

# ***Revisione Aziendale e Controllo Interno***

## ***Lezione #2***

### ***La Pianificazione del lavoro di revisione- aspetti rilevanti***

***Università La Sapienza-Roma***

***Corso di laurea magistrale:  
Economia Aziendale***

***Anno accademico: 2021-2022***

***Docente: Corrado Testori***



**SAPIENZA**  
UNIVERSITÀ DI ROMA

---

# ***AGENDA***

- **Pianificazione del lavoro di revisione: aspetti generali-ISA Italia 300 e ISA 315 (Revised)**
- **Pianificazione del lavoro di revisione: la significatività ISA Italia 320**
- **Pianificazione del lavoro di revisione: la frode ISA Italia 240**

---

## *Revisione Aziendale e Controllo Interno*

*Pianificazione del lavoro di revisione: aspetti generali ISA Italia*

*300*

---

## ***Premessa***

L'attività di revisione è un processo di acquisizione continua di informazioni sulle quali il revisore basa il proprio giudizio professionale.

Tale processo prevede le seguenti fasi:

- ❑ ATTIVITÀ PRELIMINARI
- ❑ PIANIFICAZIONE DEL LAVORO
- ❑ ESECUZIONE DEL LAVORO
- ❑ COMPLETAMENTO DEL LAVORO

---

## ***Premessa***

I Principi di revisione di riferimento della fase di pianificazione sono i seguenti:

***ISA ITALIA 300*** La pianificazione della revisione contabile del bilancio

***ISA ITALIA 315 (Revised)*** L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

---

## ***La conoscenza dell'attività del cliente***

Il revisore deve comprendere l'impresa e il contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, in modo da valutare i rischi di errori significativi e di conseguenza definire le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

**L'identificazione delle diverse componenti di rischio che caratterizzano il cliente è la base dell'approccio di revisione**

---

## ***La conoscenza dell'attività del cliente e la valutazione dei rischi***

La comprensione dell'impresa e del suo contesto è un aspetto fondamentale per lo svolgimento di una revisione in conformità ai principi di revisione, in particolare la comprensione del sistema di controllo interno.

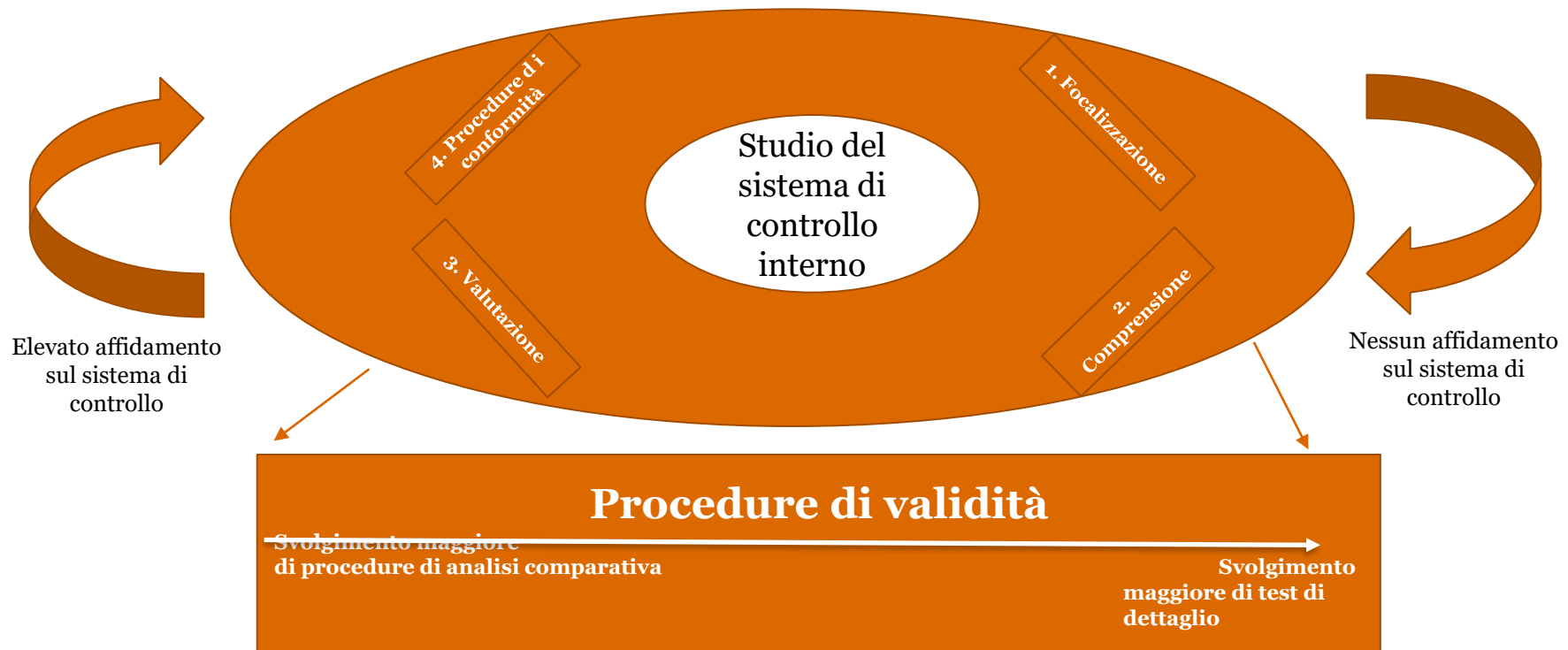
Obiettivo del revisore è identificare le componenti di rischio inerente e di effettuare una prima diagnosi preliminare sul grado di affidamento dei controlli.

Successivamente, il revisore pianifica il lavoro e le procedure da svolgere per confermare o meno il grado di funzionamento (efficacia operativa) del sistema di controllo e ottenere il desiderato livello di assicurazione attraverso lo svolgimento di test di sostanza.

In sintesi.....

**ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO DELLA  
CLIENTELA**

**COMPrensione DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN  
CUI OPERA  
VALUTAZIONE DEI RISCHI SIGNIFICATIVI**





---

## ***La conoscenza dell'attività del cliente e la valutazione dei rischi***

Quindi.....

Il revisore ha l'obiettivo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per ridurre il rischio di revisione (= rischio di esprimere un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente sbagliato) ad un livello sufficientemente basso .

Questo obiettivo si raggiunge se il revisore riesce ad ottenere una comprensione del ***rischio*** così approfondita da riuscire a concentrarsi su quelle aree di bilancio dove più alto è il rischio di ***individuare errori significativi*** e ridurre al minimo il lavoro sulle aree che non presentano rischi.

Le procedure di comprensione dell'impresa e conseguente valutazione del rischio sono (ISA 315 Revised):

- le indagini presso la Direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa
- le procedure di analisi comparativa
- osservazioni e ispezioni

---

## ***ISA 315 (Revised ) cenni***

L'International Audit and Assurance Standards Board (IAASB) ha approvato, nel mese di dicembre 2019, le principali modifiche al principio di revisione ISA 315 “Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement”. Gli aggiornamenti entreranno in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi a periodi amministrativi che sono iniziati il 15 dicembre 2021 o successivamente.

- L'introduzione di cinque nuovi fattori di rischio intrinseco (complessità, soggettività, incertezza, cambiamento, suscettibilità della voce di bilancio a presentare un errore );
- il maggiore focus sulle procedure e sui controlli generali IT (sistema informativo-contabile)
- le maggiori informazioni sui controlli rilevanti per l'audit (ad esempio il controllo della corrispondenza tra una fattura di acquisto della materia prima e il contratto con il relativo fornitore) e
- sul lavoro di progettazione e implementazione richiesto per questi controlli

sono alcune delle novità incluse nel nuovo standard.

Gli aggiornamenti migliorano in modo significativo le considerazioni del revisore in relazione all'uso da parte della società della tecnologia IT per la gestione delle informazioni economico-finanziarie e patrimoniali e il suo impatto sull'audit.

---

## *La valutazione dei rischi di errori materiali nel bilancio*

Sono tre le componenti del rischio di revisione che il revisore deve considerare:

- **Rischio intrinseco:** è la suscettibilità di un saldo di un conto di bilancio ad essere inesatto e quindi a generare errori significativi nel bilancio.
- **Rischio di controllo:** è il rischio che un errore che potrebbe verificarsi in un conto e che potrebbe essere significativo, non sia prevenuto, individuato e corretto dal sistema di controllo interno dell'impresa.
- **Rischio di individuazione:** è il rischio che le procedure di validità svolte dal revisore non individuino un errore significativo presente in un saldo di un conto di bilancio.

**Il revisore nello svolgimento del lavoro, in tutte le fasi del processo di revisione, deve valutare queste tre componenti del rischio di revisione.**

---

## *La Pianificazione del lavoro di revisione*

ISA 300---□ regole di comportamento e guida sulle considerazioni e le attività da svolgere in sede di pianificazione della revisione del bilancio ...

La pianificazione aiuta il revisore:

- a dedicare la dovuta attenzione ad aree rilevanti del bilancio
- ad identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi
- ad organizzare e gestire adeguatamente l'incarico
- a definire le attività di direzione e supervisione di membri del team e il riesame del lavoro

---

## *La Pianificazione del lavoro di revisione*

Pianificare il lavoro di revisione in modo da poterlo svolgere **in modo efficace...**

La pianificazione  
della revisione  
richiede



La definizione della **strategia generale di revisione**  
(stabilisce l'ampiezza, la tempistica e la direzione della revisione e guida lo sviluppo del più dettagliato piano di revisione)

Lo sviluppo di un **piano di revisione.**



al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso

---

## ***La Pianificazione del lavoro di revisione***

Il piano di revisione deve identificare le procedure da svolgere che possono essere le seguenti

- 1) **Procedure di conformità**: si intendono esami svolti al fine di acquisire gli elementi probativi sull'adeguatezza della progettazione e sull'efficace funzionamento dei sistemi contabile e di controllo interno
- 2) **Procedure di validità**: si intendono esami svolti al fine di acquisire gli elementi probativi per individuare significativi errori nel bilancio, esami che sono di due tipi:
  - verifiche di dettaglio sulle operazioni e sui saldi di bilancio;
  - procedure di analisi comparativa.

**Le possibili fonti che permettono al revisore di raggiungere un grado adeguato di convincimento e assicurazione sulle asserzioni di bilancio possono essere quindi l'affidamento sui controlli chiave che sono stati identificati in fase di comprensione del sistema di controllo interno dell'impresa e procedure di sostanza**

---

## *La Pianificazione del lavoro di revisione*

Il **PIANO DI REVISIONE** deve includere:

- una descrizione della **natura, tempistica ed estensione** delle procedure pianificate per la valutazione dei rischi di errori **significativi**;
- una descrizione della natura, tempistica ed estensione delle conseguenti procedure di revisione pianificate a livello di asserzioni per ogni significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa;
- le altre procedure di revisione che è necessario svolgere per le finalità dell'incarico in conformità con i principi di revisione.

Il revisore deve pianificare la **natura, la tempistica ed estensione** delle attività direttive e di supervisione dei membri del team di revisione ed il riesame del loro lavoro.

Tale pianificazione dipende da molti fattori quali le dimensioni e la complessità dell'impresa, le aree di revisione, il rischio di errori significativi

---

# *La Pianificazione del lavoro di revisione*

## **Pianificazione delle tempistiche**

Le procedure di revisione possono essere condotte in una fase intermedia o al termine dell'esercizio.

Ad esempio un bilancio che chiude al 31 dicembre le procedure preliminari di tipo analitico-comparativo si svolgono generalmente nel mese di maggio/giugno.

I test di controllo si svolgono in un periodo compreso tra luglio e settembre, mentre i test di sostanza nel periodo che intercorre tra novembre e febbraio dell'anno successivo.

Programmare e svolgere i test di controllo in una fase intermedia consente al revisore di comunicare tempestivamente ai responsabili dell'azienda cliente le carenze riscontrate oltrechè avere più tempo per riconsiderare il rischio di controllo e modificare la pianificazione del lavoro di revisione



---

## *La Pianificazione del lavoro di revisione*

### **Comunicazione con i responsabili delle attività di governance e con la**

**direzione**



Il revisore può decidere se discutere con la direzione dell'impresa gli elementi inerenti la pianificazione al fine di facilitare lo svolgimento e la gestione dell'incarico

Le discussioni con i responsabili delle attività di governance normalmente riguardano la strategia generale di revisione, la tempistica della revisione, ogni eventuale limitazione posta o esigenza aggiuntiva.

#### **ATTENZIONE**

Non compromettere l'efficacia della revisione con informazioni troppo dettagliate in quanto le procedure di revisione possono diventare eccessivamente prevedibili !

---

## *La Pianificazione del lavoro di revisione*

### **MODIFICHE ALLA STRATEGIA E AL PIANO DI REVISIONE**

La strategia generale di revisione ed il piano generale revisione debbono essere aggiornati e modificati in base alle necessità intervenute nel corso del lavoro di revisione.

La pianificazione é un processo **continuo ed iterativo**, che dipende dal cambiamento delle condizioni o dal verificarsi di risultati inattesi nell'applicazione delle procedure di revisione.

**Le ragioni di cambiamenti significativi alla strategia generale di revisione ed al piano generale di revisione devono essere adeguatamente documentate nelle carte di lavoro**

---

## *La Pianificazione del lavoro di revisione*

### **Documentazione:**

### **Il revisore deve includere nella documentazione**

- ✓ la strategia generale di revisione
- ✓ il piano di revisione
- ✓ qualunque modifica significativa apportata e le ragioni di tale modifica

---

## *Revisione Aziendale e Controllo Interno*

*Pianificazione del lavoro di revisione: la significatività ISA Italia*

*320*

---

## ***Overview del principio ISA Italia 320***

L'ISA Italia n. 320 tratta delle responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio;

esso si coordina con l'ISA Italia n. 450, che illustra le modalità con cui la significatività è applicata nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti sul bilancio.

Il documento illustra:

- ✓ il concetto di significatività nel contesto della revisione contabile;
- ✓ introduce la definizione di **significatività operativa**, un concetto particolarmente rilevante per il revisore nella pianificazione ed esecuzione del lavoro;
- ✓ fornisce regole per la loro determinazione, per la loro modifica nel corso della revisione contabile, nonché per la documentazione dei fattori considerati ai fini della loro determinazione.

---

## ***Overview del principio ISA Italia 320***

La determinazione della significatività per la revisione non è un semplice calcolo meccanico e richiede l'esercizio del giudizio professionale.

Essa è influenzata:

- dalla comprensione che il revisore ha dell'impresa, aggiornata nel corso dello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio, e
- dalla natura e dall'entità degli errori identificati nel corso delle precedenti revisioni contabili
- dalle aspettative del revisore relativamente agli errori nel periodo amministrativo in esame.

---

## ***Definizione di significatività***

Nello svolgimento del lavoro il revisore deve valutare, con riferimento al singolo incarico, la significatività e la sua correlazione con il rischio di revisione.

*Gli errori, incluse le omissioni, sono considerati **significativi** se ci può ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese degli utilizzatori.*

I giudizi sulla significatività vengono elaborati alla luce delle circostanze contingenti, e sono influenzati dall'entità o dalla natura dell'errore, o da una combinazione di entrambe.

La determinazione della significatività da parte del revisore è una questione oggetto del **giudizio professionale**, ed è influenzata dalla percezione del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio.

---

## *Livelli di significatività*

**OVERALL MATERIALITY**

**SIGNIFICATIVITÀ PER IL BILANCIO NEL  
SUO COMPLESSO**

**PERFORMANCE MATERIALITY O  
SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA**

**SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA**

**DE MINIMIS SUM POSTING LEVEL**

**LIVELLO AL DI SOPRA DEL QUALE GLI ERRORI  
NON CORRETTI SONO RIEPILOGATI NEL SUM**



---

## ***Linee guida per la determinazione della significatività***

Il revisore considera **diversi criteri (“driver/benchmark”)** per identificare il criterio più adeguato per definire il livello di significatività da utilizzare nello specifico incarico a livello complessivo di bilancio (*Overall materiality*) .

Ad esempio:

- gli elementi del bilancio (attività, passività, patrimonio netto, ricavi ecc.)
- l’attenzione/interesse degli utilizzatori del bilancio che potrebbero focalizzarsi maggiormente su profitti, ricavi o attivo netto)
- La natura dell’impresa, la fase del ciclo di vita aziendale nonché il settore ed il contesto economico in cui essa opera,
- L’assetto proprietario, le dimensioni della società e le modalità di funzionamento (ad es. se un’impresa è finanziata unicamente mediante indebitamento e non con capitale proprio, gli utilizzatori possono attribuire maggiore importanza alle attività piuttosto che agli utili)

---

## ***Livelli di significatività***

L'ultimo livello di significatività che il revisore deve definire è relativo all'obbligo previsto dall'ISA Italia 450 («*Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile*») di cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile diversi da quelli trascurabili ovvero non significativi.

Per fare questo il revisore deve definire un importo al di sotto del quale gli errori sono chiaramente trascurabili e non necessitano di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi non avrà un effetto significativo sul bilancio.

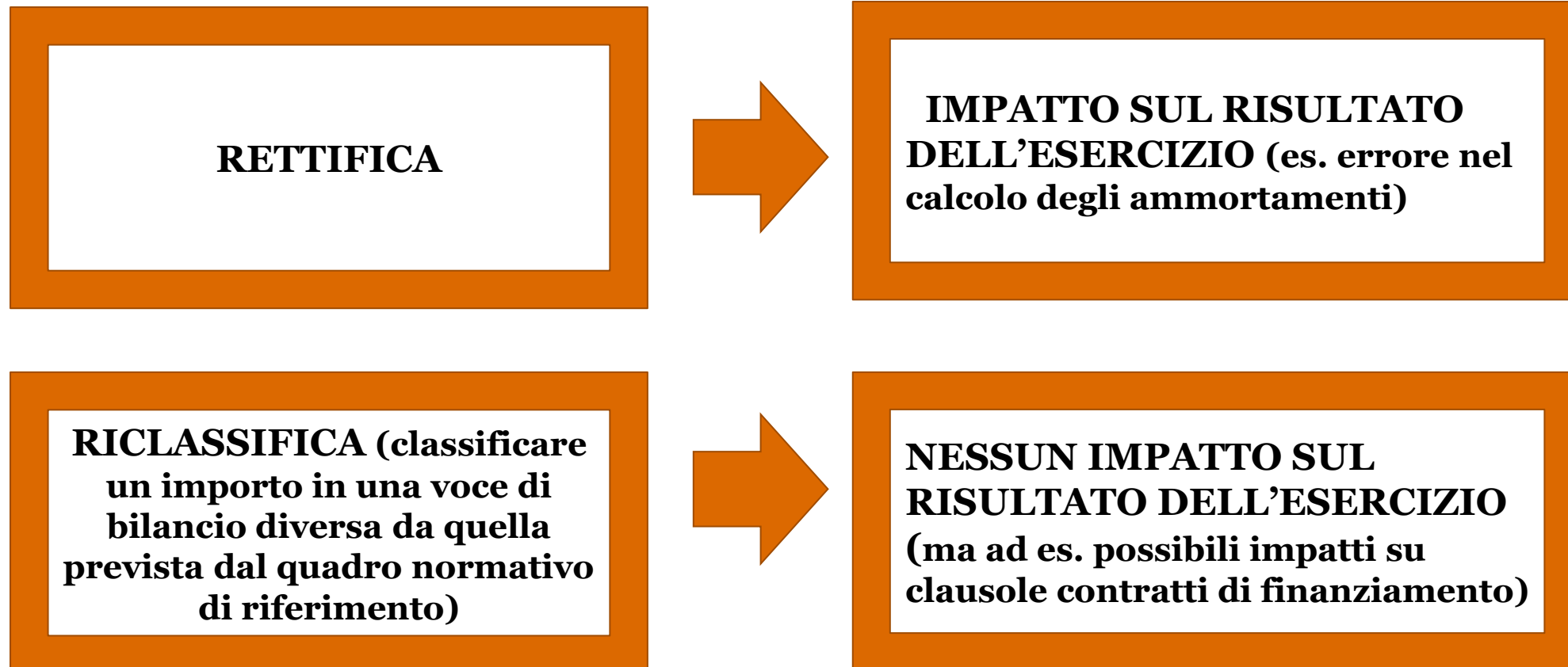
**LIVELLO AL DI SOPRA DEL QUALE GLI ERRORI IDENTIFICATI DEVONO ESSERE RIEPILOGATI E CUMULATI (DE MINIMIS SUM POSTING LEVEL)**

**Summary Uncorrected Misstatements**---- documento in cui il revisore riepiloga gli errori

## *Errori e livelli di significatività*

### **QUALI ERRORI?**

Gli errori che il revisore deve valutare possono avere la natura di rettifica o di riclassifica



---

## *Significatività e rischio di revisione*

La significatività e il rischio di revisione sono tra loro  
**INVERSAMENTE PROPORZIONALI**



Più è elevato il rischio di revisione più è basso il livello di significatività accettabile al fine di rilevare gli errori significativi

---

## *Revisione Aziendale e Controllo Interno*

### *Pianificazione del lavoro di revisione: la frode ISA Italia 240*

---

## *Definizione*

### *Cosa intendiamo per frode?*

Il termine “Frode” si riferisce a un **atto intenzionale** da parte di uno o più individui (management, dipendenti o terze parti) che risulti (o meno) in una errata rappresentazione nel bilancio.

Non bisogna confondere la frode con il termine “Errore” che si riferisce a errori **non** intenzionali nel bilancio, come:

- errore nel processo di raccolta e elaborazione dei dati utilizzati nella redazione del bilancio;
- errata stima contabile derivante da una svista o da una non corretta interpretazione dei fatti;
- errore nell’applicazione dei principi contabili inerenti la misurazione, rilevazione, classificazione, presentazione e informativa dei fatti aziendali.

---

## *Definizione*

### *Cosa intendiamo per frode?*

- La **falsa informativa economico-finanziaria** comporta errori intenzionali, inclusa l'omissione in bilancio di importi o di un'informativa adeguata, al fine di ingannare gli utilizzatori dello stesso influenzando la loro percezione della performance e della redditività aziendale.
- **L'appropriazione illecita di beni ed attività** comporta la sottrazione di beni dell'impresa e (es. distrazione di incassi, appropriandosi di incassi da clienti o dirottando su conti personali incassi di crediti già stralciati; furto di beni materiali; pagamenti per beni e servizi non ricevuti; utilizzo di beni ed altre attività aziendali per finalità personali (es. a garanzia di un prestito personale).

---

## *La responsabilità del revisore*

- Mantenere **scetticismo professionale** per tutta la durata dell'incarico ovvero:
  - avere un approccio dubitativo e valutare criticamente gli elementi acquisiti
  - fare riferimento all'esperienza pregressa
  - valutare l'onestà e l'integrità della Direzione, ma
  - *attenzione!* Le condizioni possono essere mutate
  - verificare l'autenticità dei documenti.
- Condivisione e discussione all'interno del team di lavoro



---

## ***Responsabilità della Direzione e Organi di Governance***

La Direzione deve garantire:

- ❑ enfasi sulla prevenzione delle frodi, tramite una cultura aziendale ispirata a valori di onestà e alle condotte eticamente corrette;
- ❑ istituzione di un “ambiente di controllo” che, tramite codici, direttive e procedure aziendali, contribuisca ad assicurare lo svolgimento dell’attività dell’impresa secondo i principi sopra esposti.
- ❑ implementazione e mantenimento di un sistema di controllo interno adeguato, che dia ragionevole sicurezza sull’attendibilità dell’informativa economico-finanziaria e sul rispetto di leggi e regolamenti applicabili alla realtà aziendale.

Il sistema di controllo interno deve sottostare alla supervisione degli organi di *Governance*, anche al fine di vigilare su possibili forzature dei controlli stessi da parte della Direzione .

---

## ***Comunicazioni con Direzione e Responsabili delle attività di Governance***

- In caso di frode o di informazioni circa possibile frode va informata tempestivamente la Direzione.
- Vanno portati all'attenzione tutti gli elementi probativi raccolti
- Qualora la frode riguardi la Direzione o livelli gerarchici nell'ambito del controllo interno, va informato tempestivamente l'Organo di Governance
- In caso di dubbi circa l'integrità degli Organi di Governance, il revisore valuta se richiedere un parere legale.

---

*Revisione Aziendale e Controllo Interno*

*Pianificazione del lavoro di revisione: la frode-Business Case*

---

## *Falsi documentali – Ricavi fittizi*

### **Business Case – Ricavi fittizi: i possibili campanelli d'allarme**

- Incremento rapido o inusuale dei profitti/ricavi (da valutare anche rispetto ad altri concorrenti);
- Cash flow operativo negativo o nullo a fronte di utili consistenti o dichiarati in crescita;
- Presenza di transazioni significative con società collegate ma fuori dal perimetro consolidato (con presenza eventuale di più società di revisione);
- Presenza di transazioni finanziarie complesse e inusuali specie a ridosso di fine anno;
- Elevati volumi di vendita verso aziende non usuali od effettuati occasionalmente in periodi di fine esercizio.

# *Falsi documentali – Ricavi fittizi*

## **Procedure finalizzate ad individuare la frode**

<b>Procedure</b>	<b>Obiettivo</b>
Analisi del trend del fatturato	Verificare improvvisi incrementi nella voce di bilancio in esame
Analisi del fatturato per cliente	Verificare se i ricavi contabilizzati si “concentrano” verso alcuni clienti
Verifica delle anagrafiche clienti e dei documenti delle transazioni intervenute	<ul style="list-style-type: none"><li>○ Individuare anomalie (es. transazioni senza documenti di supporto);</li><li>○ Individuare anagrafiche “fittizie”</li></ul>
Quadratura Vendite-Magazzino	Individuare anomalie tra il volume dei ricavi e le quantità vendute
Verifiche documentali su contratti di cessione e corrispondenti flussi finanziari (entrata/uscita)	Verificare se le cessioni di credito sono solo contabili.
Analisi dei movimenti finanziari da e verso il/i cliente/i	Individuare l’esistenza (o anomalie) nei pagamenti e/o incassi verso il/i cliente/i
Circularizzazione delle banche (che come da procedura vanno interamente gestite dai revisori)	Verifiche sulle riconciliazioni dei saldi banca.

---

## ***Asset Misappropriation – Sottrazione di denaro***

### **Business Case – Sottrazione di denaro: i possibili campanelli d'allarme**

- Crescita del conto acquisti da fornitori in assenza di crescita delle vendite;
- Costante crescita dell'utilizzo di fondi per il finanziamento della cassa contante;
- Mancata riconciliazione sistematica dei conti utilizzati come contropartita dei pagamenti;
- Mancanza di “segregation of duties” in quanto, ad esempio, il personale della tesoreria si occupa al contempo anche della contabilizzazione delle operazioni di incasso e pagamento;
- Mancanza di opportuni controlli interni in grado di monitorare l'operato delle diverse funzioni aziendali.

---

## ***Asset Misappropriation – Sottrazione di denaro***

### **Procedure finalizzate ad individuare la frode**

<b>Procedure</b>	<b>Obiettivo</b>
Richiesta di conferma dei saldi fornitori	Verifica esistenza/accuratezza saldo debitore
Analisi di dettaglio di tutte le note spese del personale e relativa liquidazione	Individuazione di ulteriori pagamenti doppi
Analisi dettagliata di tutte le scritture contabili effettuate in orari e date sospette (orari notturni, giorni festivi, ecc.)	Individuazione di tutte le transazioni sospette