

**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Cagliari**

Ordine dei Dottori Commerciali

sti e degli Esperti C

*Le novità apportate ai principi di revisione ISA Italia nel luglio 2017
Cagliari, 27 novembre 2017*

**LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL
SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO**

Antonella Bisestile
Dottore Commercialista e Revisore Legale
Partner Audirevi Srl

Indice dell'intervento

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

- Premesse
- La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera
- La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno
- Cenni all'attività del sindaco sul sistema di controllo interno (con o senza revisione legale)

La valutazione del rischio nel processo di revisione legale

- Le componenti del rischio di revisione
- L'identificazione e la valutazione dei rischi a livello di bilancio
- L'identificazione e la valutazione dei rischi a livello di asserzioni

PREMESSE

3

Premesse all'argomento della giornata

Tre premesse all'argomento della giornata:

1. il processo di revisione imposto dai principi di revisione ISA Italia **deve prendere in considerazione tutto il sistema azienda** e richiede una forte comprensione della realtà assoggettata a controllo
2. il processo di revisione è per sua natura **modulabile** e **scalabile** il che implica una certa flessibilità di approccio
3. la valutazione del sistema di controllo interno (argomento della giornata) presuppone lo svolgimento di altre attività relative all'**accettazione** e **mantenimento dell'incarico**

4

Premessa 1: perché è fondamentale la comprensione del SCI e la valutazione del rischio?

Errori che si commettevano in passato:

- ❑ **ci si concentrava solo sull'output** del complesso di elaborazione delle informazioni di bilancio;
- ❑ **si trascurava il sistema azienda** ed in particolare il complesso delle condizioni e circostanze che orientano i comportamenti contabili
- ❑ **si adottava un'analisi perfettamente replicabile** per ogni realtà soggetta a revisione, trascurando la specificità del settore, le dimensioni, l'organizzazione,...



L'attività di controllo svolta dal revisore legale non può limitarsi al controllo delle risultanze di bilancio **ma impone l'ampliamento dell'ottica di osservazione e di analisi del sistema aziendale**

5

Premessa 2: la modulabilità e scalabilità

Il processo di revisione per le PMI dovrà essere **modulabile** e **scalabile**cioè?

- ❑ il revisore dovrà applicare e fare riferimento a tutti i principi, fermo restando che potrà declinarli sulla base delle considerazioni contenute in ciascun documento relativamente alle PMI e sulla base del proprio giudizio professionale (inevitabilmente soggettivo)
 - ❑ alcuni principi di revisione potrebbero non trovare applicazione nel contesto di una PMI perché le circostanze in essi contemplate non esistono (principio non pertinente)

ISA 200 par. 19 – per comprendere quali siano gli obiettivi di un principio di revisione e applicare le regole in esso contenute, il revisore deve comprendere il testo del principio nella sua interezza, inclusa la sezione «Linee guida ed altro materiale esplicativo»

6

Premessa 2: la modulabilità e scalabilità

- anche nel caso in cui un principio di revisione sia applicabile nella PMI non è detto che lo siano tutte le regole in esso contenute

ISA 200 par. 22 – il revisore **deve conformarsi a ciascuna regola a meno che nelle circostanze la regola non sia pertinente** in quanto subordinata ad una circostanza che non sussiste

ISA 200 par. 23 – in circostanze eccezionali il revisore **può ritenere necessario derogare ad una regola pertinente contenuta in un principio di revisione**. In tali circostanze il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative per conseguire la finalità prevista da quella regola. Si presume che la necessità di derogare ad una regola pertinente si presenti solo qualora la regola preveda lo svolgimento di una procedura che, nelle particolari circostanze della revisione, risulterebbe inefficace per il conseguimento della finalità della regola stessa

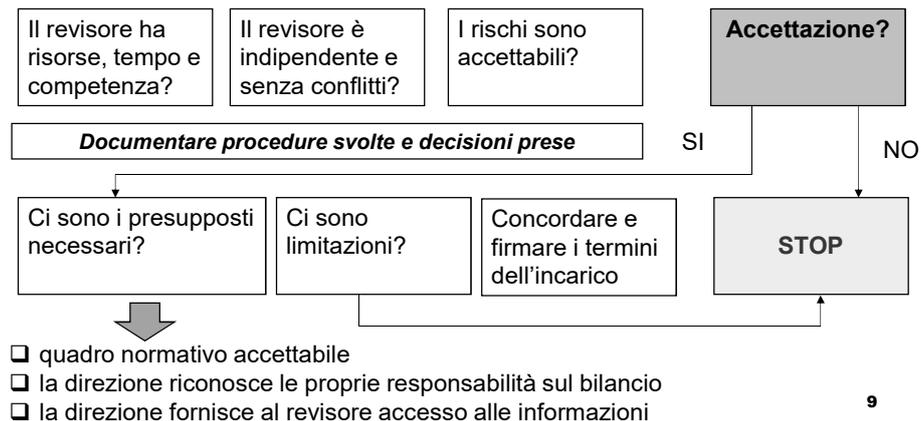
7

Premessa 3: il processo di revisione



Premessa 3: il processo di revisione

Le attività preliminari per l'accettazione dell'incarico fanno parte del sistema interno di controllo della qualità del revisore. Per tale motivo saranno oggetto di controllo di qualità a cura del MEF



9

LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

10

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

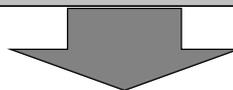
- Perché è necessario comprendere le caratteristiche dell'impresa e del contesto in cui opera?

Definire una risposta ai rischi di errori significativi a livello di bilancio



Specifiche attività conseguenti nell'ambito della strategia generale di revisione

Definire i rischi a livello di singola voce di bilancio ed asserzione



Specifiche attività conseguenti relative alla pianificazione e allo svolgimento delle procedure in risposta ai rischi **11**

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

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. (ISA Italia 315 §3)



- L'acquisizione di una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera è un **processo continuo e dinamico** di raccolta, aggiornamento ed analisi delle informazioni;
- La comprensione costituisce un **quadro di riferimento per la pianificazione del lavoro di revisione**;
- L'obiettivo è di **acquisire elementi probativi** sufficienti ed appropriati per **ridurre il rischio di revisione** (= rischio di esprimere un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente sbagliato) ad un livello sufficientemente basso. **12**

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Come avviene la comprensione dell'impresa e la valutazione del rischio?



L'ISA Italia 315 identifica le seguenti attività:

- ❑ **indagini presso la Direzione ed altri soggetti** all'interno dell'impresa, come il personale di marketing o di vendita, il consulente legale interno, il personale incaricato della revisione interna, i dipendenti;
- ❑ procedure di **analisi comparativa**, possono includere sia informazioni finanziarie sia informazioni non finanziarie, come la relazione tra le vendite e le superfici degli spazi di vendita o il volume delle merci vendute;
- ❑ **osservazioni ed ispezioni**, relative per esempio alle attività operative dell'impresa, documenti e dati contabili, manuali di controllo interno, relazioni predisposte dalla direzione, visite a sedi e stabilimenti dell'impresa. 13

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Come avviene la comprensione dell'impresa e la valutazione del rischio?



Esempio indagine ed ispezione. Attraverso la procedura di indagine il revisore può acquisire informazioni dall'AD circa il fatto che è in vigore un sistema di deleghe che prevede che operazioni sopra determinate soglie debbano essere approvate dal CDA.

→ Al fine di corroborare le informazioni acquisite, il revisore può richiedere di ispezionare le procedure e i protocolli interni che prevedono il sistema di delega o ispezionare i verbali di CDA.

Esempio indagine ed osservazione. Attraverso la procedura di indagine il revisore può acquisire informazioni in merito all'esistenza di procedure inventariali rotative o a fine anno sulle giacenze di magazzino.

→ Al fine di corroborare le informazioni acquisite, il revisore partecipa alle attività inventariali effettuate dalla società verificando la corretta applicazione della procedura rilevata e valutando l'accuratezza nello svolgimento della stessa. 14

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Su quali fattori si basa la comprensione dell'impresa?



- Settore di attività, regolamentazione ed altri fattori esterni;**
- la **natura dell'impresa;**
- la **scelta e l'applicazione dei principi contabili;**
- gli **obiettivi e le strategie** dell'impresa e i relativi rischi connessi;
- la misurazione e l'esame della **performance economico finanziaria** dell'impresa.

15

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Cosa si intende per settore di attività, regolamentazione ed altri fattori esterni?



Il settore in cui opera l'impresa può comportare **rischi specifici** di errori significativi derivanti dalla natura dell'attività svolta o dal livello di regolamentazione. Il revisore, nel pianificare il proprio lavoro considera:

- le **condizioni del settore di attività** in cui l'impresa opera, quali il livello di competitività, i rapporti con i fornitori e con i clienti e gli sviluppi tecnologici;
- il **contesto normativo**, comprendente, il quadro normativo relativo all'informazione economico-finanziaria (inclusi requisiti regolamentari di settore), il contesto giuridico e politico, ed i condizionamenti ambientali che influenzano il settore;
- gli **altri fattori esterni** che influenzano l'impresa comprendono, ad esempio, le condizioni economiche generali, i tassi di interesse, la disponibilità di finanziamenti, l'inflazione e la rivalutazione monetaria.

16

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Cosa si intende per comprensione della natura dell'impresa?



La natura dell'impresa riguarda le **attività operative**, l'**assetto proprietario** e la **struttura di governance**, le **tipologie di investimenti**, il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata.

Tale conoscenza permette al revisore di comprendere le operazioni, i saldi contabili e l'informativa che ci si attende dal bilancio. Ad esempio:

- Attività operative** → natura delle fonti di ricavo, gestione delle attività operative (ad esempio fasi e metodi di produzione), dispersione geografica e segmentazione settoriale, principali clienti e fornitori.
- Assetto proprietario e governance** → identificazione di eventuali operazioni con parti correlate.
- Tipologie di investimenti** → partecipazioni e attività di investimento quali investimenti e smobilizzi di titoli e finanziamenti, partecipazioni in imprese controllate e collegate, struttura del debito e relative condizioni, utilizzo di strumenti finanziari derivati.

17

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Cosa si intende per scelta e applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa?



Il revisore deve valutare se i principi contabili dell'impresa siano appropriati per l'attività svolta e coerenti con il quadro normativo sull'informativa finanziaria e con i principi contabili utilizzati nello specifico settore di appartenenza.

Aspetti da considerare:

- i metodi utilizzati dall'impresa per **contabilizzare le operazioni significative ed inusuali**;
- l'**influenza dei principi contabili** che hanno effetti significativi su aree controverse o di recente introduzione per le quali manchino interpretazioni condivise/ufficiali;
- cambiamenti nei principi contabili** adottati dall'impresa;
- principi, normativa e regolamenti** sull'informativa finanziaria **che costituiscono una novità** per l'impresa (tempi e modalità di adozione).

18

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Cosa si intende per obiettivi e strategie dell'impresa e relativi rischi? (1/2)



L'impresa svolge la propria attività in un contesto caratterizzato dal settore di appartenenza, dalla normativa e da altri fattori interni ed esterni. In risposta a questi fattori, la direzione dell'impresa o i responsabili delle attività di *governance* definiscono **gli obiettivi che costituiscono i piani generali** dell'impresa. Le **strategie rappresentano le modalità** con cui la direzione intende raggiungere i propri obiettivi.

Aspetti da considerare sono:

Sviluppi del settore di attività

- es: l'impresa potrebbe non disporre del personale/esperienza necessari per trattare i cambiamenti del settore

Nuovi prodotti o servizi

- es: rischio potenziale: una crescente responsabilità del produttore

Espansione dell'attività

- es: domanda non accuratamente stimata;

Segue... 

19

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Cosa si intende per obiettivi e strategie dell'impresa e relativi rischi? (2/2)

Nuovi obblighi in materia contabile:

- es: potenziale rischio di un'adozione incompleta o non corretta della normativa;

Disposizioni regolamentari:

- es: una maggiore esposizione a rischi legali;

Requisiti per il soddisfacimento del fabbisogno finanziario corrente e prospettico:

- es: la perdita di un finanziamento dovuta all'incapacità dell'impresa di soddisfarne i requisiti rappresenta un potenziale rischio;

Utilizzo dell'IT:

- es: utilizzo di un nuovo software non compatibile con i sistemi gestionali già presenti in società.

20

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Cosa si intende per **misurazione ed esame della performance economico-finanziaria?**



La direzione e altri soggetti svolgono misurazioni ed esami di ciò che considerano rilevante. Tali misurazioni possono creare **pressioni sull'impresa** e indurre la direzione a intraprendere **azioni volte a migliorare i risultati** o a **predisporre il bilancio in maniera errata**.

Le informazioni che possono essere considerate dal revisore includono, ad esempio:

- Indicatori chiave** di performance, tendenze e statistiche operative;
- Analisi della performance** economico-finanziaria da un periodo amministrativo all'altro;
- Analisi dei **budget o altri documenti previsionali**;
- Misurazioni della **performance dei dipendenti** e delle **politiche retributive di incentivazione**;
- Raffronti tra la **performance dell'impresa e quella dei concorrenti**. ²¹

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

IL CASO KUMAR & CO: memorandum informativo sulla comprensione dell'impresa

(caso proposto su «Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionali nelle revisione contabile delle piccole e medie imprese» Volume II a cura IFAC e CNDCEC)



Allegato 1

LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA E DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

23

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

Il controllo interno è il **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 ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili.

Il termine «**controlli**» si riferisce a qualsiasi aspetto di **una o più componenti del controllo interno**. (ISA 315 §4).



Il sistema di controllo interno è tipicamente strutturato per assicurare il perseguimento di cinque obiettivi particolari:

- attendibilità dei dati;
- salvaguardia del patrimonio aziendale;
- conformità alle leggi e ai regolamenti in vigore;
- efficacia nel conseguimento degli obiettivi aziendali;
- efficienza operativa.

24

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

Finalità dell'analisi del sistema di controllo interno da parte del revisore

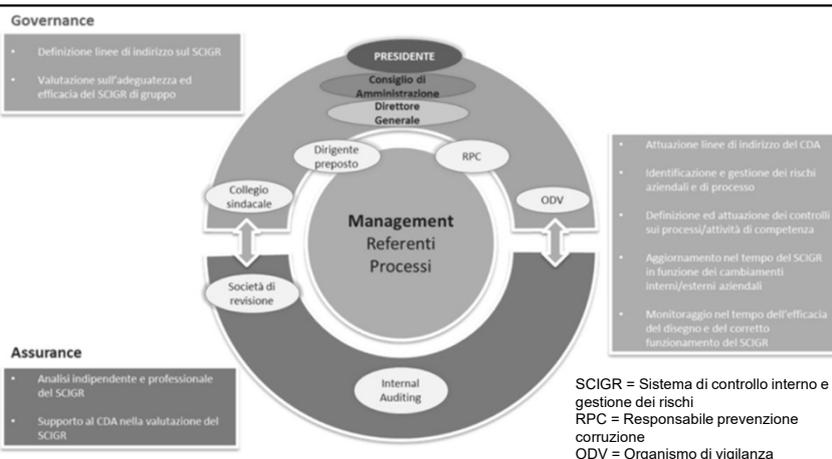


- ❑ Il revisore analizza il sistema di controllo interno della società al fine di **svolgere in modo efficiente ed efficace la revisione del bilancio** e **NON al fine di esprimere un giudizio sul sistema di controllo interno.**
- ❑ Il revisore è interessato a comprendere il sistema di controllo interno per identificare le tipologie di errori significativi che possono inficiare il bilancio, nonché per determinare la **natura**, la **tempistica** e **l'estensione** delle procedure di revisione conseguenti.
- ❑ Non tutti i controlli sono rilevanti ai fini della revisione contabile; il revisore si occuperà soltanto dei **controlli che attenuano il rischio di errori significativi** a livello di asserzioni. È quindi possibile che alcuni controlli esulino dalla portata della revisione.
- ❑ 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.**

25

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

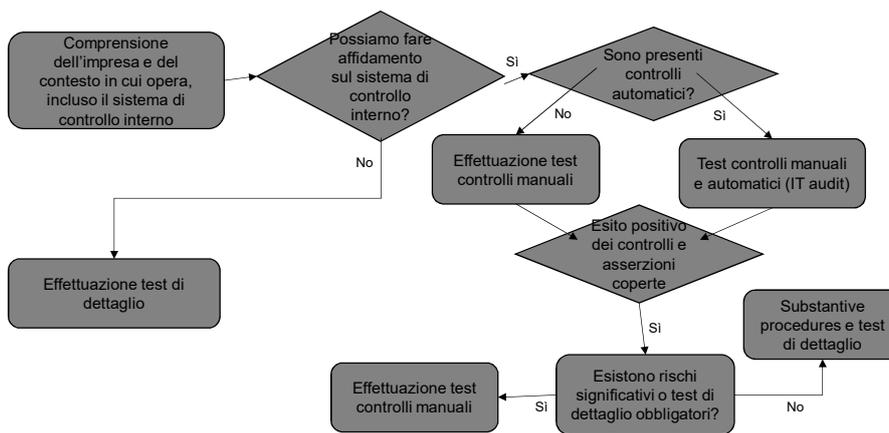
Soggetti e funzioni coinvolte nell'implementazione e monitoraggio del SCIGR



26

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

Albero delle decisioni a supporto delle scelte di strategia di revisione



27

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

Le componenti del sistema di controllo interno

Ai fini dei principi di revisione, la suddivisione del controllo interno nelle **seguenti 5 componenti**, fornisce al revisore un quadro di riferimento per considerare in che modo differenti aspetti del controllo interno di un'impresa possano influenzare la revisione:

- 1) L'**ambiente di controllo**;
- 2) La **valutazione del rischio**;
- 3) Le **attività di controllo**;
- 4) Il **sistema informativo**;
- 5) Il **monitoraggio** dei controlli.



2

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

Le componenti del sistema di controllo interno: ambiente di controllo

Include le attività di governance e di direzione, nonché l'atteggiamento, la consapevolezza e le azioni dei responsabili delle attività di governance e della direzione riguardo al controllo interno ed alla sua importanza all'interno dell'impresa.



Aspetti da considerare	Esempi
Integrità, valori etici	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sono disegnate specifiche funzioni interne demandate a favorire l'applicazione del Codice di comportamento? ➤ I valori societari sono diffusi e conosciuti tra il personale dell'impresa a tutti i livelli?
Competenza del personale	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sono previsti corsi di aggiornamento professionale?
Filosofia del management e stile operativo	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Qual è la reputazione degli amministratori e dei dirigenti della società?
Ruoli e responsabilità	<ul style="list-style-type: none"> ➤ I compiti e le responsabilità operative sono individuati con chiarezza tramite l'implementazione di una matrice SOD? ➤ Esiste una struttura organizzata adeguata e formalizzata?

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

Le componenti del sistema di controllo interno: valutazione del rischio

Ai fini dell'informativa finanziaria, il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio include le modalità con cui la direzione identifica i rischi attinenti alla redazione del bilancio in conformità al quadro normativo, ne stima la rilevanza, ne valuta la probabilità di manifestazione e decide le azioni da intraprendere per fronteggiarli e gestirli.



Aspetti da considerare	Esempi
Definizione, comunicazione e controllo degli obiettivi di business	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Esiste un processo strutturato e documentato di pianificazione strategica che prevede la definizione, la periodica revisione e l'eventuale aggiornamento degli obiettivi di business?
Identificazione, valutazione e gestione del rischio	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La società dispone di adeguati report gestionali che permettono il monitoraggio costante delle attività strategiche e dei relativi rischi? ➤ La direzione valuta periodicamente i potenziali impatti dei rischi identificati sul bilancio?
Rischio di non corretta applicazione dei principi contabili	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Esistono processi che consentono alla funzione amministrativa di conoscere e gestire i cambiamenti del contesto aziendale e della normativa che potrebbero avere degli effetti sui principi contabili adottati?
Rischio di frode	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Le procedure aziendali mitigano opportunamente il rischio di <i>management override</i> (frode commesse da parte del top management)?

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

Le componenti del sistema di controllo interno: **attività di controllo**

Le attività di controllo sono le politiche e le procedure, ovvero le azioni svolte dalle persone per realizzare le politiche, direttamente o con applicazioni tecnologiche, destinate ad assicurare l'attuazione delle risposte al rischio scelte dal management.



Aspetti da considerare	Esempi
Sistema normativo aziendale	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Le normative aziendali regolano e documentano tutte le policy e i processi rilevanti della società? ➢ La società rivede periodicamente le normative aziendali al fine di assicurarne l'adeguato aggiornamento?
Sistema amministrativo contabile	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Esistono criteri e procedure formalizzate che regolano i processi di contabilizzazione e di chiusura del bilancio? ➢ Le valutazioni, le stime e le transazioni inusuali sono oggetto di revisione da parte del management?
Segregazione dei compiti e livelli autorizzativi	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Esiste un'adeguata segregazione delle attività incompatibili? ➢ È richiesta l'approvazione preventiva da parte del management per consentire l'accesso a specifiche applicazioni o database?
Controlli di natura operativa	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Sono previste riconciliazioni su conti significativi di bilancio e appropriate review (ad es. riconciliazioni bancarie, riconciliazioni magazzino fisico/contabile)? ➢ Esistono normative aziendali definite per prevenire l'accesso non autorizzato, ovvero la distruzione, di documenti, registrazioni, file?

1

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

Le componenti del sistema di controllo interno: **sistema informativo**

È l'insieme delle procedure per la rilevazione e il trattamento delle informazioni necessarie per il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Il sistema informativo rilevante ai fini degli obiettivi finanziari include i processi aziendali e i sistemi contabili dell'impresa.



Aspetti da considerare	Esempi
Comunicazione delle responsabilità relative al sistema di controllo interno	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Il management comunica le responsabilità in materia di controllo interno a tutti i livelli organizzativi?
Sistemi informatici e attendibilità dell'informativa finanziaria	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Il piano strategico ICT è definito coerentemente alle strategie aziendali e tiene in adeguata considerazione l'obiettivo di attendibilità dell'informativa finanziaria da produrre ai fini interni ed esterni?
Raccolta e distribuzione delle informazioni	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Il management monitora le informazioni esterne rilevanti per l'azienda?
Evoluzione dei sistemi informativi e dei flussi di comunicazione	<ul style="list-style-type: none"> ➢ È dedicata adeguata attenzione alle esigenze informative espresse dalla funzione amministrativa? ➢ Le risorse dedicate al sistema informativo di reporting sono adeguate?

32

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

Le componenti del sistema di controllo interno: monitoraggio

Il revisore deve comprendere le principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno sulla redazione dell'informativa economico finanziaria e, in particolare, quelle riguardanti le attività di controllo ai fini della revisione e comprendere in che modo l'impresa intraprende azioni correttive.



Aspetti da considerare	Esempi
Obiettivi e responsabilità della funzione di Internal Audit	<ul style="list-style-type: none"> ➤ L'Internal Audit ha un numero di risorse adeguato ed è strutturato in modo tale da conseguire gli obiettivi della funzione?
Aderenza agli standard professionali del personale della funzione di Internal Audit	<ul style="list-style-type: none"> ➤ L'Internal Audit è indipendente dalle attività su cui svolge l'attività di controllo? ➤ L'Internal Audit comunica direttamente con gli organi di controllo? ➤ All'Internal Audit è proibito avere ruoli operativi nelle attività oggetto di controllo?
Monitoraggio e valutazione complessiva dei risultati del sistema di controllo interno	<ul style="list-style-type: none"> ➤ È definito un sistema di reporting delle attività di monitoraggio e un software di supporto? ➤ La veridicità delle attestazioni dei risk owner è verificata a campione dalla funzione di Internal Audit?
Obiettivi e responsabilità della funzione di Internal Audit	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Obiettivo delle attività di Internal Audit è la verifica indipendente delle attività svolte dalle funzioni aziendali? ➤ L'Internal Audit ha un numero di risorse adeguato ed è strutturato in modo tale da conseguire gli obiettivi della funzione?

33

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

Tipologie di controlli

I controlli possono essere distinti in base a diverse caratteristiche:

1. Momento in cui è effettuato il controllo:

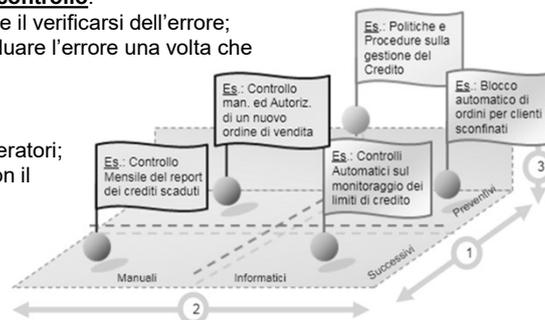
- **Preventivo:** atto a prevenire il verificarsi dell'errore;
- **Successivo:** atto ad individuare l'errore una volta che questo si è manifestato.

2. Modalità di controllo:

- **Manuali:** effettuati dagli operatori;
- **Automatizzati:** effettuati con il supporto dei sistemi IT.

3. Frequenza del controllo:

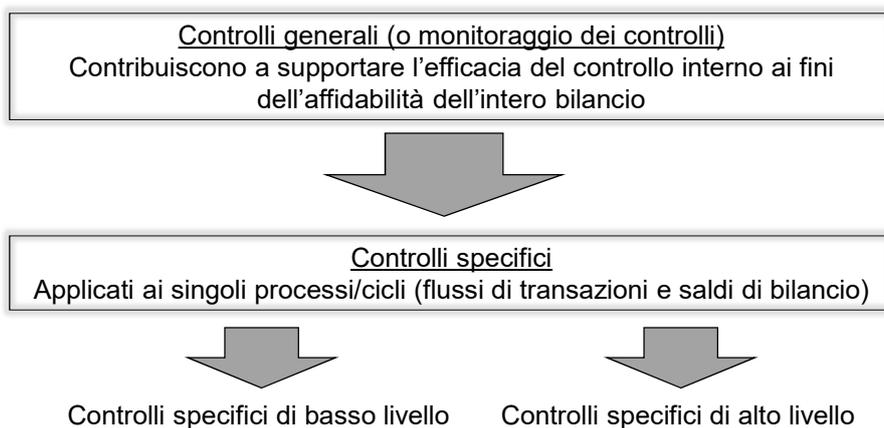
- **Giornalieri;**
- **Settimanali;**
- **Mensili;**
- **Etc.**



34

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

- ❑ Le attività di controllo possono essere classificate in due macro categorie:



35

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

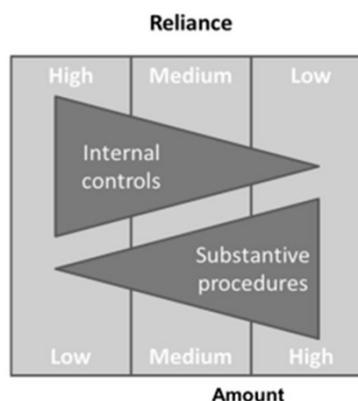
- ❑ **Controlli specifici di basso livello:** sono normalmente controlli preventivi e coprono una sola transazione. Esempio:
- ❑ controlli di tipo matematico;
 - ❑ i blocchi all'immissione/accettazione di ordini di acquisto e/o vendite;
 - ❑ i blocchi alla registrazione di fatture;
 - ❑ i blocchi di pagamento di fatture fornitori.
- ❑ **Controlli specifici di alto livello:** sono normalmente controlli consuntivi che coprono un insieme di transazioni e possono avere natura di doppio controllo in quanto rilevano errori non rilevati a livelli inferiori. Esempi:
- ❑ riconciliazioni bancarie;
 - ❑ analisi di indici di fatturato mensili rapportati ai crediti per cliente;
 - ❑ *report* eccezioni documenti di trasposto in attesa di fattura o privi di ordine.

36

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

L'importanza del controllo interno e il legame con la pianificazione del lavoro (1/2)

- ❑ Al fine di progettare un lavoro di audit che sia efficiente ed efficace, occorre determinare il **grado di affidamento** ottenuto dai test sul sistema di controllo interno.
- ❑ Nel determinare il livello di affidamento sui controlli interni, dobbiamo considerare l'effetto sulla quantità di prove necessarie al fine di **ridurre il rischio di errori significativi** ad un livello adeguatamente basso.
- ❑ Più alto è il nostro grado di affidamento sull'efficacia dei controlli interni, tanto minore è il livello di garanzia richiesto dalle procedure sostanziali e quindi il numero di procedure sostanziali che occorre eseguire.



37

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

L'importanza del controllo interno e il legame con la pianificazione del lavoro (2/2)

- ❑ Nel primo anno di audit il revisore analizza e testa il sistema di controllo interno di ciascun ciclo aziendale, al fine di determinare il grado di affidamento e il relativo livello di rischio.
- ❑ Negli anni successivi, la strategia di audit può prevedere di far affidamento sul lavoro svolto nel precedente esercizio e di **testare a rotazione solamente alcuni controlli o alcuni cicli**.
- ❑ L'affidamento sui test di controllo effettuati negli esercizi precedenti **NON è permessa quando**:
 - Si è in presenza di «rischi significativi»;
 - Ci sono stati dei **cambiamenti significativi nella procedura**, compreso il personale che gestisce i controlli chiave;
 - Le procedure e i test sui relativi controlli chiave sono stati precedentemente testati e **l'esito dei test è stato positivo**;
 - I **rischi** mitigati dalla procedura di controllo interno **sono cambiati**.

38

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

- ❑ **Assenza di controllo interno.** E' improbabile (non impossibile) che un'impresa esista senza un sistema di controllo interno. Dove non sia possibile identificare un sistema di controllo interno il revisore valuterà:
 - ❑ se sia possibile affrontare i rischi di revisione attraverso più pervasive procedure di validità;
 - ❑ se l'assenza di attività di controllo possa rendere impossibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.
- ❑ Se sussistono dubbi sul SCI il revisore deve considerare la necessità di modificare il proprio giudizio nelle relazioni di revisione o di recedere dall'incarico.

41

CENNI ALL'ATTIVITA' DEL SINDACO SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO (CON O SENZA REVISIONE LEGALE)

42

Le attività del sindaco sul sistema di controllo interno

Un inciso riguardo i doveri del Collegio Sindacale e il rapporto con il Revisore riguardo le attività svolte sul sistema di controllo interno:

- ❑ Art. 2403 CC « vigila [...] sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e del suo concreto funzionamento».
- ❑ Norme di Comportamento (NdC 3.5) del Collegio Sindacale del marzo 2015 «Il collegio sindacale vigila sull'adeguatezza del sistema di controllo interno tenendo conto delle dimensioni e della complessità della società».
- ❑ Norme di Comportamento (NdC 3.5) «Nell'ambito dello scambio di informazioni con il revisore legale o la società di revisione legale dei conti, il collegio sindacale può richiedere, in particolare, informazioni sui risultati dei controlli (sul sistema di controllo) da questi svolti».

43

Le attività del sindaco sul sistema di controllo interno

Esempio relazione sindaci – Adeguatezza sistema di controllo interno

In merito al sistema di controllo interno il CS ritiene opportuna una maggiore formalizzazione di ruoli e competenze con una maggiore definizione e scissione dei compiti nell'ambito del ciclo attivo. A riguardo appare auspicabile, in relazione alle dimensioni del fatturato ed al numero dei clienti una suddivisione di ruoli fra soggetto che effettua la selezione e l'affidamento dei clienti, rispetto a chi ne cura la spedizione e gli aspetti amministrativi.

Tale modifica migliorerebbe l'affidabilità dei clienti e i rischi legati agli insoluti e i rischi di sottrazioni di denaro in considerazione dell'attuale accentramento delle funzioni vendite ed incasso è in capo ad un unico soggetto.

Esempio relazione sindaci – Adeguatezza sistema amministrativo-contabile

In merito all'adeguatezza del sistema amministrativo-contabile ed alle capacità dello stesso di rappresentare i fatti di gestione, il CS evidenzia di aver espletato la propria funzione di vigilanza anche avvalendosi dei risultati del lavoro svolto dal revisore esterno.

A riguardo evidenziamo che il sistema amministrativo contabile, le procedure informatiche ed il sistema di conservazione dei dati risultano sufficientemente attendibili per la corretta gestione contabile, fiscale ed amministrativa della società.

Evidenziamo comunque carenze nella tenuta delle contabilità di magazzino dove sarebbe auspicabile istituire più organizzati ed efficaci sistemi di rilevazione. Ciò permetterebbe di migliorare l'attendibilità di valutazione del magazzino alle chiusure contabili di bilancio.

La comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

IL CASO KUMAR & CO: memorandum comprensione dell'impresa e del sistema di controllo interno

(caso proposto su «Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionali nelle revisione contabile delle piccole e medie imprese» Volume II a cura IFAC e CNDCEC)



Allegato 2

45

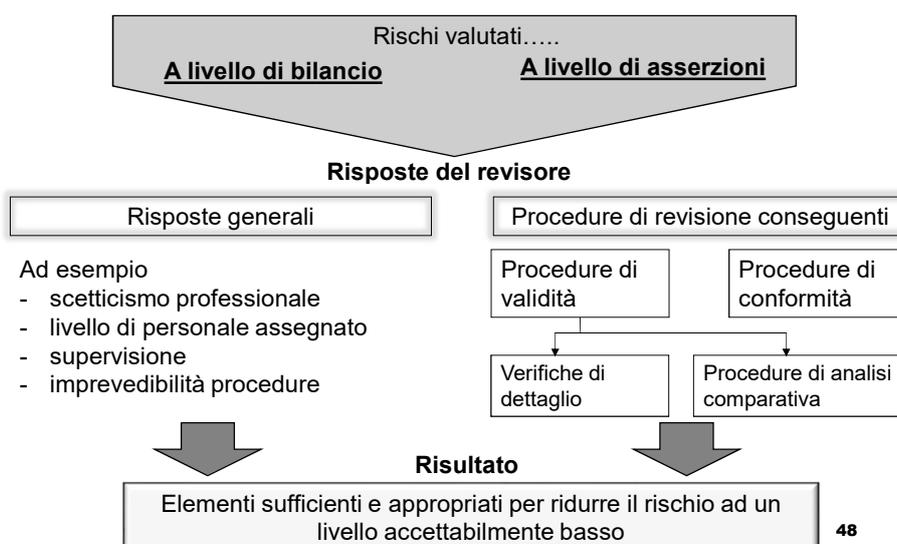
**LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO NEL
PROCESSO DI REVISIONE LEGALE**

46

LE COMPONENTI DEL RISCHIO DI REVISIONE

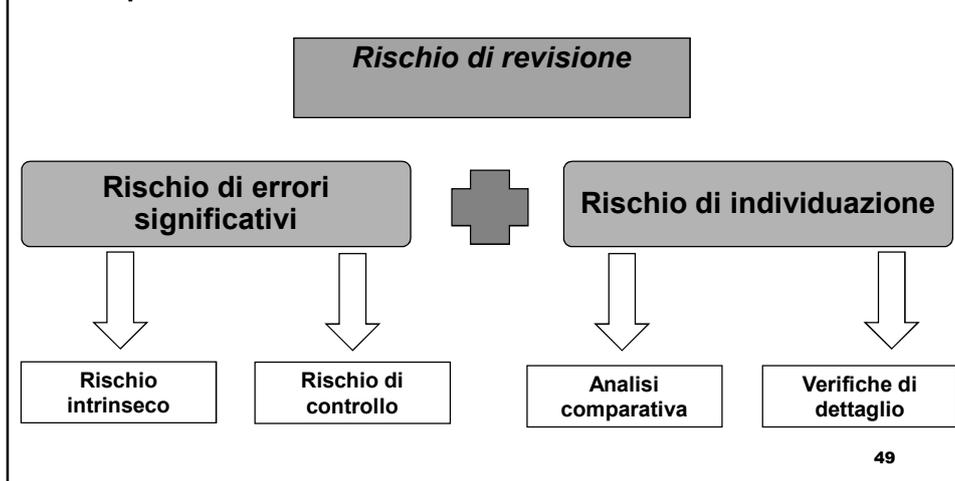
47

Il rischio di revisione



Il rischio di revisione

Le componenti del rischio di revisione



Il rischio di revisione

- **Rischio di errore significativo:** rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile
 - **Rischio intrinseco:** rischio che vi sia un errore significativo nella voce di bilancio, considerato singolarmente o in aggregato con altri errori e ciò indipendentemente dalla presenza di controlli da parte dell'impresa che redige il bilancio
 - **Rischio di controllo:** rischio che un errore significativo in una voce di bilancio non sia prevenuto, individuato o corretto tempestivamente dal sistema di controllo interno
- **Rischio di individuazione:** rischio che le procedure svolte dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso non individuino un errore che è presente e che potrebbe essere significativo

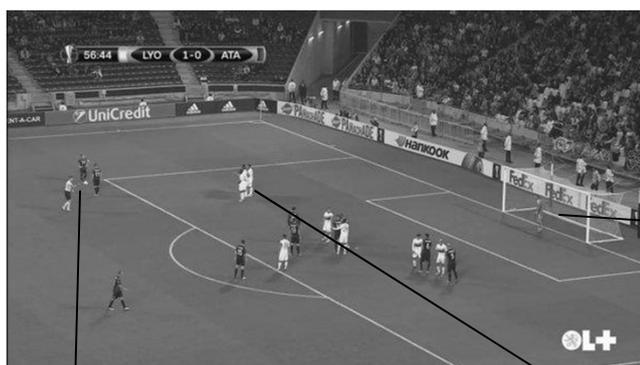
Il rischio di revisione

Considerazioni di carattere generale:

- ❑ il revisore deve **ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso**
- ❑ tanto **più alto è il rischio di errori significativi** in bilancio tanto **minore dovrà essere il rischio di individuazione**
- ❑ il revisore può solo osservare **ma non influenzare** i rischi intrinseci e di controllo mentre definisce il livello di rischio di individuazione
- ❑ per pianificare adeguatamente la tipologia e l'estensione delle procedure di verifica da svolgere si deve preventivamente valutare il rischio di errori significativi per ogni voce di bilancio o più precisamente per ogni asserzione

51

Il rischio di revisione



IL GOAL – **RISCHIO DI REVISIONE**: la probabilità che il tiro (errore) entri in porta (sfugga al revisore)

IL PORTIERE PARERÀ? – **RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE**: la probabilità che il portiere (il revisore) non fermi il tiro (scopra l'errore)

CALCERÀ IN PORTA? – **RISCHIO INERENTE**: il calciatore (azienda cliente) tirerà in porta (commetterà un errore significativo?)

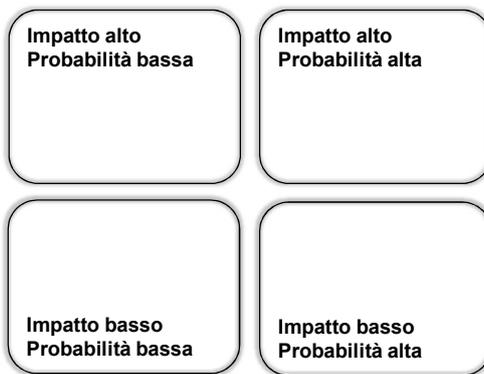
LA BARRIERA FERMERÀ IL PALLONE? – **RISCHIO DI CONTROLLO**: la probabilità che la barriera (il SC) non intercetti il tiro (individui l'errore)

52

Il rischio di revisione

- La **valutazione** del rischio comporta l'analisi di due essenziali caratteristiche:

Impatto (effetto) se il rischio si verificasse
(il revisore deve individuare quale impatto monetario avrebbe sul bilancio. Per effettuare questa valutazione si deve tenere in considerazione anche la materialità)



Probabilità che un errore si verifichi come risultato/effetto del rischio
(il revisore può valutare questa probabilità semplicemente definendo il rischio alto, medio o basso o assegnando un punteggio)

53

Il rischio di revisione

Valutazione del revisore del rischio di controllo

	<u>Alto</u>	<u>Medio</u>	<u>Basso</u>
<u>Alto</u>	Molto basso	Basso	Medio
<u>Medio</u>	Basso	Medio	Alto
<u>Basso</u>	Medio	Alto	Molto alto

- Quando il rischio intrinseco e quello di controllo sono alti, il livello di rischio di individuazione deve essere molto basso
- Quando il rischio intrinseco e quello di controllo sono bassi, il revisore può accettare un livello più alto del rischio di individuazione

54

Il rischio di revisione

Come minimizzare il Rischio di Revisione programmando in sede di determinazione della “strategia di revisione” le procedure ritenute adeguate considerando comunque che:

Strategia di revisione	Situazione effettiva di bilancio	
	Presenza di errori significativi	Assenza di errori significativi
Espandere i test di revisione	Decisione corretta	Errore in fase di svolgimento di procedure di revisione (eccesso di revisione)
Restringere i test di revisione	Errore in fase di svolgimento di procedure di revisione (sottodimensionamento della revisione)	Decisione corretta

55

Il rischio di revisione



Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a **frodi**
ISA Italia 240

Il revisore deve considerare quei rischi identificati e valutati dovuti a frodi e di conseguenza **deve acquisire comprensione dei relativi controlli adottati dall'impresa a fronte di tali rischi**
ISA Italia 240

56

L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI A LIVELLO DI BILANCIO

57

L'identificazione del rischio di revisione a livello di bilancio

Cosa si intende per rischio di revisione a livello di bilancio?



- ❑ I rischi a livello di bilancio si riferiscono a quei rischi che riguardano in **modo pervasivo** il bilancio nel suo complesso e che possono avere un impatto su più asserzioni
- ❑ I rischi di tale natura **non sono infatti attribuiti a specifiche asserzioni riferite a saldi di bilancio o a informativa significativa**: piuttosto essi rappresentano circostanze che possono indirettamente aumentare il rischio che esistano errori a livello di singola asserzione (es. forzatura dei controlli da parte della direzione)
- ❑ I rischi a livello di bilancio possono essere rilevanti nell'ambito delle valutazioni che il revisore effettua **con riferimento al rischio di frode**

I rischi a livello di bilancio possono derivare in particolare da un ambiente di controllo carente. Per esempio, carenze quali la mancanza di competenza da parte della direzione, possono avere un effetto più pervasivo sul bilancio e richiedere una risposta generale di revisione da parte del revisore.

58

L'identificazione del rischio di revisione a livello di bilancio

Quando un rischio è da considerarsi pervasivo a livello di bilancio?



- Non si limita a specifici elementi** (conti o voci di bilancio);
- pur limitandosi a specifici elementi, (conti o voci di bilancio) questi **rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio**);
- con riferimento all'informativa di bilancio, **assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio** da parte degli utilizzatori.

59

L'identificazione del rischio di revisione a livello di bilancio

Esempi di situazioni rilevate e possibili rischi a livello di bilancio

Situazione	Possibile rischio a livello di bilancio
Apertura di una nuova divisione senza adeguate politiche di assunzioni di personale competente	Incorrette e/o incomplete modalità di acquisizione e/o registrazione contabile delle informazioni finanziarie della Divisione
Pressioni su amministratori o sulla direzione al fine di raggiungere gli obiettivi finanziari comunicati	Registrazioni contabili volutamente inappropriate, stime non accurate e/o effettuazione di transazioni significative senza giustificazione economica
Retribuzione degli amministratori collegata al raggiungimento di obiettivi in termini % di crescita	Possibili manipolazioni dei risultati per raggiungere il livello di remunerazione prospettato
Modifiche nei sistemi informativi rispetto all'esercizio precedente	Difetti di funzionamento ovvero carenze nella formazione degli utenti con conseguenti impatti sul processo di formazione del Bilancio
Operazioni di fusione ovvero di acquisizione	Integrazione dei sistemi informativi, complessità delle informazioni contabili relative all'operazione straordinaria ovvero ulteriori carichi di lavoro assegnati ai dipendenti

60

L'identificazione del rischio di revisione a livello di bilancio

Qual è la risposta del revisore al rischio a livello di bilancio?



Il revisore deve performare e implementare risposte generali per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio. Tali risposte possono includere (riferimento ISA Italia 330):

- ❑ La segnalazione al team di revisione della necessità di mantenere lo **scetticismo professionale**, per esempio, attraverso una maggiore sensibilità nella selezione della natura e dell'estensione della documentazione da esaminare a sostegno delle operazioni significative;
- ❑ L'assegnazione di **personale con maggiore esperienza o con speciali competenze** o l'impiego di esperti, per esempio facendo ricorso agli IT specialist;
- ❑ Una **maggiore supervisione del lavoro**;
- ❑ L'inclusione di **elementi aggiuntivi di imprevedibilità** nella selezione della tipologia, della tempistica o della portata delle procedure da svolgere. Ciò può essere ottenuto ad esempio:
 - Eseguendo *substantive procedures* su determinati saldi che non sarebbero altrimenti testati per la loro materialità o livello di rischio;
 - Svolgere procedure di validità a fine esercizio invece che a una data intermedia;
 - Utilizzo di diversi metodi di campionamento.

61

L'identificazione del rischio di revisione a livello di bilancio

IL CASO KUMAR & CO: valutazione generale dei rischi sulla base della comprensione dell'impresa

(caso proposto su «Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionali nelle revisione contabile delle piccole e medie imprese» Volume II a cura IFAC e CNDCEC)



Allegato 3

62

L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI A
LIVELLO DI ASSEZIONI

63

Il rischio di revisione individuato a livello di singole asserzioni

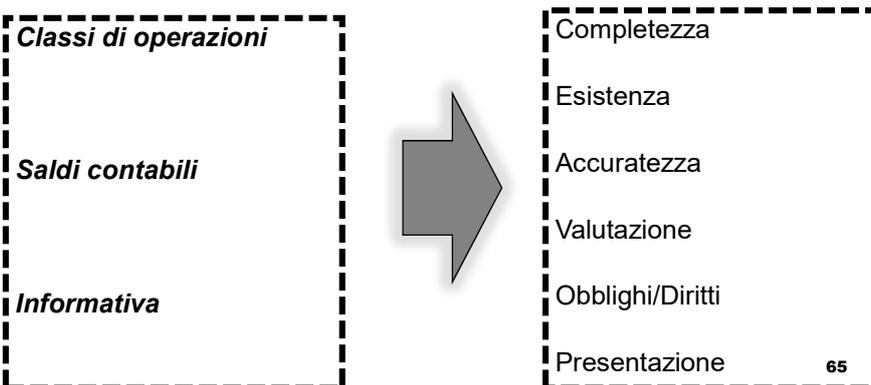
ISA 330 par. 6 – il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni

- Nel definire le procedure di revisione conseguenti da svolgere, il revisore deve considerare le ragioni alla base del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna **classe di operazioni**, **saldo contabile** e **informativa**

64

Il rischio di revisione individuato a livello di singole asserzioni

- Per definire l'approccio di revisione in risposta ai rischi di errori significativi e definire le procedure di revisione, il revisore deve mettere in relazione le classi di transazioni, i saldi contabili e l'informativa con le asserzioni di bilancio



Il rischio di revisione individuato a livello di singole asserzioni

Obiettivi (asserzioni) di bilancio (o per singola transazione/voce/saldo)

Completezza (tutte le transazioni, attività e passività sono registrate)

Esistenza (tutte le transazioni, attività e passività registrate esistono)

Accuratezza (intesa come *misurazione* - ovvero che le operazioni siano contabilizzate per l'importo appropriato - e *manifestazione* - ovvero che le operazioni siano di pertinenza dell'azienda ed abbiano avuto luogo nel periodo di riferimento -)

Valutazione (le attività e le passività sono valutate correttamente)

Obblighi/Diritti (le attività e le passività hanno titolo per essere iscritte in bilancio)

Presentazione (tutte le poste di bilancio sono correttamente classificate e le note esplicative sono complete)

66

Il rischio di revisione individuato a livello di singole asserzioni

Esempio di procedure di revisione in risposta ad asserzioni

Voce di bilancio	Asserzione	Esempio di procedure di revisione (elementi probativi)
Crediti vs clienti	Valutazione	- verifica degli incassi successivi alla data di chiusura del bilancio - analisi dell'aging del credito - circolarizzazione dei consulenti legali
Debiti vs fornitori	Completezza	- circolarizzazione dei fornitori - test sulle passività non registrate - verifica del cut off acquisti

67

Il rischio di revisione individuato a livello di singole asserzioni

IL CASO KUMAR & CO:

Identificazione dei rischi significativi a livello di processi aziendali



Allegato 4

Valutazione del rischio di revisione nell'ambito del ciclo attivo



Allegato 5

(caso proposto su «Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionali nelle revisione contabile delle piccole e medie imprese» Volume II a cura IFAC e CNDCEC)

68

Il rischio di revisione individuato a livello di singole asserzioni

Ma come vengono determinate le procedure di revisione più idonee in risposta ai rischi identificati e valutati?



Definizione dell'approccio di revisione

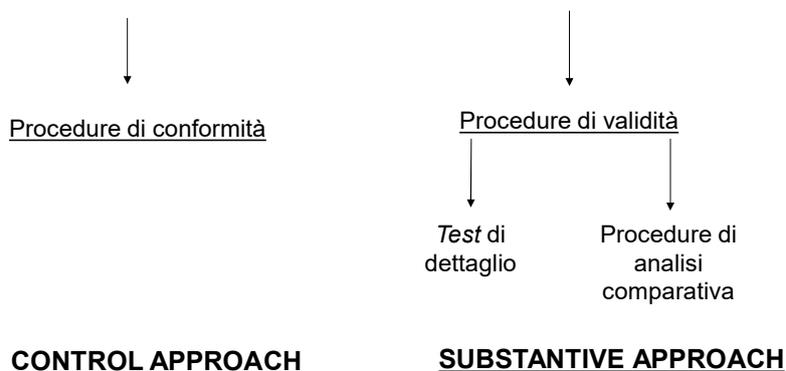
In relazione alla valutazione effettuata del rischio di revisione e delle sue componenti, il revisore può utilizzare due differenti approcci sui singoli obiettivi di revisione

CONTROL APPROACH	}	<p>E' l'approccio con il quale si pianifica l'ottenimento delle evidenze di revisione anche tramite la valutazione e la verifica del sistema di controllo interno.</p> <p>Con questo tipo di approccio si ottiene parte delle evidenze probatorie testando i controlli effettuati dalla direzione svolgendo sondaggi di conformità</p>
SUBSTANTIVE APPROACH	}	<p>E' l'approccio con il quale si pianifica l'ottenimento delle evidenze di revisione prevalentemente attraverso procedure di validità, svolgendo le procedure di analisi comparativa e le verifiche di dettaglio</p>

69

Le verifiche in risposta ai rischi individuati a livello di singole asserzioni

Fornire una risposta ai rischi a livello di singole asserzioni significa configurare e svolgere procedure di revisione



70

Conclusioni

- ❑ Una pianificazione ben fatta **fa risparmiare molte attività in fase di esecuzione**. Un lavoro di revisione ben pianificato assicura che l'attività di revisione sia prevalentemente mirata sulle aree ad alto rischio e che le procedure di revisione non necessarie siano abolite.
- ❑ Il processo di acquisizione di informazioni relative all'attività dell'impresa, al sistema di controllo interno, alla valutazione del rischio e pianificazione della revisione **deve essere documentato**. A riguardo non può mancare nelle carte di lavoro:
 - ❑ memorandum che riepiloga le principali informazioni acquisite in merito all'attività dell'impresa;
 - ❑ un valutazione dei rischi individuati a livello di bilancio con conseguente pianificazione delle procedure di revisione ritenute opportune;
 - ❑ una valutazione del rischio individuato a livello di singole asserzioni o transazioni con valutazioni;
 - ❑ una valutazione del sistema di controllo interno collegato sia ai rischi generali individuati a livello di bilancio sia ai rischi specifici legati alle asserzioni e alle transazioni di bilancio;
 - ❑ un memorandum che esplicita la pianificazione delle procedure di revisione coerente con la valutazione del rischio di revisione valutato nelle sue componenti.

Conclusioni

- ❑ Il processo di valutazione del rischio e del sistema di controllo interno **trova parecchie sinergie tra l'attività di vigilanza e quella di revisione**. Attenzione che comunque gli obiettivi e i risvolti per le due funzioni sono differenti.
- ❑ La revisione contabile, il controllo societario in genere nonché la normativa che riguarda l'informativa finanziaria d'impresa (piccole, medie e grandi realtà) **è in continua evoluzione** con l'entrata in vigore di direttive e procedure internazionali

Grazie per l'attenzione

Antonella Bisestile

Dottore Commercialista iscritta all'ODCEC di Milano
Revisore Legale

Partner Audirevi S.r.l.



73



Audirevi - Scuola
di Alta Formazione Professionalizzante
P.zza Velasca 5 – 20122 Milano
Tel.: +39 02.87070700
Mail: formazione@audirevi.it
Sito web: www.audireviscuola.it • www.audirevi.it

74