/o da entità appartenenti alla sua rete (nel seguito anche la “Rete”).

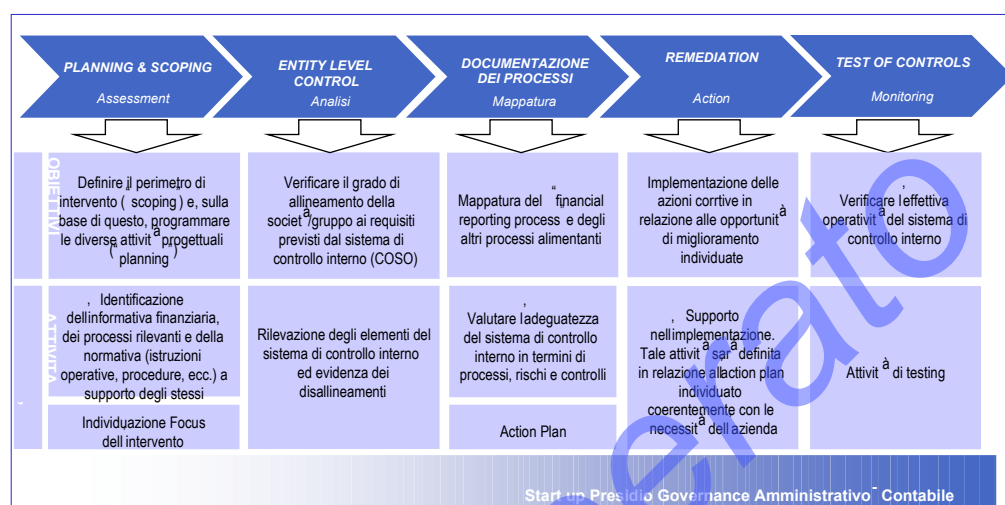
Si precisa che nel prosieguo del documento è stata utilizzata la terminologia inglese comunemente utilizzata dalla prassi professionale internazionale nella definizione di alcune fasi operative che caratterizzano i progetti di valutazione e adeguamento del sistema di controllo interno contabile-amministrativo, senza procedere alla traduzione in italiano dei relativi termini.

IDENTIFICAZIONE DEI PRINCIPALI SERVIZI CHE POSSONO ESSERE RICHIESTI AD UNO SPECIALISTA ESTERNO

I principali servizi (nel seguito anche i “Servizi”) che potrebbero essere richiesti ad uno specialista esterno da un Emittente in relazione ad un progetto di valutazione, disegno, progettazione e/o realizzazione di processi e procedure a supporto del Dirigente Preposto (nel seguito anche il “Progetto”) si articolano, indicativamente, nei seguenti filoni di attività:

- Individuare adeguati flussi procedurali, amministrativi e contabili per l’elaborazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato, nonché di ogni altra comunicazione di carattere patrimoniale, economico e finanziario;
- Accertare che il Sistema di Controllo Interno in essere presso l’Emittente garantisca l’adeguatezza e l’effettiva applicazione delle procedure amministrativo-contabili di cui sopra e la corrispondenza del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili;
- Identificare le azioni da intraprendere per adeguarsi alle disposizioni della Legge sul Risparmio.

In generale, le fasi operative che complessivamente contraddistinguono progetti di valutazione e adeguamento del sistema di controllo interno contabile-amministrativo possono essere sintetizzate nel *framework* sotto indicato:



Le fasi operative sopra descritte comportano, normalmente, lo svolgimento delle attività di seguito indicate da parte di un apposito Gruppo di Lavoro creato dall’Emittente (nel seguito anche la “Società”). Nell’ambito di tali attività – ed in ciascuna delle fasi, più oltre descritte, in cui queste si articolano - rivestono inoltre particolare importanza la predisposizione e la raccolta sistematiche di idonee evidenze documentali.

A.1) Planning & Scoping

- Identificazione dei soggetti coinvolti e censimento della documentazione del sistema amministrativo – contabile;
- Individuazione dei principali processi aziendali;
- Identificazione di atti e comunicazioni, rilevanti ai fini della normativa ex Legge Risparmio, contenenti informazioni e dati patrimoniali–economico–finanziari e altre comunicazioni di carattere finanziario;
- Predisposizione del catalogo dei processi relativo al sistema amministrativo–contabile;
- Predisposizione del catalogo dei conti/processi;
- Definizione degli strumenti di rilevazione delle informazioni (*check-lists*, questionari, *workshops*, ecc.);
- Pianificazione di dettaglio delle attività e definizione dei protocolli di comunicazione all’interno del *team* di lavoro (ad esempio, modalità e tempistiche di *reporting* dell’avanzamento del progetto, ecc.) e verso l’esterno (ad esempio metodi di comunicazione con i “*Process owners*”, ecc.);
- Sviluppo del piano di attività relativo alle fasi successive.

A.2) Entity Level Control

- Predisposizione della *check-list* di rilevazione;
- Individuazione dei destinatari ed invio della *check-list*;
- Descrizione dello stato attuale del Sistema di Controllo Interno derivante dalle informazioni estratte dalle *check-lists*;
- Rilevazione del grado di allineamento del sistema di controllo interno in essere rispetto agli obiettivi del controllo interno come definiti da rilevanti documenti e pubblicazioni sul tema (ad esempio, *COSO Report*) ed individuazione delle aree per le quali occorre procedere a miglioramenti.

A.3) Documentazione dei Processi

- Analisi delle procedure amministrative e contabili attualmente in essere;
- Analisi delle istruzioni operative per la redazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato sia con riferimento ai principi contabili OIC che agli IAS/IFRS;
- Mappatura dei processi di “*financial reporting and other disclosure process*” e degli altri processi rilevanti;
- Individuazione e analisi dei rischi e dei controlli di processo ed informatici;
- Svolgimento di *gap analysis* con indicazione delle aree che dovranno essere oggetto di intervento.

A.4) Remediation

- Definizione di un *action plan*;
- Realizzazione delle azioni correttive previste nell’*action plan* ed individuate nelle fasi precedenti tramite implementazione di apposite procedure e strumenti di controllo (*check-list*, indici, ecc.);
- Predisposizione della normativa aziendale (Direttive verso le Società del Gruppo, Procedure Interne, ecc.) necessaria ai fini dell’adeguamento alle disposizioni della Legge.

A.5) Test of Controls

- Predisposizione di un piano periodico di verifiche;
- Predisposizione degli *audit programs* relativi ai singoli *tests*;
- Predisposizione della lista della documentazione primaria necessaria ed invio ai responsabili di processo;
- Svolgimento delle verifiche previste dal Piano;
- Analisi delle criticità emerse e sintesi degli ulteriori punti di miglioramento individuati.

IL COINVOLGIMENTO DI SPECIALISTI ESTERNI ED IL RUOLO DEL REVISORE E/O DELLE ENTITA’ APPARTENENTI ALLA SUA RETE

Premessa

Il coinvolgimento di specialisti esterni nel Progetto può caratterizzarsi per almeno due modalità possibili:

1. “*Outsourcing*” – In questo scenario i Servizi sottendono l’assunzione di una responsabilità completa dello specialista esterno sia per la pianificazione, sia per

l'esecuzione delle vari fasi del progetto. La Società è coinvolta nella fase di assunzione di decisioni critiche, nei punti di snodo del Progetto e nella valutazione finale dei risultati.

2. “*Advisory*” – In questo scenario l’Emittente è parte attiva nel progetto, che gestisce e governa in tutte le sue varie fasi, dalla pianificazione all’esecuzione, attraverso un apposito gruppo di lavoro. I Servizi resi dallo specialista esterno sono limitati alla fornitura di assistenza di natura metodologica e tecnica al gruppo di lavoro della Società. La Società assume la responsabilità della definizione dei risultati delle analisi e delle azioni conseguenti, nonché dell’assunzione di tutte le decisioni attinenti il Progetto .

Con riferimento ad un Emittente, è da ritenersi che né il suo Revisore né altre entità della Rete di quest’ultimo possano prestare Servizi che si configurino o ricadano negli ambiti definiti dal primo scenario (*Outsourcing*), in quanto il Revisore e/o le entità della sua Rete non possono esercitare la gestione e/o il governo del Progetto dell’Emittente. Tale attività si configurerebbe infatti come partecipazione al processo decisionale del soggetto sottoposto a revisione (o “*management function*”¹).

E’ per contro da ritenersi che il Revisore e/o altre entità della sua Rete possano, in presenza delle condizioni più oltre descritte, prestare all’Emittente Servizi che si configurino o ricadano negli ambiti definiti dal secondo scenario (*Advisory*). Ciò in quanto, in questa ipotesi, il Revisore e/o le entità della sua Rete mettono a disposizione della Società la propria esperienza professionale e le proprie conoscenze metodologiche relativamente alla rilevazione, documentazione e valutazione dei sistemi contabili e di controllo interno, senza tuttavia esercitare la gestione e/o il governo del Progetto e, quindi, non partecipando al processo decisionale del soggetto sottoposto a revisione. Infatti, nello scenario in esame, la gestione ed il governo del Progetto rimangono di esclusiva competenza dell’Alta Direzione della Società, che lo esercita tramite un apposito gruppo di lavoro (nel seguito anche il “Gruppo di Lavoro”) che gestisce il Progetto in tutte le sue fasi ed è responsabile dell’esecuzione di ogni attività dello stesso.

Caratteristiche dei Servizi che possono essere resi all’Emittente dal suo Revisore e/o da altre entità della sua Rete

Anche alla luce delle prassi che già si sono sviluppate in altri Paesi (ed in particolare negli Stati Uniti d’America, successivamente all’emanazione del *Sarbanes-Oxley Act*), e che possono costituire un primo utile punto di riferimento per definire gli ambiti ed i limiti all’interno dei quali il Revisore e/o altre entità della sua Rete possono rendere i Servizi, è fin da subito possibile identificare alcuni criteri di portata generale:

- L’Alta Direzione deve essere impegnata in modo attivo nel progetto e deve mantenere la responsabilità dell’attività di documentazione e valutazione dei controlli interni;
- Il Revisore e/o le entità della sua Rete possono assistere l’Alta Direzione nella sua attività di documentazione e valutazione dei controlli interni – secondo le modalità definite dai Principi sull’indipendenza del Revisore e dal presente documento - ma l’Alta Direzione deve mantenere la responsabilità di tali attività, rimanendo direttamente e attivamente coinvolta nelle stesse;
- Le attività di valutazione dei controlli interni finalizzate al rilascio dell’attestazione di cui all’articolo 154-bis, comma 4, TUF rientrano sempre nel processo decisionale dell’Alta Direzione.

¹ Sebbene non esista una definizione di “*management function*” nella norme IFAC o dell’Unione Europea, la SEC fornisce questa definizione: “*acting temporarily or permanently as a director, officer, or employee of an audit client, or performing any decision-making, supervisory or ongoing monitoring function for the audit client*”.

Quanto sopra indicato implica che il Revisore e/o le entità della sua Rete non possono assumere ruoli decisionali o che comunque competono all'Alta Direzione, né possono fornire soluzioni "chiavi in mano". In particolare, il Revisore e/o le entità della sua Rete non possono:

- Prendere decisioni in merito al *framework* da utilizzare, ai controlli e alle procedure da implementare o al piano di implementazione delle modifiche da apportare al sistema di controllo;
- Svolgere un'attività ricorrente di monitoraggio del sistema di controllo interno;
- Assumere decisioni in merito al disegno dei controlli;
- Prestare servizi che possano comportare un rischio di riesame.

Infine, per quanto riguarda lo svolgimento di attività di verifica, queste dovranno essere attentamente valutate sotto il profilo della loro portata, estensione e pervasività, sia in quanto tali attività risulterebbero in ogni caso incompatibili ai sensi dell'art. 160 comma 1-*ter* TUF nel caso in cui esse si configurassero come gestione esterna di servizi di controllo interno, sia in considerazione del fatto che – come più oltre indicato – lo svolgimento di attività di verifica costituisce in ogni caso momento essenziale del processo finalizzato alla predisposizione dell'attestazione di competenza del Dirigente Preposto.

In linea generale, i Servizi che possono essere resi dal Revisore e/o da altre entità della sua Rete presentano quindi, di regola, le seguenti caratteristiche:

- Il Progetto, nell'ambito del quale il Revisore e/o la sua Rete prestano assistenza all'Alta Direzione, è di responsabilità di quest'ultima. Ogni decisione, validazione e valutazione è quindi di esclusiva e autonoma responsabilità dell'Alta Direzione stessa, che dovrà pertanto individuare i servizi da richiedere al Revisore.
- L'Alta Direzione deve nominare una direzione di progetto (Comitato di Progetto o altro organismo equivalente) formato esclusivamente da personale di adeguato livello della Società. I componenti della direzione di progetto devono avere adeguata autorità e competenza per poter:
 - gestire il Progetto;
 - assumere le decisioni necessarie;
 - essere coinvolti in modo sostanziale e operativo in tutte le fasi del Progetto;
 - assicurare la partecipazione al Progetto delle risorse necessarie;
 - controllare e supervisionare l'evoluzione complessiva del Progetto;
 - rivedere ed approvare tutti i documenti di Progetto e i risultati dello stesso, assumendosene la responsabilità;
 - definire nel dettaglio l'estensione e la natura delle attività richieste al Revisore e/o ad altre entità della sua Rete e considerarne i risultati.
- Il Revisore e/o le entità della sua Rete non sono parte della direzione di progetto, limitandosi a fornire assistenza alla stessa nei limiti indicati nel presente documento.
- Il Revisore e/o le entità della sua Rete non hanno responsabilità di supervisione, direzione e/o valutazione di una persona o di un gruppo di lavoro della Società, essendo queste funzioni esclusive dell'Alta Direzione;

- Il Revisore e/o le entità della sua Rete dovranno assicurarsi che le previste attività di controllo qualità da essi stessi svolte si estendano solo ai servizi resi e non all'intero Progetto, essendo quest'ultima un'attività di esclusiva responsabilità dell'Alta Direzione.

Tenuto conto delle caratteristiche dei Servizi sopra descritte, e con riferimento alla descrizione analitica dei possibili ambiti dei Servizi precedentemente fornita, è quindi da ritenersi che:

1. Il Revisore e/o le entità della sua Rete possano partecipare alle attività relative alla fase A.1 descritte in precedenza, fornendo al Gruppo di Lavoro della Società un supporto metodologico e proponendo sintetiche raccomandazioni in ordine alle stesse. Poiché la responsabilità della pianificazione del Progetto è di esclusiva responsabilità dell'Alta Direzione, tale partecipazione non deve assumere una pervasività tale da essere assimilata alla fornitura del disegno complessivo del Progetto o di più alternative di disegno dello stesso.
2. Con riferimento alle fasi A.2 e A.3, si ritiene che il Revisore e/o le entità della sua Rete possano partecipare alle relative attività del Gruppo di Lavoro, ferma restando l'esclusiva responsabilità dell'Alta Direzione della Società in ordine alla documentazione dei processi.
3. La fase A.4 comporta la scelta di quali tra le azioni di rimedio ipotizzate debbano essere adottate, nonché l'implementazione delle stesse. E' da ritenersi che le attività di questa fase comportino un significativo processo decisionale e, quindi, lo svolgimento di funzioni proprie del *management*, incompatibili con il ruolo del Revisore. Per tali motivi, tali attività non prevedono il coinvolgimento del Revisore e/o di entità della sua Rete.
4. La fase A.5 costituisce momento essenziale del processo finalizzato alla predisposizione dell'attestazione di cui all'articolo 154-bis TUF da parte del Dirigente Preposto, e le relative attività sono pertanto di esclusiva responsabilità dello stesso (e dell'Alta Direzione della Società). E' quindi da ritenersi che il Revisore e/o le entità della sua Rete possano partecipare a tali attività limitatamente alla sotto-fase "Svolgimento delle verifiche previste dal Piano", a condizione che: (i) tale partecipazione abbia portata, estensione e pervasività limitate; (ii) le procedure da svolgere, la loro portata ed estensione e le modalità da adottare per lo svolgimento delle stesse siano definite dall'Alta Direzione; (iii) le valutazioni da svolgere all'esito delle attività rimangano di esclusiva responsabilità dell'Alta Direzione; e (iv) tale partecipazione non sia in ogni caso tale da rappresentare un contributo rilevante al Dirigente Preposto per l'espressione dell'attestazione di competenza di quest'ultimo. Queste modalità di partecipazione alle attività in esame risultano infatti coerenti con la normativa vigente in relazione all'affidamento al Revisore e/o alle entità della sua Rete di incarichi mirati allo svolgimento di specifiche attività di verifica e di analisi delle procedure che concorrono a formare il sistema amministrativo-contabile, a condizione che l'Alta Direzione mantenga la piena responsabilità della definizione del programma di lavoro e della valutazione dei risultati delle verifiche svolte.

Febbraio 2007