

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

CORSO DI REVISIONE LEGALE

**Cagliari
10 maggio 2019**

MASSIMO ZUDDAS



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

Agenda

- 1. La pianificazione**
- 2. Comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione del controllo interno**

***LA PIANIFICAZIONE
DELLA REVISIONE CONTABILE***

Agenda

- 1. Elenco degli ISA Italia di riferimento**
- 2. Principali procedure previste dagli ISA di riferimento**
- 3. Fasi della pianificazione**

1. Elenco degli ISA Italia di riferimento

ISA Italia 300: Pianificazione della revisione contabile del bilancio

Il Principio tratta delle **responsabilità del revisore** nel pianificare la revisione contabile del bilancio e fornisce **regole e linee guida** su:

- Attività **preliminari** dell'incarico
- Attività di **pianificazione**
- Coinvolgimento dei **membri** chiave del team di revisione
- **Documentazione** che deve essere predisposta dal revisore

2. *Principali procedure previste dagli ISA*

Ruolo e tempistica della pianificazione (1/3)

L'attività di pianificazione della revisione contabile consiste nella «**definizione della strategia generale per l'incarico e l'elaborazione di un piano di revisione**» **ISA 300 par. 2**



1. **Strategia generale di revisione**
2. **Piano della revisione**



L'obiettivo del revisore è di pianificare la revisione contabile affinché sia svolta in modo efficace. **ISA 300 par. 4**

2. Principali procedure previste dagli ISA

Ruolo e tempistica della pianificazione (2/3)

Perché il ruolo della pianificazione è importante? ISA 300 par. 2

1. aiuta il revisore a dedicare la dovuta attenzione alle **aree importanti** del bilancio
2. aiuta il revisore a identificare e risolvere eventuali **problemi**
3. aiuta il revisore a organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione affinché sia svolto in **modo efficace ed efficiente**
4. Fornisce supporto nella **selezione dei membri del team di revisione** con un livello appropriato di capacità e di competenze per fronteggiare i rischi attesi, e nell'appropriata assegnazione del lavoro agli stessi
5. Facilita le attività di **direzione e di supervisione** dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro
6. Fornisce supporto al coordinamento del lavoro svolto dai **revisori delle componenti e degli esperti**

2. Principali procedure previste dagli ISA

Ruolo e tempistica della pianificazione (3/3)

La **natura** e l'**estensione** delle attività di pianificazione variano in base **ISA 300 – A.1**:

- **Dimensioni e complessità** dell'impresa
- **Esperienza maturata** dai membri chiave del team di revisione
- **Cambiamenti** di circostanze che si verificano durante lo svolgimento dell'incarico

La pianificazione non rappresenta una fase separata della revisione ma un **processo continuo e iterativo** che inizia poco dopo/o in coincidenza con la revisione precedente e prosegue sino alla conclusione dell'incarico di revisione in corso **ISA 300 – A.2**

Il revisore può decidere di **discutere con la direzione dell'impresa** sugli elementi inerenti la pianificazione al fine di facilitare lo svolgimento e la gestione dell'incarico di revisione **ISA 300 – A.3**

2. Principali procedure previste dagli ISA

Regole della pianificazione – ISA 300

**COINVOLGIMENTO
DEI MEMBRI
CHIAVE DEL TEAM
DI REVISIONE**

**ATTIVITA'
PRELIMINARI
ALL'INCARICO**

**ATTIVITA' DI
PIANIFICAZIO
NE**

- Strategia generale di revisione
- Piano di revisione

DOCUMENTAZIONE:
- Strategia generale di revisione
- Piano di revisione

**OBIETTIVO:
ATTIVITA' DI
REVISIONE
EFFICACE**

2. Principali procedure previste dagli ISA

Coinvolgimento dei membri chiavi del team di revisione

Il Responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono essere coinvolti nella pianificazione della revisione, incluse l'organizzazione e la partecipazione alla discussione tra i membri del team di revisione (ISA 300 par. 5).



2. *Principali procedure previste dagli ISA*

- **Attività preliminari** all'incarico – **ISA 300 par. 6**
 - Verifica delle condizioni necessarie per il mantenimento dei rapporti con il cliente, inclusa l'**indipendenza**, secondo quanto previsto da **ISA 220**
 - **Accettazione** del rapporto con il cliente, per i nuovi incarichi
 - **Comprensione** dei termini dell'incarico, come richiesto da **ISA 210**



- **Mantenimento dell'indipendenza e capacità necessarie a svolgere l'incarico**
- **Individuare fattori di rischio che possano influenzare la disponibilità del revisore di accettare/continuare l'incarico**
- **Evitare malintesi con il cliente circa i termini dell'incarico**

2. Principali procedure previste dagli ISA

- Attività di pianificazione (1/5)

Il revisore deve definire una **strategia generale** di revisione che stabilisca la **portata**, la **tempistica** e la **direzione** della revisione e che guidi l'elaborazione del **piano di revisione** (ISA 300 par. 7):



2. Principali procedure previste dagli ISA

- Attività di pianificazione (2/5)
 - Nel definire la strategia generale di revisione, il revisore deve (**ISA 300 par.8**):
 - **Identificare le caratteristiche dell'incarico** che ne definiscono la portata
 - **Determinare gli obiettivi dell'incarico** con riferimento all'emissione delle relazioni
 - **Considerare fattori significativi** nell'indirizzare il lavoro del team di revisione
 - **Considerare i risultati delle attività preliminari dell'incarico** e ove applicabile, le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi
 - **Determinare natura, tempistica e entità delle risorse** necessarie per lo svolgimento dell'incarico.

2. Principali procedure previste dagli ISA

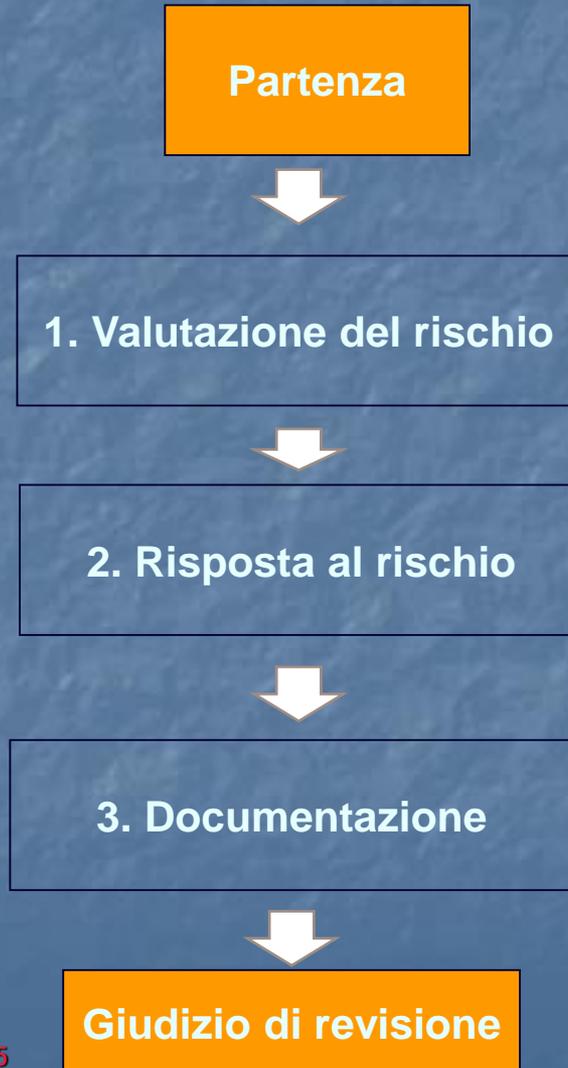
■ Attività di pianificazione (3/5)

Definita la strategia di revisione il revisore dovrà elaborare il **piano di revisione**, che comprende (ISA 300 par.9):

- La natura, la tempistica e l'estensione delle **procedure di valutazione del rischio** secondo quanto previsto da ISA 315 → **valutazione del rischio**
- La natura, la tempistica e l'estensione delle **procedure di revisione**, in risposta ai rischi identificati e valutati, pianificate a livello di asserzioni, come stabilito da ISA 330 → **risposta al rischio**
- Le **altre procedure di revisione** pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione

2. Principali procedure previste dagli ISA

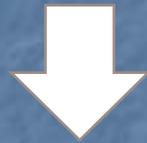
- Attività di pianificazione (4/5)



**PIANO DI REVISIONE
E
APPROCCIO DI AUDIT**

2. Principali procedure previste dagli ISA

- Attività di pianificazione (5/5)
 - Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale e il piano di revisione, quando necessario nel corso dello svolgimento della revisione (**ISA n.300 par. 10**).



Pianificazione: processo continuo e iterativo



**Aggiornamento/modifica: - Strategia generale di revisione
- Piano di revisione**

2. Discussione del Team di revisione

Documentare adeguatamente una specifica riunione svolta all'interno del team di revisione in sede di pianificazione dell'incarico in ottemperanza con quanto previsto dagli specifici riferimenti in materia esposti nei principi di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, n. 300 e n.315.

ESEMPIO DI CARTA DI LAVORO RELATIVA ALLA DISCUSSIONE CON IL TEAM DI REVISIONE:

SOCIETA':

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

CARTA DI LAVORO RELATIVA ALLA DISCUSSIONE CON IL TEAM DI REVISIONE | DEL GIORNO: XX/XX/XXXX

Persone presenti:

Responsabile dell'incarico: _____

Revisore esparto: _____

Assistente revisore: _____

2. Discussione del Team di revisione

Argomenti affrontati	Considerazioni svolte / Decisioni prese
1. <i>Impresa</i>	<i>Sono ripercorse e condivise le informazioni raccolte nella relativa sezione dell'Archivio Permanente delle carte di lavoro</i>
1a. <i>Storia e obiettivi gestionali</i>	<i>Nessuna considerazione significativa.</i>
1b. <i>Quadro normativo sull'informazione finanziaria</i>	<i>Nessuna considerazione significativa.</i>
1c. <i>Cambiamenti nell'attività operativa, nel personale o nei sistemi informativi</i>	<i>Non sono previsti cambiamenti significativi.</i>
1d. <i>Dubbi in merito alla continuità aziendale</i>	<i>La società ha un passato di redditività positiva e non è emerso nessun segnale di tensione finanziaria. Se non si modificheranno le condizioni attuali, non svolgeremo nessuna verifica particolare in tal senso</i>

2. *Discussione del Team di revisione*

2. <i>Direzione</i>	<i>Sono ripercorse e condivise le informazioni raccolte nella relativa sezione dell'Archivio Permanente/Generale</i>
2a. <i>Struttura della Direzione e della governance</i>	<i>Nessuna considerazione significativa.</i>
2b. <i>Cultura aziendale e atteggiamento nei confronti del sistema di controllo interno</i>	<i>Scarsa attenzione al sistema di controllo interno, compensata dalla presenza costante dell'amministratore delegato e dal suo controllo operativo</i>
2c. <i>Indicatori di ingerenza da parte della Direzione</i>	<i>Dagli incarichi precedenti, <u>è emersa la forte propensione al contenimento del reddito imponibile, comunque effettuato in voci di bilancio ben individuate (ammortamenti, rimanenze di magazzino)</u></i>
2d. <i>Dubbi in merito all'integrità della Direzione</i>	<i>Nessun dubbio. Tutti i membri del team (gli stessi degli anni precedenti) confermano tale giudizio.</i>

2. Discussione del Team di revisione

3. <i>Analisi dei principali fattori di rischio</i>	Vengono di seguito evidenziate alcune considerazioni emerse, che verranno meglio esplicitate e formalizzate nella valutazione dei rischi.
3a. Fattori di rischio inerente	<u>Il principale fattore di rischio, peraltro pervasivo su tutto il bilancio, si riferisce alla modesta preparazione tecnica del</u>
	<u>responsabile amministrativo. Inoltre il commercialista della società è focalizzato prevalentemente sul conteggio delle imposte sui redditi e meno sulla redazione del bilancio.</u>
3b. Fattori di rischio di frode: - opportunità per perpetrare frodi - possibilità di occultare frodi - incentivi alla manipolazione dei risultati - possibilità di appropriazione indebita	Non sussistono fattori particolari, ad eccezione dell'aspetto rilevato al punto 2c.
3c. Aree di bilancio che possono contenere errori significativi	Fondi ammortamento, Rimanenze di magazzino, Ricavi di vendita e Debiti verso fornitori (fatture da ricevere)
3d. Errori significativi rilevati in incarichi precedenti	<u>Differenze tra aliquote di ammortamento fiscali ed economico-tecniche; problemi di cut-off, rilevate fatturazioni di vendita prima della consegna e del passaggio di proprietà.</u>

2. Discussione del Team di revisione

4. Considerazioni sull'approccio di revisione	Vengono di seguito evidenziate alcune considerazioni emerse, che verranno meglio esplicitate e formalizzate nella Strategia Generale di Revisione.
4a. Verifiche di conformità e/o verifiche di validità (substantive)	<u>Tutti i membri del team confermano la scarsa attendibilità del sistema di controllo interno (mancanza di segregazione di funzioni). Prevalenza di verifiche di validità.</u>
4b. Elementi di imprevedibilità nelle procedure	Nulla di particolare.
4c. Necessità di competenze specialistiche o di consultazioni	Nessuna.

2. Discussione del Team di revisione

5. <i>Pianificazione e Direzione del team</i>	<i>Vengono di seguito evidenziate alcune considerazioni emerse, che verranno meglio esplicitate e formalizzate nella Strategia Generale di Revisione.</i>
5a. <i>Determinazione dei livelli di significatività</i>	<i>Ok parametri standard. Vedi livelli determinati in sede di pianificazione.</i>
5b. <i>Composizione del team, ruoli e responsabilità</i>	<i>Viene confermato il team dell'anno scorso, composto dalle persone presenti con i medesimi ruoli.</i>
5c. <i>Tempistica delle fasi di revisione</i>	<i>Rispetto all'anno scorso anticiperemo di 2 settimane la fase finale del lavoro, in quanto l'amministratore delegato ci ha informato che, per impegni personali dell'azionista principale, l'assemblea verrà convocata entro metà Aprile 20XX</i>

2. Discussione del Team di revisione

Preparato da: _____

Data: _____

Approvato da: _____

Data: _____

(Responsabile della revisione)

Conclusioni

Sulla base di quanto sopra si ritiene che:

- Le discussioni all'interno del team siano state adeguate per poter concludere l'incarico;
- Sia necessario svolgere le seguenti attività prima di concludere l'incarico:

○ _____

Preparato da: _____

Data: _____

Approvato da: _____

Data: _____

(Responsabile della revisione)

2. Principali procedure previste dagli ISA

■ **Documentazione (1/2)**

Il revisore deve includere nella documentazione della revisione (**ISA Italia n.300 par. 12**):

- **La **strategia** generale di revisione**
- **Il **piano** della revisione**
- **Qualsiasi **modifica** apportata ad essi nel corso dell'incarico di revisione e le ragioni di queste modifiche**

2. Principali procedure previste dagli ISA

- Documentazione (2/2)

Documento previsto da ISA 300	Evidenza	Output documentale
Strategia generale di revisione	Decisioni principali del revisore per un'adeguata pianificazione	Memorandum su portata, tempistica e svolgimento della revisione
Piano della revisione	Valutazione del rischio e procedure pianificate a livello di asserzione in risposta dei rischi individuati	Programmi di revisione standard / checklist
Modifiche	Modifiche significative nella strategia e nel piano di revisione	Memorandum e programmi con evidenza delle modifiche apportate

2. Principali procedure previste dagli ISA

- Nel caso di **primo incarico**.....
 - Incontri con il **revisore precedente** finalizzati al riesame delle sue carte di lavoro – **ISA 200**
 - Discussione con la **Direzione** e comunicazione con responsabili delle attività di Governance
 - Procedure su **saldi di apertura** – **ISA 510**
 - Altre procedure richieste dal sistema di **controllo della qualità** del soggetto incaricato della revisione (es. «second partner review»)

3. Le fasi della pianificazione

Reminder ... definizioni di RISCHI_{fasi}

RISCHIO DI REVISIONE: rischio che il revisore esprima un giudizio di revisione non appropriato nel caso il bilancio sia significativamente errato



- **RISCHIO INTRINSECO:** rischio che un conto/una classe di operazioni contenga un errore significativo, indipendentemente dai controlli posti in essere
- **RISCHIO DI CONTROLLO:** rischio che un errore significativo non sia prevenuto, individuato e corretto dal sistema di controllo dell'impresa
- **RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE:** rischio che le procedure svolte dal revisore non siano in grado di individuare un errore significativo.

AR	=	IR	x	CR	x	DT
<i>Rischio di revisione</i>		<i>Rischio intrinseco</i>		<i>Rischio di controllo</i>		<i>Rischio di individuazione</i>

3. Le fasi della pianificazione

- u Se ci si può fidare dei controlli per raggiungere gli obiettivi di auditing



3. Le fasi della pianificazione

La pianificazione è una delle fasi fondamentali della revisione

In particolare si compone di **due sottofasi**:

- **l'audit strategy (fase preparatoria)**
- **l'interim**

3. Le fasi della pianificazione

AUDIT STRATEGY

3. Le fasi della pianificazione

- a) Comprensione del business e dei suoi cicli chiave;
- b) Identificazione delle aree significative e dei sistemi
- c) Analisi preliminare del controllo interno
- d) Colloqui con il Management ed analytical review
- e) Identificazione delle principali aree di rischio
- f) Definizione della materialità

3. Le fasi della pianificazione – Audit Strategy

A) Comprensione del business e cicli chiave

■ Linee di business

- **Natura dei ricavi** (produttore, grossista, attività bancaria/assicurativa, import/esport, servizi, ecc.)
- **Prodotti**, servizi e mercati (maggiori clienti e contratti, termini di pagamento, margini, quota di mercato, competitor, politiche di prezzo, reputazione dei prodotti, garanzie, ordini, trend, strategie di marketing)
- **Gestione delle operazioni** (metodi di produzione, segmenti di mercato, dettagli delle operazioni di dismissione o espansione del business)
- **Alleanze**, joint ventures e attività in outsourcing
- Coinvolgimento nel **commercio elettronico** (internet sales)
- **Localizzazione** delle piattaforme produttive, magazzini, uffici
- **Maggiori fornitori** di prodotti o servizi (contratti a lungo termine, stabilità nella fornitura, termini di pagamento, importazioni, metodi di consegna come ad esempio just in time)
- **Forza lavoro** (salario medio, contratto nazionale, benefit post-impiego, stock options, incentivi all'esodo)
- Attività di **ricerca e sviluppo**
- Transazioni con **parti correlate**

3. Le fasi della pianificazione – Audit Strategy

- **Investimenti**
 - Acquisizioni, fusioni, cessioni di attività (pianificate o eseguite recentemente)
 - Investimenti ed erogazione di finanziamenti
 - Investimenti in immobilizzazioni (recenti o pianificate)
 - Investimenti in entità non consolidate, incluso joint venture, partnership
- **Aspetti finanziari**
 - Compagine societaria
 - Struttura del gruppo (organigrammi per società, per funzione)
 - Composizione dell'indebitamento, incluso i covenant, garanzie, operazioni fuori bilancio
 - Leasing
 - Parti correlate

3. Le fasi della pianificazione – Audit Strategy

- **Financial reporting**
 - **Normativa** di riferimento (settore finanziario, industriale)
 - **Principi contabili** e prassi specifiche del settore
 - **Architettura informatica** (ERP in uso, gestionali vari e coordinamento)
 - **Valutazioni al fair value**
 - **Magazzino** (localizzazione, quantità)
 - **Attivo, passivo, transazioni in valuta estera**
 - **Contabilizzazione di particolari transazioni**
 - **Bilancio e nota integrativa**

3. Le fasi della pianificazione – Audit Strategy

■ **Obiettivi e strategie e relativi rischi**

- **Sviluppo industriale** (mancanza di personale ed esperti in grado di affrontare i cambiamenti)
- **Espansione del business** (domanda non correttamente stimata)
- **Richieste regolamentari** (aumento dei rischi legali)
- **Uso di IT** (sistemi incompatibili con i processi)

■ **Indicatori e valutazioni sulle performance della società**

- **Indicatori economici e patrimoniali**
- **Indicatori di performance** del personale dipendente e politiche di incentivo
- **Utilizzo di budget e analisi degli scostamenti**
- **Analisi sui competitor**

3. Le fasi della pianificazione – Audit Strategy

B) Identificazione delle aree significative e dei cicli rilevanti

La fase in oggetto viene effettuata sulla base dei dati di bilancio d'esercizio /consolidato ultimo secondo il seguente step:

- **Attività quantitative**

Identificazione sulla base di criteri di materialità di:

Conti di bilancio significativi

Entità del gruppo coinvolte

Processi e cicli rilevanti (identificazione dei cicli rilevanti che alimentano tali conti)

- **Attività qualitative**

Nel perimetro di analisi possono essere incluse SOCIETA'/PROCESSI che, sebbene non significative in termini quantitativi, sono considerate rilevanti in base ad

un'analisi di rischio. ■

3. Le fasi della pianificazione – Audit Strategy

C) Analisi preliminare del controllo interno

Analisi del controllo interno sulla base di **5 componenti** che combinati determinano l'efficacia del controllo interno

■ **1. Ambiente di controllo**

E' il **contesto nel quale i controlli contabili** redatti dalla società prendono forma e viene redatto il bilancio.

Elementi da considerare:

- Integrità e valori etici
- Competenza del personale
- Corporate governance
- Filosofia del management e stile operativo
- Ruoli e responsabilità
- Sistema di controllo di gestione

3. Le fasi della pianificazione – Audit Strategy

■ **2. Valutazione dei rischi**

E' il processo di definizione, analisi, e gestione dei rischi.

Elementi da considerare:

- Obiettivi di Business
- Identificazione ed analisi rischi
- Gestione del cambiamento

■ **3. Attività di controllo**

Le attività di controllo **automatiche** o **manuali**, hanno diversi obiettivi e vengono applicate alle varie organizzazioni e livelli funzionali. Sono necessarie per assicurarsi che siano applicate le direttive del management e che siano intraprese tutte le azioni necessarie alla gestione del rischio al fine del raggiungimento degli obiettivi della società.

3. Le fasi della pianificazione – Audit Strategy

■ **4. Sistema informativo e flussi di comunicazione**

L'informazione e la comunicazione è il processo di identificazione dell'informazione necessaria per gestire e controllare le operazioni della società.

La qualità dell'informazione e del sistema di comunicazione influisce sulla capacità del management e di tutto il personale interno nel prendere appropriate decisioni riguardanti le attività di controllo e nel predisporre report finanziari affidabili.

5. Monitoraggio

Il Management monitora i controlli per valutare se il loro funzionamento procede come previsto e se tiene conto dei cambiamenti in corso.

L'attività di monitoraggio ha lo scopo di valutare la qualità delle prestazioni interne di controllo nel tempo.

Tale attività è compiuta in modo continuo o con valutazioni separate, oppure tramite combinazioni delle due.

3. Le fasi della pianificazione – Audit Strategy

D) Colloquio con il management ed analytical review

Discussione con la direzione sui più rilevanti accadimenti di periodo che hanno generato, ho genereranno, significativi scostamenti nelle voci di bilancio.

E) Identificazione delle principali aree di rischio

Sulla base delle conclusioni raggiunte nei precedenti step identificare le principali aree di rischio per ciclo

F) Definizione della materialità

Il concetto di materialità è applicato nella fase di pianificazione dell'audit e nella fase di valutazione degli effetti che eventuali errori possano avere sul bilancio.

3. Le fasi della pianificazione - Interim

INTERIM

3. Le fasi della pianificazione - Interim

■ Interim – punti rilevanti

- a) Analisi e valutazione del controllo interno per cicli significativi
- b) Esame dei principi e delle politiche contabili della società
- c) Analytical review
- d) Esame delle modalità e tempi di chiusura e delle procedure di riconciliazione dei saldi finali
- e) Analisi dei conti non a rischio
- f) Analisi delle passività potenziali e dei contenziosi legali
- g) Aggiornamento del permanent file

3. Le fasi della pianificazione - Interim

a) Analisi e valutazione del controllo interno per cicli significativi

- In seguito allo svolgimento delle procedure descritte nel corso dell'analisi del Sistema di Controllo Interno, si potranno delineare **due differenti scenari**:
 - **Scenario A**: l'analisi del sistema di controllo interno ha confermato **l'esistenza del sistema di controllo** pertanto verranno svolti test di conformità al fine di validare l'effettiva esistenza ed efficacia del controllo svolto;
 - **Scenario B**: le analisi svolte evidenziano **carenze del sistema di controllo interno**; in tal caso sarà necessario effettuare test di validità utilizzando un intervallo di selezione determinato sulla base del rischio di audit riscontrato.

3. Le fasi della pianificazione - Interim

... un passo indietro ...

- ***Test di conformità***: test effettuati con lo scopo di ottenere "Comfort" sulla efficacia ed efficienza del sistema di controllo interno mediante analisi della documentazione comprovante l'esistenza e applicazione del controllo specifico.
- ***Test di dettaglio***: test effettuati mediante campionamenti svolti direttamente dal Revisore sull'intera popolazione oggetto di controllo (ex: dettaglio fatture emesse) al fine di poter testare la correttezza dei saldi di bilancio (procedure di validità).

3. Le fasi della pianificazione - Interim

- **b) Esame dei principi e delle politiche contabili della società**
 - Le principali caratteristiche dei **principi e delle politiche contabili** adottate dalla società devono essere comprese, descritte e riepilogate
 - È necessario enfatizzare in modo adeguato le **ragioni addotte** dalla società a sostegno della loro adozione
 - È necessario valutare l'adeguatezza e la compatibilità dei principi e delle politiche adottate dalla società alla specifica **realtà oggetto di verifica**
 - **Formalizzare adeguatamente** l'eventuale inadeguatezza dei principi e delle politiche adottate
 - Rilevare eventuali **cambiamenti** rispetto a quanto fatto/adottato nel corso dell'esercizio precedente, sia nel caso in cui i cambiamenti derivino da cambiamenti della normativa vigente sia nel caso in cui il cambiamento sia deciso autonomamente dalla società

3. Le fasi della pianificazione - Interim

- **c) Analytical review**
 - Ottenimento di un bilancio di verifica riportante i saldi all'ultima chiusura disponibile
 - Raffronto dei saldi con i corrispondenti saldi relativi a periodi precedenti
 - Raffronto dei saldi con il relativo budget
 - Analisi della situazione contabile in essere all'ultima chiusura disponibile
 - Verifica della congruità e trend dei saldi rispetto all'attività svolta, alla contrattualistica ottenuta, alla visione globale dei saldi di bilancio
 - Calcolo dei principali indici patrimoniali ed economici
 - Discussione, approfondimento e condivisione delle conclusioni raggiunte nel corso dello svolgimento dei precedenti step con il management della società
 - Verifica della coerenza di quanto emerso nel corso della discussione con il management con quanto emerge dalla situazione contabile

3. Le fasi della pianificazione - Interim

- **d) Esame delle modalità e tempi di chiusura e delle procedure di riconciliazione dei saldi finali**
 - Rilevazione del piano di chiusura dei saldi di bilancio per area (calendario chiusura) in modo da agevolare l'attività di pianificazione dell'audit
 - Rilevazione delle procedure poste in essere dalla società per giungere alla corretta determinazione e riconciliazione dei saldi di bilancio (procedure adottate per la determinazione di stime, accantonamenti, ecc ...)

3. Le fasi della pianificazione - Interim

■ e) Analisi dei conti non a rischio

Nel processo di revisione può essere riscontrata l'esistenza di conti non a rischio in quanto:

- a) non significativi
- b) si fa completo affidamento sui controlli esistenti (automatizzati)
 - Identificazione dei saldi di bilancio per i quali l'alimentazione avviene nel rispetto di procedure, automatizzate piuttosto che manuali, in base alle quali il rischio d'errore è stimato come non materiale (ex: saldi di bilancio alimentati automaticamente da procedure informatizzate come ad esempio la contabilizzazione dei ricavi di vendita in occasione della predisposizione ed emissione della fattura)
 - Confronto di tali saldi con i corrispondenti saldi degli esercizi precedenti al fine di identificare eventuali anomalie
 - Verifica della congruità dei saldi all'interno del contesto oggetto di analisi
 - Approfondimento delle eventuali anomalie rilevate con il management della società se ritenute rilevanti.

3. Le fasi della pianificazione - Interim

- **f) Analisi delle passività potenziali e dei contenziosi legali**
 - Sulla base delle informazioni raccolte nel corso della fase di "Preparation" e nel corso della fase di "Interim", anche mediante confronto con il management aziendale, analizzare gli eventi dai quali potrebbero derivare **eventuali passività**
 - Segnalare tali eventualità in modo tale da agevolare la verifica degli **stanziamenti** in sede di svolgimento del final
 - Eseguire un **follow-up** sullo stato d'avanzamento dei contenziosi in corso e rilevare eventuali contenziosi che potrebbero essersi aperti successivamente al nostro ultimo intervento
 - Effettuare la **circularizzazione dei legali**

3. Le fasi della pianificazione - Interim

■ **g) Aggiornamento del Permanent File**

Raccogliere tutta la documentazione prevista fra cui a titolo esemplificativo:

- Aggiornare la documentazione necessaria a consentire la valutazione e comprensione sia del cliente che del business
- Aggiornare la documentazione necessaria a consentire la valutazione e comprensione della struttura adottata dal cliente
- Rilevare ed aggiornare le informazioni rilevanti sugli specifici cicli nonché i relativi aspetti legali/contabili ad essi correlati
- Rilevare le informazioni generali relative al mandato ottenuto
- Contrattualistica
- Dichiarazioni dei redditi
- Comunicazioni di rilievo
- Sviluppo di contenziosi civili, penali, fiscali, ecc ...
- Contrattualistica e accordi con parti correlate, intercompany, ecc ...

***COMPrensione DELL'IMPRESA E DEL
SUO CONTESTO***

E

***VALUTAZIONE DEL SISTEMA
DI CONTROLLO INTERNO***

1. Elenco degli ISA Italia di riferimento

- **ISA Italia 315:** L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera.
- **ISA italia 265:** Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance.

2. **Principali procedure previste dagli ISA Italia**

- Il **§.3 dell'ISA Italia 315** stabilisce che il revisore debba identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera incluso il suo controllo interno.
- Questo *risk assessment* sarà alla base per definire e metter in atto le risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi.
- Al **§.4 dell'ISA Italia 315** il **CONTROLLO INTERNO** è definito come il processo messo in atto e mantenuto dai responsabili della *governance* al fine di fornire una **ragionevole sicurezza** del raggiungimento degli **obiettivi** aziendali con riguardo all'**attendibilità** dell'informativa finanziaria, alla sua efficacia, efficienza e **compliance** con leggi e regolamenti.

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO:

La comprensione dell'impresa include i seguenti aspetti:

- a) settore di attività con eventuale normativa propria e altri fattori esterni, incluse eventuali norme specifiche sull'informativa finanziaria;
- b) natura dell'impresa, che include:
 - attività operativa;
 - assetto proprietario e struttura di governance;
 - tipo di investimenti attuali e pianificati;
 - struttura organizzativa e copertura finanziaria, al fine di poter capire quali operazioni, saldi e informazioni siano presenti nel bilancio;
- c) principi contabili e politiche di bilancio adottate;
- d) obiettivi e strategie di business e relativi rischi che possono tradursi in rischi di errori nel bilancio;
- e) sistema di controllo di gestione.

La comprensione dell'impresa è un processo articolato che si basa su fonti interne ed esterne. Essa è acquisita mediante:

- a) indagini presso la Direzione e gli organi di corporate governance;
- b) procedure di analisi comparativa;
- c) osservazioni e ispezioni.

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO:

Il rischio intrinseco può essere definito come l'attitudine di una classe di operazioni, di un saldo contabile o di un'informativa a presentare errori indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno. Ciò può derivare da numerose condizioni:

- oggettiva difficoltà nel determinare una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa, per esempio a causa della complessità di calcolo o della necessità di ricorrere a stime e congetture;
- suscettibilità al furto di determinati beni aziendali (notoriamente il denaro è suscettibile al furto a prescindere da qualsiasi controllo l'impresa possa aver posto in essere);
- opportunità/motivazione della Direzione ad alterare la quantificazione del valore di una classe di operazioni.

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO:**

Il rischio intrinseco può essere articolato in due componenti principali:

- il rischio derivante dall'attività svolta (c.d. business risk);
- il rischio derivante da frodi (c.d. fraud risk).

Sebbene il termine frode rappresenti, dal punto di vista giuridico, un concetto più ampio, ai fini dei principi internazionali di revisione, il revisore si occupa di **quelle frodi che determinano la presenza di errori significativi in bilancio**. Per il revisore, pertanto, sono rilevanti due tipologie di errori intenzionali (o frodi): **la falsa informativa finanziaria** e **l'appropriazione illecita** di beni ed attività dell'impresa.

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- ESEMPIO DI QUESTIONARIO PER LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA:**

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

ASPETTI DA CONSIDERARE OVE PERTINENTI	COMMENTI E IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI	VOCI DI BILANCIO E ASSERTIONI COINVOLTE
Informazioni sulla società <ul style="list-style-type: none">● Ragione Sociale● Indirizzo● P. IVA● Gruppo di appartenenza● Imprese controllate o collegate● Settore di appartenenza		

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- **ESEMPIO DI QUESTIONARIO PER LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA:**

<p>Settore di attività</p> <ul style="list-style-type: none">• Mercato di riferimento, concorrenza, capacità produttiva, prezzi• Operatività in aree economicamente instabili (es. svalutazioni monetarie, alta inflazione, ecc.)• Operatività in mercati volatili• Attività ciclica o stagionale• Contenuto tecnologico dei prodotti dell'impresa• Approvvigionamento energetico e costi• Cambiamenti nel settore di attività in cui opera l'impresa• Sviluppo o offerta di nuovi prodotti o servizi, o ingresso in nuove linee di attività• Eventuale espansione in nuove località• Altre condizioni od eventi legati al business della società che possono indicare la presenza di errori significativi		
--	--	--

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- **ESEMPIO DI QUESTIONARIO PER LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA:**

Regolamentazione e altri fattori esterni <ul style="list-style-type: none">• Elevato grado di complessità del quadro regolamentare• Quadro normativo e regolamentare di riferimento (comprese leggi e regolamenti che influenzano in modo significativo le attività operative, incluse le attività di vigilanza)• Imposte (dirette e indirette)• Politiche governative (tariffe, incentivi, etc.)• Norme ambientali• Situazione economica generale, eventuali problemi di continuità aziendale• Tassi di interesse• Inflazione		
--	--	--

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- **ESEMPIO DI QUESTIONARIO PER LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA:**

<p>Attività operativa</p> <ul style="list-style-type: none">• Natura delle fonti di ricavo, prodotti o servizi, mercati di sbocco (incluso l'utilizzo di e-commerce)• Gestione delle attività operative (per esempio: fasi e metodi di produzione o attività esposte a rischi ambientali)• Alleanze, joint venture e attività in outsourcing• Dispersione geografica e segmentazione settoriale• Clienti chiave, eventuale perdita di clienti significativi• Fornitori chiave, eventuali cambiamenti• Gestione delle Risorse Umane• Ricerca e Sviluppo		
--	--	--

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- **ESEMPIO DI QUESTIONARIO PER LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA:**

Partecipazioni e investimenti <ul style="list-style-type: none">• Acquisizioni o disinvestimenti recenti o pianificati• Investimenti e smobilizzo di titoli e finanziamenti• Investimenti di capitali		
Finanziamenti e attività finanziarie <ul style="list-style-type: none">• Struttura del debito, inclusi debiti fuori bilancio, leasing• Limitazioni alla disponibilità di capitale e di credito• Operazioni significative con parti correlate• Utilizzo di strumenti finanziari derivati		

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- **ESEMPIO DI QUESTIONARIO PER LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA:**

<p>Informativa finanziaria</p> <ul style="list-style-type: none">• Principi contabili e specifiche prassi di settore, eventuale applicazione di nuovi principi• Modalità di rilevazione dei ricavi• Attività, passività e operazioni in valuta estera• Operazioni inusuali o complesse, con particolare riferimento a operazioni con parti correlate e a operazioni di importo significativo che comportano la registrazione di ricavi a fine esercizio• Eventi o operazioni che comportano una significativa incertezza di misurazione, incluse le stime contabili• Controversie in corso e passività potenziali significative e/o inusuali	<p>Esempio di rischio: cambio</p>	
--	-----------------------------------	--

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- **ESEMPIO DI QUESTIONARIO PER LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA:**

<p>Obiettivi, strategie e relativi rischi connessi all'attività</p> <ul style="list-style-type: none">• Cambiamenti nell'impresa quali operazioni di finanza straordinaria, ristrutturazioni o altri eventi inusuali• Nuovi obblighi in materia contabile• Disposizioni regolamentari• Requisiti per accedere ai finanziamenti (presenti e futuri)• Utilizzo dell'Information Technology, eventuali cambiamenti dell'ambiente IT• Installazione di nuovi significativi sistemi IT rilevanti per l'informativa finanziaria• Effetti derivanti dall'adozione di una strategia specifica	<p>Esempio di rischio: sostenibilità Esempio di rischio: corretta valutazione della domanda</p> <p>Esempio di rischio: esposizione a rischi legali Esempio di rischio: perdere finanziamenti per mancanza di requisiti</p>	<p>Fondi rischi</p>
--	--	---------------------

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- **ESEMPIO DI QUESTIONARIO PER LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA:**

<p>Misurazione ed esame della performance economica e finanziaria</p> <ul style="list-style-type: none">• Indicatori chiave di performance• Indici, tendenze e statistiche operative• Analisi della performance da un periodo all'altro• Budget, previsioni, analisi delle variazioni, informazioni settoriali• Analisi delle performance dei dipendenti, politiche retributive e di incentivazione• Raffronti tra le performance dell'impresa e quelle dei concorrenti		
---	--	--

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- **ESEMPIO DI QUESTIONARIO PER LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA:**

Conclusioni

In conclusione l'analisi svolta ha evidenziato i seguenti rischi di errori:

Preparato da: _____

Data: _____

Rivisto da: _____

Data: _____

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- ESEMPIO DI QUESTIONARIO FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE:

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE

ESEMPI DI ASPETTI DA CONSIDERARE	COMMENTI E IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI	VOCI DI BILANCIO E ASSERTZIONI COINVOLTE
<p>INCENTIVI/PRESSIONI La stabilità finanziaria o la redditività sono minacciate da condizioni economiche, di settore o da condizioni operative dell'impresa quali:</p> <ul style="list-style-type: none">• Forte concorrenza e riduzione dei margini• Vulnerabilità ai cambiamenti connessi alla tecnologia, ai prodotti, ai tassi d'interesse• Significativa riduzione della domanda per il settore o l'impresa• Margini operativi negativi• Flussi di cassa negativi• Rapida crescita o redditività inusuale per il settore• Introduzione di nuove regole contabili o regolamenti		

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- **ESEMPIO DI QUESTIONARIO FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE:**

ESEMPI DI ASPETTI DA CONSIDERARE	COMMENTI E IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI	VOCI DI BILANCIO E ASSERTZIONI COINVOLTE
<p>Sono esercitate eccessive pressioni sulla Direzione per soddisfare le richieste o le aspettative di terzi, a causa di:</p> <ul style="list-style-type: none">• Attese sulla redditività da parte di terzi (ad esempio analisti, creditori importanti, ecc.) o aspettative create dalla stessa Direzione, ad esempio, attraverso comunicati stampa o messaggi eccessivamente ottimistici• Necessità di trovare nuovi finanziamenti per mantenere la competitività• Vincoli imposti da contratti di finanziamento• Effetti negativi derivanti dalla presentazione di risultati modesti su operazioni rilevanti in corso		

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- **ESEMPIO DI QUESTIONARIO FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE:**

Le informazioni disponibili indicano che la situazione finanziaria personale della Direzione è minacciata dal risultato economico dell'impresa in quanto:

- Sussiste un loro significativo interesse economico nella società
- Una parte considerevole dei loro compensi è legata ai risultati
- Esistono garanzie personali sui debiti

Si riscontra una eccessiva pressione interna sulla Direzione o sul personale con funzioni operative per il raggiungimento di obiettivi relativi a:

- Vendite
- Redditività

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- **ESEMPIO DI QUESTIONARIO FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE:**

Obbligazioni pecuniarie personali possono creare pressioni sulla Direzione o sui dipendenti che hanno accesso alla gestione delle disponibilità finanziarie e ad altre attività suscettibili di furto, spingendoli a commettere un'appropriazione illecita.

Una situazione conflittuale tra l'impresa ed i dipendenti che hanno accesso alle disponibilità finanziarie o ad altre attività suscettibili di furto, può motivare gli stessi ad appropriarsi illecitamente di questi beni ed attività. Esempi di situazioni conflittuali potrebbero crearsi a seguito di:

- Piani di riduzione del personale.
- Modifiche del sistema retributivo.
- Promozioni e riconoscimenti non in linea con le aspettative.

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- **ESEMPIO DI QUESTIONARIO FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE:**

ESEMPI DI ASPETTI DA CONSIDERARE	COMMENTI E IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI	VOCI DI BILANCIO E ASSEERZIONI COINVOLTE
<p style="text-align: center;">OCCASIONI</p> <p>La natura del settore o dell'operatività dell'impresa offre occasioni per realizzare una falsa informativa finanziaria, che possono derivare da:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Significative operazioni con parti correlate • Posizione economico-finanziaria forte e dominante su clienti e fornitori che può dar luogo a operazioni non appropriate o a condizioni non di mercato • Attività, passività, costi e ricavi basati su stime significative • Operazioni significative e/o inusuali soprattutto a ridosso della chiusura dell'esercizio • Operazioni significative con paesi esteri nell'ambito di ordinamenti giuridici in cui esistono contesti economici e culturali diversi • Esistenza di significativi conti bancari in paradisi fiscali per i quali non sembra sussistere una motivazione economica 		

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- ESEMPIO DI QUESTIONARIO FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE:

Il monitoraggio della Direzione è inefficace a causa di:

- Ruolo dominante sulla Direzione da parte di un singolo individuo o un piccolo gruppo in assenza di controlli che compensino tale situazione (non si considera qui il caso dell'impresa diretta dal proprietario)
- Inefficace supervisione da parte degli organi di governance sul processo di predisposizione dell'informativa di bilancio

Le componenti del controllo interno sono carenti a causa di:

- Inadeguato monitoraggio dei controlli
- Alti tassi di rotazione del personale o utilizzo di personale con competenze non adeguate nella contabilità, revisione interna o nei servizi informativi
- Utilizzo di sistemi contabili e informativi inefficaci

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- ESEMPIO DI QUESTIONARIO FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE:

<p>Talune caratteristiche o circostanze possono aumentare la possibilità di appropriazione illecita dei beni e delle attività. Ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none">• Rilevanti disponibilità liquide• Prodotti di magazzino di piccole dimensioni ed elevato valore		
<ul style="list-style-type: none">• Beni facilmente convertibili, (esempio titoli al portatore, gioielli, etc)• Immobilizzazioni di ridotte dimensioni e commerciabili		

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- **ESEMPIO DI QUESTIONARIO FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE:**

L'inadeguatezza del controllo interno sui beni e sulle attività può aumentare la possibilità di appropriazione illecita dei medesimi. Ad esempio:

- Inadeguata separazione delle funzioni
- Inadeguata supervisione delle spese dei vertici della Direzione, come viaggi e rimborsi a piè di lista
- Inadeguata supervisione da parte della Direzione sulle persone responsabili dei beni
- Inadeguata selezione delle persone che hanno accesso a beni e attività
- Inadeguata tenuta delle registrazioni contabili relative alle attività ed ai beni aziendali
- Inadeguato sistema di autorizzazione agli acquisti
- Inadeguata tutela fisica dei beni (quali cassa, titoli, magazzino, ecc.)
- Mancata riconciliazione tra beni e risultanze contabili

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- ESEMPIO DI QUESTIONARIO FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE:

- | | | |
|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Inadeguata documentazione a supporto di operazioni quali, ad esempio, le note di credito per merci rese• Inadeguata comprensione da parte della Direzione del sistema informativo che potrebbe consentire l'abuso da parte degli addetti• Inadeguati controlli sugli accessi alle scritture generate automaticamente dal sistema | | |
|--|--|--|

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- ESEMPIO DI QUESTIONARIO FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE:

INCLINAZIONI/GIUSTIFICAZIONI		
<ul style="list-style-type: none">• Inefficace comunicazione e verifica del rispetto dei valori etici• Eccessiva intromissione di membri di Direzione non appartenenti al settore amministrativo nella scelta di principi contabili• Conoscenza di precedenti violazioni di leggi e frodi in generale• Eccessivo interessamento della Direzione alla quotazione delle azioni societarie• Abitudine della Direzione nell'impegnarsi con terzi (analisti, creditori, ecc.) a		

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- ESEMPIO DI QUESTIONARIO FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE:

<p>raggiungere risultati aggressivi o non realistici</p> <ul style="list-style-type: none">• Mancato intervento della Direzione per porre fine a carenze significative del controllo interno• Interesse della Direzione all'uso di manovre per minimizzare gli utili ai fini fiscali• Confusione, da parte del proprietario-amministratore, tra operazioni aziendali e personali• Liti tra Soci in imprese ad azionariato ristretto• Ripetuti tentativi della Direzione di giustificare contabilizzazioni inappropriate• Rapporti tesi con il revisore, come indicato dalle seguenti circostanze:<ul style="list-style-type: none">- Frequenti contrasti su aspetti contabili;- Scadenze irrealistiche per il completamento della revisione;- Restrizioni imposte al revisore che limitano la possibilità di contattare persone nell'ambito dell'impresa o accedere ad informazioni;- Tentativi di influenzare la scelta delle procedure di revisione.		
--	--	--

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- ESEMPIO DI QUESTIONARIO FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE:

- | | | |
|---|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Disinteresse per il monitoraggio dei rischi connessi ad appropriazioni illecite di beni ed attività aziendali• Disinteresse per la sistemazione delle debolezze del Controllo Interno• Comportamenti che manifestano insoddisfazione da parte dei dipendenti• Cambiamenti degli stili di vita dei dipendenti• Tolleranza di piccoli furti | | |
|---|--|--|

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- ESEMPIO DI QUESTIONARIO FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE:

Conclusioni

In conclusione l'analisi svolta ha evidenziato i seguenti rischi:

Preparato da: _____

Data: _____

Rivisto da: _____

Data: _____

3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- RIEPILOGO DELLE ANALISI EFFETTUATE E VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO COMPLESSIVO (PER OGNI VOCE DI BILANCIO):

Colonna	Spiegazioni
Significatività della voce o asserzione e relativo importo	Indicare rischio Alto o Basso in base alla significatività della voce rispetto a parametri rilevanti del bilancio quali il risultato di esercizio o patrimonio netto.
Complessità intrinseca della voce	Indicare rischio Alto o Basso in base alla complessità dei calcoli coinvolti o delle stime necessarie per la determinazione della voce
Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Indicare rischio Alto o Basso in base a quanto emerso dal questionario sulla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera (Allegato 12.1)
Rischio di frode	Indicare rischio Alto o Basso in base a quanto emerso dal questionario sui fattori di rischio di errori derivanti da falsa informativa finanziaria e da appropriazioni illecite (Allegato 12.2)
Altri rischi derivanti dalla conoscenza del cliente	Indicare rischio Alto o Basso in base ad eventuali altri rischi di cui il revisore è venuto a conoscenza. Ad esempio dallo scambio di informazioni con il precedente revisore, da informazioni di dominio pubblico, o da procedure di analisi comparativa.
Rischio intrinseco della voce	Si tratta della colonna conclusiva dell'analisi del rischio intrinseco. Riportare: <ul style="list-style-type: none"> livello di rischio Basso se in nessuna delle altre colonne era stato evidenziato un rischio Alto; livello di rischio A (Alto) se in almeno una delle colonne precedenti era stato evidenziato un rischio A (Alto)

3. Le componenti del sistema di controllo interno

VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO:

- Il revisore dovrà pertanto acquisire una comprensione degli aspetti di **controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile**.
- La maggior parte dei controlli sono relativi all'**informativa finanziaria**, ma NON tutti i controlli sono rilevanti ai fini della revisione.
- Nell'acquisire la comprensione dei controlli rilevanti (c.d. *Key controls*) il revisore dovrà **valutare la configurazione** di tali controlli e se siano stati **messi in atto**.
- Le **COMPONENTI** del sistema di controllo interno sono:



3. Le componenti del sistema di controllo interno

L'Ambiente di controllo interno: va compreso dal revisore. In particolare deve valutare se:

- La direzione, supervisionata dai responsabili della governance abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà e a comportamenti eticamente corretti
- Se i punti di forza dell'ambiente di controllo forniscono una buona base per le altre componenti del sistema di controllo interno

Il processo adottato dall'impresa per la **valutazione del rischio: ovvero il revisore dovrà comprendere se l'impresa dispone di un processo per:**

- identificare i rischi connessi all'attività rilevanti per gli obblighi di informativa finanziaria
- Stimare la significatività dei rischi
- Valutare la probabilità che si verifichino
- Decidere le azioni per fronteggiarli

3. Le componenti del sistema di controllo interno

- **Monitoraggio dei controlli**
 - Il revisore deve acquisire **una comprensione** delle principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno sulla redazione dell'informativa finanziaria e;
 - deve comprendere in che modo l'impresa intraprende **azioni correttive** riguardo alle carenze dei propri controlli;
 - Se l'impresa si avvale di una **funzione di controllo interno**, il revisore dovrà acquisire una comprensione di:
 - Natura delle responsabilità e inserimento nella struttura organizzativa dell'impresa della funzione di controllo interno;
 - Attività svolte o che dovranno essere svolte dalla funzione di revisione interna

5. Documentazione dell'attività svolta

Il revisore dovrà includere nelle carte di lavoro:

- Un **memorandum con la discussione tra i membri del team di revisione** circa la possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi e circa la corretta applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria;
- Una **check-list** degli elementi chiave della **comprensione dell'impresa e del contesto** in cui opera e di ciascuna delle componenti del **controllo interno** rilevanti ai fini della revisione e le procedure di valutazione del rischio svolte, facendo riferimento (*cross references*) alle fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione,;
- i **rischi di errori significativi** identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni;
- i **rischi identificati e i relativi controlli** dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione.

I risultati del processo di comprensione, valutazione e successiva validazione dei controlli rilevanti **contribuisce alla definizione della strategia generale di revisione**. Una maggiore o minore affidabilità del sistema di controllo interno comporta, rispettivamente, una minore o maggiore probabilità che i rischi significativi possano determinare errori significativi in bilancio.

5. Documentazione dell'attività svolta

- Esempio Check list comprensione sistema di controllo interno da Linee guida CNDCEC

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

COMPRESIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Descrizione	SÌ	NO	Non applicabile	Commenti
Ambiente di controllo <ul style="list-style-type: none">• E' stato definito un codice di condotta che disciplini le modalità operative di conduzione del business, i conflitti di interesse, i comportamenti attesi in applicazione di criteri etici• Le politiche e le procedure correlate, inclusive di azioni correttive e meccanismi sanzionatori da attivare in caso di violazione delle norme in esse contenute, sono complete, approvate e comprese da tutto il personale• Il management corrobora le indicazioni fornite in merito a comportamenti etici attraverso l'esempio• Viene adeguatamente considerato il coinvolgimento del top management, la sua indipendenza rispetto a funzioni operative, la sua professionalità, l'attività di supervisione esercitata, l'appropriatezza delle sue azioni• Sono definiti un Consiglio di amministrazione e, ove applicabili, comitati di Direzione con ruoli e responsabilità chiaramente identificati• Lo stile di Direzione adottato dal management è coerente con la dimensione e la complessità dell'impresa				

5. Documentazione dell'attività svolta

Descrizione	Sì	NO	Non applicabile	Commenti
<ul style="list-style-type: none"> • La struttura organizzativa è coerente con la dimensione e la complessità dell'impresa e definita in modo chiaro al fine del raggiungimento degli obiettivi aziendali • Esiste un organigramma ufficiale ed aggiornato ad ogni cambiamento • Sono redatte e sistematicamente aggiornate le descrizioni delle funzioni e delle responsabilità per i diversi livelli gerarchici • È previsto un processo di assegnazione di responsabilità, deleghe, segregazione dei compiti coerenti con gli obiettivi aziendali e i requisiti normativi e regolamentari • Le politiche del personale (politiche retributive, sistema motivazionale, selezione, valutazione, formazione, sviluppo ecc.) vengono definite dalla Direzione • Le performance del personale vengono riviste su base annua o altra base regolare 				
<p><u>Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Il management svolge un'attività di valutazione del rischio di errori significativi su base periodica o, comunque, tempestiva, identificando i rischi maggiormente significativi • È definita una procedura che consenta di valutare i rischi identificati • È definito un criterio di stima della probabilità di manifestazione dei fattori di rischio • È stata definita una procedura che consenta di decidere quali siano le azioni da intraprendere per fronteggiare i rischi identificati e valutati • Il processo di valutazione dei rischi e di determinazione delle azioni da porre in essere per fronteggiarli è coerente con natura, dimensione e complessità dell'impresa 				

5. Documentazione dell'attività svolta

<p><u>Il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sono in essere processi di raccolta delle informazioni chiave idonee al perseguimento degli obiettivi di reportistica definite dall'impresa e funzionali alla predisposizione del bilancio • Il Consiglio di amministrazione riceve informazioni sufficienti e tempestive a fini di monitoraggio degli obiettivi del management e delle strategie aziendali • Il management opera in modo da assicurare che sia implementata un'adeguata infrastruttura tecnologica che consenta di generare e gestire flussi informativi integri e sicuri, in maniera tempestiva • Le informazioni di carattere finanziario sono 				
<ul style="list-style-type: none"> • comunicate in maniera chiara all'interno dell'impresa • È definito un meccanismo di comunicazione di ruoli e responsabilità all'interno dell'impresa • Sono definite, se applicabili, procedure di gestione delle comunicazioni esterne • L'impresa dispone di un manuale contabile tenuto costantemente aggiornato (sia per la contabilità generale che per la contabilità analitica) • Vengono predisposte situazioni di bilancio interno infrannuali complete e tali situazioni sono coerenti con il bilancio annuale • I risultati economici lordi sono analizzati (per linea di attività, prodotto ecc.) • Il processo di pianificazione è formalizzato e le procedure di pianificazione coprono tutti gli aspetti rilevanti dell'attività aziendale (aspetto operativo, finanziario, degli investimenti) • Il controllo di gestione viene realizzato attraverso lo strumento del budget (controllo budgetario: analisi e controllo degli scostamenti tra dati di budget e dati consuntivi e tempestiva adozione dei necessari provvedimenti correttivi) • Il sistema dei budget annuali costituisce la fase analitica riferita al primo anno del piano a lungo termine • Il sistema dei budget annuale comprende un budget economico, un piano finanziario ed un budget degli investimenti ed è ripartito per periodi infrannuali • L'impresa dispone di una procedura formale intesa a garantire l'osservanza di tutte le formalità richieste dalla legge civile e fiscale (deposito bilanci, vidimazioni, libri e scritture obbligatorie ecc.) • L'impresa dispone di un apposito servizio legale e fiscale, ovvero, in caso contrario, le dimensioni e le specifiche problematiche d'impresa ne giustificerebbero l'introduzione 				

5. Documentazione dell'attività svolta

<p>Le attività di controllo CICLO ACQUISTI - PAGAMENTI</p> <ul style="list-style-type: none">• Tutti gli acquisti sono propriamente autorizzati ed effettuati alle condizioni più convenienti• Sono accettati solo beni e servizi ordinati• Sono tenute evidenze degli ordini di acquisto inevasi• Il ricevimento di merci e servizi viene adeguatamente controllato• I resi ed i reclami nei confronti di fornitori vengono controllati• Le fatture passive sono adeguatamente controllate e approvate• Tutte le transazioni di acquisto effettuate sono registrate in modo accurato e tempestivo				
<ul style="list-style-type: none">• Gli acquisti sono registrati nel periodo di competenza• I pagamenti a fornitori sono propriamente autorizzati e contabilizzati in maniera completa ed accurata• Sono effettuati pagamenti solo a fronte di acquisti autorizzati e registrati in modo completo ed accurato				

5. Documentazione dell'attività svolta

Descrizione	Sì	NO	Non applicabile	Commenti
<p>CICLO IMMOBILIZZAZIONI TECNICHE</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gli incrementi e le eliminazioni delle immobilizzazioni tecniche sono propriamente autorizzati e controllati • Tutte le operazioni relative ai cespiti sono registrate in modo accurato • L'esistenza e lo stato fisico ed operativo delle immobilizzazioni tecniche sono periodicamente verificati <p>CICLO RETRIBUZIONI</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gli esborsi per retribuzioni sono fatti solo a dipendenti della società, in coerenza con le retribuzioni autorizzate accuratamente calcolate • Le retribuzioni sono correttamente contabilizzate • Le retribuzioni sono registrate nel periodo di competenza • Le disposizioni di legge e dei contratti di lavoro sono osservati <p>CICLO MAGAZZINO</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le giacenze di magazzino sono soggette ad un adeguato controllo contabile • Tutti i movimenti di magazzino sono registrati in modo accurato e tempestivo • I lavori in corso sono tenuti sotto controllo contabile • Le procedure per l'inventario fisico delle giacenze di magazzino sono adeguate • Le giacenze di magazzino obsolete, a lento rigiro o detenute in eccesso rispetto ai fabbisogni sono identificate • I costi unitari delle giacenze di magazzino sono correttamente determinati • Le rimanenze di magazzino sono valutate correttamente 				

5. Documentazione dell'attività svolta

Descrizione	Sì	NO	Non applicabile	Commenti
CICLO VENDITE INCASSI <ul style="list-style-type: none"> • Tutte le vendite e tutti i resi sono propriamente autorizzati • Sono tenute evidenze degli ordini di vendita inevasi • Vengono emesse fatture a clienti per tutte le merci spedite ed i servizi resi • Le operazioni di vendita sono registrate in modo accurato e tempestivo • Le vendite in valuta sono registrate correttamente • Le vendite sono registrate nel periodo di competenza • Le vendite per contanti sono adeguatamente controllate • Gli incassi sono registrati in modo completo ed accurato 				
<ul style="list-style-type: none"> • I resi ed i reclami da parte di clienti vengono controllati • Le fatture di vendita e le note di credito a clienti sono controllati ed approvati • Tutti gli incassi da clienti sono registrati in maniera completa ed accurata • I crediti dubbi sono identificati e correttamente valutati in bilancio • I crediti verso clienti costituiscono oggetto di controllo periodico e sistematico • I crediti dubbi e scaduti sono monitorati e valutati correttamente CICLO FINANZIARIO <ul style="list-style-type: none"> • I saldi contabili nei confronti delle banche sono regolarmente controllati con gli estratti conto bancari e sono redatte le relative riconciliazioni bancarie • Le altre voci di bilancio o di conti d'ordine che hanno attinenza con i conti bancari sono propriamente classificate e controllate • Il reintegro della cassa su base fissa è fatto solo a fronte di operazioni documentate e approvate • Gli investimenti in titoli sono adeguatamente salvaguardati e controllati 				

5. Documentazione dell'attività svolta

Descrizione	Sì	NO	Non applicabile	Commenti
Monitoraggio <ul style="list-style-type: none">• Il management definisce un processo continuativo volto al monitoraggio del sistema di controllo interno e di reportistica, identificando tempestivamente eventuali carenze• Il management controlla che non ci siano registrazioni in contabilità non supportate da adeguata autorizzazione o effettuate da persone a cui tale compito non era stato affidato				

Conclusioni

Sulla base delle considerazioni, delle valutazioni e degli elementi illustrati in precedenza, si ritiene che il sistema di controllo interno che ci è stato descritto sia adeguato (*oppure: "non sia adeguato"*) rispetto alla natura dell'attività e della dimensione della società.

In particolare riteniamo di poter fare affidamento sui seguenti controlli chiave dopo averne verificato la relativa operatività:

- _____
- _____

5. Comunicazioni delle carenze ai responsabili della governance

In base all'**ISA Italia 265 (§.7-11)** Il revisore, qualora abbia identificato una o più carenze che singolarmente o in combinazione, costituiscono **carenze significative (*)**, dovrà **comunicare tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di governance le carenze significative identificate.**

La comunicazione scritta dovrà contenere:

- Una descrizione delle carenze e loro potenziali effetti;
- Sufficienti informazioni a capire il contesto della comunicazione come il fatto che la carenza è stata riscontrata nell'ambito del processo di revisione per esprimere un giudizio sul bilancio e non sull'efficacia del controllo interno.

(*) la significatività dipende dall'errore identificato e soprattutto dalla probabilità che l'errore si verifichi in futuro. (**ISA Italia §.A5 – A11**)