



Fondazione Commercialisti Trapani

Aggiornamento professionale Revisori Legali 2018

Materie caratterizzanti Gruppo A

(Determina RGS MEF prot. 37343 del 07.03.17)

Dott. Giuseppe Figlioli

Trapani, 27-28 Novembre 2018



Programma

💧 **A.1 Gestione del Rischio e Controllo Interno**

- 💧 A.1.10 Il sistema di controllo interno nelle piccole e medie imprese
- 💧 A.1.16 Ruoli e responsabilità del Collegio sindacale nel caso in cui eserciti anche l'attività di revisione ex lege. Rapporti tra Collegio Sindacale e Revisore ex lege

💧 **A.2 Principi di revisione nazionale e internazionali**

- 💧 A.2.11 Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 265 - Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione
- 💧 A.2.40 La revisione nelle imprese di dimensione minore

“L’applicazione dei principi di
revisione internazionali (ISA Italia)
alle imprese di dimensioni minori”

Valutazione del rischio di controllo

Il rischio di controllo consiste nell'**eventualità** che un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia **prevenuto** o **individuato** e **corretto** in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

Nelle imprese di dimensioni minori, possono non essere presenti molte delle attività di controllo che il revisore può aver individuato come necessarie, o si possono dare casi in cui l'impresa ha documentato in maniera limitata l'esistenza, l'ampiezza e il funzionamento delle attività di controllo eventualmente poste in essere.

Può essere più efficiente per il revisore svolgere procedure di revisione tese principalmente alla verifica di validità dei saldi e delle operazioni di bilancio (c.d. **procedure di validità**), piuttosto che procedure volte ad accertare l'efficacia operativa dei controlli poste in essere dall'impresa (c.d. **procedure di conformità**).

Valutazione del rischio di controllo

Il revisore, prima di svolgere le procedure di validità e conformità, deve:

- acquisire una comprensione dell'ambiente di controllo dell'impresa e delle caratteristiche del controllo interno;
- verificare l'eventuale esistenza di controlli posti in essere dall'impresa per prevenire o individuare e correggere errori significativi per le asserzioni selezionate;
- valutare se le procedure di validità, da sole, sono in grado di ridurre il rischio di errori significativi ad un livello accettabilmente basso.

Considerazioni per imprese minori

Le considerazioni che seguono fanno riferimento anche alle imprese di dimensioni minori le quali, generalmente, presentano le seguenti caratteristiche:

- non redigono bilanci intermedi o mensili;
- non dispongono di processi formalizzati per misurare ed esaminare la performance economico-finanziaria;
- spesso la Direzione si affida a pochi indicatori chiave per valutarla e intraprendere le azioni correttive appropriate;
- utilizzano modalità meno strutturate nonché processi e procedure più semplici, rispetto alle imprese di maggiori dimensioni, per raggiungere i propri obiettivi;
- le funzioni aziendali non sono generalmente, o pienamente, separate a causa del minor numero di dipendenti;
- gli elementi probativi relativi alle componenti dell'ambiente di controllo possono non essere disponibili in forma documentale.

Il sistema di controllo interno

Il sistema di controllo interno è definito nel glossario dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) come:

“...Il processo **configurato, messo in atto e mantenuto** dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili”.

Il termine “controlli” si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno.

Il sistema di controllo interno

Un processo di controllo è sempre configurato al fine di **mitigare un possibile rischio**.

Al revisore non è richiesto di indagare tutti gli aspetti del controllo interno definito e implementato dall'impresa, ma solo quelli che sovrintendono alla predisposizione del bilancio e dell'informativa finanziaria e che siano ritenuti rilevanti ai fini della revisione.

La valutazione della rilevanza degli aspetti di controllo oggetto di analisi rientra nell'ambito del giudizio professionale del revisore.

Al fine della valutazione del sistema del controllo interno, il revisore identifica i rischi che devono essere mitigati dai controlli e, in un secondo momento, identifica quali controlli sono previsti per mitigarli, per poi verificare che essi siano stati, di fatto, posti in essere dall'impresa.

Il sistema di controllo interno

La comprensione del sistema di controllo interno:

- aiuta il revisore a identificare i tipi di errori potenziali e i fattori che incidono sui rischi di errori significativi nonché a determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti;
- viene acquisita tramite la **valutazione** della configurazione del sistema dei controlli, la quale presuppone una conoscenza da parte del revisore dei processi aziendali ritenuti rilevanti, nonché la verifica del loro effettivo funzionamento.

Il sistema di controllo interno

La conoscenza dei processi aziendali ritenuti rilevanti avviene mediante un'attività di rilevazione che si basa su interviste con gli utenti responsabili delle singole funzioni aziendali, lungo le quali sono ripercorse le attività e i relativi controlli in cui il singolo processo si articola.

È opportuno documentare il processo oggetto di rilevazione in maniera sistematica. Al fine di evidenziare le connessioni logiche fra le fasi di processo, è possibile rappresentare il processo rilevato mediante un diagramma di flusso che consenta di evidenziare il flusso logico delle attività e la loro interdipendenza.

Il sistema di controllo interno

Nelle imprese di dimensioni minori, caratterizzate da una minore complessità, il revisore si può **limitare** alla predisposizione di un documento descrittivo.

Quali che siano le modalità formali di rappresentazione dei processi oggetto di esame, tale mappatura dei processi non ha come finalità quella di predisporre una procedura aziendale, ma unicamente quella di valutare il rischio e identificarne le attività di controllo.

Il sistema di controllo interno

Il sistema di controllo interno si divide nelle seguenti cinque componenti:

- 1) L'ambiente di controllo;
- 2) Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio;
- 3) Il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione;
- 4) Le attività di controllo ai fini della revisione;
- 5) Il monitoraggio dei controlli.

1) L'ambiente di controllo

L'ambiente di controllo include le attività di **governance** e di **Direzione** nonché l'atteggiamento, la consapevolezza e le azioni riguardo al controllo interno e alla sua importanza per l'impresa.

L'ambiente di controllo definisce l'atteggiamento di un'organizzazione, influenzando la consapevolezza del controllo di chi vi opera e quindi l'impegno al rispetto delle sue regole.

Il revisore valuta se la Direzione, eventualmente con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, abbia **instaurato** e **mantenuto** una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà e a comportamenti eticamente corretti. Il revisore valuta altresì se i punti di forza negli elementi dell'ambiente di controllo forniscano nel loro insieme un fondamento appropriato per le altre componenti del controllo interno e se tali altre componenti non siano compromesse dalle carenze nell'ambiente di controllo stesso.

1 – Bis) L'ambiente di controllo

In una impresa di **dimensioni minori**, il proprietario-amministratore può porre in essere una supervisione realmente efficace, ma, di contro, può essere maggiormente in grado di forzare i controlli al fine di eluderli.

Inoltre, nelle imprese di dimensioni minori gli elementi probativi relativi agli aspetti dell'ambiente di controllo possono non essere disponibili in forma documentale, specie laddove la comunicazione tra Direzione e personale sia informale.

Nelle imprese di dimensioni minori i valori e le regole di comportamento sono generalmente comunicati oralmente o tramite l'esempio fornito dalla Direzione.

In assenza di supporti documentali, il revisore, al fine di dare evidenza dell'attività svolta, produce un **breve memorandum**.

Elementi del memorandum

Gli elementi tenuti in considerazione per la redazione del Memorandum sono:

- comunicazione e applicazione dei valori etici e di integrità;
- considerazione dell'importanza della competenza per svolgere particolari mansioni;
- partecipazione dei responsabili delle attività di governance;
- filosofia e stile operativo della Direzione;
- struttura organizzativa;
- attribuzione di autorità e responsabilità;
- direttive e procedure in tema di risorse umane.

2) Il processo per la valutazione del rischio

Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio fornisce alla Direzione le informazioni necessarie per stabilire quale rischio di business o di frode deve essere fronteggiato.

Il revisore comprende se l'impresa dispone di un processo finalizzato a identificare i rischi connessi alle attività rilevanti per l'informativa finanziaria, stimare la significatività dei rischi, valutare la probabilità che si manifestino gli eventi rischiosi, decidere le azioni da intraprendere per fronteggiarli. Se l'impresa ha predisposto tale processo, il revisore acquisisce comprensione dello stesso e dei relativi risultati. Qualora il processo predisposto dall'impresa sia appropriato alle circostanze, il revisore sarà agevolato nell'attività di identificazione dei rischi di errori significativi e nella valutazione di significatività di eventuali carenze riscontrate nel controllo interno dell'impresa.

2) Il processo per la valutazione del rischio

Se l'impresa non ha predisposto tale processo, il revisore discute con la Direzione se i rischi connessi alle attività rilevanti ai fini degli obiettivi relativi all'informativa finanziaria sono stati identificati e come sono stati fronteggiati.

Il revisore valuta se la mancanza di un processo documentato per la valutazione del rischio sia comunque appropriata alle circostanze, o stabilisce se essa rappresenti una carenza significativa nel controllo interno dell'impresa.

In un'impresa di dimensioni minori, solo a volte esiste un processo formalizzato per la valutazione del rischio. In tali casi, è probabile che la Direzione identifichi i rischi mediante il proprio diretto coinvolgimento nell'attività. Indipendentemente dalle circostanze, comunque, è sempre necessaria un'indagine sui rischi identificati e su come sono gestiti dalla Direzione.

3) Il sistema informativo

La Direzione e i responsabili delle attività di governance hanno necessità di disporre di informazioni circa:

- l'andamento della società e le previsioni future (piani, budget, politiche di prezzo etc.);
- il raggiungimento degli obiettivi;
- la capacità di rintracciare, monitorare e correggere fattori di rischio.

La necessità di assumere decisioni fa sì che le informazioni pertinenti siano identificate, estrapolate e comunicate tempestivamente ai fruitori.

Il sistema informativo è costituito da infrastrutture (per esempio: hardware), dal software, dalle persone, dalle procedure e dai dati processati.

Il sistema informativo

Il revisore acquisisce una comprensione del sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, comprendenti le seguenti aree:

- a) le classi di operazioni nella gestione dell'impresa che siano rilevanti per il bilancio;
- b) le procedure, nell'ambito dei sistemi informatici (di seguito anche IT) e dei sistemi manuali, mediante le quali dette operazioni sono rilevate, registrate, elaborate, corrette secondo necessità, trasferite nei libri contabili e riportate nel bilancio;
- c) le registrazioni contabili correlate, le informazioni di supporto e gli specifici conti del bilancio che sono utilizzati per rilevare, registrare, elaborare le operazioni e darne informativa;
- d) il modo in cui il sistema informativo recepisce eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, che siano rilevanti ai fini del bilancio;

Il sistema informativo

- e) il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria utilizzato dall'impresa per redigere il bilancio, incluse le stime contabili significative e l'informativa;
- f) i controlli relativi alle scritture contabili, incluse le scritture non standard utilizzate per registrare le operazioni o le scritture di rettifica non ricorrenti ed inusuali.

Inoltre, il revisore comprende le modalità con cui l'impresa comunica i ruoli, le responsabilità e gli aspetti significativi in relazione alla predisposizione dell'informativa finanziaria, incluse:

1. Le comunicazioni tra la Direzione e i responsabili delle attività di governance;
2. Le comunicazioni esterne, quali quelle con le autorità pubbliche o di vigilanza.

4) Le attività di controllo

Le attività di controllo si identificano nelle direttive e nelle procedure poste in essere al fine di garantire che le indicazioni della Direzione siano eseguite dall'organizzazione aziendale.

La revisione contabile non richiede una comprensione di tutte le attività di controllo relative a ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile o informativa di bilancio ovvero a ciascuna asserzione ad essi correlata, ma delle sole attività di controllo rilevanti ai fini della revisione.

Tali attività sono quelle che il revisore considera necessario comprendere al fine di valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni e per definire procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati.

4) Le attività di controllo

Le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione devono essere:

- capaci di fronteggiare i rischi significativi;
- correlate a rischi per i quali le sole procedure di validità non sono sufficienti;
- rilevanti a giudizio del revisore, in quanto a presidio di rischi di errori significativi, e per le quali il revisore pianifica di verificarne l'efficacia operativa al fine di limitare l'estensione delle procedure di validità.

In fase di comprensione delle attività di controllo dell'impresa, il revisore acquisisce, inoltre, una comprensione di come l'impresa ha fronteggiato i rischi derivanti dall'IT.

Le attività di controllo

Le attività specifiche di controllo includono quelle riguardanti:

- l'autorizzazione;
- l'esame della performance;
- le elaborazioni informatiche;
- i controlli fisici;
- la separazione delle funzioni.

I concetti sottostanti le attività di controllo nelle imprese di dimensioni minori sono i medesimi utilizzati da tutte le imprese. La loro formalizzazione può, invece, essere semplificata.

Le attività di controllo

Le imprese di dimensioni minori possono, infatti, ritenere che taluni tipi di attività di controllo non siano rilevanti, stante l'esistenza di controlli a livello superiore applicati dalla Direzione. Ad esempio, il potere esclusivo della Direzione di concedere crediti ai clienti e approvare gli acquisti rilevanti può rappresentare un forte controllo su importanti operazioni e saldi contabili, diminuendo o eliminando la necessità di attività di controllo più di dettaglio. È, inoltre, probabile che le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione di imprese di dimensioni minori riguardino esclusivamente i principali cicli di operazioni quali ricavi, acquisti e costi del personale.

Le attività di controllo

L'utilizzo dell'IT influenza il modo in cui sono poste in essere le attività di controllo. Dal punto di vista del revisore, i controlli sui sistemi IT, che includono controlli generali IT e controlli applicativi specifici, sono efficaci se garantiscono l'integrità delle informazioni e la protezione dei dati elaborati da tali sistemi e la continuità dei processi di elaborazione del bilancio.

I controlli generali IT operano mediante tutte le applicazioni e, di solito, consistono in un mix di controlli automatici (contenuti negli stessi programmi) e di controlli manuali. I controlli specifici, invece, sono automatici e relativi a specifiche applicazioni (per esempio: le procedure relative al personale).

Il revisore comprende le modalità con cui l'impresa ha fronteggiato i rischi derivanti dall'IT.

Il processo di comprensione e valutazione dei controlli automatici non può prescindere da un'attività di comprensione, valutazione e validazione dei controlli generali sui processi di gestione dei sistemi informativi.

5) Il monitoraggio dei controlli

Il monitoraggio dei controlli rappresenta un processo per valutare nel tempo l'efficacia del sistema di controllo interno. Tale attività consiste nella tempestiva valutazione dell'efficacia dei controlli e nell'adozione delle necessarie azioni correttive.

La Direzione esegue il monitoraggio dei controlli mediante attività continuative, valutazioni separate o attraverso una combinazione delle due modalità.

Le attività di monitoraggio continuative fanno spesso parte delle normali attività ricorrenti di un'impresa e includono le attività ordinarie direzionali e di supervisione.

5) Il monitoraggio dei controlli

Nelle imprese di dimensioni minori, il monitoraggio dei controlli da parte della Direzione si realizza spesso mediante lo stretto coinvolgimento nelle attività operative della Direzione ovvero del proprietario-amministratore, che consente di identificare scostamenti significativi dalle aspettative e inesattezze nei dati economico-finanziari, determinando un'azione correttiva nei confronti del controllo.

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

Documentazione dell'attività svolta

Il revisore include nella documentazione della revisione contabile:

1. 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;
2. gli 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; le fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione, le procedure di valutazione del rischio svolte;
3. i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni;
4. i rischi identificati e i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione.

Documentazione dell'attività svolta

L'Allegato che si esporrà fornisce un esempio di questionario per la comprensione del sistema di controllo interno.

L'utilizzo del questionario è mirato a identificare i rischi significativi derivanti dall'analisi del sistema di controllo interno ed identificare i punti chiave del controllo interno su cui il revisore intende fare affidamento.

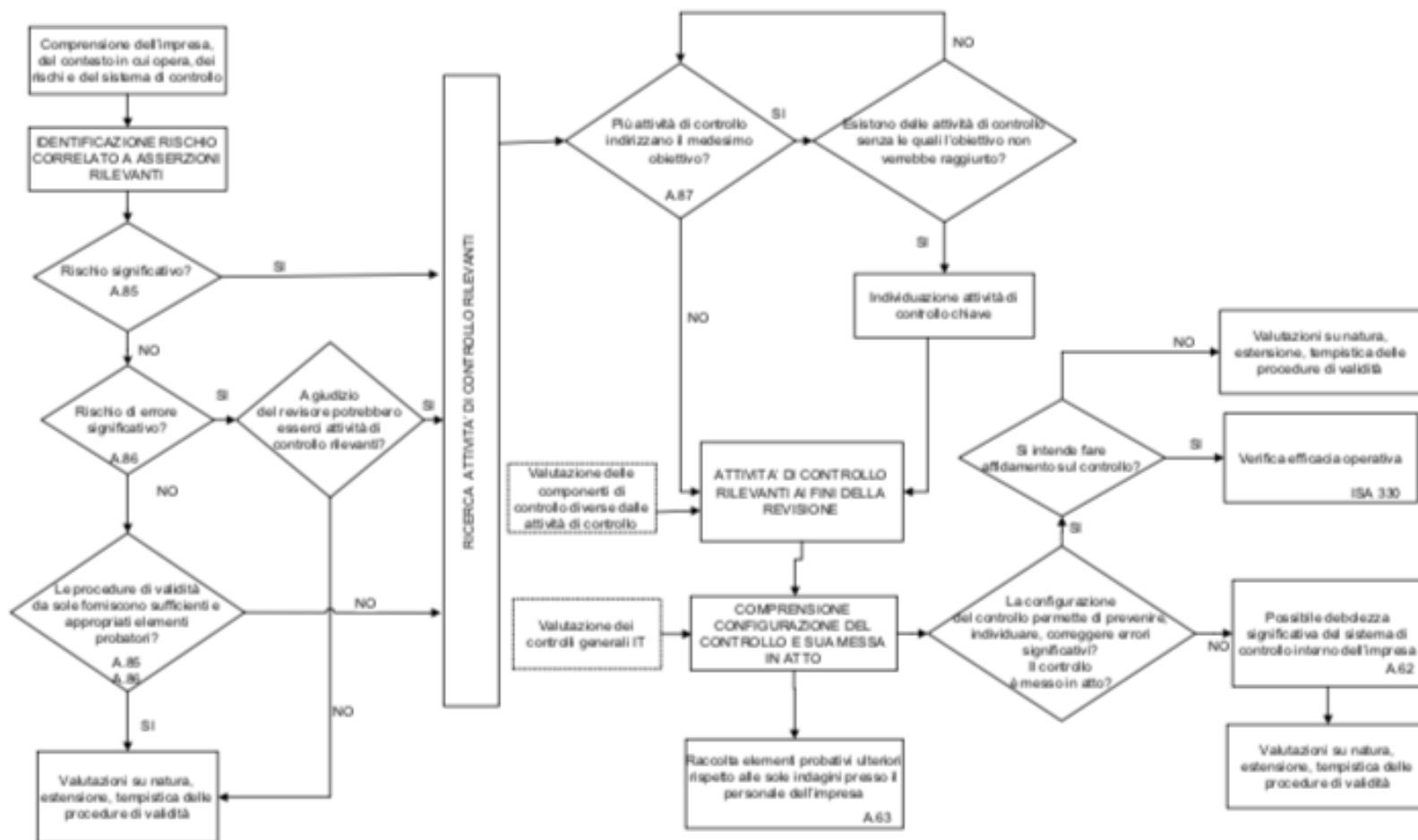
L'analisi del rischio di controllo e del rischio intrinseco consentono al revisore di procedere all'individuazione del rischio residuo di errori significativi per voce di bilancio e di singola asserzione.

Conclusioni

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.

FIGURA 13.A - Albero decisionale per l'identificazione delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione



I riferimenti rimandano a singoli paragrafi contenuti in ISA 315-Applicazione ed altro materiale esplicativo

ALLEGATO - Esempio di questionario per la comprensione del sistema di controllo interno

Nel Questionario che segue, è opportuno, ove possibile e rilevante ai fini della ripercorribilità dell'attività svolta, che il revisore inserisca nella colonna "Commenti", in maniera sintetica, le fonti informative e le evidenze ottenute.

In tale colonna, è opportuno altresì commentare casi rilevanti di risposta negativa.

In alternativa nella colonna commenti è possibile inserire il riferimento ad altra carta di lavoro contenente i commenti.

ALLEGATO - Esempio di questionario per la comprensione del sistema di controllo interno

Nella parte finale del questionario, denominata “**Conclusioni**”, il revisore:

- inserisce in forma più libera il proprio giudizio preliminare sul sistema di controllo interno, concludendo, sulla base delle considerazioni, delle valutazioni e degli elementi analizzati, se ritiene che il sistema di controllo interno descritto sia «*adeguato*» oppure «*non adeguato*» rispetto alla natura dell'attività e della dimensione della società;
- identifica quindi quali siano i controlli chiave sui quali intende fare affidamento (se ve ne sono) e che ritiene quindi di sottoporre a test di conformità al fine di poter esprimere il proprio giudizio definitivo su ciascun controllo chiave, precisando che sulle restanti aree di Bilancio farà affidamento sulle procedure di validità.

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

COMPrensione 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				

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 				
<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 				

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
<p>comunicate in maniera chiara all'interno dell'impresa</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 				
<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 • Gli acquisti in valuta sono registrati correttamente 				

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
<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 				
CICLO IMMOBILIZZAZIONI TECNICHE				
<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 				
CICLO RETRIBUZIONI				
<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 				
CICLO MAGAZZINO				
<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 giro 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 				
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 				

Descrizione	Sì	NO	Non applicabile	Commenti
<p>accurato</p> <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 <p>CICLO FINANZIARIO</p> <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 <p>CONTROLLI IT</p> <p><u>Si veda quanto riportato nella tabella relativa ai controlli IT</u></p>				
<p><u>Monitoraggio</u></p> <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 				

A. 1.16 Ruoli e responsabilità del Collegio sindacale nel caso in cui eserciti anche l'attività di revisione ex lege. Rapporti tra Collegio Sindacale e revisore ex lege

Attività di revisione legale del Collegio Sindacale.

Rapporti tra Collegio Sindacale e Revisore Legale

Il principio di revisione Internazionale (ISA Italia) n. 315 guida il revisore in una approfondita disamina degli elementi del controllo interno, con una focalizzazione sull'obiettivo della attendibilità dell'informativa di bilancio, ma per i sindaci-revisori l'approfondimento degli elementi del controllo interno, focalizzato su tutti gli obiettivi dell'impresa, è il cuore della loro attività di vigilanza.

Il controllo interno è esaminato dal revisore per valutare se sia possibile mitigare il rischio intrinseco di errori in bilancio, riducendo il rischio residuo e contenendo le procedure di revisione conseguenti. Se, tuttavia, il controllo interno è debole, un revisore individuale o una società di revisione ne prendono atto, segnalano le debolezze alla Direzione e pianificano procedure di validità consistenti, in termini di natura, tempistica ed estensione, per coprire il rischio residuo.

Attività di revisione legale del Collegio Sindacale.

Rapporti tra Collegio Sindacale e Revisore Legale

Al contrario i sindaci–revisori non possono assumere un atteggiamento distaccato di fronte a carenze e debolezze del controllo interno, ma hanno il dovere di attivarsi, nell’ambito delle proprie funzioni di vigilanza, affinché i punti di debolezza siano superati.

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

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

Attività di revisione legale del Collegio Sindacale.

Rapporti tra Collegio Sindacale e Revisore Legale

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

- all'inizio del mandato, approfondendo la comprensione del controllo interno in tutti i suoi aspetti e valutandone l'operatività con procedure di conformità, per identificarne i punti di debolezza;
- attivandosi tempestivamente affinché le debolezze siano superate e la qualità del controllo interno possa migliorare;
- facendo conseguentemente affidamento su di esso, o su sue parti rilevanti, nell'impostazione della revisione, man mano che, nel corso del mandato, i punti di debolezza vengono superati;
- pianificando in conseguenza la revisione con un approccio di procedure di conformità e di procedure di validità.

Attività di revisione legale del Collegio Sindacale. Rapporti tra Collegio Sindacale e Revisore Legale

Sebbene possa accadere che i sindaci–revisori, all’inizio del mandato, rilevino una situazione di debolezza del controllo interno, con una vigilanza seria ed efficace sarà ragionevole attendersi un progressivo miglioramento che consenta, in prospettiva, un approccio di revisione che, facendo affidamento su un controllo interno divenuto efficace, preveda una combinazione di procedure di conformità e di procedure di validità.

SCAMBIO DI INFORMAZIONI DEL COLLEGIO SINDACALE CON IL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE (Artt. 2403-bis, co. 3, 2409-septies c.c.)

- Il collegio sindacale scambia periodicamente dati e informazioni con l'incaricato della revisione legale, se nominato, per l'espletamento dei rispettivi compiti.
- La differente natura delle funzioni svolte da tali soggetti fa sì che le informazioni che essi possiedono siano diverse.
- Le informazioni che il collegio sindacale scambia con l'incaricato della revisione legale devono intendersi limitate a quelle che si rendono necessarie per svolgere la propria funzione.

SCAMBIO DI INFORMAZIONI DEL COLLEGIO SINDACALE CON IL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE (Artt. 2403-bis, co. 3, 2409-septies c.c.)

- Il collegio sindacale può chiedere all'incaricato della revisione legale:
 - le eventuali comunicazioni destinate alla direzione (c.d. lettere di suggerimenti);
 - le informazioni relative alla frequenza pianificata ed agli esiti delle verifiche ex art. 14, co. 1, lett.b) D.Lgs. n. 39/2010 e secondo il principio di revisione (SA Italia) 250 B;
 - le informazioni sulla generale portata e pianificazione della revisione e sui risultati significativi emersi dalla revisione legale;
 - la relazione di revisione legale sul bilancio d'esercizio e, se redatto, sul bilancio consolidato.

SCAMBIO DI INFORMAZIONI DEL COLLEGIO SINDACALE CON IL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE (Artt. 2403-bis, co. 3, 2409-septies c.c.)

- Richiede inoltre i dati e le informazioni rilevanti in ordine a:
 - osservanza della legge e dello statuto, rispetto dei principi di corretta amministrazione, assetto organizzativo, sistema amministrativo-contabile, sistema di controllo interno, processo di informativa finanziaria, valutazione della continuità aziendale;
 - comunicazioni e richieste dell'incaricato della revisione legale rivolte agli amministratori e ai dirigenti;
 - esistenza di fatti censurabili o di irregolarità;
 - dati e informazioni che possano costituire indizi di un comportamento illegittimo o comunque anomalo da parte della società.

SCAMBIO DI INFORMAZIONI DEL COLLEGIO SINDACALE CON IL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE (Artt. 2403-bis, co. 3, 2409-septies c.c.)

- Il collegio sindacale può evidenziare all'incaricato della revisione legale eventuali elementi del processo di informativa finanziaria ovvero rappresentazioni di voci contenute nel progetto di bilancio ritenuti, a suo giudizio, meritevoli di particolare analisi e richiedere allo stesso di comunicarne gli esiti.
- Salvo casi specifici che richiedano maggiore frequenza, è opportuno che il collegio sindacale incontri l'incaricato della revisione legale nel corso dell'esercizio e scambi informazioni con quest'ultimo almeno in occasione delle fasi di avvio delle attività di revisione e di quelle conclusive di verifica del bilancio.
- Ogni incontro può essere oggetto di verbalizzazione nella quale vengono sintetizzati i principali aspetti emersi dallo scambio di informazioni.

SCAMBIO DI INFORMAZIONI DEL COLLEGIO SINDACALE CON IL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE (Artt. 2403-bis, co. 3, 2409-septies c.c.)

- Le informazioni acquisite, le richieste formulate e le risposte, anche se negative, sono verbalizzate nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale.
- In particolare, nel verbale devono evidenziarsi:
 - dati e informazioni ricevuti dall'incaricato della revisione legale;
 - dati e informazioni comunicati all'incaricato della revisione legale;
 - inesistenza di dati e informazioni specificatamente richiesti all'incaricato della revisione legale cui non sia seguita la dovuta comunicazione;
 - la mancata comunicazione di dati o informazioni richiesti da parte dell'incaricato della revisione legale.

SCAMBIO DI INFORMAZIONI DEL COLLEGIO SINDACALE CON IL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE (Artt. 2403-bis, co. 3, 2409-septies c.c.)

- Il collegio sindacale ha rapporti, in via diretta e autonomamente dagli altri organi, con l'incaricato della revisione legale.
- In particolare, nell'espletamento della propria attività di vigilanza, il collegio è chiamato, da un lato, a proporre la nomina e a formulare il parere in merito alla revoca del soggetto incaricato della revisione legale (art. 13 D.Lgs. n. 39/2010), dall'altro lato, ad attuare un reciproco scambio di dati e informazioni rilevanti per l'espletamento delle rispettive funzioni di controllo (art. 2409-septies c.c.).
- Le comunicazioni potranno avvenire anche tramite scambio di corrispondenza, relazioni scritte e comunicazioni non strutturate quali call o video conferenza.

A.2.11 Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 265

**Comunicazione delle carenze nel controllo
interno ai responsabili delle attività di
governance ed alla direzione**

ISA 265 Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione

Il revisore può identificare delle carenze nel controllo interno non solo nel corso della valutazione dei rischi ma anche in qualunque altra fase della revisione contabile.

Il presente principio di revisione specifica quali delle carenze identificate il revisore sia tenuto a comunicare ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione.

Nulla impedisce al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione altri aspetti del controllo interno che egli abbia identificato nel corso della revisione contabile.

Introduzione ISA 265

Il presente principio di revisione tratta:

1. Della responsabilità del revisore di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione le carenze nel controllo interno che ha identificato nel corso della revisione contabile del bilancio.
2. non impone ulteriori responsabilità al revisore relativamente all'acquisizione di una comprensione del controllo interno, e alla definizione e allo svolgimento di procedure di conformità oltre a quanto richiesto dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 315 e n. 330.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 stabilisce ulteriori regole e fornisce linee guida in merito alla responsabilità del revisore di comunicare con i responsabili delle attività di governance relativamente alla revisione contabile.

Entrata in vigore

Il principio ISA 265 entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

Obiettivo

Comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione le carenze nel controllo interno che ha identificato nel corso della revisione contabile e che, secondo il suo giudizio professionale, sono sufficientemente importanti da meritare di essere portate alla loro attenzione.

Carenza nel controllo interno

Una carenza esiste quando: un controllo è configurato, messo in atto ovvero opera in modo tale da non consentire la prevenzione, o l'individuazione e la correzione, in modo tempestivo, di errori nel bilancio; non esiste un controllo necessario per prevenire, ovvero per individuare e correggere, in modo tempestivo, errori nel bilancio.

Carenza significativa nel controllo interno

Una carenza, o una combinazione di carenze nel controllo interno che, secondo il giudizio professionale del revisore, siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

(Rif.: Par. A5)

Regole

Il revisore deve stabilire, sulla base del lavoro di revisione svolto, se ha identificato una o più carenze nel controllo interno.

(Rif.: Parr. A1-A4)

Nel caso in cui il revisore abbia identificato una o più carenze nel controllo interno, egli deve stabilire, sulla base del lavoro di revisione svolto, se esse, singolarmente o in combinazione, costituiscano carenze significative.

(Rif.: Parr. A5-A11)

Il revisore deve comunicare tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di governance le carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione.4-bis

(Rif.: Parr. A12-A18, A27)

Regole

Inoltre, il revisore deve comunicare tempestivamente alla direzione:
(Rif.: Parr. A19, A27)

- a) per iscritto, le carenze significative nel controllo interno che il revisore ha comunicato o intende comunicare ai responsabili delle attività di governance, a meno che, nelle circostanze, risulti inappropriato comunicarle direttamente alla direzione; (Rif.: Parr. A14, A20-A21)
- b) altre carenze nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile che non siano state già comunicate alla direzione da altri soggetti e che, secondo il giudizio professionale del revisore, siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione della direzione stessa.
(Rif.: Parr. A22-A26)

Regole

11. Nella comunicazione scritta relativa alle carenze significative nel controllo interno, il revisore deve includere:

- a) una descrizione delle carenze ed una spiegazione dei loro potenziali effetti; (Rif.: Par. A28)
- b) sufficienti informazioni per permettere ai responsabili delle attività di governance e alla direzione di comprendere il contesto della comunicazione.

In particolare, il revisore deve chiarire che: (Rif.: Parr. A29-A30)

- i) lo scopo della revisione contabile è quello di esprimere un giudizio sul bilancio;
- ii) la revisione contabile ha tenuto in considerazione il controllo interno pertinente alla redazione del bilancio, al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno;
- iii) gli aspetti riportati sono limitati a quelle carenze che il revisore ha identificato nel corso della revisione contabile e che ritiene sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

Linee Guida

A1. Nello stabilire se sono state identificate una o più carenze nel controllo interno, il revisore può discutere con la direzione ad un livello appropriato in merito ai fatti e alle circostanze rilevanti risultanti dal lavoro svolto. Tale discussione offre al revisore l'opportunità di avvertire tempestivamente la direzione circa l'esistenza di carenze di cui la direzione può non essere stata precedentemente a conoscenza. Il livello della direzione con cui è appropriato discutere dei risultati è quello che ha competenza nell'area del controllo interno interessata e ha il potere di adottare azioni correttive relativamente a carenze identificate nel controllo interno. In alcune circostanze, quando ad esempio i risultati del lavoro sembrano mettere in discussione l'integrità o la competenza della direzione, può non essere appropriato che il revisore ne discuta direttamente con la direzione

(si veda Par. A20).

Linee Guida

A2. Nel discutere con la direzione i fatti e le circostanze risultanti dal lavoro svolto, il revisore può ottenere altre informazioni pertinenti per ulteriori considerazioni, quali, ad esempio:

- la comprensione da parte della direzione riguardo le cause reali o presunte di tali carenze
- le eccezioni derivanti dalle carenze che la direzione può aver rilevato, ad esempio, gli errori che i relativi controlli IT non hanno prevenuto
- un'indicazione preliminare della risposta della direzione ai risultati del lavoro svolto
- Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

Linee Guida

A3. E' probabile che i concetti alla base delle attività di controllo nelle imprese di dimensioni minori siano simili a quelli delle imprese di dimensioni maggiori; tuttavia, il grado di formalizzazione di tali attività potrebbe variare. Inoltre, per le imprese di dimensioni minori, alcuni tipi di attività di controllo possono non essere necessari alla luce dei controlli eseguiti dalla direzione.

Ad esempio, il fatto che sia esclusivo potere della direzione concedere dilazioni di pagamento ai clienti ed approvare acquisti significativi può fornire un controllo efficace su importanti saldi contabili ed operazioni, riducendo o eliminando la necessità di attività di controllo più dettagliate.

Linee Guida

A4. Inoltre, le imprese di dimensioni minori hanno solitamente meno dipendenti e ciò può limitare la misura in cui la separazione di funzioni è attuabile.

Tuttavia, in una piccola impresa amministrata dal suo proprietario, il proprietario-amministratore può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace rispetto ad un'impresa di dimensioni maggiori. E' necessario che tale maggior livello di supervisione della direzione sia bilanciato per contrastare la maggiore possibilità di forzatura dei controlli da parte della direzione.

Carenze significative nel controllo interno

(Rif.: Parr. 6 b), 8)

A5. La significatività di una carenza o di una combinazione di carenze nel controllo interno dipende non solo dal fatto che si sia realmente verificato un errore, ma anche dalla probabilità che un errore possa verificarsi e dalla sua potenziale entità.

Carenze significative possono esistere anche se il revisore non ha identificato errori nel corso della revisione contabile.

Carenze significative nel controllo interno

(Rif.: Parr. 6 b), 8)

A6. Gli aspetti che il revisore può considerare nello stabilire se una carenza o una combinazione di carenze nel controllo interno costituisce una carenza significativa includono ad esempio:

- la probabilità che le carenze portino in futuro ad errori significativi nel bilancio
- la possibilità della relativa attività o passività di essere oggetto di perdita o frode
- la soggettività e la complessità della determinazione di importi stimati, quali le stime contabili del fair-value
- gli importi di bilancio esposti a tali carenze
- il volume di movimenti che si è registrato o che potrebbe essere registrato nel saldo contabile o nella classe di operazioni esposti alla carenza o alle carenze
- l'importanza dei controlli ai fini del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria
- la causa e la frequenza delle eccezioni individuate a seguito delle carenze nei controlli
- l'interazione della carenza con altre carenze nel controllo interno

Linee Guida

A7. Gli indicatori di carenze significative nel controllo interno includono, per esempio:

- l'evidenza di aspetti inefficaci dell'ambiente di controllo, quali:
 - i. indizi che le operazioni significative in cui la direzione ha un interesse finanziario non sono esaminate in modo appropriato dai responsabili delle attività di governance;
 - ii. l'identificazione di frodi, siano esse significative o meno, poste in essere dalla direzione, che il controllo interno dell'impresa non è stato in grado di prevenire;
 - iii. la mancata attuazione, da parte della direzione, di azioni correttive appropriate relative a carenze significative comunicate in precedenza;
- l'assenza di un processo di valutazione dei rischi nell'impresa, laddove normalmente ci si aspetterebbe che tale processo fosse presente;

Linee Guida

- l'evidenza dell'inefficacia del processo di valutazione dei rischi dell'impresa, quale la mancata identificazione, da parte della direzione, di un rischio di errore significativo che, secondo il revisore, tale processo avrebbe dovuto invece identificare;
- l'evidenza dell'inefficacia della risposta ai rischi significativi identificati (per esempio, l'assenza di controlli su tali rischi);
- errori individuati dalle procedure di revisione che il controllo interno dell'impresa non ha prevenuto, o individuato e corretto;
- la nuova redazione del bilancio già approvato per riflettere la correzione di un errore significativo dovuto a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- l'evidenza dell'incapacità della direzione di supervisionare la redazione del bilancio.

Linee Guida

A8. I controlli possono essere configurati per operare singolarmente o in combinazione con altri con lo scopo di prevenire, o individuare e correggere efficacemente gli errori.

Ad esempio, i controlli sui crediti possono consistere in controlli sia automatici sia manuali, configurati per operare congiuntamente allo scopo di prevenire, o individuare e correggere, errori nel saldo contabile. Una carenza nel controllo interno potrebbe di per sé non essere sufficientemente importante da costituire una carenza significativa. Tuttavia, una combinazione di carenze relative allo stesso saldo contabile o informativa, asserzione o componente del controllo interno può aumentare i rischi di errore in misura tale da generare una carenza significativa.

Linee Guida

A9. Le leggi o i regolamenti di alcuni ordinamenti giuridici possono stabilire un obbligo per il revisore (in particolare nel caso delle revisioni contabili di società quotate) di comunicare ai responsabili delle attività di governance o ad altre parti rilevanti (ad esempio, le autorità di vigilanza) una o più tipologie specifiche di carenze nel controllo interno identificate dal revisore nel corso della revisione contabile. Se leggi o regolamenti stabiliscono per tali tipologie di carenze terminologie e definizioni specifiche e richiedono al revisore di utilizzare tali terminologie e definizioni ai fini della comunicazione, quest'ultimo li utilizza nelle proprie comunicazioni in conformità alle disposizioni di legge o regolamentari.

Linee Guida

A10. Qualora l'ordinamento giuridico stabilisca terminologie specifiche per le tipologie di carenze nel controllo interno da comunicare, senza però averne definito il significato, può essere necessario che il revisore eserciti il proprio giudizio professionale per stabilire gli aspetti da comunicare in base alla disposizione di legge o regolamentare. A tal fine, il revisore può ritenere appropriato considerare le regole e le linee guida del presente principio di revisione. Ad esempio, se lo scopo della disposizione di legge o regolamentare è di portare all'attenzione dei responsabili delle attività di governance alcuni aspetti del controllo interno di cui gli stessi dovrebbero essere a conoscenza, può essere appropriato considerare tali aspetti come equivalenti in linea generale alle carenze significative che il presente principio di revisione richiede di comunicare ai responsabili delle attività di governance.

Linee Guida

A11. Le regole del presente principio di revisione continuano ad essere applicabili indipendentemente dal fatto che leggi o regolamenti possano richiedere al revisore di utilizzare terminologie o definizioni specifiche.

Comunicazione delle carenze nel controllo interno

Comunicazione delle carenze significative nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 9)

A12. La comunicazione per iscritto delle carenze significative ai responsabili delle attività di governance sottolinea l'importanza di tali aspetti ed aiuta i suddetti responsabili ad adempiere alle loro responsabilità di supervisione.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 stabilisce gli aspetti specifici da considerare in relazione alle comunicazioni ai responsabili delle attività di governance nei casi in cui siano tutti coinvolti nella gestione dell'impresa.

A13. Nello stabilire quando emettere la comunicazione scritta, il revisore può tenere in considerazione se la ricezione di tale comunicazione sia un fattore importante per permettere ai responsabili delle attività di governance di assolvere le proprie responsabilità di supervisione.

(ISA Italia) 265

Linee Guida

A17. Il fatto che il revisore abbia comunicato una carenza significativa ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione in revisioni precedenti non elimina la necessità che il revisore ripeta la comunicazione qualora non sia stata ancora intrapresa alcuna azione correttiva. Se una carenza significativa comunicata in precedenza permane, la comunicazione relativa all'esercizio in esame può riprodurre la descrizione fornita nella comunicazione precedente, o fare semplicemente riferimento alla comunicazione precedente.

Il revisore può chiedere alla direzione o, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance il motivo per cui non è stato ancora posto rimedio alla carenza significativa.

In assenza di una valida spiegazione, la mancata attuazione di una misura correttiva può rappresentare di per sé una carenza significativa.

Comunicazione delle carenze significative nel controllo interno alla direzione

(Rif.: Par. 10 a)

A20. L'identificazione di alcune carenze significative nel controllo interno può mettere in discussione l'integrità o la competenza della direzione. Ad esempio, possono essere identificati elementi che indicano una frode o il mancato rispetto intenzionale da parte della direzione di leggi e regolamenti, o la direzione può mostrarsi non in grado di supervisionare la redazione di un bilancio adeguato, mettendo in dubbio la competenza della direzione. Di conseguenza, comunicare queste carenze direttamente alla direzione può non essere appropriato.

Comunicazione delle carenze significative nel controllo interno alla direzione

(Rif.: Par. 10 a)

A21. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 stabilisce regole e fornisce linee guida per la comunicazione di casi identificati o sospetti di non conformità a leggi e regolamenti, anche quando coinvolgano i responsabili delle attività di governance stessi. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 stabilisce regole e fornisce linee guida sulle comunicazioni con i responsabili delle attività di governance nel caso in cui il revisore abbia identificato frodi o sospette frodi che coinvolgono la direzione.

Comunicazione delle carenze significative nel controllo interno alla direzione

(Rif.: Par. 10 b)

A22. Nel corso della revisione contabile, il revisore può identificare altre carenze nel controllo interno che non sono significative, ma comunque sufficientemente importanti da meritare l'attenzione della direzione. La determinazione di quali di queste altre carenze nel controllo interno meritino l'attenzione della direzione è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale nelle circostanze, considerando la probabilità e la potenziale entità degli errori che possono verificarsi nel bilancio a causa di tali carenze.

Comunicazione delle carenze significative nel controllo interno alla direzione

(Rif.: Par. 10 b)

A23. Non è necessario che la comunicazione di altre carenze nel controllo interno che meritano l'attenzione della direzione avvenga per iscritto, ma può essere verbale. Laddove il revisore abbia discusso con la direzione i relativi fatti e le relative circostanze risultanti dal proprio lavoro, egli può considerare di aver comunicato verbalmente alla direzione le altre carenze al momento di tale discussione. Di conseguenza, non è necessario effettuare una comunicazione formale successiva.

Linee Guida

A24. Se il revisore ha comunicato alla direzione delle carenze nel controllo interno diverse dalle carenze significative in un periodo amministrativo precedente e la direzione ha deciso di non porvi rimedio per ragioni di costo o per altri motivi, non è necessario che il revisore ripeta tale comunicazione nel periodo in esame. Allo stesso modo il revisore non è tenuto a comunicare nuovamente informazioni su tali carenze se la direzione è già stata informata da altri soggetti, quali i revisori interni o le autorità di vigilanza. Tuttavia, può essere appropriato che il revisore comunichi nuovamente tali altre carenze in caso siano intervenuti cambiamenti nella direzione, o quando il revisore sia venuto a conoscenza di nuove informazioni che modificano la precedente comprensione di tali carenze da parte del revisore medesimo e della direzione. Ciononostante, il fatto che la direzione non ponga rimedio alle altre carenze nel controllo interno comunicate in precedenza può diventare una carenza significativa che richiede di essere comunicata ai responsabili delle attività di governance. Spetta al revisore, in base al proprio giudizio professionale nelle specifiche circostanze, decidere se effettuare tale comunicazione.

Contenuto della comunicazione scritta sulle carenze significative nel controllo interno

(Rif.: Par. 11)

A28. Nella spiegazione dei potenziali effetti delle carenze significative, non è necessario che il revisore quantifichi tali effetti. Le carenze significative possono essere raggruppate ai fini della comunicazione, ove ritenuto appropriato.

Il revisore può includere nella sua comunicazione scritta suggerimenti sulle azioni da intraprendere per correggere tali carenze, le risposte della direzione, sia quelle effettive che quelle previste, e una dichiarazione in cui viene indicato se il revisore abbia o meno posto in essere eventuali azioni per verificare se le risposte della direzione siano state messe in atto.

Linee Guida

A29. Il revisore può considerare appropriato inserire nella comunicazione le seguenti ulteriori informazioni:

- un'indicazione del fatto che, se il revisore avesse svolto procedure più ampie sul controllo interno, avrebbe potuto identificare un maggior numero di carenze da comunicare, o avrebbe potuto concludere che, in realtà, non occorreva comunicare alcune delle carenze comunicate;
- un'indicazione del fatto che tale comunicazione è stata fornita per le finalità dei responsabili delle attività di governance, e che può non essere adatta per altre finalità.

Linee Guida

A30. Leggi o regolamenti possono richiedere al revisore o alla direzione di fornire copia della comunicazione scritta del revisore sulle carenze significative alle autorità di vigilanza competenti.

In tali circostanze, il revisore può indicare tali autorità nella sua comunicazione scritta.

A.2.40 La revisione nelle imprese di dimensioni minori

La revisione nelle imprese di dimensioni minori

La finalità della revisione contabile è accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio, mediante l'espressione di un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della società o del gruppo, se si tratta di bilancio consolidato.

La revisione nelle imprese di dimensioni minori

I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base per il proprio giudizio, una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

Per “**ragionevole sicurezza**” si intende – secondo gli ISA Italia – che essa sia posta a un livello “elevato”.

Ciò si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio di esprimere un giudizio inappropriato sul bilancio quando questo sia significativamente errato) a un livello accettabilmente basso.

La revisione nelle imprese di dimensioni minori

Il livello “ragionevole” di sicurezza, tuttavia, non corrisponde a un livello “assoluto”, poiché nella revisione contabile esistono limiti intrinseci che derivano:

- dalla natura stessa del bilancio, la cui redazione comporta processi valutativi ed estimativi da parte della Direzione della società;
- dalla possibilità che la Direzione possa, intenzionalmente o involontariamente, non fornire tutte le informazioni pertinenti alla redazione del bilancio;
- dall'utilizzo, da parte del revisore, di verifiche condotte a campione.

I principi di revisione contengono gli obiettivi, le regole, le linee guida e altro materiale esplicativo, configurati per supportare il revisore nell'acquisire la suddetta ragionevole sicurezza.

La revisione nelle imprese di dimensioni minori

I principi di revisione richiedono che il revisore:

- identifichi e valuti i rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o ad eventi non intenzionali, sulla base della comprensione dell'impresa e del contesto in cui l'impresa opera, incluso il controllo interno di quest'ultima;
- acquisisca elementi probativi, sufficienti e appropriati, circa l'esistenza di errori significativi, configurando e attuando risposte di revisione appropriate ai rischi identificati e valutati;
- formuli un giudizio sul Bilancio basato sulle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti.

I principi di revisione internazionali ISA Italia riconoscono che le procedure di revisione debbano essere adattate e modificate in funzione della dimensione e della complessità dell'impresa soggetta a revisione.

Definizione di impresa di dimensioni minori

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”, prevede che: “Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per la revisione contabile delle imprese di dimensioni minori, l’espressione ‘impresa di dimensioni minori’ si riferisce ad un’impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali:

- la concentrazione della proprietà e della Direzione in un numero limitato di soggetti (spesso un singolo soggetto – può trattarsi di una persona fisica o di un’altra impresa che possiede l’impresa di dimensioni minori purché il proprietario presenti le relative caratteristiche qualitative);

segue:

Definizione di impresa di dimensioni minori

- una o più delle seguenti caratteristiche:
 - i. operazioni semplici e lineari;
 - ii. semplicità delle registrazioni contabili;
 - iii. un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell'ambito delle singole linee di attività;
 - iv. un numero limitato di controlli interni;
 - v. un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli; ovvero
 - vi. un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni.

segue:

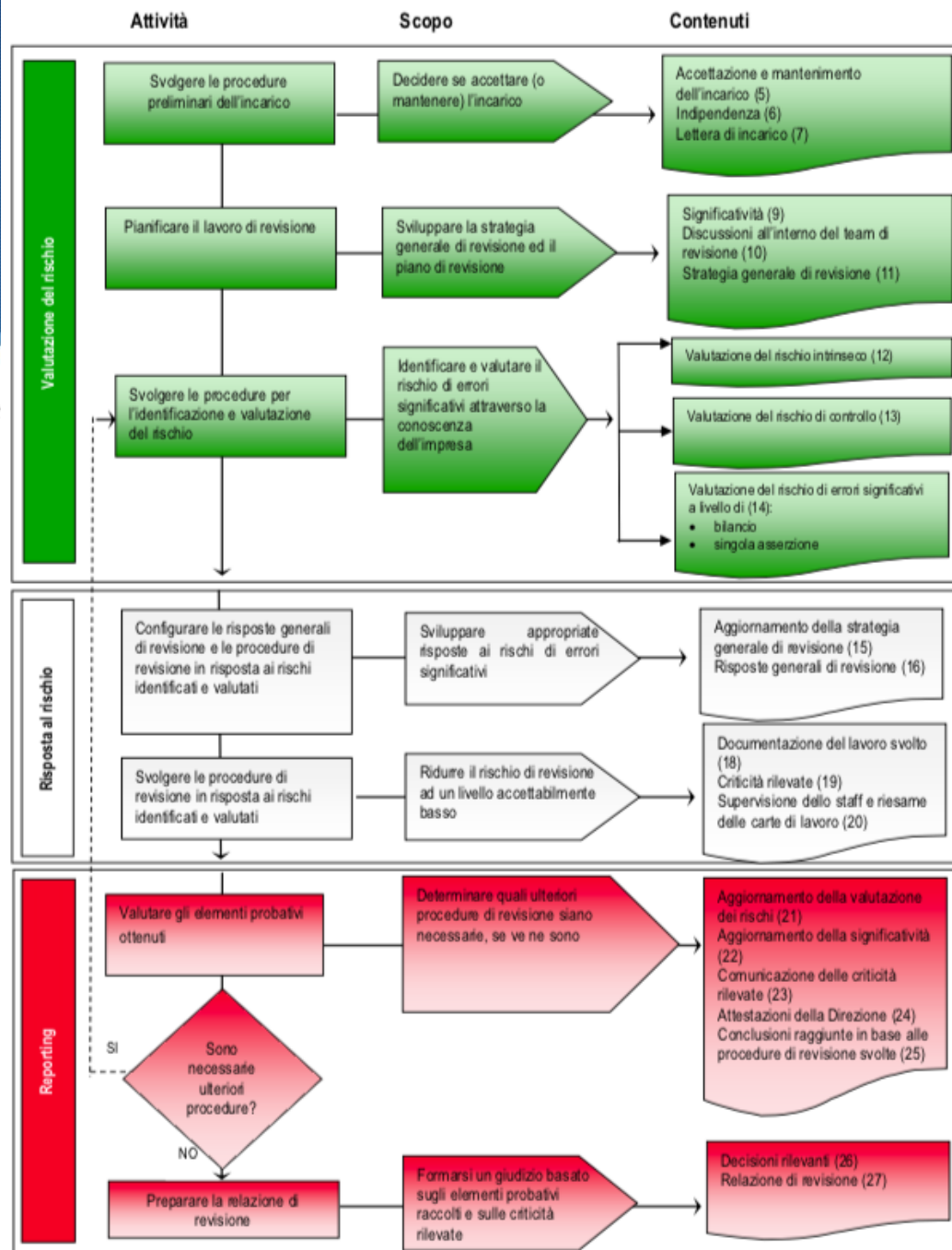
Definizione di impresa di dimensioni minori

Queste caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive delle imprese di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali imprese.

In ogni caso, la valutazione delle caratteristiche qualitative dell'impresa e la conseguente decisione di considerarla “di dimensioni minori” è sempre oggetto di giudizio professionale del revisore.

La valutazione deve essere documentata nelle carte di lavoro.

FIGURA 4.A - Il flowchart della revisione



Piano di revisione di dettaglio per le procedure di validità

**(da Linee Guida CNDCEC 17.12.2015 su
applicazione ISA Italia a imprese dimensioni minori)**

Procedure di validità

L'elenco proposto, esemplificativo e non esaustivo, evidenzia le procedure di validità generalmente applicabili ai saldi di Bilancio.

Le procedure indicate sono pensate con riferimento ad una impresa di media dimensione, che non opera su commessa, caratterizzata da un sistema di controllo interno affidabile.

Si ipotizza inoltre che il bilancio dell'esercizio precedente sia stato assoggettato a revisione legale, che il precedente revisore abbia svolto un lavoro conforme ai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Procedure di validità

Ogni sezione è suddivisa in due parti:

1. **Procedure principali:** sono le procedure applicate normalmente, con estensione contenuta, quando la valutazione dei rischi è bassa e con estensione più ampia quando la valutazione dei rischi è alta.
2. **Altre procedure:** sono alcune procedure applicate con minore frequenza e comprendono possibili procedure aggiuntive da includere nel piano quando la valutazione dei rischi è alta.

Procedure di validità

Sono state esplicitate le procedure relative alle seguenti aree di bilancio:

Attività

- Immobilizzazioni immateriali;
- Immobilizzazioni materiali;
- Titoli e partecipazioni;
- Rimanenze;
- Crediti verso clienti e ricavi di vendita;
- Altri crediti;
- Disponibilità liquide e debiti finanziari;
- Ratei e risconti attivi;

Procedure di validità

Passività e Patrimonio Netto

- Patrimonio netto;
- Fondi per rischi ed oneri;
- Costo del lavoro;
- Debiti verso fornitori e costi per acquisti;
- Altri debiti;
- Ratei e risconti passivi;

Conto Economico

- Imposte sul reddito: correnti, anticipate e differite;
- Conto economico.

Procedure di validità

- ◆ Per ogni procedura è stata indicata l'asserzione o le asserzioni che essa è normalmente in grado di fronteggiare.
- ◆ L'indicazione delle asserzioni coperte da ogni procedura è molto utile nella fase di definizione del piano di revisione, in quanto consente al revisore di verificare che il piano fronteggi tutte le asserzioni pertinenti e che la copertura sia proporzionale al rischio valutato.
- ◆ Potrebbe, ad esempio, essere necessario svolgere procedure di validità diverse da quelle indicate, a seconda delle circostanze. Ogni procedura inclusa nel piano deve essere comunque adattata alle circostanze, specificandone la tempistica e l'estensione (ad esempio, quantificando la numerosità dei campioni da selezionare, o fissando gli importi “soglia” da utilizzare per la selezione delle operazioni o dei saldi).

Assertzioni

Completezza (C)

È stato incluso nel bilancio tutto ciò che avrebbe dovuto essere stato registrato in contabilità o esposto in nota integrativa.

Non ci sono attività, passività, transazioni o eventi non registrati o non esposti, la nota integrativa non ha elementi mancanti o incompleti.

Esistenza (E)

Tutto ciò che è registrato o esposto nel bilancio esiste e deve esservi incluso.

Le attività, le passività, le transazioni registrate e gli altri aspetti inclusi in nota integrativa esistono, si sono manifestati e sono pertinenti all'impresa.

Asserzioni

Accuratezza e Competenza (A)

Tutti i ricavi, i costi, le attività e le passività sono proprietà dell'impresa e sono stati registrati per un corretto importo e per competenza nell'esercizio corretto. Tale aspetto include anche l'appropriata classificazione degli importi e l'appropriata esposizione nella nota integrativa.

Valutazione (V)

Le attività, le passività ed il patrimonio netto sono registrati in bilancio ad un valore appropriato. Qualsiasi correzione causata da valutazioni o classificazioni richiesta dalla loro natura o dai principi contabili applicabili è stata correttamente registrata.