

# **Programma Corso**

**AIDC Palermo**

**Corso WEBINAR**

**27 Ottobre 2020**

**Dott. Giuseppe Figlioli**

**Palermo, 20-27 Ottobre 2020**

# Programma Corso

## A.1.10

Il sistema di controllo interno nelle piccole e medie imprese

## A.2.11

### **Principio ISA 265**

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

**Dott. Giuseppe Figlioli**

Palermo, 20-27 Ottobre 2020

A.1.10

Il sistema di controllo  
interno nelle piccole e  
medie imprese

# La Revisione Legale nelle Nano imprese

## Cenni procedurali

Si riportano di seguito alcune considerazioni sintetiche sulla valutazione del rischio di revisione e sulle procedure di revisione da applicare alle cosiddette ‘**Nano imprese**’ (documento CNDCEC Gennaio 2020).

# Nano imprese - Cenni

## Caratteristiche Nano imprese ai fini della revisione legale:

- coinvolgimento massimo nella gestione del proprietario;
- amministratore; numero limitato di linee di attività e di prodotti nell'ambito delle singole linee di attività;
- semplicità delle registrazioni contabili;
- numero limitato di controlli interni;
- numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli;
- numero limitato di dipendenti.

# Nano imprese - Cenni

## Cosa dicono gli ISA Italia

### **ISA Italia 315.A45**

Le imprese di dimensioni minori possono utilizzare modalità meno strutturate nonché processi e procedure più semplici per raggiungere i propri obiettivi.

### **ISA Italia 315.A49**

Le imprese di dimensioni minori hanno spesso un minor numero di dipendenti con conseguente limitazione dell'applicabilità del principio di separazione delle funzioni. Tuttavia, in una piccola impresa amministrata dal suo proprietario, il proprietario-amministratore può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace rispetto a quella possibile nelle imprese di maggiori dimensioni. Tale supervisione può compensare le opportunità, generalmente più limitate, di realizzare la separazione delle funzioni.

# Nano imprese - Cenni

## **ISA Italia 315.A50**

Il proprietario-amministratore può essere maggiormente in grado di forzare i controlli allo scopo di eluderli a causa della natura meno strutturata del sistema di controllo interno. Tali circostanze sono prese in considerazione dal revisore nell'identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.

## **ISA Italia 315.A76**

L'ambiente di controllo nell'ambito delle imprese di dimensioni minori differisce probabilmente da quello delle imprese più grandi. Per esempio, tra i responsabili delle attività di governance nelle imprese di dimensioni minori può non figurare un membro indipendente o esterno, l'attività di governance può essere svolta direttamente dal proprietario amministratore, ove non vi siano altri soci. La natura dell'ambiente di controllo può altresì influenzare la significatività degli altri controlli, ovvero la loro assenza. Per esempio, il coinvolgimento attivo di un proprietario amministratore può mitigare alcuni dei rischi derivanti dalla mancata separazione delle funzioni in un'impresa di dimensioni minori, tuttavia tale coinvolgimento può aumentare altri rischi, ad esempio quello di forzatura dei controlli.

# Nano imprese - Cenni

Il revisore pianifica le attività di revisione sulla base dei rischi di errori residui (definiti anche rischi di errori significativi) che rappresentano i rischi intrinseci che permangono dopo aver considerato i controlli interni finalizzati ad attenuarli.

**L'unica “semplificazione” possibile per le nano-imprese può consistere nel calcolare direttamente i rischi di errori significativi piuttosto che come combinazione tra rischio intrinseco e rischio di controllo.**

Si può, infatti, ragionevolmente presumere, in quelle unità produttive, un rischio di controllo elevato o massimo o, in altri termini, un livello di affidamento sui controlli generalmente stimabile come basso o assente.

**Quindi, il revisore potrebbe usare il filtro della significatività operativa per valutare quei rischi, a livello di poste di bilancio, cui poter dare appropriata risposta tramite test di dettaglio, distinguendoli da quelli, invece, che potranno essere affrontati con la procedura di analisi comparativa finale.**

Ciò porterà un'indubbia semplificazione nella fase di valutazione del rischio con innegabili riflessi sulle procedure di risposta ai rischi.

**Numerosi sono i riferimenti, nell'ambito dell'ISA (Italia) 315 che legittimano questo tipo di approccio.**

# Nano imprese - Cenni

**Nelle nano-imprese, il revisore potrà decidere di non fare affidamento sulle procedure di controllo interno**, non ritenendole idonee a prevenire, prima che siano commessi, o a individuare e correggere, se già posti in essere, errori significativi; pertanto, **il revisore potrà preferire l'adozione di una strategia di revisione che privilegi le procedure di validità piuttosto che le procedure di conformità** quale risposta più appropriata ed efficiente al rischio residuo.

**Procedure Validità:** ispezioni documentali, richieste conferme esterne, ricalcoli.  
**Tempistica:** privilegiare il final audit rispetto a interim audit. **Estensione controlli:** ampliare i campioni di verifica.

**Verifiche da effettuare spesso presso il fornitore di servizi contabili.**

Altra conseguenza del ricorso a tale logica è che **il revisore delle nano-imprese non sarà tenuto a effettuare test sull'efficacia operativa del sistema di controllo interno non ritenendo di poter fare affidamento sullo stesso.**

# 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.

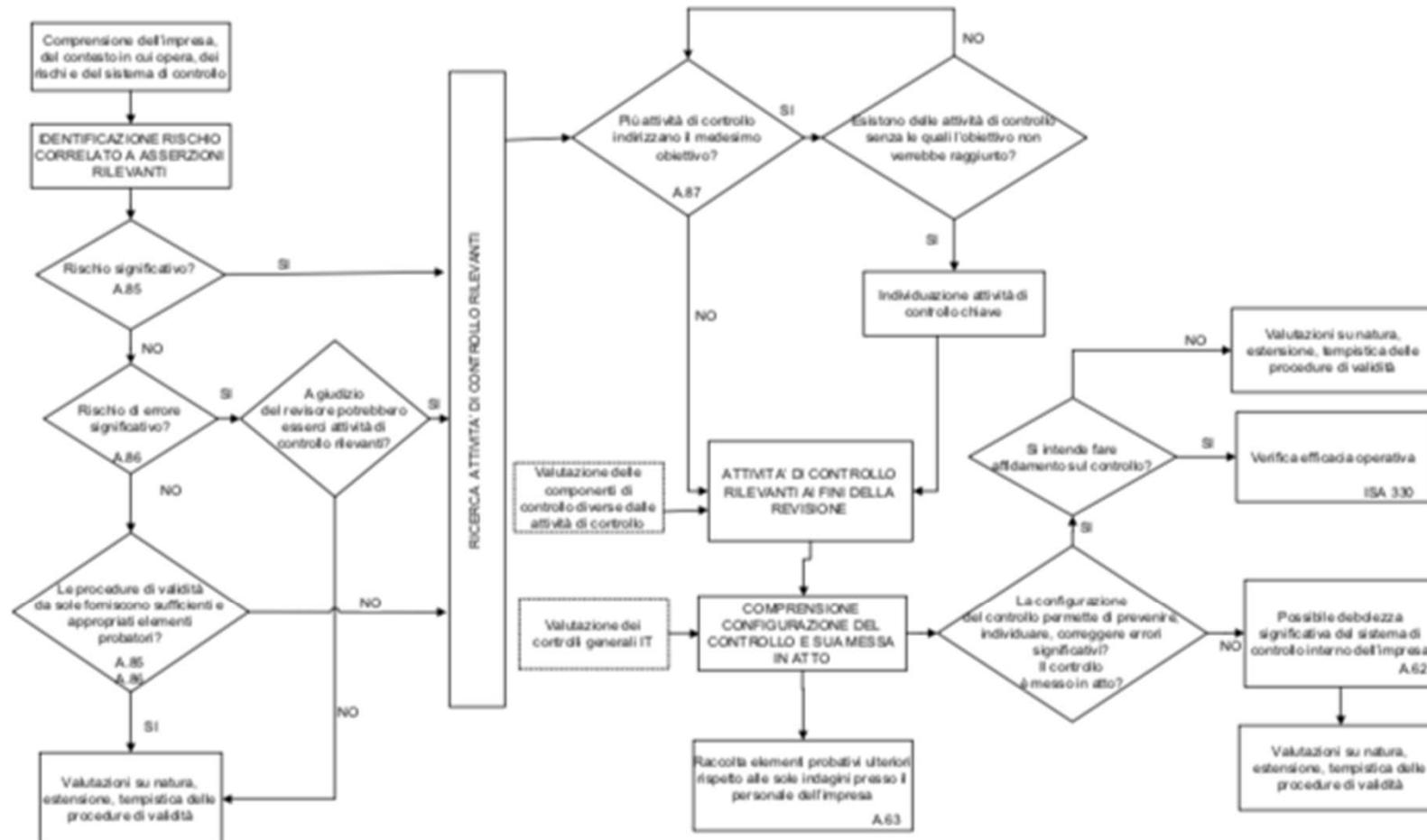
L'analisi del rischio di controllo e del rischio intrinseco consentono al revisore di procedere all'individuazione del rischio residuo di errori significativi per voce di bilancio e di singola asserzione.

# 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	SI	NO	Non applicabile	Commenti
<p><b>Ambiente di controllo</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 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</li><li>• 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</li><li>• Il management corrobora le indicazioni fornite in merito a comportamenti etici attraverso l'esempio</li><li>• 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</li><li>• Sono definiti un Consiglio di amministrazione e, ove applicabili, comitati di Direzione con ruoli e responsabilità chiaramente identificati</li><li>• Lo stile di Direzione adottato dal management è coerente con la dimensione e la complessità dell'impresa</li></ul>				

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 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</li> <li>• Esiste un organigramma ufficiale ed aggiornato ad ogni cambiamento</li> <li>• Sono redatte e sistematicamente aggiornate le descrizioni delle funzioni e delle responsabilità per i diversi livelli gerarchici</li> <li>• È previsto un processo di assegnazione di responsabilità, deleghe, segregazione dei compiti coerenti con gli obiettivi aziendali e i requisiti normativi e regolamentari</li> <li>• Le politiche del personale (politiche retributive, sistema motivazionale, selezione, valutazione, formazione, sviluppo ecc.) vengono definite dalla Direzione</li> <li>• Le performance del personale vengono riviste su base annua o altra base regolare</li> </ul>				
<p><b><u>Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Il management svolge un'attività di valutazione del rischio di errori significativi su base periodica o, comunque, tempestiva, identificando i rischi maggiormente significativi</li> <li>• È definita una procedura che consenta di valutare i rischi identificati</li> <li>• È definito un criterio di stima della probabilità di manifestazione dei fattori di rischio</li> <li>• È stata definita una procedura che consenta di decidere quali siano le azioni da intraprendere per fronteggiare i rischi identificati e valutati</li> <li>• 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</li> </ul>				
<p><b><u>Il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sono in essere processi di raccolta delle informazioni chiave idonee al perseguitamento degli obiettivi di reportistica definite dall'impresa e funzionali alla predisposizione del bilancio</li> <li>• Il Consiglio di amministrazione riceve informazioni sufficienti e tempestive a fini di monitoraggio degli obiettivi del management e delle strategie aziendali</li> <li>• 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</li> <li>• Le informazioni di carattere finanziario sono</li> </ul>				

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
<p>comunicate in maniera chiara all'interno dell'impresa</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• È definito un meccanismo di comunicazione di ruoli e responsabilità all'interno dell'impresa</li> <li>• Sono definite, se applicabili, procedure di gestione delle comunicazioni esterne</li> <li>• L'impresa dispone di un manuale contabile tenuto costantemente aggiornato (sia per la contabilità generale che per la contabilità analitica)</li> <li>• Vengono predisposte situazioni di bilancio intemo infrannuali complete e tali situazioni sono coerenti con il bilancio annuale</li> <li>• I risultati economici lordi sono analizzati (per linea di attività, prodotto ecc.)</li> <li>• Il processo di pianificazione è formalizzato e le procedure di pianificazione coprono tutti gli aspetti rilevanti dell'attività aziendale (aspetto operativo, finanziario, degli investimenti)</li> <li>• 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)</li> <li>• Il sistema dei budget annuali costituisce la fase analitica riferita al primo anno del piano a lungo termine</li> <li>• Il sistema dei budget annuale comprende un budget economico, un piano finanziario ed un budget degli investimenti ed è ripartito per periodi infrannuali</li> <li>• 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.)</li> <li>• L'impresa dispone di un apposito servizio legale e fiscale, ovvero, in caso contrario, le dimensioni e le specifiche problematiche d'impresa ne giustificherebbero l'introduzione</li> </ul>				
<p><b>Le attività di controllo</b></p> <p><b>CICLO ACQUISTI - PAGAMENTI</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tutti gli acquisti sono propriamente autorizzati ed effettuati alle condizioni più convenienti</li> <li>• Sono accettati solo beni e servizi ordinati</li> <li>• Sono tenute evidenze degli ordini di acquisto inevasi</li> <li>• Il ricevimento di merci e servizi viene adeguatamente controllato</li> <li>• I resi ed i reclami nei confronti di fornitori vengono controllati</li> <li>• Le fatture passive sono adeguatamente controllate e approvate</li> <li>• Tutte le transazioni di acquisto effettuate sono registrate in modo accurato e tempestivo</li> <li>• Gli acquisti in valuta sono registrati correttamente</li> </ul>				

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gli acquisti sono registrati nel periodo di competenza</li> <li>• I pagamenti a fornitori sono propriamente autorizzati e contabilizzati in maniera completa ed accurata</li> <li>• Sono effettuati pagamenti solo a fronte di acquisti autorizzati e registrati in modo completo ed accurato</li> </ul> <p><b>CICLO IMMOBILIZZAZIONI TECNICHE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gli incrementi e le eliminazioni delle immobilizzazioni tecniche sono propriamente autorizzati e controllati</li> <li>• Tutte le operazioni relative ai cespiti sono registrate in modo accurato</li> <li>• L'esistenza e lo stato fisico ed operativo delle immobilizzazioni tecniche sono periodicamente verificati</li> </ul>				
<p><b>CICLO RETRIBUZIONI</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gli esborsi per retribuzioni sono fatti solo a dipendenti della società, in coerenza con le retribuzioni autorizzate accuratamente calcolate</li> <li>• Le retribuzioni sono correttamente contabilizzate</li> <li>• Le retribuzioni sono registrate nel periodo di competenza</li> <li>• Le disposizioni di legge e dei contratti di lavoro sono osservati</li> </ul>				
<p><b>CICLO MAGAZZINO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Le giacenze di magazzino sono soggette ad un adeguato controllo contabile</li> <li>• Tutti i movimenti di magazzino sono registrati in modo accurato e tempestivo</li> <li>• I lavori in corso sono tenuti sotto controllo contabile</li> <li>• Le procedure per l'inventario fisico delle giacenze di magazzino sono adeguate</li> <li>• Le giacenze di magazzino obsolete, a lento rigiro o detenute in eccesso rispetto ai fabbisogni sono identificate</li> <li>• I costi unitari delle giacenze di magazzino sono correttamente determinati</li> <li>• Le rimanenze di magazzino sono valutate correttamente</li> </ul>				
<p><b>CICLO VENDITE INCASSI</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tutte le vendite e tutti i resi sono propriamente autorizzati</li> <li>• Sono tenute evidenze degli ordini di vendita inevasi</li> <li>• Vengono emesse fatture a clienti per tutte le merci spedite ed i servizi resi</li> <li>• Le operazioni di vendita sono registrate in modo accurato e tempestivo</li> <li>• Le vendite in valuta sono registrate correttamente</li> <li>• Le vendite sono registrate nel periodo di competenza</li> <li>• Le vendite per contanti sono adeguatamente controllate</li> <li>• Gli incassi sono registrati in modo completo ed</li> </ul>				

Descrizione	SÌ	NO	Non applicabile	Commenti
<p>accurato</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• I resi ed i reclami da parte di clienti vengono controllati</li> <li>• Le fatture di vendita e le note di credito a clienti sono controllati ed approvati</li> <li>• Tutti gli incassi da clienti sono registrati in maniera completa ed accurata</li> <li>• I crediti dubbi sono identificati e correttamente valutati in bilancio</li> <li>• I crediti verso clienti costituiscono oggetto di controllo periodico e sistematico</li> <li>• I crediti dubbi e scaduti sono monitorati e valutati correttamente</li> </ul>				
<p><b>CICLO FINANZIARIO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• I saldi contabili nei confronti delle banche sono regolarmente controllati con gli estratti conto bancari e sono redatte le relative riconciliazioni bancarie</li> <li>• Le altre voci di bilancio o di conti d'ordine che hanno attinenza con i conti bancari sono propriamente classificate e controllate</li> <li>• Il reintegro della cassa su base fissa è fatto solo a fronte di operazioni documentate e approvate</li> <li>• Gli investimenti in titoli sono adeguatamente salvaguardati e controllati</li> </ul>				
<p><b>CONTROLLI IT</b></p> <p><u>Si veda quanto riportato nella tabella relativa ai controlli IT</u></p>				
<p><b>Monitoraggio</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Il management definisce un processo continuativo volto al monitoraggio del sistema di controllo interno e di reportistica, identificando tempestivamente eventuali carenze</li> <li>• 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</li> </ul>				

**A.2.11**

## **Principio ISA 265**

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

# Introduzione

## **Oggetto del principio di revisione internazionale ISA Italia 265**

Il presente principio di revisione tratta 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.

Il presente principio di revisione 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. 330.2

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.

# Introduzione

Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi il revisore è tenuto ad acquisire una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile.

Nell'effettuare tali valutazioni dei rischi, il revisore prende in considerazione il controllo interno al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno.

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.

Nel presente principio di revisione, 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.



## **Data di entrata in vigore**

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

## **Obiettivo**

L'obiettivo del revisore è 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 e che, secondo il suo giudizio professionale, sono sufficientemente importanti da meritare di essere portate alla loro attenzione.

# Definizioni

Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

- a) Carenza nel controllo interno – Una carenza esiste quando:
  - i) 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; ovvero
  - ii) non esiste un controllo necessario per prevenire, ovvero per individuare e correggere, in modo tempestivo, errori nel bilancio.
- b) 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

7. 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)

8. 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)

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

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

# Regole

10. Inoltre, il revisore deve comunicare tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, quanto segue:

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

# Linee guida

## **Stabilire se sono state identificate carenze nel controllo interno** (Rif.: Par. 7)

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).

# Carenze significative nel controllo interno

## **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.

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

# Programma

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, ad esempio:
  - controlli generali di monitoraggio (quali la supervisione da parte della direzione);
  - controlli ai fini della prevenzione ed individuazione di frodi;
  - controlli sulla scelta ed applicazione di principi contabili significativi;

# Programma

- controlli su operazioni significative con parti correlate;
- controlli su operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale;
- controlli sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria di fine esercizio (quali i controlli sulle scritture contabili non ricorrenti);
  - la causa e la frequenza delle eccezioni individuate a seguito delle carenze nei controlli;
  - l'interazione della carenza con altre carenze nel controllo interno.

# Programma

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

- l'evidenza di aspetti inefficaci dell'ambiente di controllo, quali:  
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;  
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;  
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;
- 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;

# Programma

- 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.

# Carenze significative nel controllo interno

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.

# Carenze significative nel controllo interno

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.

# Comunicazione delle carenze nel controllo interno

## 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.

# Comunicazione delle carenze nel controllo interno

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.



Inoltre, nel caso di società quotate in alcuni ordinamenti giuridici, i responsabili delle attività di governance possono aver bisogno di ricevere una comunicazione scritta del revisore prima della data di redazione del bilancio, al fine di assolvere alle proprie specifiche responsabilità in relazione al controllo interno ai fini di legge o per altre finalità.

Per le altre imprese, il revisore può emettere tale comunicazione scritta in data successiva.

Tuttavia, in quest'ultimo caso, dal momento che la comunicazione scritta del revisore su carenze significative è parte integrante della documentazione della revisione nella versione definitiva, essa è soggetta alla regola per il revisore di completare tempestivamente la raccolta di tale documentazione.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 stabilisce che un appropriato limite di tempo entro il quale completare la raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva è normalmente non superiore a 60 giorni dalla data della relazione di revisione.

# Comunicazione delle carenze nel controllo interno

A14. Indipendentemente dalla tempistica della comunicazione scritta delle carenze significative, il revisore può comunicarle verbalmente in primo luogo alla direzione e, se appropriato, ai responsabili delle attività di governance al fine di aiutarli nel porre in essere azioni correttive tempestive per ridurre al minimo i rischi di errori significativi.

Tuttavia ciò non esime il revisore dalla responsabilità di comunicare per iscritto le carenze significative, come richiesto dal presente principio di revisione.

# Comunicazione delle carenze nel controllo interno

A15. Il livello di dettaglio delle comunicazioni sulle carenze significative è oggetto di giudizio professionale da parte del revisore nelle specifiche circostanze.

Nel definire il livello di dettaglio appropriato per tali comunicazioni, il revisore può considerare, ad esempio, i seguenti fattori:

- la natura dell'impresa. Ad esempio, la comunicazione richiesta per un ente di interesse pubblico può essere diversa da quella richiesta per le altre imprese;
- la dimensione e la complessità dell'impresa. Ad esempio, la comunicazione richiesta per un'impresa complessa può essere diversa da quella richiesta per un'impresa che svolge attività semplici;
- la natura delle carenze significative identificate dal revisore;
- la composizione della governance dell'impresa. Ad esempio, può essere necessario un maggiore livello di dettaglio quando, tra i responsabili delle attività di governance, figurano soggetti che non hanno una esperienza significativa nel settore in cui opera l'impresa o nelle aree interessate;
- le disposizioni di legge o regolamentari relative alla comunicazione di particolari tipologie di carenze nel controllo interno.

# Comunicazione delle carenze nel controllo interno

A16. La direzione ed i responsabili delle attività di governance possono essere già a conoscenza delle carenze significative identificate dal revisore nel corso della revisione contabile e possono aver deciso di non porvi rimedio per ragioni di costo o per altre considerazioni.

La responsabilità di valutare i costi ed i benefici derivanti dall'attuazione di azioni correttive spetta alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance.

# Comunicazione delle carenze nel controllo interno

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 nel controllo interno

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori:

A18. Nel caso della revisione contabile di imprese di dimensioni minori, la comunicazione del revisore ai responsabili delle attività di governance può essere meno strutturata di quella prevista per imprese di maggiori dimensioni.

# Comunicazione delle carenze nel controllo interno

*Comunicazione delle carenze nel controllo interno alla direzione (Rif.: Par. 10)*

A19. Normalmente, il livello appropriato della direzione è quello che ha la responsabilità e il potere di valutare le carenze nel controllo interno e prendere le necessarie azioni correttive.

Nel caso di carenze significative, il livello appropriato è probabilmente rappresentato dall'amministratore delegato o dal direttore amministrativo e finanziario (o figura equivalente), in quanto è richiesto che tali aspetti siano comunicati anche ai responsabili delle attività di governance.

Nel caso di altre carenze nel controllo interno, il livello appropriato può essere rappresentato dalla direzione operativa che ha un coinvolgimento più diretto nelle aree di controllo interessate e il potere di porre in essere le azioni correttive appropriate.

# Comunicazione delle carenze nel controllo interno

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 nel controllo interno

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 nel controllo interno

*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 altresì 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.

# Comunicazione delle carenze nel controllo interno

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.

# Comunicazione delle carenze nel controllo interno

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.

# FINE RELAZIONE

❖ Grazie per l'attenzione.