

IL LABORATORIO DELLA REVISIONE LEGALE



ODCECVITERBO

1

PRIMA GIORNATA

Stefano Pizzutelli

VITERBO – 29 gennaio 2021

Principio di revisione ISA 300

2

Oggetto

Tratta della responsabilità del revisore nel pianificare la revisione contabile del bilancio.

La pianificazione è diversa se si tratta di primo incarico o di incarichi ricorrenti

La pianificazione della revisione richiede

- la definizione di una strategia generale di revisione per l'incarico
- l'elaborazione di un piano di revisione.

Principio di revisione ISA 300

3

Una pianificazione adeguata favorisce la revisione del bilancio in diversi modi, tra cui:

- aiuta il revisore a dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione;
- aiuta il revisore a identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;
- aiuta il revisore a organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione affinché sia svolto in modo efficace ed efficiente;
- fornisce supporto nella selezione dei membri del team di revisione con un livello appropriato di capacità e competenze per fronteggiare i rischi attesi, e nell'appropriata assegnazione del lavoro agli stessi;
- facilita le attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro;
- fornisce supporto, ove applicabile, al coordinamento del lavoro svolto dai revisori delle componenti e dagli esperti.

Principio di revisione ISA 300

4

- **TEMPISTICA DELLA PIANIFICAZIONE**
- E' un processo continuo e iterativo
- Comincia poco dopo la precedente revisione
- Termina con la conclusione dell'incarico
- Considera le attività precedenti le procedure di revisione conseguenti:
 - ✓ Procedure di analisi comparativa preliminari
 - ✓ Comprensione del quadro normativo applicabile
 - ✓ Determinazione della significatività
 - ✓ Coinvolgimento di esperti.
 - ✓ Altre procedure di valutazione del rischio

Principio di revisione ISA 300

5

Attività preliminari dell'incarico

All'inizio di ogni incarico di revisione contabile, il revisore deve

- svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia)n. 220 relativamente al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico specifico di revisione
- valutare il rispetto dei principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza
- comprendere i termini dell'incarico

Principio di revisione ISA 300

6

- REGOLE

1) *DEFINIRE LA STRATEGIA GENERALE:*

- a) Identificare la portata della revisione.
- b) Definire obiettivi di reporting per pianificare la tempistica
- c) Considerare i fattori rilevanti nell'indirizzare il lavoro del team.
- d) Valutare le conoscenze precedenti.
- e) Determinare le risorse e i periodi di intervento

Principio di revisione ISA 300

7

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

Caratteristiche dell'incarico:

- Quadro normativo sull'informativa finanziaria
- Quadro normativo specifico di settore
- Bilancio di gruppo e componenti
- Necessità di esperti con conoscenze specialistiche
- Presenza di revisori esterni e fornitori di servizi
- Necessità di tecniche computerizzate di audit
- Coordinamento con il personale dell'impresa

Principio di revisione ISA 300

8

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

Comunicazioni e reportistica:

- Scadenze dell'impresa
- Riunioni con responsabili di governance
- Altre comunicazioni (lettera di commento, etc.)
- Comunicazioni con revisori delle componenti
- Riunioni e discussioni del team di revisione
- Altri obblighi di reportistica

Principio di revisione ISA 300

9

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

Fattori significativi, attività preliminari dell'incarico e conoscenza acquisita in altri incarichi

- la determinazione della significatività
- l'identificazione preliminare delle aree in cui può sussistere un livello di rischio più elevato di errori significativi;
- l'impatto dei rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio nel suo complesso sulle attività di direzione, supervisione e riesame;
- il modo nel quale il revisore evidenzia ai membri del team di revisione la necessità di mantenere un approccio critico e un atteggiamento di scetticismo professionale nel raccogliere e valutare gli elementi probativi;

Principio di revisione ISA 300

10

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

Fattori significativi, attività preliminari dell'incarico e conoscenza acquisita in altri incarichi

- i risultati di precedenti revisioni che hanno comportato la valutazione dell'efficacia operativa del controllo interno, inclusa la natura delle carenze identificate e le azioni intraprese per fronteggiarle
- la discussione con il personale del soggetto incaricato della revisione responsabile dello svolgimento di altri servizi per l'impresa, in merito agli aspetti che possono influenzare la revisione;
- l'evidenza dell'impegno posto dalla direzione nella configurazione, nella messa in atto e nel mantenimento di un solido controllo interno, inclusa l'evidenza di una sua appropriata documentazione;
- il volume delle operazioni, che può servire a determinare se sia più efficiente per il revisore fare affidamento sul controllo interno;

Principio di revisione ISA 300

- **APPENDICE ISA 300 (aspetti da considerare)**

Fattori significativi, attività preliminari dell'incarico e conoscenza acquisita in altri incarichi

- l'importanza attribuita al controllo interno in tutta l'impresa per il successo della gestione della stessa;
- gli sviluppi significativi nell'attività dell'impresa, inclusi i cambiamenti nelle tecnologie informatiche e nei processi aziendali, i cambiamenti dei membri della direzione con responsabilità strategiche, le acquisizioni, le fusioni e i disinvestimenti;
- gli sviluppi significativi intervenuti nel settore in cui opera l'impresa come cambiamenti nella regolamentazione di settore e nuovi obblighi informativi;
- i cambiamenti significativi nel quadro normativo dell'informativa finanziaria, quali i cambiamenti nei principi contabili;
- altri sviluppi significativi e pertinenti, quali i cambiamenti nel contesto giuridico che si ripercuotono sull'impresa

Principio di revisione ISA 300

12

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

Natura, tempistica ed entità delle risorse:

- Selezione dei membri del team
- Assegnazione delle aree di revisione
- Budget tempi

II - ELABORAZIONE PIANO DI REVISIONE

deve includere una descrizione dei seguenti aspetti:

- a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate (ISA315)

- b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA n. 330)

- c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione

Principio di revisione ISA 300

14

- Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione
- *Ciò si può verificare nel caso in cui il revisore venga a conoscenza di informazioni che divergono significativamente da quelle disponibili all'epoca della pianificazione delle procedure di revisione*

- **Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione**

Prima di iniziare il primo incarico di revisione, il revisore deve porre in essere le seguenti attività:

- A) svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 riguardanti l'accettazione del rapporto con il cliente e dello specifico incarico di revisione;
- B) comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili
- C) eseguire i test sui saldi di apertura (ISA 510)

- **Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione**

Ad esempio:

- accordi con il revisore precedente finalizzati, ad esempio, al riesame delle sue carte di lavoro
- eventuali problematiche di maggior rilievo (tra cui l'applicazione di principi contabili, di principi di revisione o le modalità di emissione delle relazioni) discusse con la direzione nella fase iniziale di acquisizione dell'incarico, la comunicazione di tali problematiche ai responsabili delle attività di governance, la loro influenza sulla strategia generale di revisione e sul piano di revisione;

- **Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione**

Ad esempio:

- procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura;
- altre procedure richieste dal sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione applicabile ai nuovi incarichi di revisione

- *Carte di lavoro:*
- **IL REVISORE DEVE DOCUMENTARE:**
 - a) **La strategia generale.**
 - b) **Il piano di revisione.**
 - c) **Eventuali modifiche durante lo svolgimento della revisione**

Principio di revisione ISA 300

19

- ***Carte di lavoro:***
- La documentazione della **strategia generale** di revisione rappresenta l'evidenza delle principali decisioni assunte dal revisore, considerate necessarie per un'adeguata pianificazione della revisione e per la comunicazione di aspetti significativi al team di revisione.
- *Ad esempio, il revisore può riepilogare la strategia generale di revisione in forma di memorandum contenente le principali decisioni che riguardano in generale la portata, la tempistica e lo svolgimento della revisione*

Principio di revisione ISA 300

20

- **Carte di lavoro:**
- La documentazione del **piano di revisione** rappresenta l'evidenza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti pianificate a livello di asserzioni in risposta ai rischi identificati e valutati.
La documentazione del piano di revisione rappresenta inoltre l'evidenza dell'adeguata pianificazione delle procedure di revisione e consente il riesame e l'approvazione delle stesse prima del loro svolgimento.
Il revisore può utilizzare programmi di revisione standard ovvero check-list per il completamento del lavoro, opportunamente adattati alle particolari circostanze dell'incarico

- L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA:

Oggetto:

tratta della responsabilità del revisore nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.

Obiettivo

L'obiettivo del revisore è quello di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi.

Cosa sono le asserzioni?

- Asserzioni–
- **Le attestazioni della direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi.**

Ad esempio:

- *“Nel bilancio sono iscritti tutti i crediti verso clienti non ancora incassati alla data di chiusura dell’esercizio”*
- *“I crediti verso clienti si riferiscono alle operazioni di vendita realizzate dalla società”*
- *“I crediti in valuta sono adeguati al cambio del giorno di chiusura dell’esercizio”*
- *“I crediti sono valutati al minore tra valore nominale e presunto valore di realizzo”*

Regole:

PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO

- Il revisore deve svolgere le procedure di valutazione del rischio per conseguire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni.
- Le procedure di valutazione del rischio non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio di revisione.

Regole:

PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Devono includere le seguenti attività:

- a) indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa che, a giudizio del revisore, possono essere in possesso di informazioni che potrebbero aiutarlo ad identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- b) procedure di analisi comparativa;
- c) osservazioni ed ispezioni

Regole:

La necessaria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo Interno

Il revisore deve acquisire una comprensione di:

- A) settore di attività, regolamentazione ed altri fattori esterni rilevanti, incluso il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile
- B) la natura dell'impresa, che include:
 - i) le attività operative;
 - ii) l'assetto proprietario e la struttura di governance;
 - iii) le tipologie degli investimenti in essere e quelli pianificati per il futuro, inclusi gli investimenti in imprese a destinazione specifica;
 - iv) il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata.

Regole:

- Il controllo interno dell'impresa

Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile.

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

28

Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi:

- a) a livello di bilancio;
- b) a livello di **asserzioni** per classi di operazioni, saldi contabili e informativa, su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti.

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

29

Occorre verificare cosa?

In breve

ESISTENZA

ACCURATEZZA

VALUTAZIONE

COMPLETEZZA

Occorre verificare cosa?

ESISTENZA

Le attività, le passività ed il patrimonio netto esistono

ACCURATEZZA

Gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato.

Occorre verificare cosa?

VALUTAZIONE

Le attività, le passività ed il patrimonio netto sono valutati ed esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o di classificazione è stata registrata correttamente

COMPLETEZZA

Tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati.

In relazione a cosa?

CLASSI DI OPERAZIONI

Operazioni registrate nel corso dell'esercizio

SALDI CONTABILI DI FINE ESERCIZIO

Saldi di bilancio

INFORMATIVA

Nota integrativa e relazione di gestione

Per classi di operazioni ed eventi del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile:

- i) manifestazione - le operazioni e gli eventi che sono stati registrati si sono verificati e riguardano l'impresa?
- ii) completezza – tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati;

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

34

Per classi di operazioni ed eventi del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile:

- iii) accuratezza – gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato;
- iv) competenza - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto periodo amministrativo;
- v) classificazione - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati;

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

35

- In relazione ai **saldi contabili** di fine periodo amministrativo:
 - i) Esistenza – le attività, le passività ed il patrimonio netto esistono;
 - ii) diritti ed obblighi – l'impresa possiede, o controlla, i diritti sulle attività, mentre le passività sono effettivamente obbligazioni dell'impresa;
 - iii) Completezza – tutte le attività, le passività ed il patrimonio netto che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati;
 - iv) valutazione e classificazione – le attività, le passività ed il patrimonio netto sono esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o di classificazione è stata registrata correttamente;

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

36

In relazione **alla presentazione e all'informativa di bilancio:**

- i) manifestazione, diritti ed obblighi – gli eventi, le operazioni e gli altri aspetti rappresentati si sono verificati e riguardano l'impresa;
- ii) completezza – tutte le informazioni che avrebbero dovuto essere incluse nel bilancio vi sono state effettivamente incluse;
- iii) classificazione e comprensibilità – le informazioni finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l'informativa è espressa con chiarezza;
- iv) accuratezza e valutazione – le informazioni finanziarie e le altre informazioni sono presentate correttamente e per il loro esatto ammontare.

Rischi significativi:

- il revisore deve considerare almeno quanto segue:
 - a) se il rischio sia un rischio di frode (ISA 240);
 - b) se il rischio sia connesso a recenti e significativi sviluppi economici, contabili o di altra natura e richieda quindi un'attenzione particolare;
 - c) la complessità delle operazioni;
 - d) se il rischio sia connesso a operazioni significative con parti correlate (ISA 550);

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

38

Rischi significativi:

- il revisore deve considerare almeno quanto segue:
 - e) il grado di soggettività nella quantificazione delle informazioni finanziarie connesse al rischio, specialmente in quelle quantificazioni che comportino un ampio grado di incertezza;
 - f) se il rischio sia connesso ad operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale o che, sotto altri aspetti, sembrano essere inusuali.

Se il revisore ha stabilito che sussiste un rischio significativo, egli deve acquisire una comprensione dei controlli dell'impresa, incluse le attività di controllo, rilevanti per tale rischio.

- **Il controllo interno dell'impresa**
Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile.

ATTENZIONE

Lettera di incarico → responsabilità del revisore

“Nell'effettuare le nostre valutazioni del rischio, consideriamo il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa.

Vi comunicheremo tuttavia per iscritto le eventuali carenze significative negli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio che abbiamo identificato nel corso della medesima.”

Il controllo interno

40

- ISA 210 – Lettera di incarico
- *Responsabilità della direzione*

La revisione contabile sarà da noi svolta sulla base del presupposto che la direzione riconoscano e comprendano che hanno la responsabilità:

- a) per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità al quadro normativo dell'informativa finanziaria applicabile
- b) **per quella parte del controllo interno che la direzione ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali;**

- ISA 210 – Lettera di incarico
Responsabilità della direzione

c) di fornirci:

- i) accesso a tutte le informazioni di cui la direzione sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
- ii) ulteriori informazioni che possiamo richiedere alla direzione ai fini della revisione contabile;
- iii) la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali riteniamo necessario acquisire elementi probativi.

- ISA 700 – Relazione di revisione

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, **nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.**

- ISA 700 – Relazione di revisione

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

Il controllo interno

44

- **Cos'è il controllo interno?**
- Processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo
 - ❑ all'attendibilità dell'informativa finanziaria,
 - ❑ all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa,
 - ❑ alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili
- Il modo in cui il controllo interno viene configurato, messo in atto e mantenuto varia in funzione della dimensione e della complessità di un'impresa.

(ISA 315, punto A44)

Il controllo interno

45

Obiettivi del controllo interno IN GENERALE:

- finalità strategiche per realizzare l'oggetto sociale dell'impresa;
- informativa finanziaria;
- attività operative (controlli operativi);
- conformità a leggi e regolamenti (c.d. *compliance*).

MA:

Il controllo interno rilevante ai fini della revisione attiene all'informativa finanziaria.

Obiettivo? Redigere bilanci per fini informativi esterni con un livello accettabile di errori

Il controllo interno

46

- In generale, le componenti del sistema di controllo interno sono:
 - ❑ Ambiente di controllo
 - ❑ Processo di valutazione del rischio (se esiste)
 - ❑ Sistema informativo
 - ❑ Attività di controllo rilevanti
 - ❑ Monitoraggio dei controllo

(ISA 315, punto A51)

- Il sistema di controllo interno di un'impresa è costituito da elementi manuali e spesso da elementi automatizzati.
- Le caratteristiche degli elementi manuali e automatizzati sono rilevanti per la valutazione del rischio da parte del revisore e per le procedure conseguenti pianificate in base a tale valutazione.

- **CONTROLLI MANUALI**
- I controlli in un sistema manuale possono includere procedure, quali **approvazioni**, **esami delle operazioni** e **riconciliazioni** con successivo chiarimento degli importi in riconciliazione.
- In alternativa, un'impresa può utilizzare procedure automatizzate per rilevare, registrare, elaborare operazioni e darne informativa, in tal caso, le registrazioni in formato elettronico sostituiscono i documenti cartacei

- **CONTROLLI AUTOMATIZZATI**
- I controlli nei sistemi IT prevedono una combinazione di controlli automatizzati (per esempio, controlli integrati incorporati nei programmi informatici) e controlli manuali.
- Inoltre, i controlli manuali possono essere indipendenti dall'IT, possono utilizzare informazioni prodotte dall'IT, o possono limitarsi a monitorare l'effettivo funzionamento dell'IT e dei controlli automatizzati e a gestire le eccezioni.

- **CONTROLLI AUTOMATIZZATI**

Elementi positivi: (+)

- applicazione uniforme di regole di gestione predefinite
- esecuzione di calcoli complessi, nell'elaborazione di elevati volumi di operazioni o dati;
- migliorare la tempestività, la disponibilità e l'accuratezza delle informazioni;
- rafforzare la capacità di monitorare la performance delle attività dell'impresa e delle relative direttive e procedure;
- ridurre il rischio di elusione dei controlli;
- rafforzare la capacità di raggiungere un'effettiva separazione delle funzioni attraverso l'implementazione di controlli di sicurezza in relazione ad applicazioni, database e sistemi operativi.

- **CONTROLLI AUTOMATIZZATI**

- **Elementi negativi: (-)**

- affidamento su sistemi o programmi che elaborano dati in modo non accurato o che elaborano dati non accurati;
- accesso non autorizzato ai dati che può causare la loro distruzione o la loro modifica impropria, compresa la registrazione di operazioni non autorizzate o inesistenti o l'inesatta registrazione di operazioni. Rischi particolari possono sorgere nei casi in cui più utenti accedono ad un comune database;
- la possibilità che il personale IT goda di privilegi nell'accesso, oltre quelli necessari, per eseguire le funzioni assegnate, violando in questo modo il principio della separazione delle funzioni;
- modifiche non autorizzate a sistemi o programmi;
- mancata effettuazione delle necessarie modifiche a sistemi o programmi;
- intervento manuale improprio;
- potenziale perdita di dati o incapacità di accedere ai dati come necessario.

Il controllo interno

52

- FATTORI RILEVANTI PER IL REVISORE

Tra i fattori rilevanti ai fini del giudizio professionale del revisore volto a valutare se un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, è rilevante per il lavoro di revisione possono essere inclusi aspetti quali:

- - la significatività;
- - la rilevanza del rischio correlato;
- - la dimensione dell'impresa;
- le caratteristiche dell'attività dell'impresa, inclusi la sua organizzazione ed il suo assetto proprietario;
- la varietà e la complessità delle attività operative dell'impresa;
- le disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- - le circostanze e le componenti applicabili del controllo interno;
- - la natura e la complessità dei sistemi che fanno parte del controllo interno dell'impresa, incluso l'utilizzo di fornitori di servizi;
- - se, e con che modalità, un controllo specifico, singolarmente o congiuntamente con altri, prevenga, o individui e corregga, errori significativi

Nell'acquisire una comprensione dei controlli rilevanti ai fini della revisione, il revisore deve valutare la configurazione di tali controlli e stabilire se siano stati messi in atto, svolgendo ulteriori procedure rispetto alle indagini presso il personale dell'impresa.

- ISA 315 punto 13

I controlli sulla completezza ed accuratezza delle informazioni prodotte dall'impresa possono essere rilevanti ai fini della revisione, qualora il revisore intenda utilizzare tali informazioni per definire e svolgere procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

I controlli relativi ad operazioni e obiettivi di conformità alle leggi e ai regolamenti (compliance) possono essere rilevanti ai fini della revisione, qualora siano pertinenti a dati che il revisore valuta o utilizza nell'applicare le procedure di revisione

Il controllo interno

- Per valutare la configurazione di un controllo è necessario considerare se esso, singolarmente o in combinazione con altri controlli, sia in grado effettivamente di prevenire o di individuare e correggere errori significativi.
- La messa in atto di un controllo significa che il controllo esiste e che l'impresa lo sta utilizzando.
- Un controllo configurato in modo inappropriato può rappresentare una carenza significativa nel controllo interno dell'impresa.

Il controllo interno

56

- - PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Le procedure di valutazione del rischio volte ad ottenere elementi probativi in merito alla configurazione e alla messa in atto dei controlli rilevanti possono includere:

- **indagini** presso il personale dell'impresa;
- **osservazioni** sull'applicazione di controlli specifici;
- **ispezioni** di documenti e relazioni;
- verifiche per **ripercorrere le operazioni** attraverso il sistema informativo rilevante ai fini dell'informativa finanziaria.

→ Le indagini presso il personale dell'impresa da sole non sono tuttavia sufficienti a realizzare tali scopi.

Il controllo interno

57

Ambiente di controllo

Occorre valutare:

- valori etici
- competenza
- coinvolgimento del CdA
- filosofia e stile operativo
- struttura organizzativa
- autorità e responsabilità
- gestione risorse umane

- **Ambiente di controllo**

Il revisore deve acquisire una comprensione dell'ambiente di controllo. A tal fine, il revisore deve valutare se:

- ❑ la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà ed a comportamenti eticamente corretti;
- ❑ i punti di forza negli elementi dell'ambiente di controllo forniscano nel loro insieme un fondamento appropriato per le altre componenti del controllo interno, e se tali altre componenti non siano compromesse dalle carenze nell'ambiente di controllo

- **Ambiente di controllo**
- Il revisore deve comprendere se l'impresa disponga di un **processo di valutazione del rischio** finalizzato a:
 - A) identificare i rischi connessi all'attività rilevanti per gli obiettivi di informativa finanziaria;
 - B) stimare la significatività dei rischi;
 - C) valutare la probabilità che si verifichino tali rischi;
 - D) decidere le azioni da intraprendere per fronteggiare tali rischi

Il controllo interno

60

- **Ambiente di controllo – FATTORI DI RISCHIO** (appendice ISA 315)
- Il revisore deve comprendere l'esistenza di eventuali fattori di rischio:
 - cambiamenti contesto operativo
 - nuovo personale
 - nuovi sistemi informativi
 - crescita rapida
 - nuovi processi, prodotti, attività, ecc.
 - sviluppo attività all'estero
 - ristrutturazioni aziendali
 - Introduzione nuovi principi contabili

Il controllo interno

61

- Il revisore deve acquisire una **comprensione del sistema informativo** rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, comprendenti le seguenti aree:
 - a) le classi di operazioni nella gestione dell'impresa che siano rilevanti per il bilancio;
 - b) le procedure, nell'ambito dei sistemi informatici (IT) e dei sistemi manuali, mediante le quali dette operazioni sono rilevate, registrate, elaborate, corrette secondo necessità, trasferite nei libri contabili e riportate nel bilancio;
 - c) le registrazioni contabili correlate, le informazioni di supporto e gli specifici conti del bilancio che sono utilizzati per rilevare, registrare, elaborare le operazioni e darne informativa; ciò include la correzione delle informazioni non corrette e il modo in cui le informazioni sono trasferite nei libri contabili. Le registrazioni possono avvenire sia in forma manuale che in forma elettronica;

Il controllo interno

62

- Il revisore deve acquisire una **comprensione del sistema informativo** rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, comprendenti le seguenti aree:
 - d) il modo in cui il sistema informativo recepisce eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, che siano rilevanti ai fini del bilancio;
 - e) il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria utilizzato dall'impresa per redigere il bilancio, incluse le stime contabili significative e l'informativa;
 - f) i controlli relativi alle scritture contabili, incluse le scritture non standard utilizzate per registrare le operazioni o le scritture di rettifica non ricorrenti ed inusuali.

- Il revisore deve comprendere le modalità con cui l'impresa comunica i ruoli, le responsabilità e gli aspetti significativi in relazione alla predisposizione dell'informativa finanziaria, incluse:
 - a) le comunicazioni tra la direzione e i responsabili delle attività di governance;
 - b) le comunicazioni esterne, quali quelle con le autorità di vigilanza.
- *Differenze tra revisori e revisori/sindaci*

Attività di controllo rilevanti (per valutare i rischi e definire le procedure)

- - **separazione funzioni**

(l'assegnazione a differenti persone della responsabilità di autorizzare le operazioni, di registrarle e di custodire i beni. La separazione delle funzioni è volta a ridurre l'evenienza che qualcuno possa perpetrare ed occultare errori dovuti a comportamenti od eventi non intenzionali o a frodi nel normale esercizio delle proprie funzioni).

Attività di controllo rilevanti (per valutare i rischi e definire le procedure)

- ❖ - autorizzazioni
- ❖ riconciliazioni contabili
- ❖ controlli IT
- ❖ esame della performance

Il controllo interno

66

Attività di controllo rilevanti (per valutare i rischi e definire le procedure)

❖ **controlli fisici** (riguardano:

- la sicurezza fisica dei beni, incluse adeguate tutele, quali le strutture di sicurezza sull'accesso a beni e registrazioni;
 - l'autorizzazione di accesso a programmi e archivi di dati;
 - il conteggio periodico e la comparazione con i valori risultanti da documentazione di controllo (per esempio, comparare i risultati delle conte fisiche di cassa, di titoli e di giacenze di magazzino con le registrazioni contabili)
- Il grado di rilevanza dei controlli fisici diretti ad impedire il furto di beni, ai fini di un'attendibile redazione del bilancio e quindi della revisione, dipende da circostanze quali il fatto che i beni siano molto esposti ad appropriazione illecita

Monitoraggio

- Il revisore
 - deve acquisire una comprensione delle principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno sulla redazione dell'informativa finanziaria ed in particolare quelle riguardanti le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione,
 - deve comprendere in che modo l'impresa intraprende azioni correttive riguardo alle carenze nei propri controlli

Come redigere le carte di lavoro sul controllo interno?

Esempio: Questionario

- **(FONTE:**
- **APPROCCIO METODOLOGICO ALLA REVISIONE LEGALE AFFIDATA AL COLLEGIO SINDACALE NELLE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI**

EMESSO DAL CNDCEC)

Il controllo interno (fonte: CNDCEC)

69

• **QUESTIONARIO AMBIENTE DI CONTROLLO**

Esiste un codice etico o di comportamento aziendale?

Le norme di comportamento sono adeguatamente codificate, diffuse e comunicate tra i diversi livelli aziendali?

La direzione aziendale agisce efficacemente nel promuovere comportamenti onesti, corretti e in linea con le norme di comportamento aziendali?

È stato definito un sistema sanzionatorio che agisca in caso di violazione o mancata osservazione delle norme di comportamento aziendali?

L'azienda ha predisposto un manuale delle procedure interne?

Le procedure interne sono adeguatamente descritte, formalizzate e comunicate?

La società è dotata di un assetto organizzativo coerente con le proprie caratteristiche e il tipo di attività esercitata?

L'assetto organizzativo consente alla società di raggiungere gli obiettivi prefissati?

Il controllo interno (fonte: CNDCEC)

70

• **QUESTIONARIO AMBIENTE DI CONTROLLO**

- Sono chiaramente definite le responsabilità e i compiti dei dipendenti aziendali?
- Esiste un'adeguata separazione delle mansioni aziendali?
- È garantito un adeguato livello di formazione del personale?
- La selezione del personale avviene secondo procedure che assicurino l'assunzione di personale con competenze adeguate al ruolo da ricoprire?
- Sono implementate procedure di valutazione e monitoraggio delle competenze e dei risultati conseguiti dai dipendenti?
- Con quale frequenza vengono valutate le *performance* del personale ed intraprese le eventuali azioni correttive e migliorative?

Il controllo interno (fonte: CNDCEC)

71

- **QUESTIONARIO SISTEMI INFORMATIVI**
- Il sistema informativo è strutturato in modo da essere coerente con gli obiettivi aziendali prefissati?
- Sono definiti in modo chiaro compiti, funzioni e responsabilità del sistema informativo aziendale?
- È assicurato un adeguato livello di comunicazione con tutte le funzioni aziendali?
- Le informazioni sono fornite in modo dettagliato e tempestivo, assicurando l'efficace svolgimento delle funzioni aziendali?
- È implementato un piano strategico in grado di assicurare lo sviluppo e il corretto funzionamento del sistema informativo?

• **QUESTIONARIO SISTEMI INFORMATIVI**

- Il sistema informativo è in grado di fornire al *management* le informazioni interne ed esterne rilevanti e i report delle *performance* aziendali?
- Esistono procedure per la redazione di *budget*?
- Il sistema informativo è in grado di fornire i dati finanziari e non finanziari utili all'analisi delle performance aziendali?
- È assicurata un'adeguata comunicazione tra l'azienda e i principali interlocutori esterni al fine di ottenere informazioni rilevanti circa l'efficacia del sistema di controllo interno?
- Il sistema informativo è strutturato attraverso meccanismi che evidenzino anomalie e punti di debolezza del sistema di controllo interno?

Il controllo interno (fonte: CNDCEC)

73

• **QUESTIONARIO PROCESSO DI VALUTAZIONE DEI RISCHI**

- Sono predisposti piani strategici finalizzati al raggiungimento degli obiettivi aziendali?
- L'impresa dispone di processi idonei ad identificare e valutare i rischi rilevanti?
- La direzione è in grado di stimare la significatività e la probabilità di accadimento dei rischi correlati agli obiettivi di informativa finanziaria?
- I processi di valutazione dei rischi sono appropriati alle caratteristiche e alle circostanze aziendali?
- Sono presenti e operano in modo efficace sistemi di gestione e adeguata comunicazione dei rischi?
- La direzione utilizza piani e processi di controllo della situazione finanziaria?
- La direzione è in grado di individuare e valutare correttamente i rischi con impatto sull'informativa finanziaria?
- L'impresa è in grado di predisporre le migliori azioni in risposta ai rischi identificati e valutati?

Il controllo interno (fonte: CNDCEC)

74

• **QUESTIONARIO ATTIVITA' DI CONTROLLO**

- Sono predisposti e rispettati chiari livelli di rappresentanza e procedure di autorizzazione nello svolgimento delle operazioni aziendali?
- Sono implementati sistemi di identificazione del personale che assicurino la sicurezza negli accessi alle differenti funzioni?
- Sono previsti sistemi di protezione dei dati, dei documenti rilevanti e dei beni aziendali?
- Sono fissati dalla direzione gli obiettivi finanziari, di *budget* e profitto che l'azienda intende raggiungere?
- Gli obiettivi di *reporting* aziendale sono formalizzati e comunicati internamente?
- La direzione si occupa di monitorare nel tempo le possibilità di raggiungere gli obiettivi aziendali?
- La direzione è in grado di adeguare politiche e procedure di controllo ai cambiamenti aziendali?
- L'azienda dispone di situazioni contabili periodiche che consentano l'analisi delle variazioni e degli scostamenti dagli obiettivi di *reporting*?
- È assicurato il rispetto di leggi, regolamenti e contratti?
- La situazione finanziaria è sottoposta a controlli periodici?

Il controllo interno (fonte: CNDCEC)

75

• QUESTIONARIO ATTIVITA' DI CONTROLLO

- Sono predisposti e rispettati chiari livelli di rappresentanza e procedure di autorizzazione nello svolgimento delle operazioni aziendali?
- Sono implementati sistemi di identificazione del personale che assicurino la sicurezza negli accessi alle differenti funzioni?
- Sono previsti sistemi di protezione dei dati, dei documenti rilevanti e dei beni aziendali?
- Sono fissati dalla direzione gli obiettivi finanziari, di *budget* e profitto che l'azienda intende raggiungere?
- Gli obiettivi di *reporting* aziendale sono formalizzati e comunicati internamente?
- La direzione si occupa di monitorare nel tempo le possibilità di raggiungere gli obiettivi aziendali?
- La direzione è in grado di adeguare politiche e procedure di controllo ai cambiamenti aziendali?
- L'azienda dispone di situazioni contabili periodiche che consentano l'analisi delle variazioni e degli scostamenti dagli obiettivi di *reporting*?
- È assicurato il rispetto di leggi, regolamenti e contratti?
- La situazione finanziaria è sottoposta a controlli periodici?
- L'azienda dispone di piani e procedure che assicurino la correttezza di tutte le rilevazioni contabili e dei relativi controlli?
- Il personale preposto, a vari livelli, alla predisposizione della informativa finanziaria, è adeguatamente informato circa le strategie aziendali?

Il controllo interno (fonte: CNDCEC)

76

• **QUESTIONARIO MONITORAGGIO**

- Esiste una funzione di revisione interna?
- L'impresa effettua valutazioni sul sistema di controllo interno?
- La direzione implementa procedure in grado di identificare eventuali carenze del sistema di controllo interno?
- La direzione è in grado di predisporre le azioni correttive necessarie?
- L'impresa effettua monitoraggio mediante attività continuative e valutazioni separate?
- Sono analizzate le informazioni derivanti da reclami dei clienti, dai *report* di errori sulle attività e dai ritorni degli impiegati?
- Le indicazioni e le raccomandazioni derivanti dai revisori o dal collegio sindacale sono attuate dall'impresa?

Il controllo interno (fonte: CNDCEC)

77

• **QUESTIONARIO MONITORAGGIO**

- Sono considerate le informazioni derivanti da organizzazioni sindacali, istituti finanziari e autorità di vigilanza?
- La struttura del controllo interno predisposta ed implementata risulta efficace a mitigare i rischi aziendali?
- Le risorse interne sono adeguatamente informate circa l'importanza di un efficace sistema di controllo interno nel prevenire rischi di errori con impatto sull'informativa finanziaria?
- Sono predisposti ed implementati specifici controlli atti a fronteggiare rischi collegati a frodi?
- In relazione a rischi o inefficienze rilevate nel precedente periodo, quali sono stati gli interventi conseguenti da parte della direzione?

Il controllo interno

78

- COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO (ISA 265)
- Il revisore deve comunicare tempestivamente per **iscritto** ai responsabili delle attività di governance le **carenze significative** nel controllo interno identificate nel corso della revisione.
- Inoltre, il revisore deve comunicare tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, quanto segue:
 - a) 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;
 - b) 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

Il controllo interno

COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO (ISA 265)

- Nella comunicazione scritta relativa alle carenze significative nel controllo interno, il revisore deve includere:
 - a) una descrizione delle carenze ed una spiegazione dei loro potenziali effetti;
 - b) sufficienti informazioni per permettere ai responsabili delle attività di governance e alla direzione di comprendere il contesto della comunicazione. In particolare, il revisore deve chiarire che:
 - i. lo scopo della revisione contabile era quello di esprimere un giudizio sul bilancio;
 - ii. 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;
 - iii. 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.

Il controllo interno

80

COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO (ISA 265)

Nel definire il livello di dettaglio appropriato per le comunicazioni, il revisore può considerare, ad esempio, i seguenti fattori:

- la natura dell'impresa
- la dimensione e la complessità dell'impresa
- la natura delle carenze significative identificate dal revisore;
- la composizione della governance dell'impresa
- le disposizioni di legge o regolamentari relative alla comunicazione di particolari tipologie di carenze nel controllo interno

Il controllo interno

81

- COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO (ISA 265)
- **DESTINATARI?**
- 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.

Il controllo interno

82

- SINDACO / REVISORE
- (*FONTE - CNDCEC: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori*)
- I sindaci-revisori sfruttano le sinergie derivanti dalla funzione di vigilanza e quella di revisione pianificando i controlli in concomitanza delle riunioni periodiche programmate per monitorare l'attività.
- Il collegio sindacale ha la possibilità di sfruttare la maggiore conoscenza dell'impresa derivante dall'esercizio della funzione di vigilanza, dalla partecipazione alle riunioni degli organi sociali, dalla conoscenza, quindi, dei processi decisionali e gestionali.

Il controllo interno

- SINDACO / REVISORE
- (*FONTE - CNDCEC: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori*)
- Sul tema del controllo interno e della valutazione del rischio di controllo si manifestano le potenziali sinergie che si possono sviluppare quando la revisione legale dei conti è affidata al collegio sindacale; similmente questo è uno dei pochi aspetti della revisione in cui possono manifestarsi significative differenze di approccio tra i soggetti che possono essere incaricati di svolgerla.

Il controllo interno

84

- SINDACO / REVISORE
- *(FONTE - CNDCEC: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori)*

Il revisore individuale e la società di revisione possono impostare la revisione senza fare affidamento sul controllo interno, anche se questa scelta sarà pagata con maggior lavoro in termini di procedure di validità.

I sindaci–revisori, al contrario, possono accettare questo approccio alla revisione solo provvisoriamente e solo dopo essersi attivati per il superamento delle debolezze del controllo interno, senza venir meno ai propri doveri di vigilanza.

Il controllo interno

85

- SINDACO / REVISORE
- *(FONTE - CNDCEC: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori)*

Il collegio sindacale, molto più coinvolto sul tema del controllo interno rispetto a un revisore individuale o a una società di revisione, dovrebbe impostare il proprio controllo societario in modo sinergico tra vigilanza sindacale e revisione legale:

- **all'inizio del mandato**, approfondendo la comprensione del controllo interno in tutti i suoi aspetti e valutandone l'operatività con procedure di conformità, per identificarne i punti di debolezza;

Il controllo interno

86

- SINDACO / REVISORE
- (*FONTE - CNDCEC: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori*)
 - attivandosi tempestivamente affinché le debolezze siano superate e la qualità del controllo interno possa migliorare;
 - facendo conseguentemente affidamento su di esso, o su sue parti rilevanti, nell'impostazione della revisione, man mano che, nel corso del mandato, i punti di debolezza vengono superati;
 - pianificando in conseguenza la revisione con un approccio di procedure di conformità e di procedure di validità.

Il controllo interno

87

- SINDACO / REVISORE
- *da Linee Guida per il sindaco-revisore CNDCEC luglio 2016*

I sindaci-revisori non possono accettare di impostare una revisione, almeno nel prosieguo dello svolgimento dell'incarico, senza fare alcun affidamento sul controllo interno, perché verrebbero, sostanzialmente, meno ai propri doveri di vigilanza.

Dal punto di vista delle risposte al rischio, se il revisore o la società di revisione possono scegliere un approccio basato solo su procedure di validità, per i sindaci-revisori l'approccio basato sia su procedure di conformità sia su procedure di validità è, in qualche modo, obbligato, almeno nel prosieguo dell'incarico.