



**Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili**
Verona



SEMINARIO: LE NUOVE REGOLE DELLA REVISIONE LEGALE, GESTIONE DEL RISCHIO E PROCEDURE OPERATIVE - SECONDA GIORNATA

Data 08/11/2017, ore 14.30-18.30
Auditorium Banco BPM
Viale delle Nazioni 4 - Verona

**Corso di formazione:
le nuove regole della Revisione legale
gestione del rischio e procedure operative
(seconda giornata)**

A cura di:

Dott. Matteo Carrara

Dott. Andrea Senesi

Dott. Davide Perina

Verona, 08 novembre 2017

Seconda giornata: argomenti trattati

1) GESTIONE DEL RISCHIO E CONTROLLO INTERNO (A.1)

- a. Attività del revisore (identificazione rischi → sistema di controllo → procedure da adottare) - A.1.1.
- b. Il sistema di controllo interno nelle PMI - A.1.10
- c. Metodologia (approccio al rischio e significatività - esempio) – A.5.1
- d. Pianificazione – A.5.4
- e. Approfondimento su: Verifiche regolare tenuta della contabilità – A.2.9
- f. ISA 250B (Esempio di verbale di verifica)

2) APPROFONDIMENTO SU CONTINUITA' AZIENDALE (A.2.27)

Attività del revisore

identificazione rischi → sistema di
controllo → procedure da adottare

A cura di Matteo Carrara

Cos'è il sistema di controllo interno?

Il sistema di controllo interno è l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi, una conduzione dell'impresa sana, corretta e coerente con gli obiettivi prefissati. Contribuisce a garantire:

1. salvaguardia del patrimonio sociale
2. l'efficienza e l'efficacia delle operazioni aziendali
3. Il rispetto di leggi e regolamenti (tra cui l'informazione finanziaria)

IL SISTEMA DEI CONTROLLI NEGLI ISA ITALIA

ISA 200

“I principi di revisione richiedono che il revisore eserciti il proprio giudizio professionale e mantenga lo scetticismo professionale per tutta la durata della pianificazione e dello svolgimento della revisione contabile e che:

- identifichi e valuti i rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, sulla base della comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno dell’impresa;
- acquisisca elementi probativi sufficienti e appropriati sull’esistenza di errori significativi, configurando e attuando risposte di revisione appropriate ai rischi identificati e valutati.

IL SISTEMA DEI CONTROLLI NEGLI ISA ITALIA

ISA 210

Il revisore deve acquisire la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende la propria responsabilità per quella parte del controllo interno che la direzione ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali;

IL SISTEMA DEI CONTROLLI NEGLI ISA ITALIA

ISA 265

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. Il principio evidenzia che nell'effettuare tali valutazioni dei rischi, il revisore prende in considerazione il controllo interno al fine di definire (solo) 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 SISTEMA DEI CONTROLLI NEGLI ISA ITALIA

ISA 315

Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno. A tal proposito il principio pone enfasi, preliminarmente alle regole poste per tale importante fase della revisione, ad alcune definizioni cui il revisore deve dare appropriato significato e in particolare le **asserzioni**, i **rischi** connessi all'attività, il **controllo interno**, procedure di valutazione del rischio e rischio significativo.

IL SISTEMA DEI CONTROLLI NEGLI ISA ITALIA

ISA 315 (segue)

Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile.

La rilevanza ai fini della revisione di un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, **è oggetto di giudizio professionale** da parte del revisore.

Appare di primaria importanza la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il funzionamento del sistema di controllo interno per procedere l'approccio corretto alle diverse fasi della revisione contabile.

IL SISTEMA DEI CONTROLLI NEGLI ISA ITALIA

ISA 315 (segue)

Il revisore **deve includere nella documentazione** della revisione contabile

(i) la discussione tra i membri del team di revisione e le principali decisioni assunte;

(ii) gli elementi chiave della comprensione di ciascun aspetto dell'impresa e del contesto in cui opera, e di ciascuna delle componenti del controllo interno;

(iii) le fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione;

(iv) le procedure di valutazione del rischio svolte;

(v) i rischi di errori significativi identificati e valutati sul bilancio e a livello di asserzioni;

(vi) i rischi identificati e i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione, in ragione delle regole di cui ai punti precedenti.

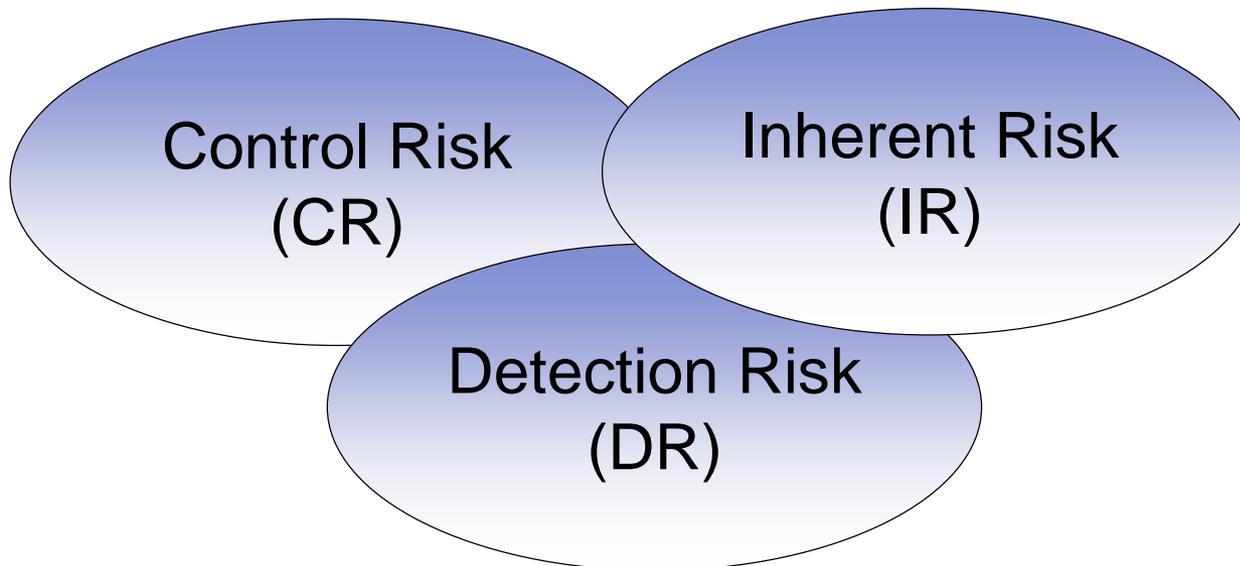
Le procedure di controllo in fase di “interim”

A cura di Matteo Carrara

AUDIT RISK– Asserzioni

- **C**ompleteness
- **E**xistence and Occurrence
- **A**ccuracy
- **V**aluation
- **O**bligation (and rights)
- **P**resentation and Disclosure

AUDIT RISK– Componenti del rischio di revisione



$$\mathbf{AR = IR \times CR \times DR}$$

AUDIT RISK– Componenti del rischio di revisione

Rischio inerente (IR)

Il rischio inerente è la suscettibilità di un'assertion ad errore, che potrebbe essere **materiale**, singolarmente o quando è aggregato con altri errori, supponendo che non esistano controlli interni correlati.

- 1) grado di complessità
- 2) Livello di giudizio coinvolto,
- 3) Circostanze interne ed esterne.

Il revisore deve dimostrare di aver valutato il rischio in fase di planning.

AUDIT RISK– Componenti del rischio di revisione

Rischio di controllo (CR) Consiste nel rischio che un errore che potrebbe verificarsi in un'assertion e che potrebbe essere materiale, non sia prevenuto o identificato e corretto tempestivamente dal sistema di controllo interno.

- Ci concentriamo sui controlli pertinenti all'audit
- Consideriamo la componente IT dei controlli
- Valutiamo separatamente il design, l'implementazione e l'efficienza

AUDIT RISK– Componenti del rischio di revisione

Rischio di rilevamento (DR) Consiste nella possibilità che un errore che potrebbe essere materiale non venga prontamente individuato dalle procedure di revisione

AUDIT RISK– Componenti del rischio di revisione

Nel determinare la natura, il tempo e l'entità delle procedure di controllo in modo che corrispondano al livello di rischio desiderato, il revisore deve:

- Applicare lo scetticismo professionale
- Applicare la diligenza richiesta nell'esecuzione delle procedure di:
 - ◆ Progettazione adeguata;
 - ◆ Essere sensibili al rischio
 - ◆ Comprendere e applicare i principi di revisione
 - ◆ Documentare adeguatamente il lavoro svolto

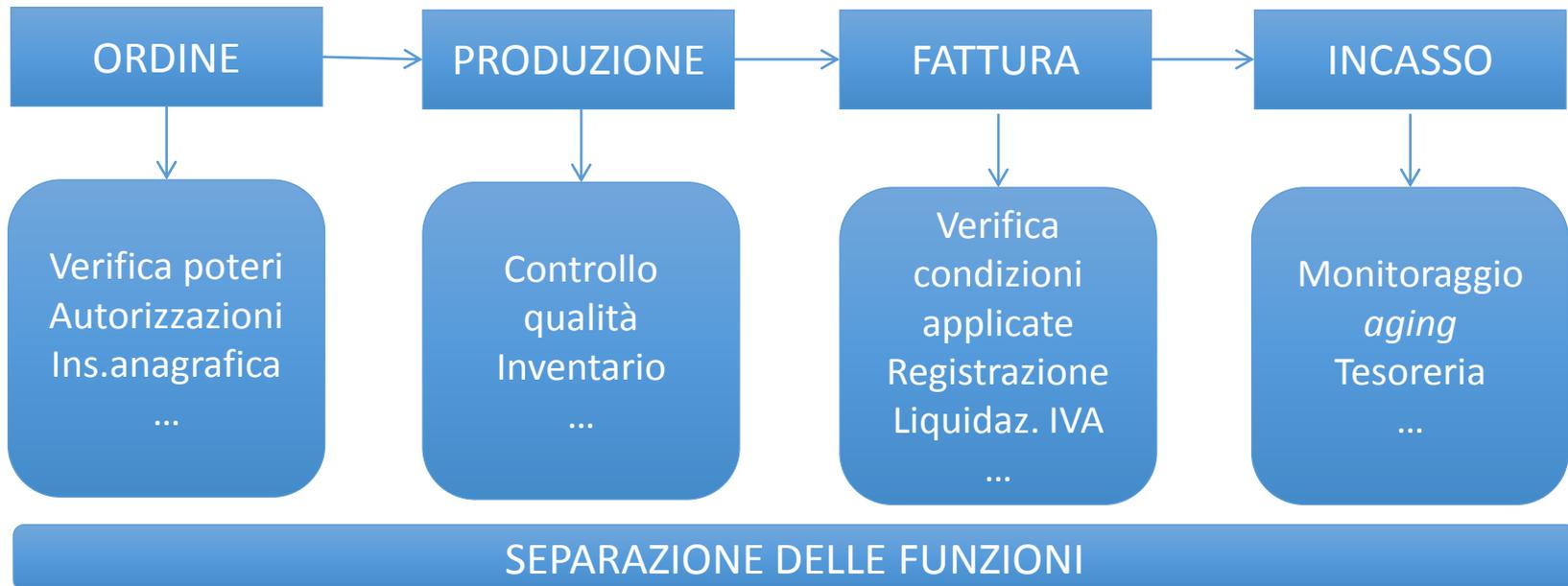
Formazione Continua

ESEMPI PRATICI:

➤ CREDITI

➤ Assertion principale → Esistenza

➤ *Walkthrough* del ciclo attivo

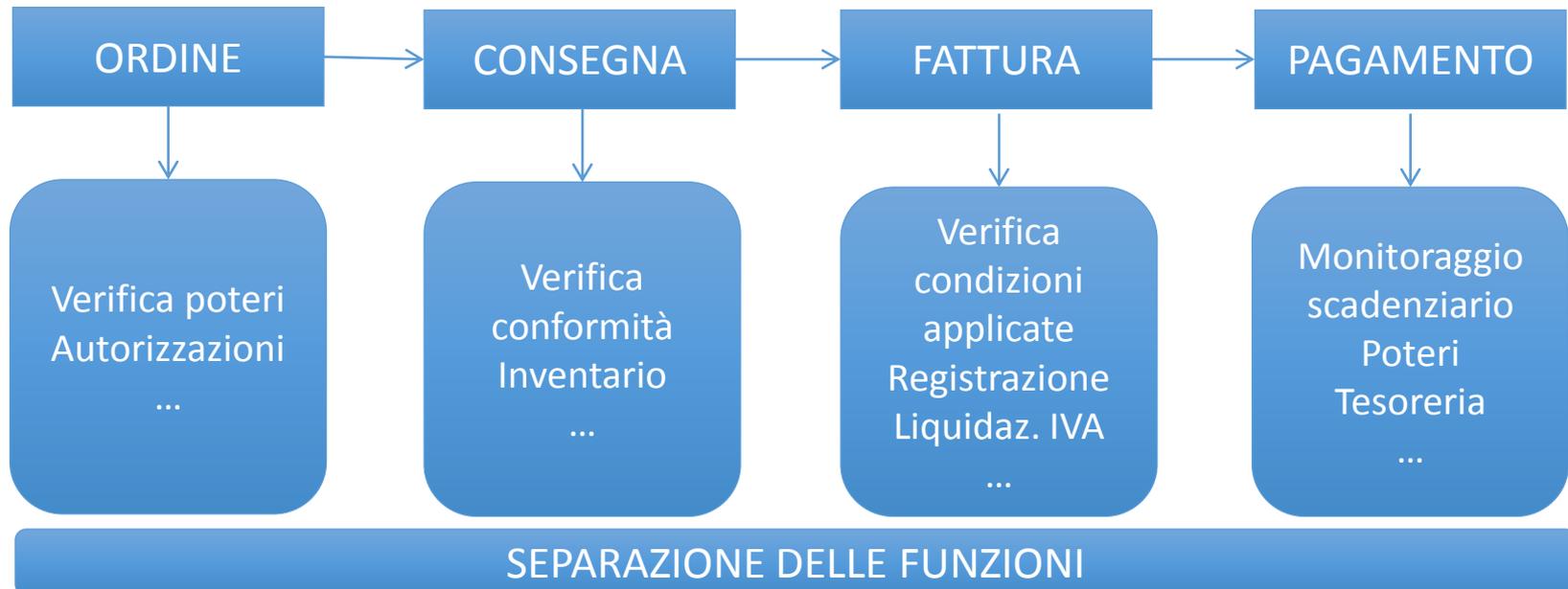


ESEMPI PRATICI:

➤ DEBITI

➤ Assertion principale → Completezza

➤ *Walkthrough* del ciclo passivo



ISA 600 – Elementi probativi

Non è sufficiente redigere la mappatura dei processi per poter sostenere di aver correttamente verificato il sistema di controllo interno, ma il revisore deve svolgere procedure di conformità che dimostrino che i controlli siano stati messi in atto dall'impresa (“test of design”) e che dimostrino la loro efficacia (“test of effectiveness”).

“Le informazioni che possono essere utilizzate come elementi probativi possono essere state predisposte avvalendosi del lavoro di un esperto della direzione. Gli elementi probativi includono sia le informazioni che supportano e confermano le asserzioni della direzione, sia eventuali informazioni che contraddicono tali asserzioni”

TEST OF DESIGN

Nell'acquisizione di elementi probativi circa la messa in atto dei controlli mediante le procedure di valutazione del rischio, il revisore determina se i controlli esistono e se l'impresa li sta utilizzando.

Gli elementi che devono essere presi in considerazione sono di seguito elencati:

TEST OF DESIGN (segue)

- **H** Come il controllo è effettuato (“how”)
- **O** Ogni quanto è effettuato (“often”)
- **R** Il rischio che copre (“risk”)
- **N** La natura e la dimensione dell’errore che il controllo deve prevenire, individuare e correggere (“nature”)
- **E** La conoscenza e l’esperienza (nel caso di controllo manuale) del personale che lo applica (“experience”)
- **T** La tecnologia se il controllo ha una componente IT (“technology”)

TEST OF EFFECTIVENESS

Nello svolgimento di procedure di conformità in merito all'efficacia operativa dei controlli, il revisore acquisisce elementi probativi che i controlli operino efficacemente

Laddove si adotti un approccio costituito principalmente da procedure di conformità, particolarmente in relazione a quei rischi per i quali non è possibile o praticabile ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi mediante la sola applicazione di procedure di validità, il revisore svolge normalmente procedure di conformità rivolte ad ottenere un più alto livello di sicurezza sull'efficacia operativa dei controlli.

....quali controlli?

In base alla loro natura i controlli possono essere:

- **Preventivi**: disegnati in modo da prevenire l'errore
 - il personale di magazzino controlla le persone che entrano ed escono dagli stabilimenti aziendali
 - Persona dedicata all'inserimento delle anagrafiche dei clienti/fornitori
 - ...
- **Investigativi**: disegnati in modo da identificare e correggere un errore avvenuto
 - A intervalli regolari il management rivede lo scadenzario dei crediti, le differenze sono investigate e corrette
 - Riconciliazione debiti tributari con dichiarazioni inviate
 - ...

Formazione Continua

....quali controlli? (segue)

Normalmente si valuta una combinazione di controlli preventivi e investigativi, ma il focus del revisore è sui

controlli investigativi



Se ben disegnati e operanti spesso possono fornire evidenze di revisione maggiori e relative a più asserzioni

b. Sistema di controllo interno nelle PMI

A cura di Matteo Carrara

Le PMI nei principi di revisione – ISA 200

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:

- a. 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);

Le PMI nei principi di revisione – ISA 200 (segue)

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.

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

Elementi significativi delle PMI

- Flessibilità;
- Condivisione di ruoli/responsabilità;
- Mancata separazione delle funzioni;
- Proprietario/Amministratore;
- Focus sulla fiscalità (inversione della logica di revisione);
- Mancanza di adeguata documentazione;
- Contabilità tenuta esternamente.

Costi/benefici di un'adeguata revisione del SCI

COSTI



BENEFICI

Costi/benefici di un'adeguata revisione del SCI

Di seguito si riportano alcuni esempi di regole che possono non essere seguite dal revisore quando non esistono le circostanze che ne richiedono l'applicazione:

- organizzare una riunione con il team di revisione per discutere le attività di valutazione del rischio;
- svolgere specifiche procedure di revisione sulle parti correlate se il revisore non ha rilevato l'esistenza delle stesse;
- ottenere adeguate evidenze probative per verificare se esiste un'incertezza significativa nell'ipotesi in cui il revisore non abbia identificato alcun evento o condizione che possa far sorgere dubbi sulla continuità aziendale dell'impresa oggetto di revisione.

La documentazione nella revisione delle PMI – ISA 230

Paragrafo A.2

“La forma, il contenuto e l’ampiezza della documentazione della revisione dipendono da fattori quali:

- la dimensione e la complessità dell’impresa [...]”

La documentazione nella revisione delle PMI – ISA 230

Paragrafo A.16

“La documentazione della revisione nel caso di imprese di dimensioni minori è generalmente meno ampia di quella prevista per le imprese di maggiori dimensioni. Inoltre, nel caso di una revisione contabile in cui il responsabile dell’incarico svolga il lavoro per intero, la documentazione non includerà aspetti che sarebbero stati documentati unicamente al fine di informare o di dare istruzioni ai membri del team di revisione, ovvero per comprovare il riesame effettuato da altri membri del team [...]. il responsabile dell’incarico [predispone] la documentazione della revisione in modo che possa essere compresa da un revisore esperto, poiché tale documentazione può essere sottoposta al riesame di soggetti esterni per finalità di vigilanza o per altre finalità. ”

La documentazione nella revisione delle PMI – ISA 230

Paragrafo A.17

“Nel predisporre la documentazione della revisione, il revisore di un’impresa di dimensioni minori può anche considerare utile ed efficiente riportare diversi aspetti della revisione in un unico documento, che rinvii in modo appropriato alle carte di lavoro di supporto.

Esempi di aspetti che possono essere documentati congiuntamente nella revisione di un’impresa di dimensioni minori includono la comprensione dell’impresa e del suo controllo interno, la strategia generale di revisione ed il piano di revisione, la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, i rischi identificati e valutati, gli aspetti significativi evidenziati nel corso della revisione e le conclusioni raggiunte. ”

c. Metodologia

(approccio al rischio e significatività)

A cura di Matteo Carrara

Formazione Continua

Il rischio di errori significativi a livello di assertion è il rischio che un'affermazione relativa a un conto significativo (classe di transazione o voce di bilancio) o a livello di “Disclosure” (Nota integrativa, relazione sulla gestione, ecc.) possa essere

MATERIALE.

MATERIALITA'

Le informazioni sono **MATERIALI** (o significative) se la loro omissione o errata informativa potrebbero influenzare le decisioni economiche degli stakeholders, adottate sulla base del bilancio. La materialità dipende dalla dimensione dell'oggetto o dell'errore giudicato nelle circostanze particolari della sua omissione o errata indicazione. Pertanto, la materialità si definisce come una soglia, piuttosto che essere una caratteristica qualitativa primaria che le informazioni devono avere per essere utili.

MATERIALITA' ≠ FRODE

La soglia di materialità si riferisce sempre all'errore, ma mai alla frode per la quale non esiste materialità!

Metodi di determinazione della materialità



Altri fattori qualitativi da considerare

- Aspettative degli azionisti
- Limiti di prestiti bancari (Covenants)
- Fattori di rischio di frode
- Cambiamento nella direzione
- Dimensione del business (se molto grande)
- Esperienza precedente
- Questioni di regolamentazione
- Organizzazioni pubbliche o a partecipazione pubblica

Formazione Continua

Alcuni dei principali valori di riferimento utilizzati nella prassi, nonché meri esempi di possibili percentuali da applicare, sono:

Valore di riferimento	ISA Guide IFAC		Contesto nazionale	
	% min	% max	% min	% max
Ricavi	1	3	0,5	1
Risultato operativo	3	7	n/d	n/d
Utile ante imposte	n/d	n/d	5	10
Totale attivo	1	3	0,5	1
Patrimonio netto	3	5	1	5

KICK OFF – Obiettivi del planning

- Ambito di impegno
- Comprensione preliminare dell'ambiente di controllo del cliente
- Procedure di valutazione del rischio, incluse quelle legate alla frode e ad altri argomenti specifici
- Strategia di audit, compresa la materialità, la tempistica, l'assegnazione del team e il coinvolgimento di altri, come l'audit interno e gli esperti esterni
- Risorse (individui e ore stimate) da assegnare a specifiche aree di audit
- I rischi a livello di bilancio e di asserzione, inclusi i rischi di frode
- Individuazione dei conti significativi della struttura sistema di controllo
- Conformità ai requisiti etici, inclusa l'indipendenza

Uno spunto operativo: il WALKTHROUGH

Consiste in una procedura, comune ad altre attività come la 231/2001 o 262/2005, i cui obiettivi si possono riassumere in

- una revisione della documentazione di sistema e delle interviste con il management sufficiente per ottenere una comprensione generale sulla funzionalità e il funzionamento del sistema di controllo
- una revisione del flusso delle transazioni partendo dal momento di input nel sistema, attraverso il sistema e dopo il punto di “output” dal sistema.

Uno spunto operativo: il WALKTHROUGH (segue)

Tale attività aiuta il revisore nel:

- confermare la comprensione delle attività con la relativa documentazione
- confermare di aver individuato tutti i punti di rischio rilevanti
- confermare la comprensione della progettazione dei controlli che mitigano punti significativi di rischio, inclusi quelli legati alla prevenzione o alla rilevazione di frodi
- valutare la progettazione e la qualità dei controlli, e
- confermare se i controlli sono stati implementati.

Uno spunto operativo: il WALKTHROUGH (segue)

Tale attività aiuta il revisore nel:

- confermare la comprensione delle attività con la relativa documentazione
- confermare di aver individuato tutti i punti di rischio rilevanti
- confermare la comprensione della progettazione dei controlli che mitigano punti significativi di rischio, inclusi quelli legati alla prevenzione o alla rilevazione di frodi
- valutare la progettazione e la qualità dei controlli, e
- confermare se i controlli sono stati implementati.

Formazione Continua

Client

XXX Spa

Year-end

31.12.201x

Prepared by

MC

Date

08/11/17

W/P reference

80.3.0030

Obiettivo

Ripercorrere il processo Vendite di XXX spa.

Lavoro svolto

Abbiamo ripercorso il processo Vendite descritto in **80.3.0030** affiancando un'operatrice dell'ufficio Acquisti e ottenuto la seguente documentazione:

- 1 Stampa richiesta d'acquisto compilata su LN
- 2 Approvazione richiesta d'acquisto e trasformazione in ordine
- 3 Stampa dell'ordine d'acquisto
- 4 Carico a magazzino
- 5 Ricevimento fattura
- 6 Contabilizzazione sul conto transitorio
- 7 Partitario che mostra che la scadenza della fattura sarà nel 2015. Non è stato pertanto possibile raccogliere la distinta di pagamento e la registrazione contabile del pagamento.

ISA 315 – Obbligo di documentazione

Il revisore **DEVE includere nella documentazione** della revisione contabile

- (i) la discussione tra i membri del team di revisione e le principali decisioni assunte;
- (ii) gli elementi chiave della comprensione di ciascun aspetto dell'impresa e del contesto in cui opera, e di ciascuna delle componenti del controllo interno;
- (iii) le fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione;
- (iv) le procedure di valutazione del rischio svolte;
- (v) i rischi di errori significativi identificati e valutati sul bilancio e a livello di asserzioni;
- (vi) i rischi identificati e i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione, in ragione delle regole di cui ai punti precedenti.

d. Pianificazione

A cura di Matteo Carrara

Formazione Continua



La pianificazione non rappresenta una fase separata della revisione ma, al contrario, un processo continuo e iterativo che spesso inizia poco dopo - o in coincidenza con - la conclusione della precedente revisione e prosegue sino alla conclusione dell'incarico di revisione in corso. (ISA300 – A2)

Formazione Continua

L'obiettivo del revisore è di pianificare la revisione contabile affinché sia svolta in modo efficace. All'inizio di ogni incarico di revisione contabile, il revisore:

- a) svolgere le procedure richieste dal principio ISA n. 220 relativamente al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico specifico di revisione;
- b) valutare il rispetto dei principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza, in conformità al principio di revisione ISA n. 220;
- c) comprendere i termini dell'incarico, (ISA n. 210).



**Pianificazione
ISA 300**

Elementi necessari da includere nel *planning*

- a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315;
- b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330;
- c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione.

Formazione Continua

Riassumendo, il planning deve prevedere:

- 1) Comprensione
 - dell'impresa, del business e dell'ambiente in cui opera;
 - le politiche e le pratiche contabili adottate;
 - delle performance finanziarie;
- 2) Valutazione dei rischi, incluso il rischio di continuità e il rischio di frodi a seguito di mappatura del sistema di controllo interno;
- 3) Identificazione delle voci significative di bilancio e determinarne il rischio inerente;
- 4) Determinazione della materialità;
- 5) Assegnazione tempistiche e mansioni, anche in funzione del tipo di incarico (revisione ex cc o volontaria);
- 6) Selezionare le *assertion* rilevanti per singoli voci significative, identificando per queste ultime anche il relativo rischio di revisione.

Elementi necessari da documentare nelle carte di lavoro

Paragrafo 12 – ISA 300

Il revisore **deve** includere nella documentazione della revisione:

- a) la strategia generale di revisione;
- b) il piano di revisione;
- c) qualunque modifica significativa apportata ad essi nel corso dell'incarico di revisione, e le ragioni di tali modifiche.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

La revisione ed i Sistemi Informativi - Agenda

- INTRODUZIONE AI SISTEMI INFORMATIVI
- FALSI MITI SUI SISTEMI INFORMATIVI
- OBIETTIVI DELLA SESSIONE
- RISCHI RILEVANTI IN AMBITO IT
- STRUMENTI INFORMATICI A SUPPORTO DELLE NOSTRE ATTIVITA'

Relatore: Andrea Senesi, PwC Risk Assurance

Introduzione ai sistemi informativi



Introduzione ai sistemi informativi

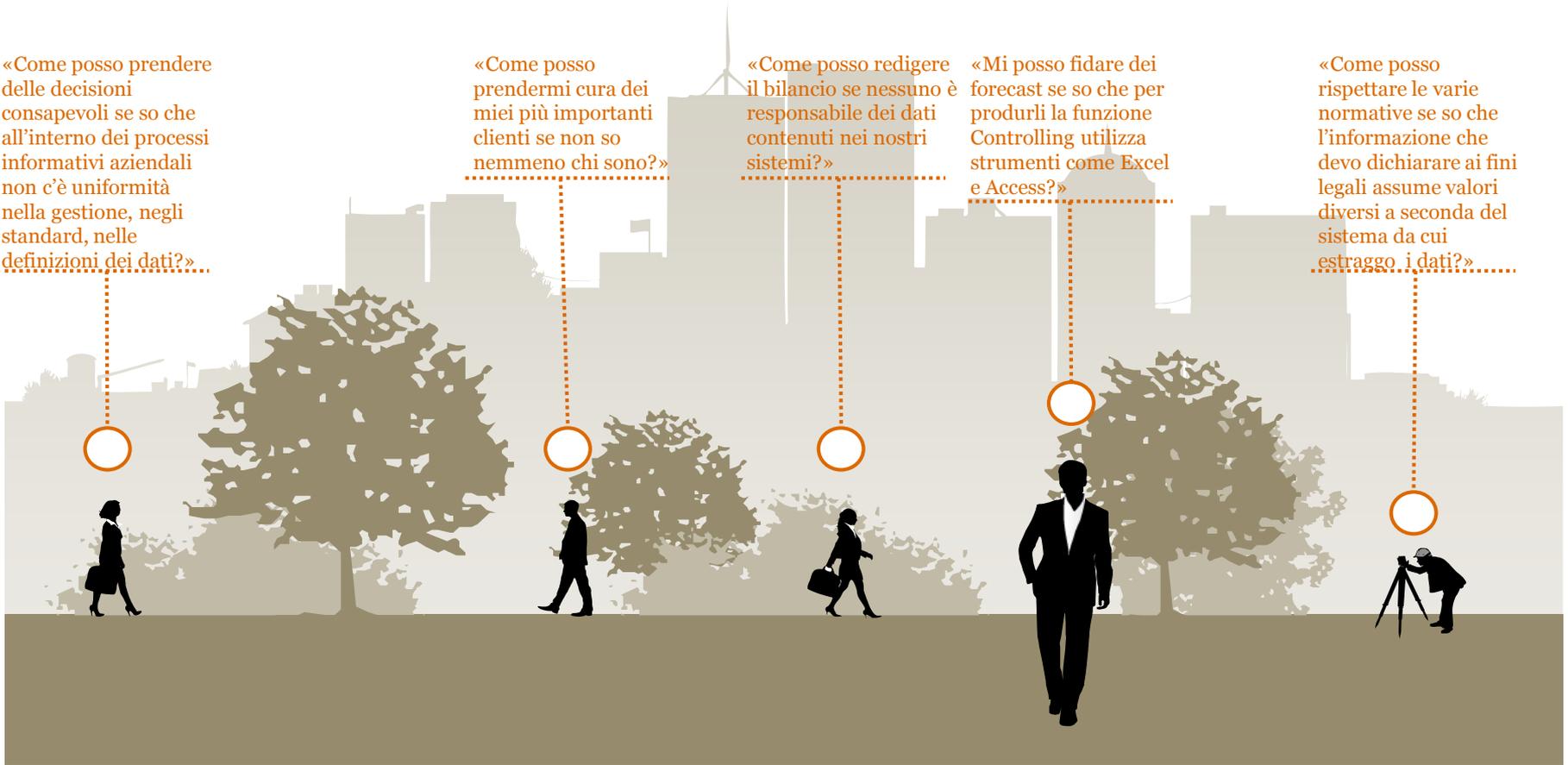
«Come posso prendere delle decisioni consapevoli se so che all'interno dei processi informativi aziendali non c'è uniformità nella gestione, negli standard, nelle definizioni dei dati?»

«Come posso prendermi cura dei miei più importanti clienti se non so nemmeno chi sono?»

«Come posso redigere il bilancio se nessuno è responsabile dei dati contenuti nei nostri sistemi?»

«Mi posso fidare dei forecast se so che per produrli la funzione Controlling utilizza strumenti come Excel e Access?»

«Come posso rispettare le varie normative se so che l'informazione che devo dichiarare ai fini legali assume valori diversi a seconda del sistema da cui estraggo i dati?»



Introduzione ai sistemi informativi

- I sistemi informativi sono delle ***soluzioni applicative in grado di coordinare*** l'insieme delle attività operative aziendali automatizzando le routine organizzative.
- Si presentano come ***pacchetti software, spesso già integrati nella loro progettazione logica***. In tal caso, tutti i database sono relazionati e l'aggiornamento dei dati si svolge in maniera centralizzata e unitaria, in modo che i sistemi operativi relativi alle ***diverse aree gestionali di una organizzazione siano tra loro integrati e comunicanti***.
- Sono applicazioni che ***automatizzano e controllano il flusso di informazioni***, gestendo e indirizzando i documenti.
- ***L'azienda viene vista come SISTEMA***, cioè come insieme di elementi interagenti tra loro. Ciascuno di questi elementi (sottosistema) corrisponde a un particolare insieme di funzioni o attività codificate all'interno dell'organizzazione.
- I sistemi ERP più diffusi e strutturati nel mercato sono: SAP, Oracle, JD Edwards, Microsoft Dynamics.

Introduzione ai sistemi informativi

- ***I dati sono parte del patrimonio aziendale - Governare i dati come un bene aziendale*** è un'esigenza fondamentale per le aziende che mirano ad ottenere i benefici derivanti dal poter disporre, nei tempi e modi desiderati, di dati accurati.
- ***La qualità dei dati va presidiata lungo la catena del valore dell'informazione*** - I dati costituiscono le materie prime che alimentano la **catena del valore** delle informazioni. Il valore delle informazioni che pervengono, alla fine di tale catena, ai soggetti responsabili delle decisioni aziendali si forma all'interno dei diversi processi che costituiscono la catena (*raccolta dei dati, archiviazione dei dati, elaborazione dei dati e produzione delle informazioni, presentazione delle informazioni, utilizzo delle informazioni*), in funzione della qualità con cui gli stessi sono governati.
- ***Il valore dell'informazione*** può essere misurato dal grado con cui i dati che sono stati utilizzati per produrla rispondono agli obiettivi qualitativi prefissati: ***completezza, accuratezza, validità, tempestività, integrità, sicurezza, disponibilità, efficienza, confidenzialità, comprensibilità, flessibilità, rilevanza, affidabilità e conformità.***

Falsi miti sui sistemi informativi

Nella gestione delle attività di business il ruolo dei sistemi informativi è diventato molto rilevante. Alcuni pregiudizi però vanno sfatati per consentire maggiore consapevolezza a noi professionisti e ai nostri clienti.

Abbiamo SAP quindi per definizione è tutto corretto

Non ci credo che 200 utenti possano modificare i miei dati in ambiente di produzione

Abbiamo SAP quindi è tutto tracciato

Figurati se l'utente sa di avere quella transazione!

Non è possibile che vi siano doppi pagamenti. Autorizziamo tutte le transazioni

Non è possibile fare questa attività a sistema

C'è una password per poter accedere al menu

Non è possibile che possano essere modificate le condizioni di pricing!

Obiettivi della sessione

•La presente sessione formativa vuole fornirvi spunti di riflessione per:

1

Identificare i rischi IT rilevanti, che potrebbero avere un impatto sul progetto di revisione contabile, con riferimento alle così dette “IT dependencies”, ovvero

controlli effettuati dalla società cliente per mezzo dei sistemi informativi

informazioni, report e/o tabulati estratti dai sistemi informativi

2

Identificare le opportunità di efficacia o efficienza nello svolgimento delle attività di revisione contabile, attraverso

verifiche specifiche sui sistemi informativi, sui controlli automatici e su quelli configurabili di Sistema, o

l’adozione di specifiche tecniche di analisi basate su strumenti informatici.

Rischi rilevanti in ambito IT

Esempio 1

Il valore del magazzino prodotti finiti del nostro cliente di revisione è elaborato a partire da un Sistema Gestionale “dedicato” e si basa:

- sulla valorizzazione delle distinte base dei prodotti,

moltiplicata per

- le loro giacenze effettive, confermate tramite procedure inventariali.

Vi fidereste dell’elaborazione effettuata a Sistema? Cosa verifichereste?

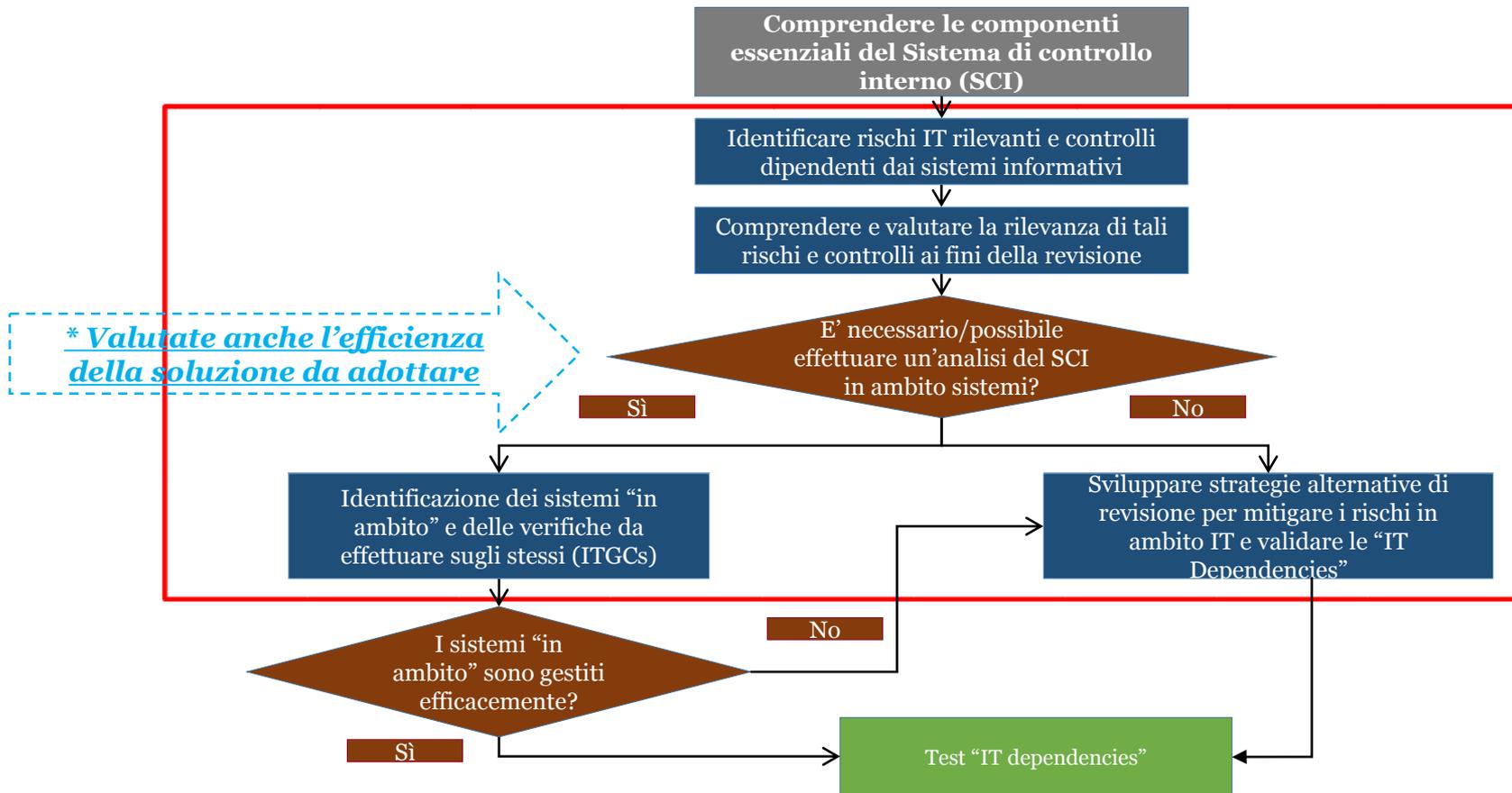
Rischi rilevanti in ambito IT

Esempio 2

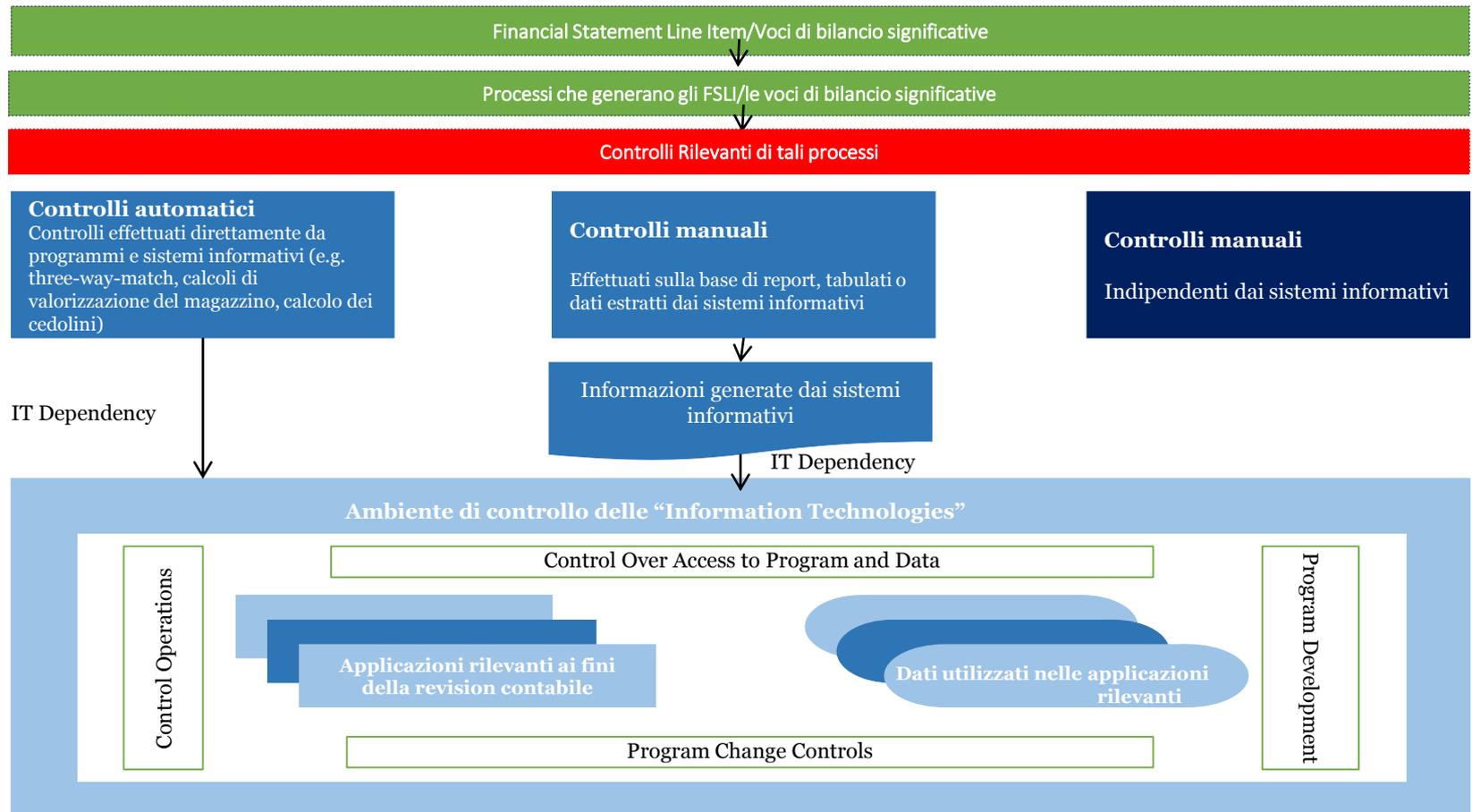
Tutti gli operatori amministrativi del nostro cliente sono abilitati alla registrazione delle fatture passive ricevute dai fornitori, all'interno del Sistema Contabile. Addizionalmente sono abilitati a creare/modificare le anagrafiche di ciascun fornitore e ad elaborare le distinte di pagamento.

Esistono secondo voi rischi di frode ai danni del cliente?

Rischi rilevanti in ambito IT

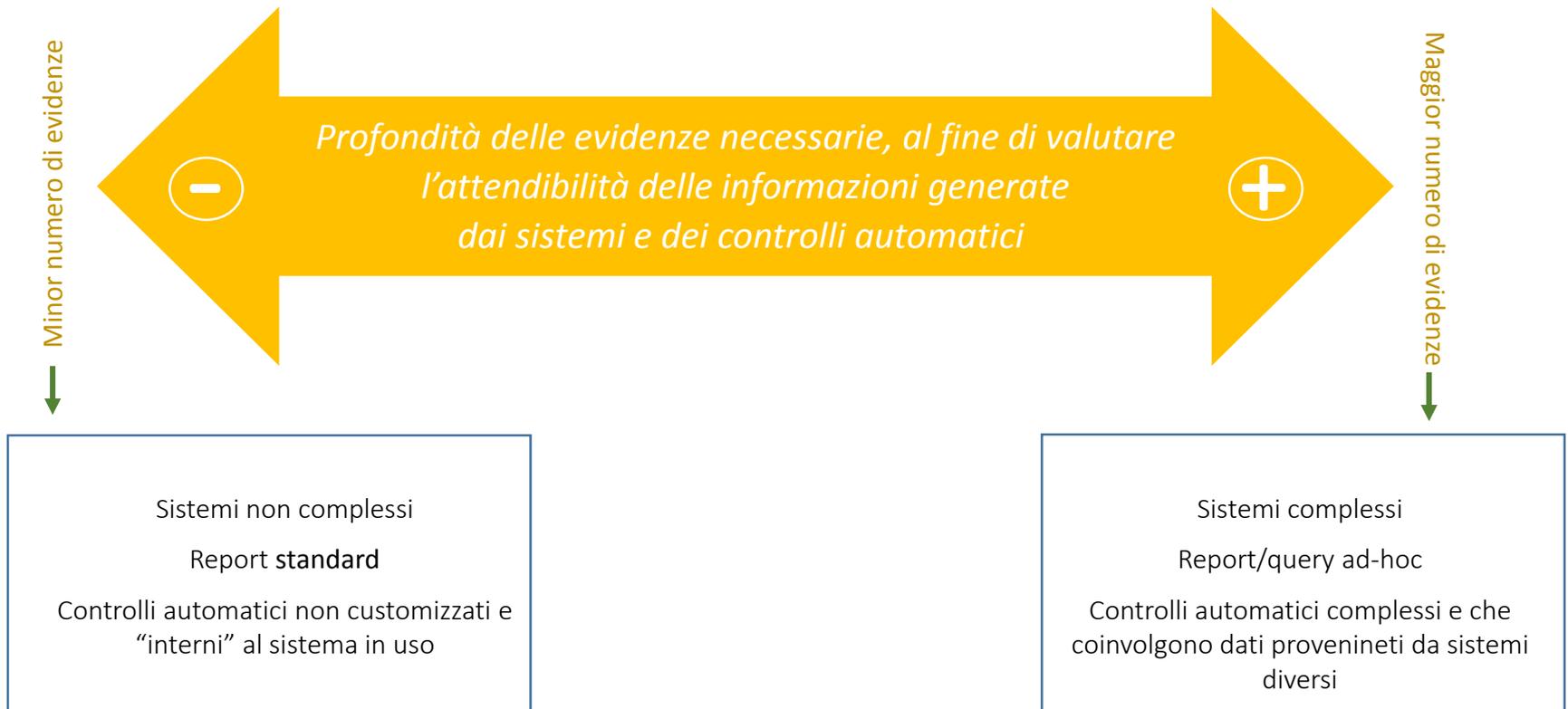


Rischi rilevanti in ambito IT



Rischi rilevanti in ambito IT

Determinare il livello di analisi sui sistemi da svolgere, alcuni spunti operativi



Strumenti informatici a supporto delle nostre attività

Computer Assisted Audit Techniques



Computer Assisted Audit Techniques

CAATs

I CAAT consistono nell'utilizzo di software specializzati nel data management e di applicazioni che permettono l'estrazione e l'analisi di dati allo scopo di svolgere dei test su una grande mole di dati in maniera automatica.

Strumenti informatici a supporto delle nostre attività

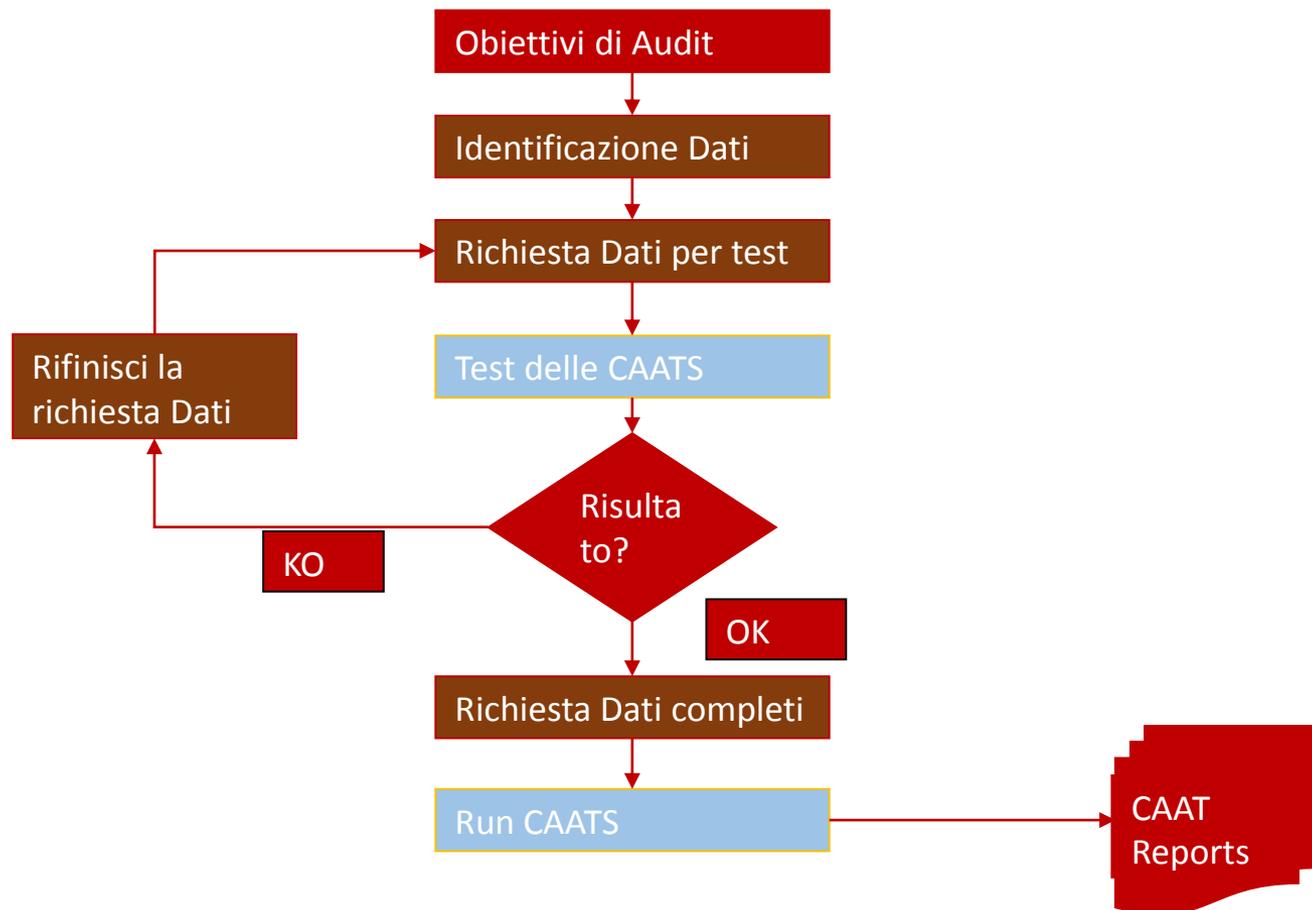
Definizione di CAAT - viene definito programma CAAT ogni test di audit che è stato automatizzato tramite l'utilizzo di un computer e di un relativo software.

Le tecniche CAAT possono essere usate in diverse procedure di audit tra cui, ad esempio:

- test su particolari di transazioni e saldi;
- procedure analitiche di controllo;
- test di conformità sui controlli generali dei sistemi informativi;
- test di conformità sui controlli delle applicazioni informatiche;
- test di intrusione.

Le CAAT possono generare una parte notevole delle evidenze di audit ottenute nel corso dell'intervento; l'auditor deve quindi pianificare attentamente l'uso delle CAAT e farvi ricorso con la dovuta diligenza professionale.

Strumenti informatici a supporto delle nostre attività



Strumenti informatici a supporto delle nostre attività

Alcuni motivi per utilizzare le CAAT nelle attività di audit



Strumenti informatici a supporto delle nostre attività

- Esempio: duplicazione dei pagamenti

VENDOR_NAME_NORMALIZED	VENDOR_NAME	VENDOR_NBR	INVOICE_NBR	CHECK_NBR	INVOICE_DATE	DISTRIB_AMOUNT
PHARMERICA	+PHARMERICA	000000036	411316711119	23345059	11/19/2001	5.323.16
PHARMERICA	PHARMERICA	000664457	411316711119	23375862	11/19/2001	5.323.16
WESTERNFOODSINC	+WESTERN FOODS INC	000000052	378158	23247120	9/6/2001	3.828.95
WESTERNFOODSINC	WESTERN FOODS INC	000912302	378158	23266700	9/6/2001	3.828.95
WESTERNFOODSINC	+WESTERN FOODS INC	000000052	363172	23119489	6/26/2001	3.394.65
WESTERNFOODSINC	WESTERN FOODS INC	000912302	363172	23129197	6/26/2001	3.394.65

Analyze	Sampling	Tools
Count...		Ctrl+3
Total...		Ctrl+4
Statistics...		
Profile...		
Stratify...		Ctrl+5
Classify...		
Histogram...		Ctrl+8
Age...		
Benford...		
Sequence...		Ctrl+6
Gaps...		
Duplicates...		
Verify...		
Search...		

- Esempio: paragone tra due differenti fonti di dati tramite ingresso negli stessi





Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona

Q&A



Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale – SA Italia 250B

Agenda

- Introduzione al principio di revisione
- Pianificazione delle verifiche
- Contenuto delle verifiche
- Risultati delle verifiche
- Documentazione delle verifiche
- Normativa, principi e fonti professionali



Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale – Introduzione

Nell'ordinamento italiano, in base a quanto previsto dall'art. 14 del Decreto Legislativo n. 39 del 27 gennaio 2010 (successivamente modificato dal D.Lgs. 135/16):

Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:

- a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto ed illustrano i risultati della revisione legale
- b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili'.

Il principio di revisione SA Italia 250B fa parte degli ISA Italia e tratta delle responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alle verifiche nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale.

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale – Introduzione

- A. La regolare tenuta della contabilità sociale** comporta il rispetto delle disposizioni normative in materia civilistica e fiscale con riferimento a
- modalità e tempi di rilevazione delle scritture contabili
 - redazione, vidimazione e conservazione dei libri contabili e dei libri sociali obbligatori
 - rilevazione dell'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali.
- B. La corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili** implica che l'accadimento del fatto di gestione sia rilevato nelle scritture contabili in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile nelle circostanze, ovvero:
- Norme di legge (Codice Civile) interpretate e integrate dai principi contabili nazionali OIC, o
 - Principi contabili internazionali (IFRS) adottati dall'Unione Europea.

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale – Introduzione

A. Regolare tenuta della contabilità sociale

Il revisore ha la **responsabilità** di verificare la regolare tenuta della contabilità sociale attraverso lo svolgimento delle procedure previste nel principio SA Italia 250B.

Lo svolgimento di tali procedure specifiche consente al revisore di acquisire informazioni utili anche ai fini della revisione contabile del bilancio.

B. Corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili

Il revisore ha la **responsabilità** di verificare la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili attraverso lo svolgimento delle procedure di revisione finalizzate all'espressione del giudizio sul bilancio descritte nei principi di revisione ISA Italia che disciplinano la revisione contabile del bilancio (Audit).

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale - SA Italia 250B - Pianificazione delle verifiche

Il revisore deve pianificare la frequenza delle verifiche periodiche in funzione della dimensione e complessità dell'impresa

- settore di attività dell'impresa e la natura delle operazioni svolte
- la complessità organizzativa dell'impresa
- la numerosità e/o la frammentazione delle operazioni svolte
- il riscontro, in precedenti verifiche periodiche, di carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale, di non conformità nell'esecuzione di adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento ovvero di eventuali errori nelle scritture contabili



Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale - SA Italia 250B - Pianificazione delle verifiche

Paragrafo 11 c)

Verifica periodica - Ciascuna verifica svolta nel corso dell'esercizio ai fini della verifica della regolare tenuta della contabilità sociale.

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale - SA Italia 250B - Pianificazione delle verifiche

Data d'inizio del periodo oggetto
della prima verifica periodica in caso
di **primo incarico** di revisione
contabile.



Data di conferimento
dell'incarico.

Ultima verifica periodica
nell'ambito dell'incarico
di revisione.



Data prossima a quella
dell'assemblea convocata
per l'approvazione del
bilancio relativo all'ultimo
esercizio dell'incarico.

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale - SA Italia 250B - Pianificazione delle verifiche

Nello svolgimento di ciascuna verifica il revisore deve:

- a) Acquisire informazioni, ovvero aggiornare le informazioni già acquisite, in merito alle procedure adottate dall'impresa al fine di:
- individuare i libri obbligatori da tenere ed introdurre nuovi libri obbligatori richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale e da eventuali leggi speciali, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità
 - assicurare la tempestiva e regolare vidimazione e bollatura dei libri obbligatori, ove applicabile
 - assicurare l'osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità
- b) verificare, su base campionaria, l'esistenza dei libri obbligatori di cui alla lettera a) precedente, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità
- c) verificare, su base campionaria, la regolare tenuta ed il tempestivo aggiornamento dei libri di cui alla lettera a) precedente, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale - SA Italia 250B - Pianificazione delle verifiche

Nello svolgimento di ciascuna verifica il revisore deve:

- d) verificare, su base campionaria, l'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali richiesti dalla normativa di riferimento, attraverso l'esame della documentazione pertinente e delle relative registrazioni
- e) verificare la sistemazione da parte della direzione di carenze nelle procedure adottate dall'impresa per la regolare tenuta della contabilità sociale e non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento, se riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente
- f) verificare la sistemazione da parte della direzione di errori nelle scritture contabili laddove riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente.



Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale - SA Italia 250B – Contenuto delle verifiche

**Ai fini dello svolgimento delle procedure indicate nel paragrafo 14,
il revisore può:**

- svolgere indagini presso la direzione ovvero presso le persone, in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno sia all'esterno dell'impresa
- effettuare procedure di analisi comparativa sulle situazioni contabili periodiche eventualmente predisposte dall'impresa nel corso dell'esercizio
- effettuare ispezioni mediante l'esame di registrazioni o documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato
- nei casi di primo incarico di revisione, esaminare la documentazione relativa all'ultima verifica periodica predisposta dal revisore precedente.

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale – SA Italia 250B – Risultati delle verifiche periodiche

Il revisore deve valutare i risultati di ciascuna verifica periodica considerando i possibili effetti degli elementi informativi acquisiti sullo svolgimento dell'attività di revisione contabile finalizzata all'espressione del giudizio sul bilancio

A tal fine il revisore deve considerare i possibili effetti sull'Audit di:

- carenze riscontrate nelle procedure adottate dall'impresa ai fini della regolare tenuta della contabilità sociale ovvero di non conformità nell'esecuzione da parte dell'impresa degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento
- errori nelle scritture contabili riscontrati nello svolgimento delle procedure di ciascuna verifica periodica.

Il revisore deve altresì valutare i risultati di ciascuna verifica periodica ai fini delle eventuali comunicazioni ai responsabili delle attività di governance in conformità a quanto previsto dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) ni. 260 e 265.

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale – SA Italia 250B – Documentazione delle verifiche

I revisore deve documentare:

a) la frequenza pianificata delle verifiche periodiche

b) le procedure svolte in ciascuna verifica periodica

c) i risultati di ciascuna verifica periodica, nonché le considerazioni e le valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai possibili effetti sull'attività di revisione contabile del bilancio, sia ai fini delle comunicazioni ai responsabili delle attività di governance

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale – SA Italia 250B – Documentazione delle verifiche

- La documentazione inerente le verifiche periodiche deve essere distintamente individuabile rispetto a quella relativa all'attività di revisione contabile del bilancio.
- Le regole per le modalità e la tempistica della predisposizione della documentazione dell'attività di revisione contabile del bilancio definite dal principio di revisione ISA Italia n. 230 “La documentazione della revisione contabile” sono applicabili anche ai fini del principio di revisione SA Italia n. 250B. Il processo di raccolta della documentazione relativa alle verifiche periodiche nella versione definitiva avviene in modo tempestivo dopo la data della relazione di revisione e segue le medesime regole indicate nel principio di revisione ISA Italia n. 230, paragrafi 14, 15 e 16.

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale – SA Italia 250B – Documentazione delle verifiche

Il revisore **può** documentare le procedure svolte in ciascuna verifica attraverso:

Il revisore **può** considerare utile preparare e allegare nella documentazione di ciascuna verifica periodica, un memorandum contenente la descrizione

- programmi di lavoro
 - note di commento sulle questioni emerse
 - riepiloghi degli aspetti significativi
 - checklist
-
- dei risultati della verifica periodica
 - della sistemazione delle carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale
 - della sistemazione delle non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento
 - della sistemazione di eventuali errori nelle scritture contabili, riscontrati nello svolgimento della precedente verifica periodica
 - delle considerazioni e delle valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai possibili effetti sull'attività di revisione contabile del bilancio, sia ai fini delle eventuali comunicazioni ai responsabili delle attività di *governance*



Normativa, principi e fonti professionali

**Decreto Legislativo n. 39 del 27 gennaio 2010,
modificato dal D.Lgs. 135/16:
Revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati**



**Principio di revisione SA Italia 250B :
Le verifiche periodiche della regolare tenuta della contabilità sociale**

Documento applicativo Assirevi (luglio 2015)



Normativa, principi e fonti professionali

Documento applicativo Assirevi (luglio 2015)

Allegati utili:

- ALLEGATO 1: CARTA DI LAVORO DEL COLLEGIO SINDACALE DI VERIFICA PERIODICA
- ALLEGATO 2: MEMORANDUM DEL REVISORE DI VERIFICA PERIODICA
- ALLEGATO 3: VP - 1 - PROGRAMMA DI LAVORO
- ALLEGATO 4: VP - 2 - PIANIFICAZIONE DEI CONTROLLI NELLE VERIFICHE PERIODICHE
- ALLEGATO 5: VP - 3 - VERIFICA ESISTENZA E AGGIORNAMENTO DEI LIBRI CONTABILI, FISCALI E DEL LAVORO
- ALLEGATO 6: VP - 4 - VERIFICA ESISTENZA E AGGIORNAMENTO LIBRI SOCIALI
- ALLEGATO 7: VP - 5 - VERIFICA DELLA CORRETTA ESECUZIONE DEGLI ADEMPIMENTI FISCALI E PREVIDENZIALI
- ALLEGATO 8: VP - 6 - VERIFICA DELLA SISTEMAZIONE DELLE CARENZE PROCEDURALI, NON CONFORMITA' ED ERRORI RISCONTRATI NELLE VERIFICHE PRECEDENTI



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona

Q&A



Il Presupposto della Continuità Aziendale – ISA Italia 570

Agenda

- Introduzione al principio di revisione
- La continuità aziendale
- Le responsabilità del revisore
- Le conclusioni del revisore

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Introduzione

Finalità del documento

Il principio di revisione tratta delle responsabilità del revisore, nella revisione contabile del bilancio, relativamente all'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale per la redazione del bilancio

Principio di revisione (ISA Italia) 570

PC OIC 11 non
modificato al momento
(bozza in consultazione
di ottobre 2017)

Normativa di riferimento

Principio generale del C.C. (2423-bis)

*'la valutazione deve essere fatta secondo **prudenza** e nella prospettiva della continuazione dell'attività'.*

Disclosure su continuità aziendale

Art. 2428, C.C.:

Comma 1: Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi ed agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Normativa di riferimento

→ **IAS 1 - presentazione del bilancio:** *'... nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione della capacità dell'entità di continuare a operare come un'entità in funzionamento. Il bilancio deve essere redatto nella prospettiva della continuazione dell'attività a meno che la direzione aziendale non intenda liquidare l'entità o interrompere l'attività, o non abbia alternative realistiche a ciò. Qualora la direzione aziendale sia a conoscenza, nel fare le proprie valutazioni, di significative incertezze per eventi o condizioni che possano comportare l'insorgere di seri dubbi sulla capacità dell'entità di continuare a operare come un'entità in funzionamento, tali incertezze devono essere evidenziate. Qualora il bilancio non sia redatto nella prospettiva della continuazione dell'attività, tale fatto deve essere indicato, unitamente ai criteri in base ai quali esso è stato redatto e alla ragione per cui l'entità non è considerata in funzionamento*

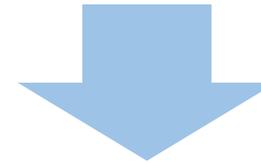
Principio di revisione (ISA Italia) 570

DIREZIONE DELLA SOCIETA'



Deve effettuare una valutazione preliminare in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento

REVISORE



Il revisore deve valutare a sua volta la valutazione della direzione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento



Principio di revisione (ISA Italia) 570

CONTINUITA' AZIENDALE

In base al presupposto della continuità aziendale, un'impresa viene considerata in grado di continuare a svolgere la propria attività in un prevedibile futuro. I bilanci redatti per scopi di carattere generale sono predisposti sulla base del presupposto della continuità aziendale, a meno che la direzione intenda liquidare l'impresa o interromperne l'attività o che non abbia alternative realistiche a tale scelta.

Principio di revisione (ISA Italia) 570

- ➔ Si tratta di uno dei principi fondamentali che regge la redazione del bilancio secondo i cosiddetti valori di funzionamento; esso prevede che i valori iscritti in bilancio siano considerati nel presupposto che l'azienda prosegua la sua attività nel suo normale corso, in un futuro prevedibile
- ➔ Nel caso in cui, viceversa, le prospettive future non rispettino il presupposto della continuità aziendale risulta evidente che le ordinarie valutazioni potrebbero risultare completamente differenti (per esempio, i macchinari di un'azienda produttiva in ipotesi di continuità aziendale sono valutati considerando la vita utile e la recuperabilità mediante l'uso, mentre in ipotesi di liquidazione, sono valutati considerando il valore di realizzo)
- ➔ La valutazione del presupposto della continuità aziendale non sempre è agevole e comporta un'analisi approfondita di tanti aspetti, quantitativi e qualitativi, che diverge da caso a caso

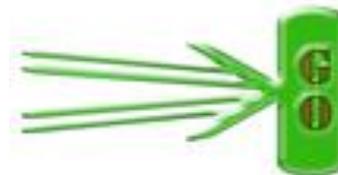
Principio di revisione (ISA Italia) 570

CONTINUITA' AZIENDALE

Quando l'utilizzo del presupposto della
continuità aziendale è appropriato



Le attività e le passività vengono contabilizzate in base al presupposto che l'impresa sarà in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività durante il normale svolgimento dell'attività aziendale.



Principio di revisione (ISA Italia) 570

Cosa comporta la valutazione da parte della direzione sul presupposto della continuità aziendale?

La valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento effettuata dalla direzione comporta una valutazione, in un dato momento, sull'esito futuro di eventi o circostanze per loro natura incerti. Ai fini di tale valutazione rilevano i seguenti fattori.



- L'incertezza cresce al crescere dell'orizzonte temporale di riferimento.
- Le dimensioni e la complessità della società influiscono sulla valutazione.
- Eventi successivi possono dar luogo ad esiti non coerenti con valutazioni che erano invece ragionevoli al momento della loro formulazione.

**Almeno
12 mesi**

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Quando il revisore deve valutare l'adeguatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione?

1. Pianificazione

2. Svolgimento delle procedure

3. Valutazione dei risultati

Per **tutta la durata della revisione**, il revisore deve prestare attenzione agli elementi probativi relativi ad eventi o circostanze che possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.



Principio di revisione (ISA Italia) 570

Quali sono eventi o circostanze che possono comportare rischi per l'impresa connessi all'attività svolta e che possono far sorgere significativi dubbi riguardo il presupposto della continuità aziendale?

— Indicatori finanziari (1/2):

- situazione di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo
- prestiti a scadenza fissa o prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso; oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine
- indicazioni di cessazione del sostegno finanziario da parte dei finanziatori e altri creditori
- bilanci storici o prospettici che mostrano cash flow negativi
- principali indici economico - finanziari negativi



Principio di revisione (ISA Italia) 570

Quali sono eventi o circostanze che possono comportare rischi per l'impresa connessi all'attività svolta e che possono far sorgere significativi dubbi riguardo il presupposto della continuità aziendale? (segue)

— Indicatori finanziari (2/2):

- consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività che generano cash flow
- Difficoltà nel pagamento di dividendi arretrati o discontinuità nella distribuzione di dividendi
- incapacità di saldare i debiti alla scadenza
- incapacità nel rispettare le clausole contrattuali dei prestiti
- cambiamento delle forme di pagamento concesse dai fornitori dalla condizione 'a credito' alla condizione 'pagamento alla consegna'
- incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Quali sono eventi o circostanze che possono comportare rischi per l'impresa connessi all'attività svolta e che possono far sorgere significativi dubbi riguardo il presupposto della continuità aziendale? (segue)

— Indicatori gestionali:

- intenzione della direzione di liquidare l'impresa o di cessare l'attività
- perdita di membri della direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione
- perdita di mercati fondamentali, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti
- difficoltà con il personale o difficoltà nel mantenere il normale flusso di approvvigionamento da importanti fornitori
- comparsa di concorrenti di grande successo.

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Quali sono eventi o circostanze che possono comportare rischi per l'impresa connessi all'attività svolta e che possono far sorgere significativi dubbi riguardo il presupposto della continuità aziendale? (segue)

— Altri indicatori:

- capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità ad altre norme di legge
- procedimenti legali o regolamentari in corso che, in caso di soccombenza, potrebbero comportare richieste di risarcimento cui l'impresa probabilmente non è in grado di far fronte
- modifiche di leggi o regolamenti che si presume possano influenzare negativamente l'impresa.

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Quale è la responsabilità del revisore?

- Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'appropriato utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio.
- Concludere se vi sia una incertezza significativa riguardo alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento (*anche se la valutazione sulla continuità aziendale da parte della direzione non è esplicitamente prevista dal quadro normativo*).

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Quale è la responsabilità del revisore?

- Gli effetti potenziali dei limiti intrinseci della capacità del revisore di individuare errori significativi sono maggiori per gli eventi o circostanze futuri che possono comportare che un'impresa cessi di operare come un'entità in funzionamento. Il revisore non è in grado di prevedere tali eventi o circostanze futuri. Pertanto l'assenza di riferimenti, all'interno della relazione di revisione, ad incertezze sulla continuità aziendale non può essere intesa come garanzia sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare in futuro. (ISA Italia n.200)
- Non è responsabilità del revisore porre rimedio alla mancanza di analisi da parte della direzione. In alcune circostanze, peraltro, la mancanza di un'analisi dettagliata della direzione può non impedire al revisore di concludere se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione sia appropriato (casi di società con una storia di redditività e di facile accesso alle risorse finanziarie).
- Il revisore ha la responsabilità di svolgere indagini presso la direzione, nel periodo successivo a quello considerato dalla direzione per la propria valutazione, per individuare eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Principio di revisione (ISA Italia) 570

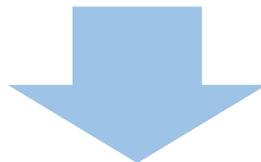
Procedure di valutazione

- Se è stata fatta una valutazione preliminare il revisore deve discutere con la Direzione per stabilire se la stessa abbia identificato eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.
- Se non è ancora stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la Direzione su quali basi intenda utilizzare il presupposto della continuità aziendale e deve indagare presso la direzione se esistano eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Che cosa fa il revisore sulla valutazione effettuata dalla direzione sulla continuità aziendale dell'impresa?

Il revisore deve **valutare la valutazione effettuata dalla direzione** della società, verificandone la ragionevolezza ed il rispetto del principio fondamentale della prudenza.



- L'analisi del revisore deve coprire lo stesso periodo considerato dalla direzione nella propria valutazione.
- Se la valutazione della direzione copre un periodo inferiore ai 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio (ISA Italia n. 560), il revisore deve richiedere l'estensione della valutazione ad un periodo di almeno 12 mesi a partire da tale data.
- Il revisore deve prestare la propria attenzione alla possibile esistenza di eventi noti, pianificati o meno, o di circostanze che si verificheranno nel periodo successivo a quello considerato dalla direzione; e nel caso in cui risultino significativi, richiedere alla direzione di valutarne la potenziale rilevanza sulla propria valutazione.

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Che cosa fa il revisore sulla valutazione effettuata dalla direzione sulla continuità aziendale dell'impresa?

- Il revisore (1/4):
 - richiede alla direzione societaria di effettuare la valutazione sulla continuità aziendale nel caso in cui la stessa non vi abbia già provveduto
 - analizza i piani d'azione futuri della direzione, valutandone l'attendibilità ed in che misura la loro realizzazione potrebbe migliorare la situazione societaria
 - ove l'impresa abbia predisposto una previsione dei flussi di cassa, e l'analisi di tale previsione rappresenti un fattore significativo nella valutazione della pianificazione di azioni future da parte della direzione, il revisore valuta l'attendibilità dei dati e delle assunzioni sottostanti la previsione
 - considera eventuali fatti o informazioni emersi successivamente alla valutazione fatta dalla direzione
 - richiede attestazioni scritte alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili dell'attività di *governance*, relative ai piani d'azione futuri ad alla loro fattibilità.

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Che cosa fa il revisore sulla valutazione effettuata dalla direzione sulla continuità aziendale dell'impresa? (segue)

Il revisore (2/4):

- analizza e discute con la direzione gli ultimi bilanci intermedi dell'impresa
- effettua lettura critica dei termini dei prestiti obbligazionari e dei finanziamenti per rilevare eventuali inadempienze
- effettua lettura critica dei libri sociali al fine di constatare se vi siano riferimenti a difficoltà finanziarie
- indaga presso i legali dell'impresa in merito all'esistenza di controversie, contenziosi e sulla ragionevolezza delle valutazioni della direzione circa il loro esito e circa la stima dei relativi effetti economico-finanziari
- richiede conferma in merito all'esistenza, alla regolarità ed alla possibilità di rendere esecutivi accordi con parti correlate e soggetti terzi volti a fornire o a mantenere un sostegno finanziario (a tal proposito è necessario valutare la capacità finanziaria di dette parti).

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Che cosa fa il revisore sulla valutazione effettuata dalla direzione sulla continuità aziendale dell'impresa? (segue)

Il revisore (3/4):

- valuta i piani dell'impresa per far fronte ad ordini inevasi dei clienti
- svolge procedure di revisione sugli eventi successivi per identificare quelli che mitigano o comunque influenzano la continuità aziendale
- richiede conferma dell'esistenza, dei termini e dell'adeguatezza delle agevolazioni creditizie
- acquisisce ed esamina le relazioni su attività di vigilanza
- determina l'adeguatezza del supporto derivante da eventuali cessioni pianificate di attività.

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Che cosa fa il revisore sulla valutazione effettuata dalla direzione sulla continuità aziendale dell'impresa? (segue)

Il revisore (4/4):

- Può in aggiunta mettere a confronto:
 - le previsioni economico-finanziarie del periodo precedente con i risultati storici
 - le previsioni economiche-finanziarie per il periodo corrente con i risultati ottenuti fino al momento della verifica.

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Quali sono le conclusioni della revisione?

Sulla base degli elementi probativi ottenuti, il revisore deve concludere se, a suo giudizio, **esiste un'incertezza significativa** legata ad eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro insieme, possano fare sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Sussiste un'incertezza significativa se l'entità del suo impatto potenziale e la probabilità che essa si verifichi è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'informativa appropriata sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza al fine di:

- una corretta rappresentazione del bilancio, in presenza di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Quali sono le conclusioni della revisione e gli effetti sulla stesura della relazione del revisore in presenza di un'incertezza significativa?

- A) Presupposto di continuità aziendale appropriato in presenza di un'incertezza significativa:**
- 1. Viene fornita un'adeguata informativa in bilancio**
 - 2. Non viene fornita un'adeguata informativa in bilancio.**
- B) Presupposto della continuità aziendale inappropriato.**
- C) Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione.**

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Informativa in bilancio in presenza di un'incertezza significativa:

L'informativa presente in bilancio deve essere strutturata in modo da descrivere adeguatamente:

1. Le circostanze o eventi che fanno sorgere significativi dubbi sulla continuità aziendale: principali aspetti che hanno concorso a determinare la perdita d'esercizio, la situazione di tensione finanziaria, ecc.
2. Le azioni poste in essere dagli amministratori o che essi intendono porre in essere per il riequilibrio economico-finanziario della società.
3. Le incertezze significative connesse alla situazione aziendale ed al verificarsi delle azioni poste in essere/previste e l'indicazione che tali incertezze fanno sorgere dubbi significativi sul presupposto della continuità aziendale.
4. La valutazione conclusiva degli amministratori.

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Quali sono le conclusioni della revisione e gli effetti sulla stesura della relazione del revisore in presenza di un'incertezza significativa? (segue)

- Nel caso in cui invece anche la direzione dell'impresa sia giunta alla conclusione che il presupposto della continuità aziendale non sia appropriato, il **bilancio viene predisposto dalla stessa su basi alternative** (per esempio secondo il criterio di liquidazione).



In tale contesto il revisore può essere in grado di revisionare il bilancio, purché stabilisca che il criterio alternativo costituisce un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile nelle circostanze.

egli può esprimere un **giudizio senza rilievi**, sempre che sia fornita un'informativa adeguata; in tal caso, tuttavia, può essere opportuno l'inserimento di un **richiamo d'informativa** per richiamare l'attenzione del lettore su tali basi alternative.

Principio di revisione (ISA Italia) 570 – Flowchart conclusioni

Gli amministratori redigono il bilancio secondo il presupposto della continuità aziendale

Presupposto della continuità aziendale appropriato?

SI

NO

Giudizio negativo

Esistono incertezze significative?

NO

Giudizio senza rilievi

SI

L'informativa di bilancio è adeguata?

NO

Giudizio con rilievo o giudizio negativo

SI

Giudizio senza rilievi con richiamo d'informativa

MA



Esistono molteplici significative incertezze

Impossibilità di esprimere un giudizio



Principio di revisione (ISA Italia) 570

Quali sono le conclusioni della revisione e gli effetti sulla stesura della relazione del revisore in presenza di un'incertezza significativa? (segue)

Esempio di richiamo di informativa:

Pur non esprimendo un giudizio con rilievi, richiamiamo l'attenzione sulla nota X del bilancio che descrive che la Società ha chiuso l'esercizio al 31 dicembre 20x1 con una perdita netta di ZZZ e, a tale data, le passività correnti della Società superavano le attività totali di ZZZ. Tali circostanze, oltre agli altri profili riportati al paragrafo X della nota integrativa, indicano l'esistenza di un'incertezza rilevante che può far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale della società.'

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Quali sono le conclusioni della revisione e gli effetti sulla stesura della relazione del revisore in presenza di un'incertezza significativa? (segue)

Esempio di paragrafo da inserire nella relazione di revisione nel caso si esprima un giudizio con rilievi per mancanza o carenza di informativa:

'I contratti relativi ai finanziamenti concessi alla Società scadono il 19 marzo 20x1 e i relativi debiti diventeranno esigibili a tale data. La Società non è stata in grado di rinegoziare o sostituire tali finanziamenti. Questa situazione indica l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dei dubbi significativi sulla sua continuità aziendale e, di conseguenza, la società può non essere in grado di realizzare le proprie attività o far fronte alle proprie passività nel normale corso della sua attività. L'informativa contenuta nelle note di bilancio non evidenzia tale circostanza. A nostro giudizio, ad eccezione dei rilievi evidenziati nel paragrafo precedente, il bilancio (...).'

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Quali sono le conclusioni della revisione e gli effetti sulla stesura della relazione del revisore nel caso di rifiuto della direzione ad effettuare o estendere la propria valutazione?

C - Rifiuto della direzione ad effettuare o estendere la propria valutazione

- Se la direzione rifiuta di effettuare o di estendere la propria valutazione del presupposto della continuità aziendale, il revisore deve considerare gli effetti sulla propria relazione della limitazione al lavoro di revisione.
- In tale caso può essere opportuno che il revisore formuli nella relazione un giudizio con rilievi ovvero dichiarante l'impossibilità di esprimere un giudizio poiché può non essere possibile ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi circa la correttezza del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio.

Principio di revisione (ISA Italia) 570

Cosa succede in caso di ritardo significativo nella firma o nell'approvazione del bilancio?

Quando si verificano dei ritardi significativi nell'approvazione del bilancio da parte della direzione, dopo la chiusura dell'esercizio, il revisore deve svolgere indagini presso la direzione circa le ragioni di tali ritardi.

Se il revisore ritiene che il ritardo possa essere collegato ad eventi o circostanze connesse alla continuità aziendale è necessario:



svolgere le ulteriori procedure di revisione necessarie

considerare gli effetti di tali eventi o circostanze sulle proprie conclusioni relative all'esistenza di una incertezza significativa.



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona

Q&A

