ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI
PER I REVISORI LEGALI

CARATTERISTICHE E DEFINIZIONI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Relatore FIORANNA NEGRI

Milano, 18 ottobre 2017

INDICE

1. Definizione del Sistema di Controllo Interno.

2. Attori coinvolti: ruoli e responsabilità

3. Obiettivi ed elementi costitutivi del Sistema di Controllo Interno

5. Caratteristiche del Sistema di Controllo Interno e ISA

6. Comprensione e valutazione del Sistema di Controllo Interno

7. Limiti del Sistema di Controllo Interno

PREMESSA

La necessità di potenziare e di richiedere maggiori controlli all'interno delle società è emersa verso gli anni ottanta, a seguito di una serie di scandali finanziari determinati da irregolarità riguardanti: falso in bilancio, mancanza di informativa o informativa manipolata ai terzi, creazione di fondi illegali, corruzione, riciclaggio, etc..

***Treadway Commission* (1985)**

Report (1987)

- **STRUMENTI PREVENTIVI**
- **CONTROLLI INTERNI**

Committee of Sponsoring Organisations of the Tradway Commission (CoSO)

CoSO Report (1992)

MODELLO TEORICO

- **Metodologie**
- **Criteri di valutazione**
- **Strumenti operativi**

CoSO Report II (2004)

amplia la nozione di controllo interno e ricomprende anche la gestione del controllo dei rischi aziendali, il report così aggiornato si intitola «*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*»

Fonte: Quaderni giuridici n. 4 settembre 2013 Consob

NORMATIVA e REGOLE di RIFERIMENTO NAZIONALE

- **D.Lgs. N. 58 del 1998 («TUF») introduce l'espressione «Sistema di Controllo Interno» (art. 149, comma 1, p.to c, «Doveri del collegio sindacale»)**

- **Codice di Autodisciplina per le Società Quotate (Codice Preda) redatto dal Comitato per la *Corporate Governance* presso Borsa Italiana nel 1999 e successivi aggiornamenti**

- **D.Lgs. N. 231 del 2001 e successive integrazioni «Responsabilità amministrativa delle Società»**

- **D.Lgs. N. 262 del 2005 «Tutela del Risparmio»**

- **Principi di revisione internazionali (ISA Italia)**

- **Norme e Linee Guida emanate da CNDCEC e IFAC**

DEFINIZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO.

DEFINIZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Codice di Autodisciplina

Il Sistema di controllo interno e di gestione dei rischi è

«l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei principali rischi». (art.7.P.1).

Il SCI è l'insieme dei mezzi (persone, procedure e risorse) che hanno lo scopo di monitorare l'attività aziendale, sia preventivamente che a consuntivo per mitigare i rischi che possono ostacolare il raggiungimento degli obiettivi aziendali al fine di contribuire a

COSO REPORT II

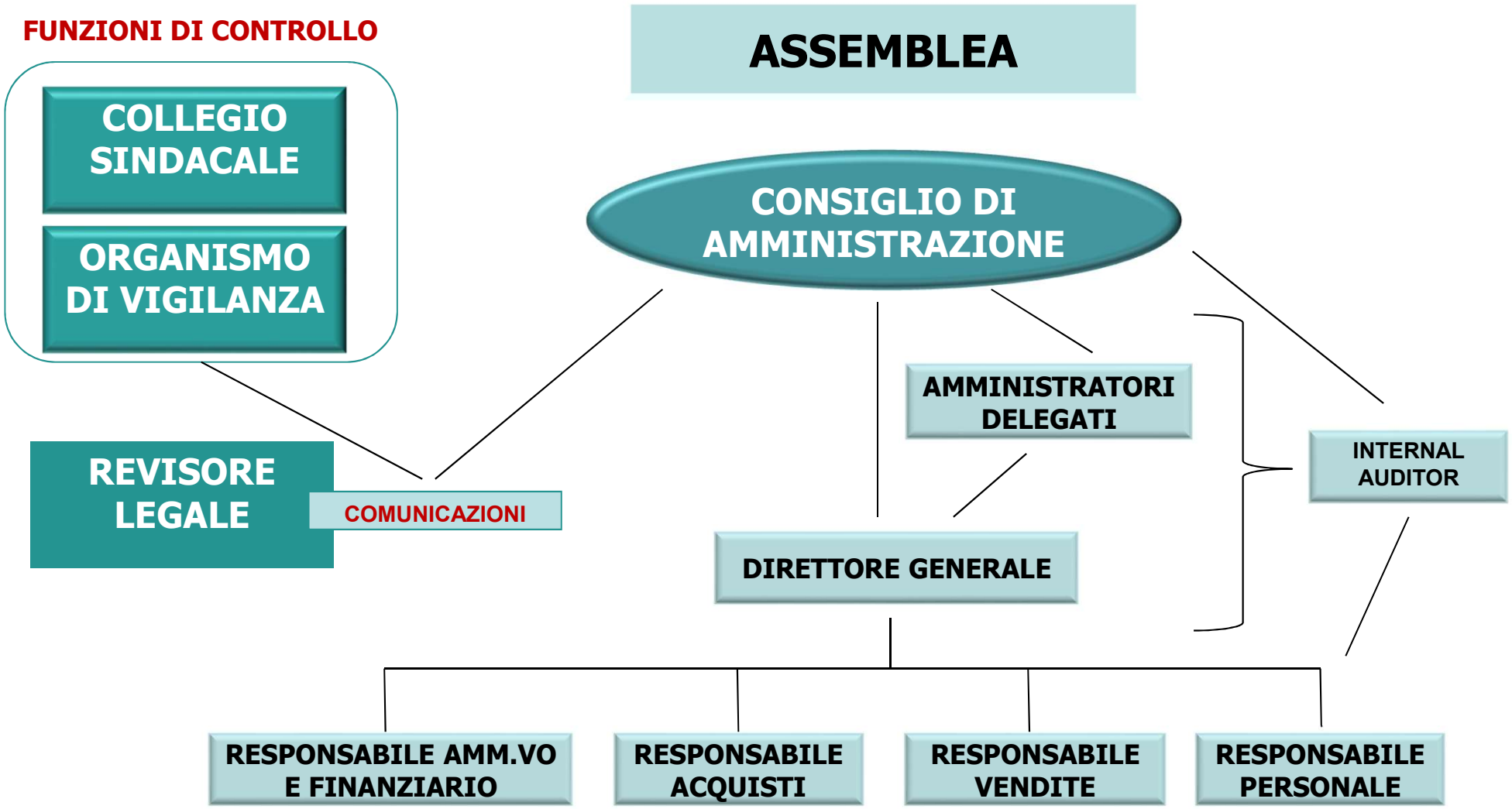
CONDURRE L'IMPRESA COERENTEMENTE CON GLI OBIETTIVI AZIENDALI FAVORENDO L'ASSUNZIONE DI DECISIONI CONSAPEVOLI

Il SCI concorre ad assicurare

- **La salvaguardia del patrimonio sociale**
- **L'efficacia e l'efficienza delle attività operative**
- **Affidabilità delle informazioni e del reporting economico, patrimoniale e finanziario**
- **La conformità a leggi e regolamenti, allo Statuto sociale e alle procedure interne**

ATTORI COINVOLTI:RUOLI E RESPONSABILITA'

ATTORI COINVOLTI: RUOLI E RESPONSABILITA'



ATTORI COINVOLTI: RUOLI E RESPONSABILITA'

Figura apicale nel SCI

CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE

- la gestione dell'impresa (art. 2380-bis, c.c.);
- l compito di valutare periodicamente adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile dell'impresa (art. 2381, c.c.);
- l'esame dei piani strategici industriali e finanziari predisposti dagli organi delegati (art. 2381, c.c.);

la valutazione dell'adeguatezza del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi rispetto alle caratteristiche dell'impresa e ai profili di rischio assunti, nonché la sua efficacia (art. 7 codice di autodisciplina).

VERTICE DEL SISTEMA DI VIGILANZA

COLLEGIO SINDACALE

- vigilanza sull'osservazione delle leggi e dello statuto
- controllo della conformita' delle scelte gestionali ai principi della prudenza e della corretta amministrazione
- vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto amministrativo e contabile e del sistema di controllo interno.

ORGANISMO DI VIGILANZA

- vigilanza sul funzionamento dei modelli organizzativi e sulla loro osservanza

OBIETTIVI ED ELEMENTI COSTITUTIVI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

OBIETTIVI ED ELEMENTI COSTITUTIVI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

GLI ELEMENTI COSTITUTIVI del SCI sono 5

- AMBIENTE DI CONTROLLO
- VALUTAZIONE DEI RISCHI
- ATTIVITA' DI CONTROLLO
- INFORMAZIONE E COMUNICAZIONE
- MONITORAGGIO

La responsabilità dei controlli attribuita ai soggetti coinvolti nel SCI è articolata su tre differenti livelli:

CONTROLLI DIRETTI
di linea o di primo livello; assicurano il corretto svolgimento delle operazioni aziendali

STRUTTURE OPERATIVE

CONTROLLI INDIRETTI di secondo livello; analizzano i flussi informativi che arrivano dai controlli diretti;
di terzo livello; assiste l'azienda per migliorare il SCI e di gestione dei rischi

MONITORAGGIO E GESTIONE DEI RISCHI

INTERNAL AUDITING

Il SCI consente di
INDIRIZZARE PROGRAMMARE DIRIGERE

la gestione aziendale

CONTROLLO DI GESTIONE

OBIETTIVI ED ELEMENTI COSTITUTIVI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

ELEMENTI COSTITUTI: COMPONENTI

AMBIENTE DI CONTROLLO

L'ambiente di controllo è determinato dalle persone che vi operano e quindi dalle loro qualità individuali e dai loro valori etici. È la base su cui poggia tutto il processo del controllo interno (assegnazione di responsabilità).

VALUTAZIONE DEI RISCHI

La gestione dei rischi è fondamentale per una efficace impostazione del SCI. Per gestione dei rischi si intende la loro preventiva identificazione al fine di individuare le misure di mitigazione necessarie a ridurre i rischi al livello residuo voluto e quindi operare in modo consapevole verso gli obiettivi dell'impresa.

ATTIVITA' DI CONTROLLO

L'attività di controllo è rappresentata dalle politiche/procedure aziendali che il management ha adottato al fine di mitigare i rischi che potrebbero ostacolare l'operatività dell'impresa.

INFORMAZIONE E COMUNICAZIONE

I flussi informativi devono essere tali da consentire un adeguato e completo scambio di informazioni necessarie a gestire e controllare l'attività dell'impresa.

MONITORAGGIO

Il monitoraggio del SCI è fondamentale per assicurarne l'efficacia e l'efficienza

OBIETTIVI ED ELEMENTI COSTITUTIVI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

OBIETTIVI

OPERATIONS	Obiettivi strategici e operativi che orientano l'impresa nella propria attività e ne determinano l'impiego delle risorse in maniera efficace ed efficiente
FINANCIAL	Obiettivi di reportistica che si riferiscono all'affidabilità dell'informativa finanziaria prodotta a qualsiasi livello
COMPLIANCE	Obiettivi di osservanza delle leggi e dei regolamenti, nonché delle politiche e delle procedure aziendali

CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E ISA

CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E ISA

L'analisi e al valutazione del sistema di controllo interno è specificatamente trattato dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.315 «L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera», incluso il suo controllo interno.

«Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile. Sebbene la maggior parte dei controlli rilevanti ai fini della revisione sono relativi all'informativa finanziaria, non tutti i controlli ad essa relativi sono rilevanti ai fini della revisione contabile. La rilevanza di un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, è oggetto di giudizio professionale da parte del revisore.»

Il principio ribadisce che le componenti del SCI sono:

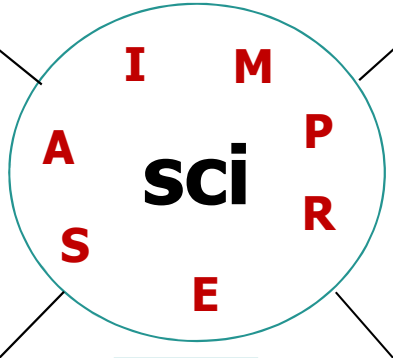
AMBIENTE DI CONTROLLO

- FILOSOFIA E STILE OPERATIVO DEL MANAGEMENT
- STRUTTURA ORGANIZZATIVA
- ATTRIBUZIONE DI POTERI
- DIRETTIVE E PROCEDURE PER LE RISORSE UMANE

VALUTAZIONE DEL RISCHIO

- RISCHI CONNESSI ALL'INFORMATIVA FINANZIARIA
- SIGNIFICATIVITA'
- PROBABILITA' DI ACCADIMENTO E IMPATTO
- AZIONI DI SALVAGUARDIA DEL MANAGEMENT

INFORMAZIONE COMUNICAZIONE



ATTIVITA' DI CONTROLLO

- ATTIVITA' DI CONTROLLO RILEVANTI PER VALUTARE I RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI PER ASSERZIONI
- PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

MONITORAGGIO DEI CONTROLLI

- ATTIVITA' DI MONITORAGGIO DEL SCI SULL' INFORMATIVA FINANZIARIA CON RIFERIMENTO ALLE ATTIVITA' DI CONTROLLO RILEVANTI
- AZIONI CORRETTIVE ALLE CARENZE NEI PROPRI CONTROLLI

CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E ISA

INFORMAZIONE COMUNICAZIONE

sci

ACCESSIBILE
ACCURATA
AGGIORNATA
TEMPESTIVA
COMPLETA

Sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria inclusi

PROCESSI di GESTIONE CORRELATI

Sviluppare, acquistare, produrre, vendere e distribuire prodotti o servizi.

Garantire la conformità alle leggi e ai regolamenti

Registrare le informazioni incluse quelle relative all'informativa finanziaria

Sistema contabile

Scritture contabili ricorrenti e non ricorrenti, rettifiche, raccolta di informazioni utili per l'informativa finanziaria, rilevazione delle informazioni nel sistema contabile, etc.

COMUNICAZIONE

Comprensione dei ruoli e delle responsabilità individuali relativi al SCI sull'informativa finanziaria attraverso:

- **Manuali**
- **Comunicazioni interne**
- **Ordini di servizio**

CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E ISA

ATTIVITA' DI CONTROLLO

DIRETTIVE E PROCEDURE EMANATE DALLA DIREZIONE PER GARANTIRE L'ESECUZIONE DELLE INDICAZIONI DATE

AUTORIZZAZIONI
ESAME DELLE PERFORMANCE → **Budget**, **Proiezioni**, **Risultati periodi precedenti**, **Risultati dei concorrenti**
ELABORAZIONI INFORMATICHE
CONTROLLI FISICI
SEPARAZIONI DELLE FUNZIONI

RILEVANTI AI FINI DELLA REVISIONE, LADDOVE LE PROCEDURE DI VALIDITA' NON FOSSERO SUFFICIENTI A MITIGARE IL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI:

AREE DI RISCHIO

- ✓ **CONTROLLI INSITI NEL SISTEMA INFORMATIVO**
- ✓ **ELABORAZIONI ALTAMENTE AUTOMATIZZATE DI TRANSAZIONI NUMEROSE**
- ✓ **POPOLAZIONE DI ITEMS POLVERIZZATA MA DI IMPORTO COMPLESSIVAMENTE SIGNIFICATIVO**

CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E ISA

Le attività di controllo possono essere distinte a seconda delle modalità attraverso cui esplicano la loro efficacia.

TIPOLOGIE DI MECCANISMI DI CONTROLLO

PREVENTIVI: impostati per prevenire il verificarsi di un errore o di un fatto non previsto con meccanismi di controlli che agiscono sulla abilitazione a processare l'operazione o l'evento.

IDENTIFICATIVI: disegnati per segnalare anomalie o errori al loro verificarsi o subito dopo

CORRETTIVI: utilizzati per sistemare le conseguenze di un errore o un evento negativo

ESEMPI

SEPARAZIONE DI FUNZIONI
ACCESSI VIETATI

- . Autorizzazione
- . Contabilizzazione
- . Incasso o
- . Pagamento
- . Gestione

CONTEGGIO DI CASSA
RICONCILIAZIONI
ALLARMI

REPORTS PER ECCEZIONI
REPORTS DI ANOMALIE
POLIZZE ASSICURATIVE

CONTROLLI MANUALI

Eseguiti dalle persone

CONTROLLI AUTOMATIZZATI

Eseguiti all'interno del sistema informativo

CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E ISA

MONITORAGGIO DEI CONTROLLI

ATTIVITA' UTILIZZATE DALL'IMPRESA PER

MONITORARE IL SCI SULL'INFORMATIVA FINANZIARIA

EVIDENZIARE I RISULTATI OTTENUTI E

PROMUOVERE LE NECESSARIE AZIONI CORRETTIVE → **PIANO DI AZIONE**

TEMPI DI ESECUZIONE

La frequenza del monitoraggio dipende dalla significatività dei rischi.

I monitoraggi possono essere CONTINUI e cadenzati o SPECIFICI, per esempio le valutazioni del SCI nel suo complesso a livello di processo o di entità.

FONTI DI INFORMAZIONE

Le fonti di informazione, sia interne che esterne, devono essere attentamente valutate affinché siano attendibili e tempestivamente aggiornate, al fine di consentire una corretta valutazione dell'efficacia del SCI.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

COMPRENSIONE E VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

COMPRENSIONE E VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

La comprensione del controllo interno aiuta il revisore ad identificare le tipologie di errori potenziali ed i fattori che incidono sui rischi di errori significativi, nonché a determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione (ISA Italia n. 315, A42).

ANALISI E VALUTAZIONE DEL SCI

NATURA E CARATTERISTICHE GENERALI DEL CONTROLLO INTERNO

FINALITA'

- **Efficacia e efficienza della sua attività operativa**
- **Attendibilità dell'informativa finanziaria dell'impresa**
- **Conformità alle leggi e ai regolamenti**

Raccolta delle informazioni sulle componenti del SCI

AMBIENTE DI CONTROLLO | **VALUTAZIONE DEL RISCHIO**

Inquadramento di tali informazioni nell'ambito del

SISTEMA INFORMATIVO RILEVANTE PER L'INFORMATIVA FINANZIARIA

Individuazione delle aree di bilancio critiche o significative dei correlati

CONTROLLI RILEVANTI ai fini della revisione

COMPRENSIONE E VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Attendibilità dell'informativa finanziaria

CONTROLLI RILEVANTI ai fini della revisione

Fattori da considerare al fine di individuare i controlli rilevanti ai fini della revisione sono:

- ✓ **La dimensione dell'impresa e le caratteristiche della sua attività**
- ✓ **La significatività e la rilevanza del rischio correlato**
- ✓ **Leggi e regolamenti applicabili**

Salvaguardia dei beni aziendali

Natura e livello di comprensione dei CONTROLLI RILEVANTI

Il revisore deve accertarsi che i controlli rilevanti individuati ai fini della revisione, singolarmente o combinati con altri, siano efficaci e pertanto esistano e siano utilizzati dall'impresa.

Indagini

Osservazione applicazione

ispezione di documenti

Verifiche iter operazioni

Valutazione delle risposte del MANAGEMENT ai rischi significativi

- **EVITARE**
- **CONDIVIDERE O TRASFERIRE**
- **ACCETTARE all'interno di soglie di tolleranza**
- **RIDURRE attraverso il sistema di controllo interno**

LIMITI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO.

LIMITI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

L'esistenza di un sistema di controllo interno non garantisce di per sé l'inesistenza di errori significativi nell'ambito dell'informativa finanziaria.

«*il controllo interno, a prescindere dalla sua efficacia, può fornire ad un'impresa solo una ragionevole sicurezza sulla realizzazione degli obiettivi di informativa finanziaria*» (ISA Italia 315, A46).

Il principio di revisione elenca alcuni limiti insiti nel SCI:

- **giudizio del management errato**
- **il SCI può non funzionare a causa di un errore umano**
- **l'operatività di un controllo può non essere efficace perché non se ne comprende lo scopo e quindi le azioni non sono appropriate**
- **i controlli possono essere elusi dalla collusione di due o più persone o mediante impropria forzatura da parte della direzione**
- **i controlli sono comunque il frutto di una valutazione soggettiva della direzione in termini di valutazione del rischio e misure ritenute idonee a ridurlo al livello residuale desiderato**

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI
PER I REVISORI LEGALI

IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO NELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE

Relatore FIORANNA NEGRI

Milano, 18 ottobre 2017

INDICE

1. Considerazioni specifiche del principio di revisione internazionale (ISA Italia) 315, con riferimento al SCI, per le imprese di dimensioni minori.

2. Componenti del controllo interno e attività di controllo nelle piccole e medie imprese e valutazione del revisore.

3. Importanza della valutazione del rischio di controllo interno nel processo di revisione.

4. Configurazione dei controlli rilevanti e relazione con le asserzioni significative ai fini dell'informativa finanziaria.

5. Valutazione del SCI ai fini della pianificazione del lavoro di revisione: documentazione dei controlli rilevanti.

6. Comunicazione carenze significative riscontrate alla *governance.*

7. Cicli operativi: individuazione delle attività di controllo. Il ciclo attivo.

CONSIDERAZIONI SPECIFICHE DEL PRI (ISA ITALIA) 315, CON RIFERIMENTO AL SCI, PER LE IMPRESE DI DIMENSIONI MINORI.

CONSIDERAZIONI SPECIFICHE DEL P.R.I. (ISA ITALIA) 315, CON RIFERIMENTO AL SCI, PER LE IMPRESE DI DIMENSIONI MINORI

L'approccio di base ad una revisione contabile per una società di piccole o medie dimensioni non cambia rispetto a quello utilizzabile per società di grandi dimensioni.

I principi di revisione internazionali non fanno distinzioni basate sulle dimensioni delle società sottoposte a revisione contabile.

L'obiettivo della revisione contabile, infatti, resta immutato al cambiare delle dimensioni dell'impresa. L'obiettivo è sempre quello di esprimere un giudizio sul bilancio esaminato basato sulla ragionevole certezza che il bilancio non sia inficiato da errori significativi.

Il documento dello IASB «Domande e risposte», pubblicato nell'agosto 2009, «Applicazione dei principi di revisione internazionale in modo proporzionale alle dimensioni e alla complessità dell'impresa, ribadisce che:

«Gli obiettivi del revisore sono gli stessi per le revisioni contabili delle imprese di dimensioni e complessità diverse. Ciò, tuttavia, non significa che ogni revisione sarà svolta e pianificata nello stesso modo».

Di fatto l'approccio di revisione e la pianificazione delle verifiche di revisione è determinata dalla valutazione dei rischi di errori significativi nell'informativa finanziaria effettuata, in sede di pianificazione del lavoro di revisione, per ogni singola realtà economica sottoposta a revisione contabile.

CONSIDERAZIONI SPECIFICHE DEL P.R.I. (ISA ITALIA) 315, CON RIFERIMENTO AL SCI, PER LE IMPRESE DI DIMENSIONI MINORI

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 315 «L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera», pur ribadendo che il revisore deve considerare tutte e cinque le componenti del controllo interno ai fini della revisione, ricomprende alcune considerazioni specifiche per le imprese di minori dimensioni.

Con riferimento alle componenti del sistema di controllo interno dell'impresa, tali considerazioni riguardano:

AMBIENTE DI CONTROLLO

- **utilizzo di modalità meno strutturate nonché processi e procedure più semplici per raggiungere i propri obiettivi (A45);**
- **minor numero di dipendenti con conseguente limitazione dell'applicabilità del principio di separazione delle funzioni, in parte mitigata dalla figura del proprietario amministratore (A49);**
- **non disponibilità in forma documentale di elementi probativi relativi ai diversi aspetti dell'ambiente di controllo (A77).**

CONSIDERAZIONI SPECIFICHE DEL P.R.I. (ISA ITALIA) 315, CON RIFERIMENTO AL SCI, PER LE IMPRESE DI DIMENSIONI MINORI

VALUTAZIONE DEL RISCHIO

- **Improbabile esistenza di un processo prestabilito per la valutazione del rischio (A80).**

SISTEMA INFORMATIVO E PROCESSI DI GESTIONE CORRELATI

- **minor grado di sofisticazione dei sistemi informativi e dei processi di gestione correlati rilevanti per l'informativa finanziaria (A85)**
- **strutturazione della comunicazione; livelli gerarchici meno numerosi e maggiore visibilità e disponibilità della direzione (A87)**

ATTIVITA' DI CONTROLLO

- **concetti sottostanti simili a quelli delle imprese più grandi, ma differenti nelle modalità formali con cui operano (A93)**
- **attività di controllo rilevanti concentrate sui principali cicli di operazioni: ricavi, acquisti e spese per il personale (A94)**

. MAGGIOR SUPERVISIONE

. PIU' FACILITA' A FORZARE I CONTROLLI

MONITORAGGIO

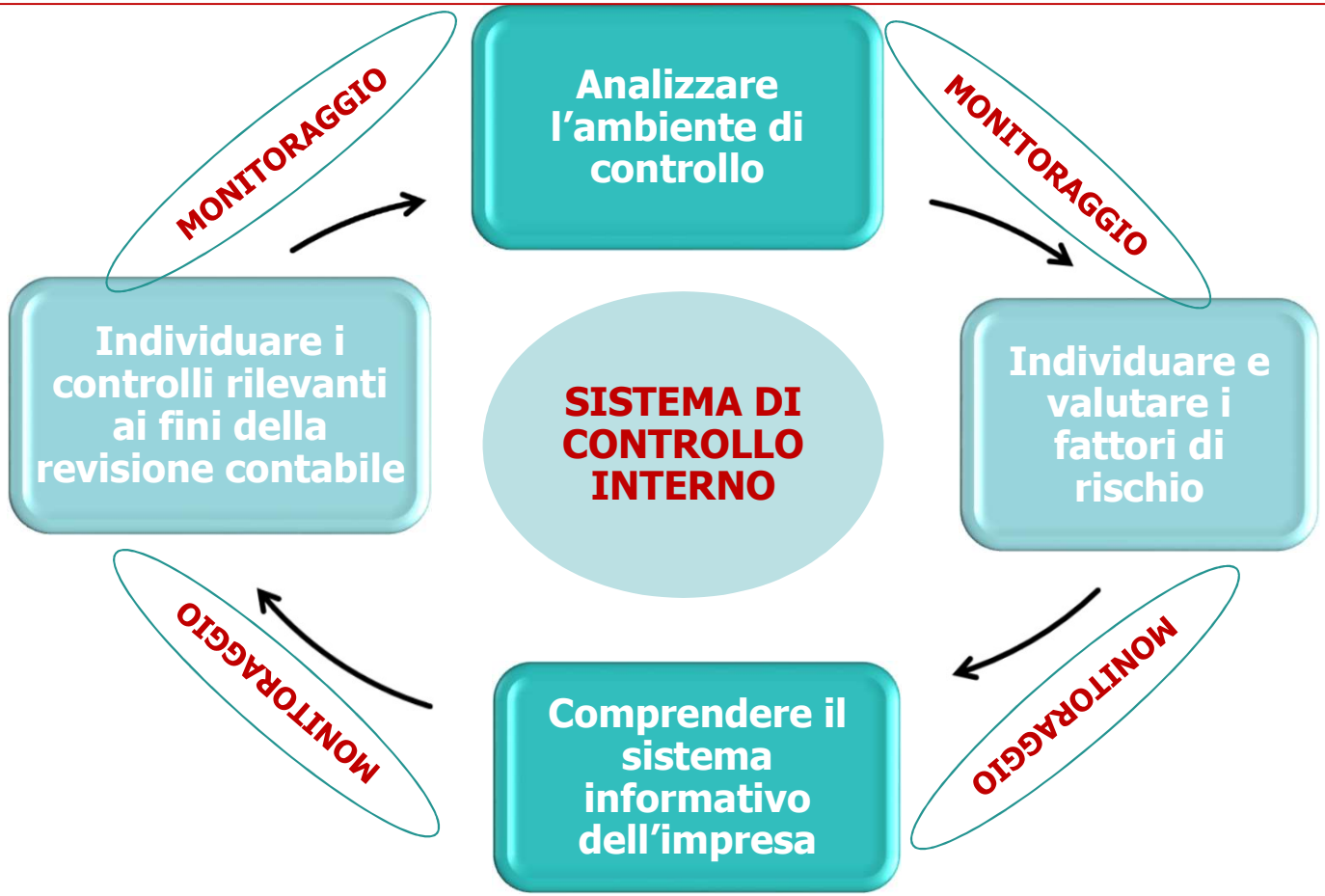
- **stretto coinvolgimento nelle attività operative della direzione ovvero del proprietario-amministratore (A100)**

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

COMPONENTI DEL CONTROLLO INTERNO E ATTIVITA' DI CONTROLLO NELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE E VALUTAZIONE DEL REVISORE

COMPONENTI DEL CONTROLLO INTERNO E ATTIVITÀ DI CONTROLLO NELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE E VALUTAZIONE DEL REVISORE



La valutazione dell'efficacia del SCI determina l'approccio di revisione da adottare nella pianificazione del lavoro definendo la tipologia e l'ampiezza delle attività di revisione da svolgere al fine di ridurre il rischio di revisione di non trovare errori significativi

COMPONENTI DEL CONTROLLO INTERNO E ATTIVITÀ DI CONTROLLO NELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE E VALUTAZIONE DEL REVISORE

IL REVISORE LEGALE

VALUTAZIONE

- Struttura organizzativa
- Attribuzione di autorità e responsabilità
- Direttive e procedure nella gestione del personale
- Importanza attribuita alle competenze
- Procedura OPC
- Controlli generali IT
- Forzature da parte della direzione

CONTROLLI PERVASIVI: che tendono a diffondersi in modo omogeneo

VALUTAZIONE

- Procedura di gestione dei rischi adottata dalla direzione
- Identificazione dei rischi significativi per l'informativa finanziaria
- Valutazione probabilità accadimento e impatto
- Azioni di rimedio

In mancanza di elementi probativi formalizzati il revisore può redigere un Memorandum o un questionario che riporti le discussioni con la direzione e/o le interviste con il personale

In mancanza di un processo formale di valutazione dei rischi il revisore può redigere un Memorandum o un questionario che riporti le modalità con cui la direzione effettua quanto sopra riportato.

COMPONENTI DEL CONTROLLO INTERNO E ATTIVITÀ DI CONTROLLO NELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE E VALUTAZIONE DEL REVISORE

VALUTAZIONE

- Classi di operazioni significative
- Tipo di registrazioni contabili: elettroniche o manuali
- Procedure per rilevare le operazioni ricorrenti e non
- Documentazione a supporto delle registrazioni
- Processo di redazione dell'informativa finanziaria
- Comunicazione ruoli e responsabilità
- Predisposizione e utilizzo della reportistica

CONTROLLI OPERATIVI SPECIFICI

verifica compiti individuali per accertarne l'operatività su singola voce di bilancio o ciclo operativo

preventivo — identificativo — correttivo

VALUTAZIONE

- Identificazione dei controlli rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria
- Processi documentati per le stime
- Controlli autorizzativi
- Riconciliazioni contabili
- Controlli manuali
- Controlli specifici IT
- Controllo dei risultati patrimoniali economici e finanziari
- Controlli fisici

L'evidenza delle informazioni raccolte e delle analisi effettuate può essere formalizzata dal revisore redigendo un Memorandum o un questionario che riporti gli esiti delle attività svolte

In mancanza di controlli formalizzati o solo parzialmente formalizzati occorre individuare altri fattori: giudizio della direzione, storicità dei dati, prassi consolidate, supervisione diretta del proprietario amministratore, azioni correttive. Il revisore deve sempre documentare l'analisi del SCI effettuata.

COMPONENTI DEL CONTROLLO INTERNO E ATTIVITÀ DI CONTROLLO NELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE E VALUTAZIONE DEL REVISORE

CONTROLLI GENERALI

- ✓ Responsabilità e funzioni
- ✓ Processo di gestione dei rischi IT: identificazione, riduzione e correzione
- ✓ Sicurezza IT infrastruttura e dati
- ✓ Modifiche di programmi
- ✓ Gestione degli accessi ai programmi
- ✓ Procedure di accesso agli ambienti
- ✓ Procedure di manutenzione e implementazione delle applicazioni esistenti
- ✓ Report sulle anomalie di sistema o di utilizzo del sistema da parte degli utenti
- ✓ Politiche interne di utilizzo posta elettronica, internet, etc.

CONTROLLI TECNOLOGIA INFORMATICA (IT)

ESPERTO EDP

CONTROLLI SPECIFICI

- ✓ Identificazione dei processi di contabilizzazione o di elaborazione di dati economico finanziari automatizzati (fatturazione, cedolini paga, fatture da ricevere o da emettere, controlli aritmetici, sequenze numeriche)
- ✓ Identificazione dei controlli automatizzati relativi ai processi di elaborazione di operazioni specifiche
- ✓ Classificazione dei controlli in base alla loro funzione (preventiva, identificativa o correttiva)
- ✓ Valutazione della loro significatività ai fini dell'informativa finanziaria
- ✓ Decisione di utilizzare strumenti atti a consentire un EDP auditing

IMPORTANZA DELLA VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO INTERNO NEL PROCESSO DI REVISIONE

IMPORTANZA DELLA VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO INTERNO NEL PROCESSO DI REVISIONE

POSIZIONAMENTO DELLA VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO NELL'AMBITO DEL PROCESSO DI REVISIONE

VALUTAZIONE DEL RISCHIO

ATTIVITA'	SCOPO	DOCUMENTAZIONE
PROCEDURE PRELIMINARI ACQUISIZIONE DELL'INCARICO	decisione se accettare mantenere l'incarico	ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO INDIPENDENZA PROPOSTA DI REVISIONE LEGALE
PIANIFICAZIONE PRELIMINARE DEL LAVORO DI REVISIONE	strategia generale di revisione e relativo piano	SIGNIFICATIVITA' DISCUSSIONE PRELIMINARE ALL'INTERNO DEL TEAM DECISIONI CHIAVE SULLO SVOLGIMENTO DELL'INCARICO
PROCEDURE PER IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI REVISIONE	valutazione del rischio di errori significativi attraverso la conoscenza dell'impresa	RISCHIO INTRINSECO RISCHIO DI CONTROLLO INTERNO DETECTION RISK RISCHIO RESIDUO DI ERRORI SIGNIFICATIVI

CARATTERISTICHE DELL'INCARICO TEMPISTICHE DI SVOLGIMENTO VALUTAZIONI ATTIVITA' PRELIMINARI

RI + RCI

FONTE: «L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori» Commissione principi di revisione CNDCEC

IMPORTANZA DELLA VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO INTERNO NEL PROCESSO DI REVISIONE

Processo di valutazione del rischio di controllo interno

Identificazione e Valutazione dei rischi significativi presenza di errori significativi nell'informativa finanziaria

RISCHIO DI CONTROLLO INTERNO

Identificazione del rischio residuo di errori significativi in bilancio

Efficacia dei controlli preventivi, identificativi o correttivi nell'individuare errori significativi di cui nella fase precedente

Valutazione della configurazione del controllo

SI

NO

Verifica attuazione del controllo e documentazione

Comunicazione delle carenze significative ai responsabili della governance

DOCUMENTARE I RISULTATI RAGGIUNTI

Rischio che un errore relativo ad una asserzione di una classe di operazioni o a un saldo contabile o a una informativa, che potrebbe essere significativo singolarmente o insieme ad altri non sia prevenuto, individuato o corretto in modo tempestivo dal SCI dell'impresa

FONTE: «Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionale nella revisione contabile delle piccole e medie imprese» IFAC CNDCEC

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

CONFIGURAZIONE DEI CONTROLLI RILEVANTI E RELAZIONE CON LE ASSERZIONI SIGNIFICATIVE AI FINI DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA

CONFIGURAZIONE DEI CONTROLLI RILEVANTI E ASSERZIONI SIGNIFICATIVE AI FINI DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA

Un controllo è rilevante quando:

- **presidia una o più asserzioni significative**
- **esplica la propria operatività su dati e informazioni finanziarie potenzialmente critiche o significative**
- **fornisce una risposta efficace ai rischi identificati di errori significativi**

Individuato un controllo potenzialmente rilevante il revisore deve:

- **individuare il responsabile del controllo**
- **metterlo in relazione con le asserzioni nel contesto dei processi e dei sistemi cui essi appartengono**
- **stabilirne la tipologia (preventivo, identificativo o correttivo) e valutarne la configurazione**
- **verificarne l'efficacia operativa**

«P*er valutare la configurazione di un controllo è necessario considerare se esso, singolarmente o in combinazione con altri, sia in grado effettivamente di prevenire, o di individuare e correggere errori significativi. La messa in atto di un controllo significa che il controllo esiste e che l'impresa lo sta utilizzando»* (ISA Italia, 315, A66).

L'operatività di controlli interni rilevanti può compensare o a volte sostituire con maggior efficacia procedure di validità laddove queste da sole non riuscirebbero a fornire sufficienti e appropriati elementi probativi a livello di singole asserzioni, per esempio l'asserzione della completezza a livello di transazioni economiche

CONFIGURAZIONE DEI CONTROLLI RILEVANTI E ASSERZIONI SIGNIFICATIVE AI FINI DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 315 nella sezione «Collegare i controlli alle asserzioni» stabilisce che: «*nell'effettuare le valutazioni dei rischi, il revisore può identificare i controlli che presumibilmente prevengono o individuano e correggono, errori significativi in specifiche asserzioni*».

L'applicabilità delle asserzioni al bilancio è riassunta nella tabella sottostante

Asserzioni	Classi di operazioni	Saldi contabili	informativa
Esistenza/ manifestazione	✓	✓	✓
Completezza	✓	✓	✓
Diritti e obblighi		✓	✓
Accuratezza	✓		✓
Classificazione	✓	✓	✓
Competenza	✓		
Classificazione e comprensibilità	✓		✓
Valutazione		✓	✓

FONTE: «Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionale nella revisione contabile delle piccole e medie imprese» IFAC CNDCEC

VALUTAZIONE DEL SCI AI FINI DELLA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE: DOCUMENTAZIONE DEI CONTROLLI RILEVANTI

VALUTAZIONE DEL SCI AI FINI DELLA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE: DOCUMENTAZIONE DEI CONTROLLI RILEVANTI

LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI "CONTROLLO INTERNO"

Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	valutazione dei rischi significativi	valutazione esistenza dei controlli rilevanti per asserzioni significative

Il revisore deve valutare l'effettiva operatività e efficacia dei controlli interni rilevanti su cui intende fare affidamento

E

DEVE DOCUMENTARE LA PROPRIA VALUTAZIONE AI FINI DELL'APPROCCIO DI REVISIONE CHE INTENDE ADOTTARE

VALUTAZIONE DEL SCI AI FINI DELLA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE: DOCUMENTAZIONE DEI CONTROLLI RILEVANTI

Il revisore deve pianificare procedure di revisione specifiche idonee ad ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi per ridurre il rischio di revisione per ogni asserzione critica o significativa ad un livello accettabilmente basso.

APPROCCIO DI REVISIONE

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**
- **PROCEDURE DI VALIDITA'**
  - VERIFICHE DI DETTAGLIO
  - ANALISI COMPARATIVE
    - SALDI DI BILANCIO
    - INFORMATIVA FINANZIARIA

PROCEDURE DI CONFORMITA'

Le procedure di conformità sono utilizzate per accertare l'efficacia operativa di un controllo rilevante in relazione ad una specifica asserzione ritenuta critica o significativa ai fini dell'individuazione di errori significativi nell'informativa finanziaria.

TIPOLOGIA

- Osservare l'operatività di un controllo interno
- Verificare le evidenze che ne attestano la messa in atto

- Indagare sullo svolgimento della procedura di controllo
- Rieseguire la procedura di controllo in tutti i suoi aspetti

VALUTAZIONE DEL SCI AI FINI DELLA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE: DOCUMENTAZIONE DEI CONTROLLI RILEVANTI

TEMPISTICA DI ESECUZIONE

«*Il revisore deve verificare i controlli nel momento specifico, ovvero durante tutto il periodo per il quale egli intenda fare affidamento su tali controlli, al fine di conseguire un'appropriata base per supportare il livello di affidamento previsto*» (ISA Italia, 330.11)

Nel caso di imprese di minori dimensioni potrebbe presentarsi il caso che le attività di controllo interno dell'impresa non sono *sufficientemente* formalizzate e pertanto l'approccio generale della revisione sarà basato principalmente sulle procedure di validità.

DOCUMENTAZIONE DEI CONTROLLI RILEVANTI

WALK THROUGH TEST

La comprensione del sistema di controllo interno viene generalmente formalizzata utilizzando:

- ✓ **dei questionari;**
- ✓ **rilevazioni in forma narrativa o con dei diagrammi di flusso delle procedure acquisite attraverso indagini e colloqui con il personale e la direzione della società;**
- ✓ **verifica l'iter procedurale per un numero limitato di operazioni, per accertare la cor[illegible] e completezza delle informazioni raccolte**

potenzialmente

CONTROLLI ESISTENTI → **CONTROLLI RILEVANTI**

VALUTAZIONE DEL SCI AI FINI DELLA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE: DOCUMENTAZIONE DEI CONTROLLI RILEVANTI

Per i controlli ritenuti potenzialmente rilevanti il revisore deve documentarne l'operatività.

Test di conformità alla procedura

TEST OF CONTROLS

Test documentali che consentano di formalizzare:

- **La descrizione, la tipologia, la natura, l'operatività, la tempistica di effettuazione, le evidenze lasciate dagli operatori per le verifiche fatte, la descrizione del mancato controllo**
- **le considerazioni che derivano sia dall'efficacia del controllo che dalla sua inefficacia**
- **il livello di affidabilità che il revisore intende attribuire a tale procedura di conformità qualora risultasse operante secondo le aspettative.**

CONTROLLI EFFICACI

SI

CONFERMA DELLA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE

NO

MODIFICA DELLA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE PER COMPENSARE CONTROLLI RILEVANTI RIVELATISI INEFFICACI O INESISTENTI

VALUTAZIONE DEL SCI AI FINI DELLA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE: DOCUMENTAZIONE DEI CONTROLLI RILEVANTI

Con riferimento alla documentazione delle decisioni prese sull'approccio della revisione, sarà utile riepilogare:

- **per ogni area di bilancio e**
- **per ogni classe di operazioni di conto economico**

le asserzioni rilevanti e

il grado di valutazione attribuito al SCI

misurato attraverso la verifica dell'operatività dei controlli interni ritenuti rilevanti.

Nella misurazione del rischio di revisione, tale valutazione, combinata con la valutazione del rischio intrinseco determinerà il peso delle attività di revisione da svolgere per portare il rischio di revisione al livello desiderato.

<u>Più basso è il rischio inerente e il rischio di controllo interno (alta affidabilità) minori saranno le procedure di validità da effettuare.</u>

COMUNICAZIONE DELLE CARENZE SIGNIFICATIVE RISCONTRATE ALLA GOVERNANCE

COMUNICAZIONE DELLE CARENZE SIGNIFICATIVE RISCONTRATE ALLA GOVERNANCE

ISA ITALIA 265

Carenza significativa nel controllo interno emersa nel corso delle attività di revisione sia con riferimento ai controlli generali che con riferimento ai controlli specifici

CARENZA SIGNIFICATIVA (p.to 6)

Mancanza o inefficacia di un controllo interno

Rischio di errore significativo nell'informativa finanziaria

Il revisore deve documentare la carenza significativa riscontrata, deve descriverne le implicazioni e deve indicare quale attività di revisione ha pianificato per superare la carenza riscontrata al fine di ridurre il rischio di errori significativi ad un livello accettabilmente basso.

In caso contrario potrebbe trovarsi nella situazione di riportare una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione nell'ambito della propria relazione di revisione

DISCUSSIONE CON LA DIREZIONE

comunicazione scritta ai responsabili delle attività di governance:

- **Descrizione della carenza e sue implicazioni sui saldi di bilancio o sui flussi operativi**
- **Suggerimenti azioni correttive**
- **Risposte della direzione**

DECISIONE

- **Attiva l'azione correttiva**
- **Non attiva l'azione correttiva**
- **Non decide nulla**

La comunicazione deve essere tempestiva (p.to 9)

CICLI OPERATIVI: INDIVIDUAZIONE DELLE ATTIVITA' DI CONTROLLO. IL CICLO ATTIVO

CICLI OPERATIVI: INDIVIDUAZIONE DELLE ATTIVITA' DI CONTROLLO. IL CICLO ATTIVO

OBIETTIVO	ASSERZIONE	ATTIVITA' DI CONTROLLO
Autorizzazione delle operazioni	TUTTE	Verifica criteri di autorizzazione
Validazione dei saldi contabili	ESISTENZA, ACCURATEZZA E COMPLETEZZA	Riconciliazioni, verifiche fisiche, circolarizzazioni
Valore dei saldi	VALUTAZIONE	Verifica valori di realizzo e di estinzione
Tutte le operazioni sono registrate	COMPLETEZZA	Numerazione, quadrature dei totali, abbinamenti
Tutte le operazioni sono registrate in modo corretto	ACCURATEZZA	Confronto documentale , ricalcoli
Tutte le operazioni sono registrate per competenza	COMPETENZA	Abbinamento documenti, reportistica «anomalie»
Salvaguardia dei beni	ESISTENZA	Verifiche fisiche, accessi

CICLI OPERATIVI: INDIVIDUAZIONE DELLE ATTIVITA' DI CONTROLLO. IL CICLO ATTIVO

RISCHI	CICLO ATTIVO	CONTROLLI	VERIFICHE
➢ Clienti prezzi, condizioni, qualità tipologia non in linea con gli obiettivi	ORDINE	autorizzazioni, accuratezza e completezza	Corrispondenza dati documenti e anagrafiche e firme
➢ Errata stima di rimanenze, ricavi e crediti.	SPEDIZIONE	autorizzazione, validità, completezza, accuratezza dei movimenti e verifica fisica	Confronto dati documenti e registrazioni magazzino, quadrature e firme
➢ Errata stima di ricavi e crediti	FATTURAZIONE	completezza, accuratezza e competenza	Corrispondenza dati documenti
➢ Errata stima saldo clienti	REGISTRAZIONE CLIENTI a RICAVI	validità e valutazione dei saldi	Riconciliazione saldo cliente e valutazione
➢ Errata stima del saldo clienti e del saldo banche	INCASSO BANCA a CLIENTI	autorizzazioni, validità, accuratezza e completezza	Riconciliazione saldi banche
➢ Errata stima dei ricavi, dei clienti	RESI RICAVI a CLIENTI	autorizzazione, validità, completezza, accuratezza e esistenza	Corrispondenza documenti, firme e verifica fisica