

IL LABORATORIO DELLA REVISIONE LEGALE



ODCECVITERBO

1

SECONDA GIORNATA

Stefano Pizzutelli

VITERBO – 19 febbraio 2021

- 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

9

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

10

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

15

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

16

- 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

17

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

19

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

- 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

25

- **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

26

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

27

- 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

- **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

Il controllo interno

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

ISA 315 punto A62

Il controllo interno

36

- 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

37

- - 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

38

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

- **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

42

- 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

43

- 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

47

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)

50

• **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?

• **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?

• **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)

54

• **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)

55

• 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)

56

• 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)

57

• **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)

58

• **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

59

- 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

60

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

61

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

62

- 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

63

- 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

64

- 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

65

- 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

66

- 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

67

- 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.

Ambiente di controllo – Approccio metodologico CNDCEC

68

- Nelle imprese di minori dimensioni, l'analisi dell'ambiente di controllo può risultare maggiormente complessa, in particolare per la presenza del proprietario-amministratore che può svolgere più funzioni di controllo a discapito della separazione delle mansioni. Allo stesso tempo questa figura può garantire controlli più accurati e scrupolosi se dotata delle competenze necessarie, ma non devono essere trascurate le maggiori possibilità di forzatura dei controlli

Sistema informativo – Approccio metodologico CNDCEC

69

- L'utilizzo di sistemi informatici nelle imprese di minori dimensioni riduce il rischio di controllo poiché rende le registrazioni contabili più accurate e ne garantisce l'esattezza, ciò in quanto i sistemi IT prevedono una migliore organizzazione, dipendono meno dal livello di competenze dei dipendenti, rendono più difficili forzature del sistema

Valutazione dei rischi – Approccio metodologico CNDCEC

70

- Per le imprese di minori dimensioni può essere più semplice identificare i rischi significativi e le asserzioni coinvolte per poi individuare e valutare i controlli che fronteggiano tali asserzioni, senza effettuare mappature dei controlli e rendendo il procedimento più semplice. Sulla base dell'assenza o del grado di affidamento riposto sui controlli relativi a ciascuna asserzione, il revisore andrà a determinare la composizione delle procedure di validità e di conformità da implementare nella fase successiva

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 530

71

- tratta dell'utilizzo da parte del revisore del campionamento statistico e non statistico nella definizione e nella selezione del campione di revisione, nello svolgimento di procedure di conformità e di verifiche di dettaglio, e nella valutazione dei risultati tratti dal campione

Obiettivo:

- Nell'utilizzare il campionamento di revisione l'obiettivo del revisore è quello di conseguire elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è selezionato

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 530

72

- **DEFINIZIONI**

Campionamento di revisione (campionamento) –L'applicazione delle procedure di revisione su una percentuale inferiore al 100% degli elementi che costituiscono una popolazione rilevante ai fini della revisione contabile, in modo che tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate così da fornire al revisore elementi ragionevoli in base ai quali trarre le proprie conclusioni sull'intera popolazione

Popolazione - L'insieme completo dei dati da cui è selezionato un campione e sul quale il revisore intende trarre le proprie conclusioni.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 530

73

- **DEFINIZIONI**

Rischio di campionamento – Il rischio che le conclusioni del revisore, sulla base di un campione, possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla stessa procedura di revisione

Unità di campionamento – I singoli elementi che costituiscono una popolazione

Campionamento statistico – Un approccio di campionamento con le seguenti caratteristiche:

- i) selezione casuale degli elementi del campione;
- ii) utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 530

74

- Nel definire un campione di revisione, il revisore deve considerare lo scopo della procedura di revisione e le caratteristiche della popolazione da cui verrà estratto il campione.
- Il revisore deve determinare una dimensione del campione sufficiente a ridurre il rischio di campionamento ad un livello accettabilmente basso.
- Il revisore deve selezionare gli elementi per il campione in modo che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata

Campionamento – Approccio metodologico CNDCEC

75

PRIMO METODO: **LA SELEZIONE INTEGRALE**

- La selezione integrale → l'esame di tutte le voci

Appropriata quando

- la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato e, pertanto, sia per la significatività intrinseca delle voci da verificare, sia per il limitato lavoro richiesto, risulta appropriato ed efficiente l'azzeramento del rischio di campionamento (e, di conseguenza, in termini revisionali del rischio di individuazione e di revisione) nella fattispecie;
- esiste un rischio significativo e non si danno metodi alternativi che forniscano elementi probativi sufficienti e appropriati
- la natura ripetitiva di un calcolo o di altri processi svolti automaticamente da un sistema informativo rende conveniente l'esame della totalità delle voci. Si tratta di una casistica certamente frequente soprattutto nell'ambito delle procedure di conformità, ma che, normalmente, è posta in atto a livello di sistema IT transazionale tramite *software* specifici, che, ben di rado, possono essere disponibili al singolo revisore contabile o al collegio sindacale e pertanto di ben rara applicazione nell'ambito della piccola e media impresa

Campionamento – Approccio metodologico CNDCEC

76

SECONDO METODO: **LA SELEZIONE di VOCI SPECIFICHE**

La decisione del revisore di selezionare voci specifiche (campionamento soggettivo o ragionato) implica l'esercizio del giudizio professionale del revisore nello stabilire:

- la dimensione del campione;
- gli elementi da selezionare;
- l'affidabilità della popolazione (ovvero per la quale ritiene di poter affermare, con un rischio di campionamento sufficientemente basso, che l'eventuale errore non eccede l'errore che ha stabilito come accettabile) in base ai risultati del campione esaminato.
- La scelta dell'utilizzo del campionamento soggettivo può essere motivata dall'elevato valore delle voci da verificare rispetto all'intera popolazione, dal fatto che queste siano inusuali, particolarmente soggette a rischio oppure rappresentino voci nelle quali in passato sono stati riscontrati errori.

Campionamento – Approccio metodologico CNDCEC

77

SECONDO METODO: **LA SELEZIONE di VOCI SPECIFICHE**

- Il revisore può, ad esempio, **decidere di esaminare tutte le voci i cui valori registrati superino un determinato importo, al fine di verificare, in tal modo, una gran parte dell'importo totale di una classe di operazioni o di un saldo contabile.** Questo metodo di campionamento è senz'altro di largo uso, giacché presenta indubbi vantaggi in termini di velocità di applicazione e, dunque, in termini di costo dell'attività; consente al revisore di trarre profitto dalla propria esperienza professionale, alla ricerca di errori o anomalie che poteva aver già preventivato in sede di pianificazione e di valutazione preliminare del rischio.
- **I risultati delle procedure di revisione applicate alle voci selezionate con questa modalità non possono essere proiettati sull'intera popolazione;** di conseguenza, l'esame selettivo delle voci specifiche non fornisce elementi probativi in merito alla parte rimanente della popolazione

Campionamento – Approccio metodologico CNDCEC

78

TERZO METODO: **CAMPIONAMENTO STATISTICO**

principali modalità sono rappresentate da:

1. Campionamento statistico casuale stratificato o non stratificato;
2. Campionamento sistematico;
3. Campionamento a blocchi;
4. Campionamento per unità monetarie (ESEMPIO DALLE CARTE DI LAVORO DELL'APPROCCIO METODOLOGICO)

Campionamento – Approccio metodologico CNDCEC

79

TERZO METODO: **CAMPIONAMENTO STATISTICO**

Metodo più utilizzato: MUS (Monetary Unit Sampling)

- La tecnica MUS presuppone di:
 1. mantenere le voci nell'ordine nel quale si presentano (ad esempio, la lista saldi clienti secondo partitario);
 2. aggiungere una colonna nella quale i medesimi valori sono cumulati;
 3. utilizzare una selezione di numeri casuali selezionando per ogni numero casuale estratto le unità per le quali il numero casuale si colloca nell'ammontare cumulato associato.

Campionamento – Approccio metodologico CNDCEC

80

TERZO METODO: **CAMPIONAMENTO STATISTICO**

Metodo più utilizzato: MUS (Monetary Unit Sampling)

Esempio:

- 1. eliminare dall'universo dei clienti da circularizzare i crediti che per loro natura e caratteristiche non saranno oggetto di circularizzazione ma saranno assoggettati ad altre procedure di revisione (per esempio: crediti non movimentati nel corso dell'esercizio, crediti con saldo avere o crediti in contenzioso);
- 2. stratificare i crediti da circularizzare in base al loro importo assegnando ad ogni strato uno specifico criterio di selezione del campione

Campionamento – Approccio metodologico CNDCEC

81

TERZO METODO: **CAMPIONAMENTO STATISTICO**

Metodo più utilizzato: MUS (Monetary Unit Sampling)

Esempio:

- Con tale metodo, per ogni popolazione da indagare (in generale saldi o classi di transazioni) il revisore definirà dapprima un livello di riduzione del rischio (Alto, Moderato o Basso) e determinerà, come nel caso del campionamento per attributi, un “*livello di confidenza*” e un “*fattore di confidenza*”.
- Rischio MINIMALE → Livello di sicurezza: 50% → R factor: 0,67
- Rischio BASSO → Livello di sicurezza: 63% → R factor: 1
- Rischio MODERATO → Livello di sicurezza: 86% → R factor: 2
- Rischio ALTO → Livello di sicurezza: 95% → R factor 3

Campionamento – Approccio metodologico CNDCEC

82

TERZO METODO: **CAMPIONAMENTO STATISTICO**

Metodo più utilizzato: MUS (Monetary Unit Sampling)

Esempio:

Intervallo di campionamento =

$$\frac{\text{Significatività operativa}}{\text{Fattore di confidenza (R factor)}}$$

Dimensione del campione =

$$\frac{\text{Dimensione monetaria dell'universo da cui estrarre il campione (*)}}{\text{Intervallo di campionamento}}$$

(*) ad esempio: Totale della voce *Crediti verso clienti*

Campionamento – Approccio metodologico CNDCEC

83

TERZO METODO: **CAMPIONAMENTO STATISTICO**

Metodo più utilizzato: MUS (Monetary Unit Sampling)

Esempio:

Totale della voce: 138.863

Rischio: Alto (Livello di sicurezza 95%; R factor 3)

Significatività operativa: 15.000

Intervallo di campionamento = 5.000

$$\frac{15.000}{3}$$

3

Dimensione del campione = 28

$$\frac{138.863}{5.000}$$

5.000

Numero teorico di item: 28