

LABORATORI DI REVISIONE CONTABILE: IL REVISORE TRA ADEGUATI ASSETTI E CONTROLLI QUALITÀ DEL MEF

9 Novembre 2024

Marco Rossi

marco.rossi@proaudit.cloud



*Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili*

VALLO DELLA LUCANIA



Agenda

I INCONTRO – 8 novembre 2024 dalle 14.30 alle 19.30 (in presenza)

A) LA FORMALIZZAZIONE DELLA PARTE PRE-INCARICO: I DOCUMENTI NECESSARI

- Il questionario di accettazione dell'incarico: presenza, compilazione, corretta formalizzazione nelle carte di lavoro e data: elementi da non sbagliare
- La “proposta” firmata
- Il conferimento dell'incarico: la documentazione da allegare nelle carte di lavoro
- La comunicazione al MEF: modalità e scadenze

B) LA FORMALIZZAZIONE DELLA PARTE “ALTA”: IL PRIMO DOCUMENTO NECESSARIO DELLA FASE DI PRELIMINARY

- La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera: il memo dell'attività aziendale

C) NOVITÀ PER LA NORMATIVA SULLA CRISI DI IMPRESA

- La normativa della crisi di impresa e gli impatti sull'attività di revisione

Agenda

II INCONTRO – 9 novembre 2024 dalle 9.00 alle 14.00 (in presenza)

A) LA FORMALIZZAZIONE DELLA PARTE “ALTA”: I PRIMI DOCUMENTI NECESSARI DELLA FASE DI PRELIMINARY

- La comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate: come formalizzare i memi dei cicli e la verifica della implementazione
- La materialità: un caso pratico e gli errori da evitare
- La formalizzazione nelle carte di lavoro dei rischi di revisione associati ad ogni area di bilancio e delle relative asserzioni: l'importanza del collegamento tra i rischi individuati alle procedure di final
- Procedure di circolarizzazione: le best practice e gli errori da evitare – un caso operativo di selezione della circolarizzazione

Agenda

III INCONTRO –22 novembre 2024 dalle 14.30 alle 19.30 (in webinar)

A) COME DOCUMENTARE AL MEGLIO E RENDERE RIPERCORRIBILE IL LAVORO SVOLTO IN ALCUNE POSTE DI BILANCIO

- La formalizzazione nelle carte di lavoro dei rischi di revisione associati ad ogni area di bilancio: l'importanza del collegamento tra i rischi individuati alle procedure di final – “gerarchia” delle carte di lavoro e casi pratici:
 - Riconciliazioni clienti e fornitori: risposte, formalizzazione e procedure alternative
 - Le fatture da ricevere: selezione e documentazione
 - Riconciliazioni bancarie: formalizzazione e documenti necessari

B) COME DOCUMENTARE AL MEGLIO E RENDERE RIPERCORRIBILE IL LAVORO SVOLTO IN ALCUNE POSTE DI BILANCIO

- La formalizzazione nelle carte di lavoro dei rischi di revisione associati ad ogni area di bilancio: l'importanza del collegamento tra i rischi individuati alle procedure di final - “gerarchia” delle carte di lavoro e casi pratici:
 - Il fondo svalutazione crediti: formalizzazione e documentazione necessaria
 - L'inventario fisico, il pricing e l'obsolescenza delle rimanenze: formalizzazione e documenti necessari

Agenda

IV INCONTRO –23 novembre 2024 dalle 9.00 alle 14.00 (in webinar)

A) COME DOCUMENTARE AL MEGLIO E RENDERE RIPERCORRIBILE IL LAVORO

- L'audit planning memorandum come strumento per sintetizzare il preliminary
- Come indicizzare in modo appropriato le carte di lavoro
- La struttura delle carte di lavoro
- Le “caposchede”
- L'importanza dei cross-reference e dei tickmark
- La formalizzazione delle carte di lavoro: “come trasformare” un documento in carte di lavoro documentate (lavoro svolto e conclusioni) – la ripercorribilità del lavoro svolto
- La “tecnica” dei memorandum per formalizzare il lavoro svolto

B) COME DOCUMENTARE LE CONCLUSIONI

- La verifica degli eventi successivi: come documentare il lavoro svolto e gli errori da evitare
- L'omogeneità tra la scheda errori e la lettera di attestazione
- L'audit summary memorandum: come sintetizzare il lavoro svolto in final – l'analytical review finale e la valutazione della completezza degli elementi probativi acquisiti
- La data e la presenza nelle carte di lavoro della lettera di attestazione
- La data e la presenza nelle carte di lavoro della relazione di revisione e l'omogeneità con la scheda errori
- La firma delle carte di lavoro e l'archiviazione



**A) LA FORMALIZZAZIONE DELLA PARTE “ALTA”:
I PRIMI DOCUMENTI NECESSARI DELLA FASE
DI PRELIMINARY**

- **La comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate: come formalizzare i memi dei cicli e la verifica della implementazione**

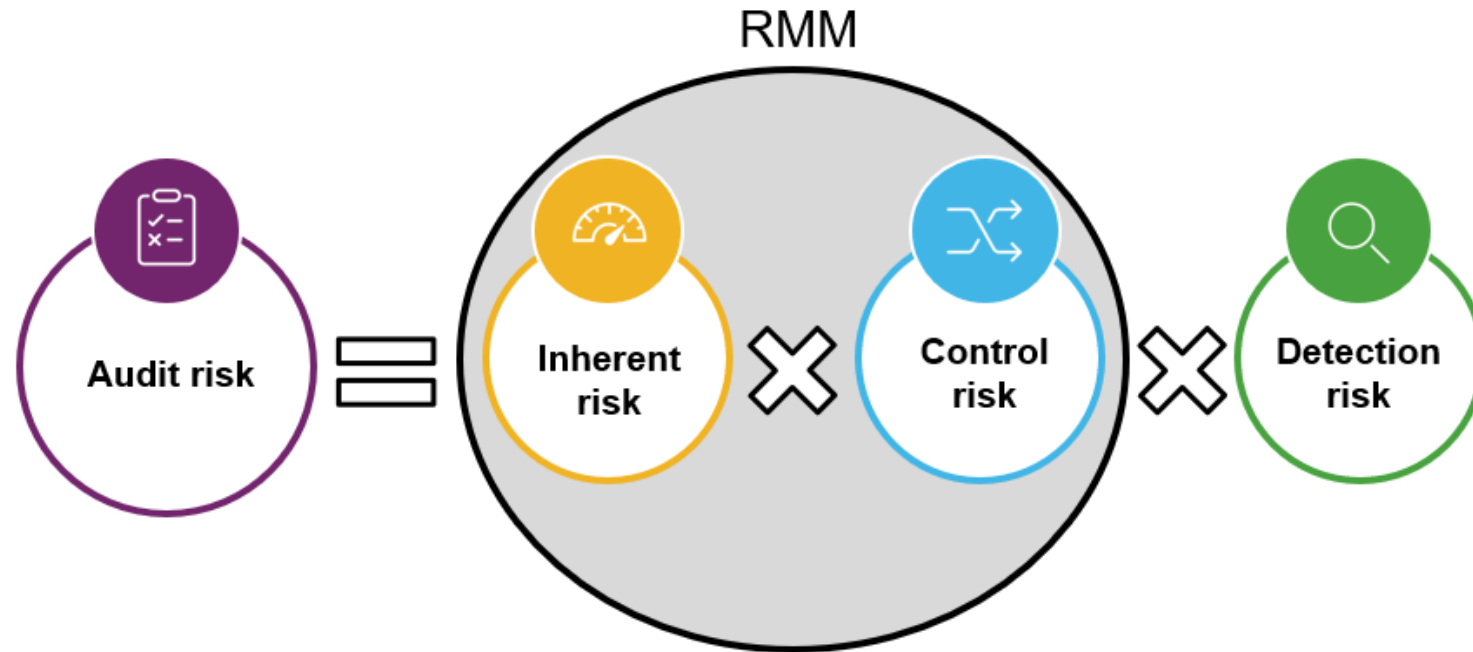
Introduzione al rischio di revisione

Risk of Material Misstatement (RMM)

RISCHIO DI REVISIONE

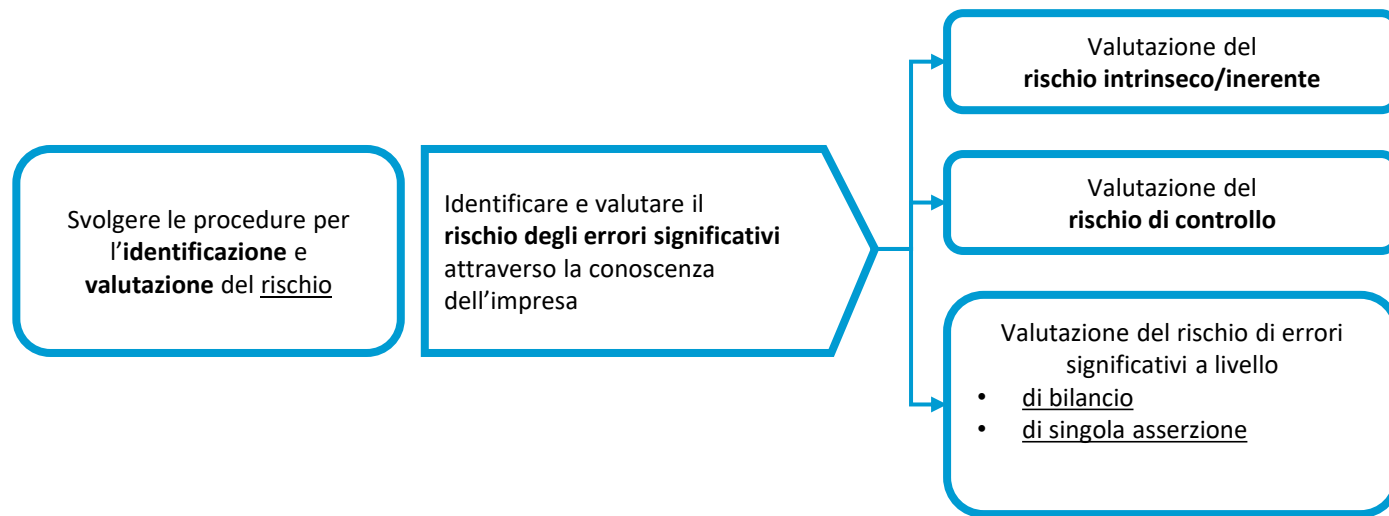
=

RISCHIO INTERENTE X RISCHIO DI CONTROLLO X RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE



Procedure per la valutazione del rischio – Premessa

Il revisore deve identificare e valutare i **rischi di errori significativi**, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante **la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno**, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi (P.d.R 315)



Procedure per la valutazione del rischio – Definizioni

- ▶ **Rischio intrinseco/inerente** – La possibilità che un’asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito
- ▶ **Rischio di controllo** – Il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un’asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell’impresa
- ▶ **Rischio di individuazione** – rappresenta la possibilità che le procedure di revisione svolte dal revisore non indentifichino un errore significativo

Calcolo del rischio: «GIOCO»

	RISCHIO SIGNIFICATIVO		NESSUN RISCHIO SIGNIFICATIVO	
	0	1	0	1
Rischio INTRINSECO/ INERENTE	0	0	1	1
Rischio di CONTROLLO (Test sui controlli)	1	0	1	0
Rischio di INDIVIDUAZIONE=RESIDUO (Procedure di validità) = 3 - Rischio inerente - Rischio di controllo	2	3	1	2
"Punteggio" da raggiungere ("GIOCO")	3	3	3	3
INTERVALLO CAMPIONAMENTO (Materialità operativa / Rischio Individuazione)	900.000/2 =450.000	900.000/3 =300.000	900.000/1 =900.000	900.000/2 =450.000

0= maggiore probabilità di errore

1= minore probabilità di errore

0= sistema di controllo interno che **NON** identifica gli errori

1 = sistema di controllo interno che identifica gli errori

MATERIALITÀ OPERATIVA

Es. Materialità = 1.100.000

Materialità operativa (80%) = 900.000

**ESEMPIO DIDATTICO E NON METODOLOGIA
DA APPLICARE**

Rischi di errori residui

- ▶ La significatività dei rischi deve essere determinata sulla base di una **valutazione combinata del rischio intrinseco e del rischio di controllo**, mediante l'utilizzo della matrice del rischio di errori residui:

		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale	Moderato
	Moderato	Basso	Alto
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione	
		Rischio residuo	

- ▶ Nella prassi della revisione delle *imprese di minori dimensioni*, spesso, a causa di controlli interni non formalizzati o laddove non sussista neanche una minimale separazione di funzioni, si usa utilizzare unicamente procedure di validità estese, senza ricorrere alla verifica dell'affidabilità delle procedure di controllo interno tramite test di conformità.

Rischi di errori residui

- ▶ La significatività dei rischi deve essere determinata sulla base di una **valutazione combinata del rischio intrinseco e del rischio di controllo**, mediante l'utilizzo della matrice del rischio di errori residui:

RMM (Rischio di errori significativi)	Livello di sicurezza	R-Factor
Minimale	50%	0,67
Basso	63%	1
Moderato	86%	2
Alto	95%	3

- ▶ A ciascun elemento della matrice del rischio di errori residui, è associato un livello di sicurezza che sarà utilizzato per effettuare il campionamento per l'esecuzione delle procedure di revisione:

Rischi di errori residui

- ▶ La significatività dei rischi deve essere determinata sulla base di una **valutazione combinata del rischio intrinseco e del rischio di controllo**, mediante l'utilizzo della matrice del rischio di errori residui:

		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale R=0,67	Moderato R=2
	Moderato	Basso R=1	Alto R=3
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione R=3* con speciale considerazione	
		Rischio residuo	

- ▶ Nella prassi della revisione delle imprese di minori dimensioni, spesso, a causa di controlli interni non formalizzati o laddove non sussista neanche una minimale separazione di funzioni, si usa utilizzare unicamente procedure di validità estese, senza ricorrere alla verifica dell'affidabilità delle procedure di controllo interno tramite test di conformità.

Calcolo del rischio: APPROCCIO METODOLOGICO

	RISCHIO SIGNIFICATIVO		NESSUN RISCHIO SIGNIFICATIVO	
Rischio INTRINSECO	0	0	1	1
Rischio di CONTROLLO (Test sui controlli)	1	0	1	0
Rischio di INDIVIDUAZIONE (Procedure di validità)	BASSO R=1	ALTO R=3	MINIMALE R=0,67	MODERATO R=2
INTERVALLO CAMPIONAMENTO (Materialità operativa / Rischio Individuazione)	900.000/1 =900.000	900.000/3 = 300.000	900.000/0,67 =1.343.284	900.000/2 =450.000

MATERIALITÀ OPERATIVA

Es. Materialità = 1.100.000

Materialità operativa
(80%) = 900.000

Calcolo del rischio: «GIOCO»

	RISCHIO SIGNIFICATIVO		NESSUN RISCHIO SIGNIFICATIVO	
	0	1	0	1
Rischio INTRINSECO/ INERENTE	0	0	1	1
Rischio di CONTROLLO (Test sui controlli)	1	0	1	0
Rischio di INDIVIDUAZIONE=RESIDUO (Procedure di validità) = 3 - Rischio inerente - Rischio di controllo	2	3	1	2
"Punteggio" da raggiungere ("GIOCO")	3	3	3	3
INTERVALLO CAMPIONAMENTO (Materialità operativa / Rischio Individuazione)	900.000/2 =450.000	900.000/3 =300.000	900.000/1 =900.000	900.000/2 =450.000

0= maggiore probabilità di errore

1= minore probabilità di errore

0= sistema di controllo interno che NON identifica gli errori

1 = sistema di controllo interno che identifica gli errori

MATERIALITÀ OPERATIVA

Es. Materialità = 1.100.000

Materialità operativa (80%) = 900.000

**ESEMPIO DIDATTICO E NON METODOLOGIA
DA APPLICARE**

Rischi di errori residui

- ▶ **Minimale** (Rischio inerente “Basso” con affidamento sui controlli): **è possibile svolgere esclusivamente procedure di analisi comparativa** in qualità di procedure di validità o ridurre la quantità delle procedure di validità mediante l'esecuzione di procedure di conformità.
- ▶ **Basso** (Rischio inerente “Moderato” con affidamento sui controlli): i test di conformità evidenziano un rischio di controllo basso; allo stesso tempo, è presente un rischio inerente che **richiede l'esecuzione di verifiche di dettaglio o una combinazione di verifiche di dettaglio e procedure di analisi comparativa.**
- ▶ **Moderato** (Rischio inerente “Basso” e nessun affidamento sui controlli): non è possibile fare affidamento esclusivo sulle procedure di analisi comparativa ma è necessario pianificare procedure di validità costituite da verifiche di dettaglio o da una combinazione di verifiche di dettaglio e di analisi comparativa.
- ▶ **Alto** (Rischio inerente “Moderato” e/o "Significativo" e nessun affidamento sui controlli): in queste circostanze, è necessario pianificare procedure di validità caratterizzate da sole verifiche di dettaglio o da una combinazione di verifiche di dettaglio e procedure di analisi comparativa; le **procedure di validità dovranno essere più estese** e mirate.
- ▶ **Speciale considerazione nella revisione** (Rischio inerente «Significativo»)

Comprensione dell'ambiente di controllo

Identificazione e descrizione dei cicli operativi, tipicamente:

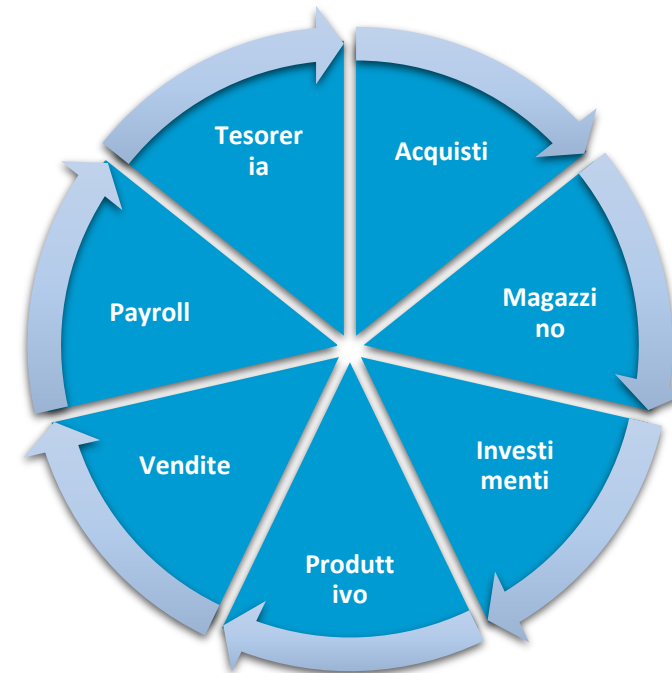
- ▶ **Ciclo Attivo**
- ▶ **Ciclo Passivo**

- ▶ Magazzino
- ▶ Tesoreria
- ▶ Investimenti
- ▶ Payroll

- ▶ **«Ciclo» chiusura del bilancio («Closing the books»)**

Comprensione delle **principali attività** operanti all'interno di ciascun ciclo operativo

Determinare quali **conti** sono legati ad una procedura.



Comprensione dell'ambiente di controllo

In sintesi il revisore deve:

- ▶ Effettuare uno studio del sistema di controllo interno rilevante ai fini della revisione per comprenderne il funzionamento in termini generali;
- ▶ Documentare il relativo sistema di controllo interno (tramite memi, flow-chart ecc.) identificando i punti di controllo che, se funzionanti, riducono il rischio di controllo per le asserzioni per le quali ritiene di dare affidabilità al sistema di controllo interno al fine di ridurre la dimensione dei controlli di validità.

Narrative Ciclo attivo

Narrative Ciclo passivo

Il ciclo attivo

I processi aziendali – Il ciclo attivo

Il **Ciclo Attivo** è l'insieme delle azioni che una azienda intrattiene verso i suoi clienti. In sostanza il ciclo attivo determina le **operazioni aziendali che permettono all'azienda di vendere** i suoi prodotti e servizi e gestire tutte le fasi.

Le operazioni che costituiscono il ciclo attivo di un'azienda comprendono:

- ▶ gestione della **anagrafica del cliente** con l'indicazione dei suoi dati fondamentali, come la denominazione sociale, la partita Iva, le modalità di pagamento, le analisi di affidamento, il limite di fido, ecc.;
- ▶ gestione dei **documenti** che servono alla vendita del bene a partire dall'ordine di vendita, per arrivare alla consegna del bene/servizio da parte dell'impresa, fino alla fattura attiva e alle note di credito attive ed al relativo incasso.

Tramite tutte queste operazioni le aziende possono tenere sotto controllo tutto il ciclo attivo e quindi determinare anche con anticipo le entrate che si verificheranno.

Narrative Ciclo Attivo - Stralci

PRODOTTI VENDUTI E CICLI DI VENDITA

La Società ha una rete di vendita composta da tre direttori di vendita (“Agenti generali”):

1. Nord: XX;
2. Isole: XX;
3. Centro sud: XX.

Che gestiscono i rapporti con gli agenti procacciatori a loro affidati, che sono circa 150.

All’agente è affidato un pacchetto clienti, anche se non in zone territoriali di competenza esclusiva.

Il sistema permette in automatico di verificare a quale agente è collegato ciascun cliente.

La Società vende prodotti con una particolare ciclicità di vendita nel corso dell’anno, il che va ad influire sulla maturazione del credito nei confronti dei propri clienti nel corso dell’anno, determinando quindi una forte influenza sul periodo di maturazione dei ricavi di vendita.

I ricavi di vendita maturano infatti per circa un 60% nei primi sei mesi dell’anno, a seguito della vendita delle sementi. Nei restanti mesi dell’anno il fatturato subisce un calo naturale, mentre i costi di struttura rimangono elevati. La società per alleggerire il peso dei costi di struttura nel secondo semestre deve mantenere ed accrescere la capacità di garantire un variegato mix di prodotti il cui consumo sia annuale.

Tipologia di clienti:

1. CONCESSIONARIA: sono clienti storici della società, hanno “vecchi contratti” che verranno rivisti nel 2021. Con loro la ALFA ha stipulato delle condizioni particolari sul prezzo perché hanno dei volumi importanti di vendita (rapporto fidelizzato)
2. AZIENDE AGRICOLE (clienti principali);
3. RIVENDITORI: anche per loro sono stabiliti dei prezzi particolari, ma a differenza dei concessionari sono seguiti dall’agente. Quindi in questo caso ALFA ha dei costi maggiori (costi della provvigione e solitamente anche costi per il trasporto)

Generalmente del trasporto si occupa la ALFA (che utilizza i propri trasportatori: XX).

Listini prezzi ufficio vendite

Ogni singolo agente è legato al proprio listino prezzi che varia a seconda delle aree di competenza in cui opera l’agente e prevede un range di prezzo entro il quale l’agente può muoversi senza che l’ordine da lui inserito a sistema venga bloccato. I listini prezzi sono decisi dal comitato prezzi e la funzione acquisti solitamente entra in vigore in una/due settimane, sono di due tipologie:

- **Listino per area** (Nord, Centro-sud, Isole) nel quale si hanno i prezzi minimi e massimi applicabili ad ogni articolo prodotto;
- **Listino per concessionari** nel quale vengono raccolti tutti i prezzi relativi ai prodotti venduti ai concessionari, a quali vengono offerti prezzi più bassi rispetto all’altra clientela (non concessionario ma rivendita) competenza nel customer care.

La responsabile inserisce a sistema il listino prezzi, dopo aver inserito il nuovo listino utilizza dei report di controllo che evidenziano lo scostamento tra listino precedente e listino nuovo e segnalano anche se ci sono degli scostamenti elevati che possano indicare un refuso di battitura. Il controllo viene effettuato dalla responsabile stessa “a video” senza tuttavia lasciare un riscontro del controllo effettuato. [CONTROLLO CORRETTO INSERIMENTO NUOVO LISTINO]

La direzione commerciale, a seguito delle verifiche periodiche sulle marginalità dei prodotti venduti, comunica gli aggiornamenti periodici all’Uff. Vendite che provvede all’inserimento manuale dei nuovi prezzi. Di base vi è un listino padre, nel quale poi vengono elencate le varie distinzioni.

I prodotti che risultano fortemente influenzati da oscillazioni di prezzo sono le materie prime perché influenzati dalle quantità prodotte nell'anno e quindi dalla reperibilità sul mercato.

A tali oscillazioni di prezzo la Società reagisce cercando di sfruttare le riserve accumulate nei propri depositi, pur essendo limitate le scorte garantite da tali riserve. Tali prodotti influenzano fortemente i costi di produzione dei mangimi.

Per i prodotti commercializzati i prezzi subiscono delle oscillazioni meno forti, poiché si tratta di prodotti finiti il cui prezzo è legato ai listini/contratti dei fornitori con cui COY mantiene rapporti costanti. Su tali prodotti gli aggiornamenti avvengono in media una volta l'anno.

Nuovi clienti e analisi fidi

Il nuovo cliente viene generalmente proposto dall'agente direttamente sul portale web (XX). Una volta inserito il nuovo cliente a sistema, compare una schermata di controllo all'Ufficio Vendite "clienti nuovi da codificare". L'ufficio vendite ogni giorno entra nella videata dei nuovi clienti e controlla se il nuovo cliente si trova nell'area di competenza dell'agente, mentre l'ufficio Gestione Credito si occupa dell'analisi sulla solvibilità del cliente, descritta successivamente. Su questa schermata l'agente indica direttamente quelli che saranno potenziali "clienti bolla" e quali no.

[CONTROLLO GIORNALIERO NUOVI CLIENTI A SISTEMA]

L'ufficio vendite si cura di analizzare volta per volta tutte le singole posizioni e tutti i dati inseriti in anagrafica.

Se, durante l'inserimento del cliente in anagrafica la p.iva e il c.f. risultassero sbagliati, il processo verrebbe immediatamente bloccato dal sistema e, di conseguenza, il cliente dovrebbe essere ricontatto per verificare la correttezza dei dati.

Il team vendita verifica a campione la correttezza della partita iva sul sito dell'agenzia delle entrate. **[CONTROLLO EFFETTIVA ESISTENZA DELLA P.IVA]**

Successivamente all'inserimento in anagrafica del nuovo cliente, l'agente inserisce l'ordine ad esso relativo.

Nel caso in cui l'importo sia inferiore ai 1.000,00 Euro, l'ordine può essere autorizzato normalmente dall'agente.

Nel caso in cui il cliente risulta fuori fido, e l'ordine inserito a sistema risulta bloccato; occorre quindi l'autorizzazione dell'ufficio gestione credito.

Per importi superiori ai 3.000 € occorre l'autorizzazione dell'ufficio crediti. **[CONTROLLO BLOCCO DEL SISTEMA DELL'ORDINE IN CASO DI SCONFINAMENTO FIDI]**

Vi è inoltre un comitato fidi interno, composto da 4 soggetti, che valuta le posizioni sensibili cioè quelle non assicurabili o superiori.

Creazione ordini

Gli ordini vengono effettuati dagli agenti tramite il portale aziendale (XX) indicando il codice prodotto, la quantità, il prezzo e la data di consegna.

Se il prezzo eccede il delta sconto stabilito (già visto in precedenza) il sistema si blocca e fa partire in automatico una mail diretta all'agente ed in copia conoscenza all'agente generale o al responsabile vendite. Nel processo vengono coinvolti vari attori che contribuiscono all'autorizzazione; infatti, parte del listino viene autorizzata in automatico, nel caso in cui l'agente scenda entro canoni stabiliti della scontistica. Ma egli se scende oltre una certa soglia, il blocco viene rimandato all'agente generale, e nel portale egli potrà vedere tutti i blocchi e decidere se autorizzare o meno. Oltre la soglia dell'agente generale l'autorizzazione ricade sul direttore generale oppure, se si va oltre il mark-up, l'autorizzazione è rimandata direttamente all'ufficio vendite. **[CONTROLLO BLOCCO AUTOMATICO DELL'ORDINE IN CASO DI SCONFINAMENTO]**

Quando si richiama un cliente dal sistema appare automaticamente una scritta (accanto al nome del cliente) che evidenzia se sussistano problemi.

Scadenza dei pagamenti

Oltre i 20gg la scadenza della fattura si chiama fascia TOLLERANZA.

Tra i 21 e i 45 gg fascia CONTROLLATA.

Dopo i 46 gg dalla scadenza della fattura il cliente NON è SERVIBILE.

Se passano i 90 gg si tenta con il recupero crediti; spesso basta anche inviare un messaggio WhatsApp per sollecitare il pagamento, spesso accade che i clienti che non sono obbligati alla tenuta della contabilità si “dimentichino” di pagare.

Se dopo 120 gg il pagamento ancora non è avvenuto allora si passa alle vie legali.

In azienda esistono due addetti al recupero crediti: uno per il centro sud e uno per il nord; questo ruolo è stato istituito per evitare, qualora possibile, di ricorrere all’azione legale.

Evasione dell’ordine e scarico di magazzino

La logistica non è uguale per tutti i magazzini/stabilimenti di proprietà; lo stabilimento di CA ha la logistica centralizzata.

Di seguito gli altri stabilimenti della società:

- BA: Produzione Stabilimento Gestione logistica e deposito;
- OR: Deposito con un dipendente ALFA

Gli ordini, visibili dagli uffici logistica degli stabilimenti solo quando su di essi non vi sono blocchi, vengono caricati da AS400 sul software “XX”.

[CONTROLLO AGGANCIAMENTO AUTOMATICO ORDINE DA AS400 A MOVER PER ORDINI NON BLOCCATI]

Il software associa gli ordini in base alle zone di competenza e compila un ipotetico viaggio (c.d. stralcio), tenendo conto delle caratteristiche del vettore quali la portata e se è idoneo a caricare sacchi o prodotti alla rinfusa: tale viaggio può essere modificato in base alle esigenze dall’ufficio logistica competente.

La logistica centralizzata, invece, a partire dal 2014, è stata implementata nello stabilimento di CA.

Con tale organizzazione, tutti gli ordini di vendita inseriti in AS400 che risultano evadibili con merce presente in magazzino vengono processati nell’arco della giornata fino alle ore 14.

Il responsabile estrae automaticamente degli ordini dal sistema e li analizza; se sono liberi (evadibili) e la merce è presente in deposito vengono resi disponibili.

L’evasione avviene attraverso delle linee di stradamento, a seconda della provincia di destinazione.

Dalle ore 14 non vengono analizzati ulteriori ordini e tutti quelli che nell’arco della mattina risultano evadibili vengono evasi; inizia quindi la fase di caricamento del camion.

Una volta terminata una delle procedure sopra descritte, a seconda dello stabilimento, lo stesso ufficio logistica dà la conferma al viaggio e il software Invia lo stralcio ad AS400 il quale associa tutti gli ordini relativi al viaggio.

Da AS400 lo stralcio viene poi inviato ad un altro software (separato) che è XXX il quale crea una lista di picking con un codice a barre alla sommità, e con l’indicazione dei singoli codici di magazzino da scaricare suddivisi per clienti.

[CONTROLLO AGGANCIAMENTO AUTOMATICO DA AS400 A LISTA DI PICKING XXX]

Il software XXX inoltre è in grado, nella determinazione del viaggio, di individuare i prodotti da prelevare in base alla loro anzianità in base ai lotti (prima i più vecchi/data scadenza più recente).

Attualmente l’utilizzo del software XXX risulta correttamente implementato e funzionante su tutti i magazzini in cui c’è il personale ALFA

Le liste di picking divengono quindi visibili sulle “pistole scanner” in dotazione ai carrellisti; più in particolare questo strumento non solo indica i codici, la collocazione dei prodotti e le relative quantità da prelevare dal magazzino, ma indica anche quali di questi scaricare in base ad un ordine di priorità dato dall’anzianità del deposito (viene quindi seguito il criterio FIFO).

Al momento del prelievo il carrellista passa la pistola scanner sul codice a barre ed avviene in automatico lo scarico di magazzino.

[CONTROLLO SCARICO AUTOMATICO DEL MAGAZZINO TRAMITE PISTOLA SCANNER]

Fatturazione presso la sede

Come in precedenza rilevato, la fatturazione effettuata direttamente presso la sede è relativa alle sole spedizioni tramite bolla.

Una volta che la logistica conferma l'evasione degli ordini, il giorno seguente c'è una stampa /letterina con elenco dei clienti da fatturare.

La fatturazione si divide in cicli di:

- Clienti normali;
- Clienti settimanali/speciali;
- Clienti mensili.

Con il software as 400 la fattura è praticamente già pronta all'ufficio vendite e basta solo confermare, a meno che (talvolta per i clienti speciali) si debba aggiungere "contributo trasporto".

Solo con autorizzazione scritta (es. via e-mail) dell'agente si può sistemare il prezzo prima di emettere la fattura.

Nel caso di emissione della bolla di accompagnamento l'ufficio fatturazione può richiamare dal sistema due liste di controllo:

Una lista delle bolle emesse non confermate (su questa lista compaiono le bolle stampate per l'invio ma non ancora confermate per la fatturazione). [CONTROLLO ANALISI DELLA LISTA DI CONTROLLO DELLE BOLLE NON CONFERMATE]

Una lista delle bolle messe da fatturare da sistema (su tale lista compaiono solo le bolle specifiche e successivamente confermate a sistema dal deposito al ricevimento della bolla firmata dal ricevente).

L'ufficio fatturazione controlla a fine mese questa lista con le bolle da fatturare ricevute dai vari depositi/magazzini; questa lista viene chiusa e da questo momento in poi non sarà più visualizzabile.

Infine, viene lanciato nuovamente il tabulato denominato "Verifica bolle non Fatturate" che consente di verificare l'eventuale esistenza di bolle ancora scoperte. [CONTROLLO ANALISI DELLA LISTA DELLE BOLLE ANCORA DA FATTURARE]

La fatturazione deve avvenire entro l'8 del mese successivo a quello in cui la bolla è stata emessa e può partire solo dopo che l'ufficio fatturazione ha ricevuto, una conferma dagli stabilimenti che tutte le bolle emesse sono state confermate (la conferma avviene successivamente all'invio della merce) e dell'ultimo numero di fattura/ddt emesso per quel mese di fatturazione.

Vengono quindi raccolti tutti i documenti di trasporto giunti tramite posta in sede e viene effettuata la stampa provvisoria delle fatture.

Su queste viene effettuata una verifica delle quantità con quelle indicate sui DDT e delle condizioni di pagamento con quanto indicato sull'ordine.

[CONTROLLO MATCH FATTURE DI PROVA – BOLLE DI ACCOMPAGNAMENTO – ORDINE]

Per le fatture emesse ai concessionari, per i quali è previsto un listino prezzi maggiormente flessibile rispetto ai normali clienti, l'ufficio fatturazione controlla il rispetto delle condizioni contrattuali nonché la corretta attribuzione dei premi, degli sconti o delle promozioni.

Infine, si procede alla fatturazione definitiva. La società cerca sempre di procedere alla fatturazione di tutte le bolle scoperte al fine di non ritrovare in bilancio, soprattutto a fine anno, delle fatture da emettere.

Incasso delle fatture

Per quel che riguarda gli incassi, Coy prevede che le modalità di pagamento da parte dei clienti siano di diverso tipo:

- Bonifico bancario (da cliente o dall'agente) / Assegno / Incasso in contanti da parte dell'agente / Ri.ba

Bonifico bancario:

il cliente in questo caso effettua il bonifico direttamente a favore della Società, al quale al momento della visualizzazione dell'incasso su home banking fa la seguente scrittura:

ogni giorno, infatti, l'ufficio clienti analizza tutti i movimenti di entrata con casuale "bonifico a vostro favore" al fine di registrazioni in contabilità.

Nel 2020, causa COVID-19, i clienti hanno preferito il canale del bonifico bancario.

[CONTROLLO VERIFICA GIORNALIERA HOME BANKING PER INCASSI TRAMITE BONIFICO]

Sulla fattura accompagnatoria viene indicata l'informazione delle banche d'appoggio su cui il cliente può effettuare il versamento.

Assegno:

Questa era la modalità di pagamento più utilizzata. L'assegno può essere ricevuto direttamente presso la sede o, come accade più spesso, consegnato all'agente.

In quest'ultimo caso l'agente inserisce nel suo database il ricevimento dell'assegno da parte del cliente e si impegna ad effettuare il versamento a favore di COY entro una settimana, tale operazione comporta una registrazione nel portale web dell'avvenuto incasso.

Tale procedura, infatti, viene svolta anche al fine di sbloccare il cliente. [se precedentemente risultava avesse fatture scadute]

Solo al momento del ricevimento della contabile di incasso da parte della banca si chiude il conto cliente tramite la scrittura già vista al punto precedente.

Al momento della registrazione in contabilità dell'incasso, se questo è parziale, il sistema in automatico fa una proposta di nota di credito. L'ufficio clienti a questo punto verifica se questo delta è dovuto al semplice versamento di un acconto, se dipende da una variazione di prezzo superiore rispetto al delta consentito o se è dovuto ad un semplice errore.

Solo nel caso in cui non sia previsto da specifiche promozioni commerciali o da sconti finanziari viene contattato via e-mail il Capo area il quale dovrà comunque fornire la sua autorizzazione per l'emissione della nota di credito.

È possibile che pervengano dei titoli post-datati/assegni direttamente presso la sede o consegnati direttamente all'agente.

In quest'ultima ipotesi, come già visto al punto precedente, l'agente inserisce nel suo data base il ricevimento dell'assegno come titolo a scadenza (inserendo un flag-pagamento da confermare al XX/XX/XXXX) ed invia l'assegno all'ufficio clienti.

Tale operazione entra in contabilità come titolo a scadenza (movimento provvisorio)

	DARE	AVERE
Clients		10
C.to transitorio (titoli a scadenza)	10	

L'agente, quindi, invia in sede l'assegno che viene ricevuto dall'Ufficio gestione crediti, che certifica il movimento come promessa di pagamento.

A scadenza l'assegno viene inviato alla banca la quale, in giornata, da evidenza dell'avvenuto incasso e la società chiude il conto transitorio e accredita la banca:

	DARE	AVERE
Banca	10	
C.to transitorio (titoli a scadenza)		10

In caso di insoluto si riapre il file cliente con registrazione di assegno insoluto.

Valutazione del rischio intrinseco

Conclusioni

La rilevazione del ciclo attivo ha permesso la valutazione del Rischio intrinseco e del Rischio di controllo formalizzato nel file **1.5.1.2 Risk assessment**, legati alle seguenti macro classi di bilancio:

- Crediti
- Ricavi
- Rimanenze di magazzino
- Disponibilità liquide e debiti finanziari

Il rischio intrinseco del ciclo attivo è valutato come **BASSO**

Valutazione del
rischio intrinseco del ciclo

Il ciclo passivo

I processi aziendali – Il ciclo passivo

Il **Ciclo Passivo** è l'insieme di azioni che l'azienda stessa intrattiene con i suoi fornitori. In sostanza il ciclo passivo determina le operazioni aziendali che permettono all'azienda di acquistare materie prime, merci e servizi e gestirne tutte le fasi.

Le operazioni che costituiscono il ciclo passivo di un'azienda comprendono:

- ▶ gestione dell'anagrafica dei fornitori: scegliere un codice, una ragione sociale, un indirizzo e la partita Iva. Inoltre, se disponibili devono essere registrate anche tutte le modalità di pagamento.
- ▶ gestione dei documenti che legano l'azienda al fornitore e cioè l'ordine di acquisto (ODA), il ricevimento delle merci (o prestato servizio), la fattura passiva, le note di credito passive ed il relativo pagamento.

Tramite tutte queste operazioni le aziende possono tenere sotto controllo tutto il ciclo passivo e quindi determinare anche con anticipo le uscite che si verificheranno (ad esempio con uno scadenziario fornitori).

Memo CICLO PASSIVO

Data incontro: 13/12/Anno N

Referente Società: Luana

Audit Team: ...

In data 12/12/Anno N abbiamo incontrato i referenti della Società al fine di rilevare le principali procedure aziendali, individuare i controlli implementati dalla Società a presidio del rischio di errore e recuperare documentazione a supporto dei cicli descritti.

Software gestionali:

- King: gestionale utilizzato per la contabilità;
- Magellano: gestionale utilizzato per ordini, magazzino e anagrafiche.

Indice:

1. Selezione fornitori
2. Ordine di acquisto ed entrata merci
3. Fatturazione passiva
4. Gestione pagamenti
5. Conclusioni

Il ciclo passivo della Società riguarda principalmente l'acquisto di lamiere principalmente in acciaio inox e di servizi per lo svolgimento di lavorazioni esterne.

1. Selezione fornitori

I fornitori possono essere divisi in due macrocategorie:

- Fornitori di Materia: per l'acquisto prima ed utensili. I fornitori più significativi sono Maass Special Alloys Nederland B.V., Trevisan Macchine Utensili S.p.A. e Locafit S.r.l.
- Fornitori di Servizi: per la lavorazione presso terzi di forgiatura e stampaggio. I fornitori più significativi sono Evasi e Castelnuovo S.r.l., Stamperia Italforge di Sirone S.r.l., Filmag Italia S.p.A., Inoxfucine S.p.A. e Forgiatura Ticino S.r.l.

Ormai gli acquisti vengono fatti da fornitori conosciuti a seconda del materiale da acquistare. Ci sono materiali venduti solo da determinati fornitori.

2. Ordine di acquisto ed entrata merci

L'ordine [1.3.5.2] viene inviato al fornitore via mail dall'ufficio commerciale (ing. Bianchi e Verdi Gianmarco) sulla base della previsione del materiale necessario data dalla produzione. L'ordine viene successivamente inserito su Magellano dall'ufficio commerciale. L'ordine deve essere autorizzato con firma da parte del responsabile [CONTROLLO].

A materiale pronto, il fornitore manda packing list e, a seconda del tipo di resa, viene spedito direttamente dal fornitore oppure la Società si avvale di vettori.

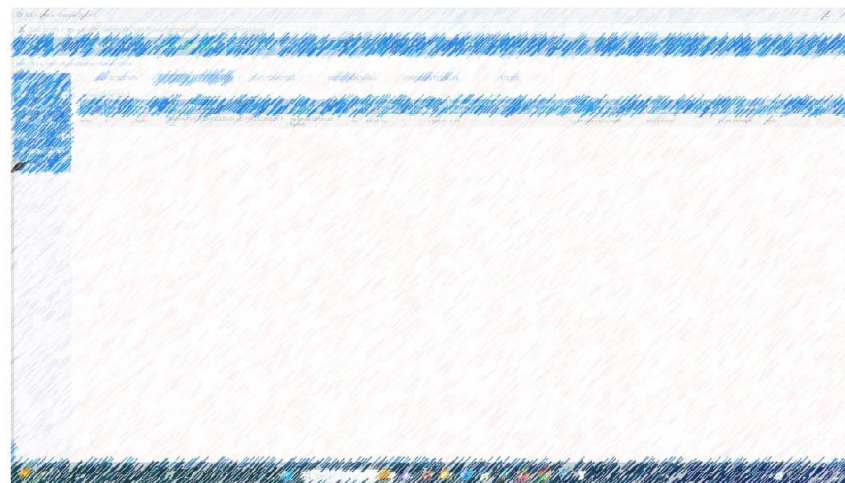
Quando il materiale arriva presso la Società, la quantità acquistata viene inserita a magazzino dall'ufficio produzione. La produzione effettua un controllo in entrata, verificando che la quantità e la conformità fisica corrispondano con quanto indicato nel DDT [1.3.5.3]. La quantità identificata dal DDT in entrata può essere differente rispetto all'ordine effettuato, ma nel settore in cui lavora la Società è ordinario che vi siano tali differenze. Non vi devono essere differenze tra la fattura ricevuta dal fornitore e le quantità indicate sul DDT.

Quando arriva il materiale e il materiale è conforme con quanto ordinato, il fornitore invia la fattura.

La Società, in caso di ordini significativi con l'estero, effettua richiesta di esenzione IVA tramite dichiarazione di intento (hanno un elevato credito IVA).

3. Fatturazione passiva

Il sistema in automatico invia una mail all'amministrazione in caso di nuove fatture passive ricevute sullo SDI. Luana accede a DataLogHub → fatture ricevute → elenco fatture ricevute.



Nonostante non sia più obbligatoria l'archiviazione cartacea, ma la referente crea un raccoglitore mensile in cui vengono inserite le copie delle fatture passive con il relativo con numero di carico registrazione.

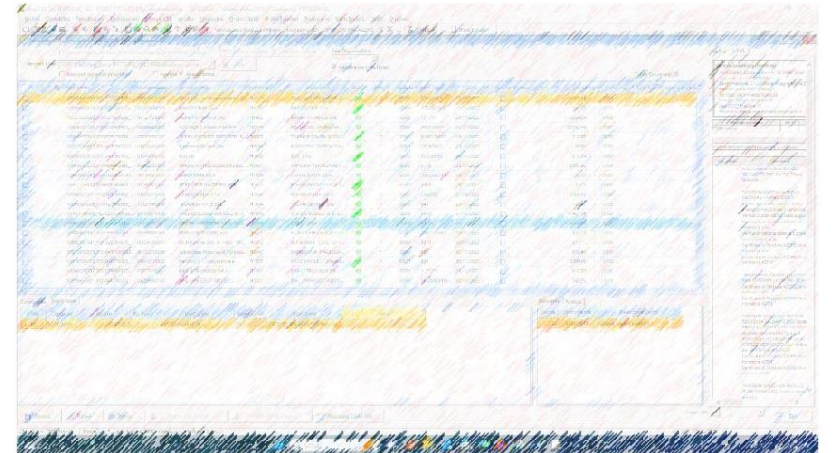
La referente stampa la fattura [1.3.5.4] da registrare e per verificarne la correttezza:

Apri maschera Controllo amministrativo → Scarica da HUB → elenco fatture → prima della registrazione del costo, Luana accede alla maschera **classificazione** del gestionale, si seleziona il nominativo del referente che aveva approvato l'acquisto affinché effettui anche un controllo sulla fattura ricevuta. Il gestionale permette di inserire note. Luana e Silvana sono responsabili del controllo dei costi per le spese di trasporto, e l'ufficio commerciale per l'acquisto di materiale. Una volta che l'amministrazione ha effettuato "assegna" per correlare il referente del controllo alla fattura finché il responsabile *assegnato* non autorizza la fattura (tramite flag), rimane in sospeso.

A quel punto il responsabile può identificare la fattura come:

- Conforme: la fattura non può essere pagata
- Non conforme: la fattura può avere qualche incongruenza tra ordine e merce arrivata → Fabrizio lascia una nota indicando di non pagare la fattura.
- Respinta: il sistema blocca il pagamento.

Le fatture registrabili sono individuate dal colore verde. Le fatture, non registrabili, sono individuate anche dall'arancione se vi sono mancanti e rosso in caso di fornitore nuovo → l'anagrafica fornitori viene aggiornata in seguito alla ricezione della fattura. Senza la compilazione del campo della gestione dei movimenti in valuta non vi può eseguire la registrazione, nonostante la Società riceva fatture (ed emetta) esclusivamente in Euro. I campi delle anagrafiche sono modificabili solo da amministrazione e Fabrizio.



Per la registrazione contabile l'ufficio amministrativo deve effettuare: generazione movimenti contabili → fatture acquisto → estrai, individuando così sono le fatture che si possono registrare e che sono state autorizzate.

Ai fini della registrazione, le fatture hanno già una contropartita registrata in anagrafica, così come codice IVA, condizioni di pagamento, resa. Si controlla il testo della fattura per capire di che costo si tratta, aliquota IVA, scadenza, tipo pagamento. Si fa un controllo di corrispondenza tra file xml e fattura a sistema. Se è tutto corretto, si genera la scrittura contabile che viene inserita nel Riepilogo. La data di registrazione coincide alla data in cui la fattura viene ricevuta dalla Società tramite SDI.

4. Gestione pagamenti

Per il pagamento, ogni due settimane Luana stampa lo scadenziario fornitori ed estrae tutte e fatture fornitori con pagamento tramite R.I.BA., scarica il portafoglio effetti sulle banche (principalmente Banca Intesa Sanpaolo e Credem) e controlla che ci sia corrispondenza.

Tutti i pagamenti devono essere approvati dal signor Silvio mediante l'applicazione della banca. [CONTROLLO]

Mensilmente Luana stampa il registro IVA e controlla per ciascuna fattura che il costo sia imputato al conto CO.GE. corretto, chiedendo conferma ai signori Bianchi. Non vi è traccia del controllo, vi è solo una correzione nel caso in cui sia errata la registrazione.

5. Conclusioni

Nessuna ulteriore considerazione da aggiungere rispetto ai paragrafi sopraesposti.

Valutazione del rischio intrinseco

Conclusioni

La rilevazione del ciclo passivo ha permesso la valutazione del Rischio intrinseco e del Rischio di controllo formalizzato nel file **1.5.1.2 Risk assessment** legati alle seguenti macro classi di bilancio:

- Debiti
- Costi
- Rimanenze di magazzino
- Disponibilità liquide e debiti finanziari
- Immobilizzazioni

Il rischio intrinseco del ciclo passivo è valutato come **BASSO**

Valutazione del
rischio intrinseco del ciclo



Permette di identificare i rischi significativi di errori significativi nel bilancio che il sistema di controllo interno dovrebbe fronteggiare. Ha la possibilità di eliminare dall'analisi i fattori di rischio che, anche se non mitigati, non sarebbero in grado di generare errori significativi in bilancio .

Consente di determinare se i controlli siano stati configurati correttamente dalla direzione; il revisore si occupa, quindi, di verificare che i controlli siano efficaci nel mitigare i rischi per cui sono stati implementati, cioè in grado di prevenire, o almeno di individuare e correggere, errori significativi

Design

Consente, mediante indagini, ispezioni e osservazioni, di valutare l'operatività dei controlli e verificare la loro corretta esecuzione. Questa fase serve a stabilire quali sono i controlli effettivamente funzionanti e su cui, in fase di risposta ai rischi, potranno essere effettuate le relative procedure di conformità

Implementation

Walkthrough

Implica la redazione della documentazione necessaria a descrivere e comprendere le caratteristiche, la natura e l'operatività dei controlli. La documentazione agevola il revisore a stabilire l'affidabilità dei controlli e a verificare se operino con efficacia

Il Walkthrough

Il Walkthrough è una modalità importante per verificare l'**implementazione** dei cicli aziendali, in affiancamento alle altre modalità (*check-list, flow-chart, narrative, ecc.*).

Il Walkthrough traccia una transazione **passo per passo** attraverso il sistema contabile dal suo inizio alla disposizione finale.

Ciò comporta l'identificazione del modo in cui una transazione è autorizzata, registrata (manualmente e/o con mezzi automatizzati) e quindi riportata nella contabilità generale.

È utile per capire come vengono applicati in **pratica** i controlli per l'accuratezza in ogni fase del processo e come vengono seguite le fasi di follow-up per migliorare i controlli.

1) Ordine di acquisto

Alfa s.r.l.

...
...
...

Codice Fiscale 00000000000
I.V.A. IT 00000000000
REA N.
...
Cap. Soc. Euro ... i.v.

PURCHASE ORDER
ACCIAIERIA Y S.P.A.
.... ITALY

[...STRALCI...]

Supplier Code 0000123	V.A.T. IT	Currency EURO	Purchase Order 23F0177	Rev. 0	Purchase Order Date 10/11/N
--------------------------	-------------------	------------------	---------------------------	-----------	--------------------------------


V.A.T.	ART. 8 2°c. DPR. 633/72 (ACQUISTI)	Payment	R.B. 90 GG D.F. F.M.
Bank	BANCA POPOLARE DI	Packaging	
		Delivery Notes	
Incoterm		Offer	
Certification	EN 10204/3.1 + STEELMILL		
Test			
Marking			
Painting			
Goods Destination	Alfa s.r.l. Via Italy		

ok con:
2) DDT
3) Fattura di acquisto

ok con:
3) Fattura di acquisto

CONFIRM SUPPLY OF MATERIALS AS FOLLOWS:

Item	Description	Um	Q.ty	Price	Disc. %	Total	Delivery
0001	BARRA TONDA LAM D.120.00 ASTM A182/A182M F 51 Note: materiale certificato Norsok	KG	1.908,	6,37		12.153,96	17/11/N
						12.153,96	EURO

Purchase Ref.	Issued by
Notes A.P.	A.P. 

Firma responsabile →

2) Documento di Trasporto

Acciaieri s.p.a. 80,08+

DOCUMENTO DI TRASPORTO
D.P.R. 472 del 14/03/96 e Successive Circolari Ministeriali

AVVISO DI SPEDIZIONE / PACKING LIST
Data / Issuing Date: 22/11 Numero / Number: A/ MI23006646 1

Località: _____

DESTINATARIO / Consignee: _____

DESTINAZIONE / Delivery Addr.: _____

Variazione Destinazione / Delivery variation: _____

SPEDIZIONE

VOSTRO MEZZO

ART.	QUOTA	DESCRIZIONE/DESCRIPTION	N.PEZZ	N.PACI BUNDLES	N.PEZZ WEIGHT	SA
30	1	ORD MI23003849 VS RIF. ORD.N.23F0037 - 3200TPS010445436 0003 377+6 15/05/██ 1.4550/347/347H AISC C 3.1 Tondo mm 60,000 Pelato Solubilizzato - mm 4095/ Toll.: 252 k12 Mag.sped. Pesa CO2 COLATA 291501 L. 313906040 4095 Tara 6 971,0 832,0 302,0 4495 Imballo: FE40-LDPE4-PP5-PAP22-HDPE7 4850	3	3	2105	
10	1	ORD MI23008489 VS RIF. ORD.N.23F0177 - 5125TPS0A0309318 0004 10/11/██ 1.4462/F51/F60 V225MN C 3.1 Tondo mm 120,000 5915 Pelato Solubilizzato - mm 5932/ 6223 Toll.: 252 k12 Mag.sped. Pesa CO4 COLATA 437224 L. 314909880 Tara 1 1 525,0 Imballo: FE40-LDPE4-PP5-PAP22-HDPE7	1	1	525	
10	1	- 5125TPS0A0309318 0005 KG 1.4462/F51/F60 V225MN C 3.1 Tondo mm 120,000 2885 Pelato Solubilizzato - mm 2885/ 6430 Toll.: 252 k12 Mag.sped. Pesa CO4 COLATA 437224 L. 314909880 Tara 1 1 256,0 Imballo: FE40-LDPE4-PP5-PAP22-HDPE7 COLATA 437242 L. 314909881 6430+6250	3	2	1383	

ASPECTO ESTERIORE DEI BENI / EXTERNAL ASPECTS OF GOODS

ACCIAIO IN FASCI

NOTE:

COLLI / UNITS

PESO NETTO NET W

IMBALLAGGI PACKING W. Kg.

PESO LORDO GROSS W. Kg.

SEGUE

3) Fattura di acquisto

Tipologia documento	Art. 73	Numero documento	Data documento	Codice destinatario
TD24 fattura differita - art.21 c.4 lett. a)		FA2318697	22-11-N

Causale
CONAI, CONTRIBUTO CONAI ASSOLTO OVE DOVUTO

Cod. articolo	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	UM	Sconto o magg.	%IVA	Prezzo totale
	Vs.Ord. ORD.N.23F0037 Vs.Ord. ORD.N.23F0177 DDT A/MI23006646 del 22-11-N						
	AISC 60.000 TOND PEL. SOLU - B1BI Tipo dato: INTENTO Rif. testo: 23011309440618433-000001 Rif. data: 13-01-2023	2.105,00	5,50	KG		N3.5	11.577,50
	V225MN 120.000 TOND PEL. SOLU - BILC Tipo dato: INTENTO Rif. testo: 23011309440618433-000001 Rif. data: 13-01-2023	525,00	6,37	KG		N3.5	3.344,25
	V225MN 120.000 TOND PEL. SOLU - BILC Tipo dato: INTENTO Rif. testo: 23011309440618433-000001 Rif. data: 13-01-2023	1.383,00	6,37	KG		N3.5	8.809,71
	Imposta di Bollo	1,00	2,00			N1	2,00

RIEPILOGHI IVA E TOTALI					
esigibilità iva / riferimenti normativi	%IVA	Spese accessorie	Arr.	Totale imponibile	Totale imposta
I (esigibilità immediata) NON.IMP.IVA ART.8-C	N3.5			23.731,46	0
I (esigibilità immediata) Escluso Art.15 DPR 633/72	N1			2,00	0
Imposta bollo		Sconto/Maggiorazione	Arr.	Totale documento	
2,00				23.733,46	

4) DISPOSIZIONE DI PAGAMENTO DELLA FATTURA

Nome Flusso: XXX
Conto ordinante: XXX
Ragione Sociale:
Canale:
Tipologia: **Credit transfer**
Totale: **€23.733,46**
Modalità pagam: **TRF - Disposizioni di Bonifico SEPA senza Esito a Ordinate**

Cronologia:

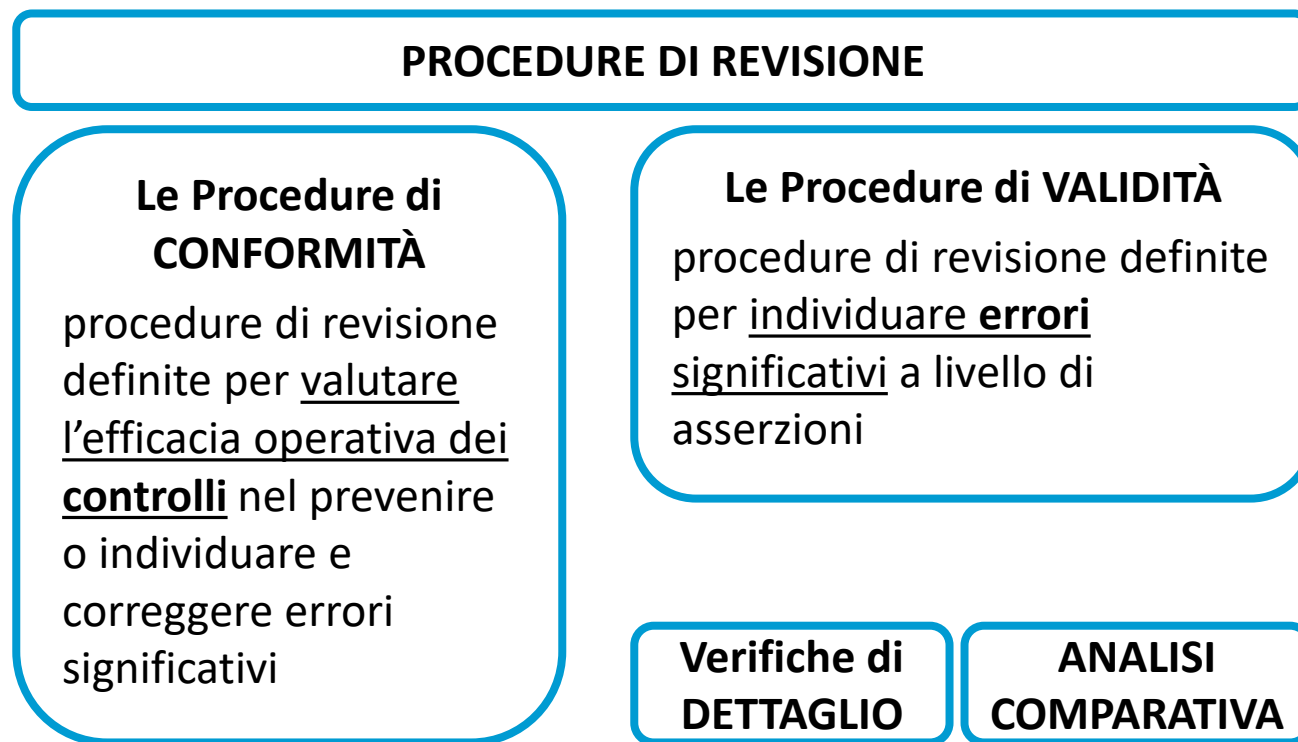
data/ora	Evento	Nome utente
...	Creazione	Giulia Y
...	Autorizzazione	Silvio Z
...	Spedizione	Silvio Z

L'affidamento sul sistema di controllo interno

Procedure di revisione

Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni (ISA Italia 330).

La valutazione di tali rischi determina quindi la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure identificate.



Procedure di Conformità

Il rischio di controllo è collegato alle procedure di conformità.

Le procedure di conformità sono svolte principalmente per acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli interni riferiti a specifiche asserzioni di bilancio, sui quali il revisore intende fare affidamento al fine di determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità,

ma anche per ottenere ulteriori elementi probativi quando le procedure di validità non possono da sole fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di asserzioni.

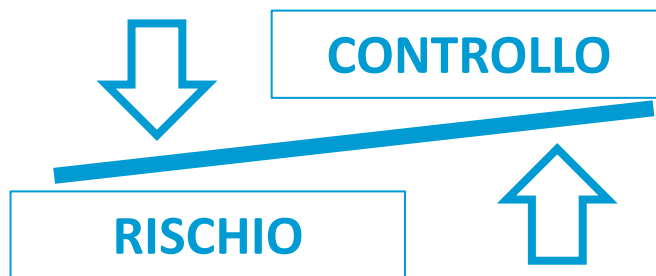
In particolare riguardano:

- ▶ la struttura dei sistemi contabili e di controllo interno, per comprendere che siano adeguatamente progettati per prevenire, individuare e correggere errori significativi;
- ▶ la continuità di applicazione dei controlli nel periodo esaminato.

Le attività di controllo

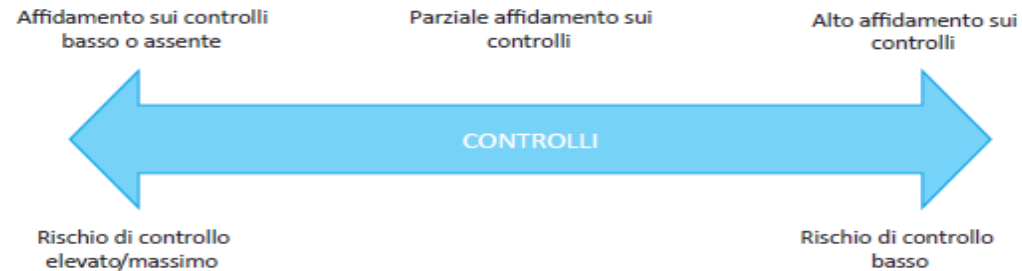
Le **attività di controllo** si possono definire come l'applicazione delle politiche (ciò che serve fare) e delle procedure (realizzazione pratica delle politiche) che garantiscono al management l'attuazione delle proprie direttive.

Le politiche e le procedure di controllo devono essere elaborate e applicate per assicurare che siano attivati efficacemente i provvedimenti che il management ritiene necessari per ridurre i rischi connessi alla realizzazione degli obiettivi.



Affidamento sui controlli

Utilizzando una metrica qualitativa è possibile, mediante il supporto dell'analisi dei punti di debolezza individuati, determinare il **livello di affidabilità** del sistema di controllo interno.



Il rischio di controllo è inversamente proporzionale al grado di affidamento sul sistema di controllo interno.

L'aumento del rischio di controllo presuppone una probabilità più bassa di individuazione e correzione di errori e frodi da parte del sistema di controllo interno, di conseguenza il livello di affidamento del revisore sui controlli risulterà più basso.

Il revisore preferirà implementare maggiori procedure di validità in alternativa alle procedure di conformità.

La diminuzione del rischio di controllo implicherà, invece, un maggior grado di affidamento sul sistema di controllo interno, ritenuto capace di individuare con un maggior livello di probabilità errori e frodi, in questo caso il revisore aumenterà il livello delle procedure di conformità, compensandole con minori procedure di validità.

Test Operating Effectiveness (TOE)

Allo scopo di accertare il corretto funzionamento dei controlli, è prevista l'esecuzione di test di conformità.

Mentre il disegno e l'implementazione è possibile testarlo tramite le interviste e le osservazioni (walkthrough) svolti con il personale ad appropriato livello organizzativo, l'effettivo funzionamento degli stessi deve essere testato con test di conformità basati sulla verifica dei controlli chiave.

Per ciascun requisito chiave, la numerosità degli item da testare dipende:

- ▶ dal rischio di mancato funzionamento del controllo oggetto di test (**Risk of Failure**), per il quale più alta è la probabilità di fallimento e più alta è la numerosità di item da testare;
- ▶ **dalla frequenza del controllo.**

Test Operating Effectiveness (TOE)

La verifica dell'efficacia operativa dei controlli può essere basata su diversi approcci con crescente livello di affidabilità o mediante una loro opportuna combinazione.

INTERVISTA

- Viene testata l'efficacia operativa del controllo tramite l'intervista con il control owner.
- Si segnala, tuttavia, come la sola intervista non fornisca elementi di prova sufficienti al fine di attestare l'effettiva efficacia del controllo.

REVISIONE E ISPEZIONE

- E' il modo più semplice per ottenere la prova dell'avvenuta esecuzione del controllo.
- Tale modalità si sostanzia nella revisione, da parte del tester, della documentazione (check evidence) predisposta dal control owner a corredo dell'esecuzione del controllo.
- La documentazione predisposta dal control owner deve contenere informazioni tali da consentire la riesecuzione del test e mostrarne l'esito.

OSSERVAZIONE

- E' una modalità che garantisce maggiore affidabilità rispetto all'intervista.
- Il tester osserva e riferisce circa l'attività di controllo svolta dall'owner del controllo stesso.
- Richiede una comprensione globale del business dell'azienda.
- Potrebbe risultare necessario affiancare all'osservazione un'altra procedura di esecuzione dei test.

RIESECUZIONE

- Riesecuzione di riconciliazioni.
- Riesecuzione, in autonomia, di calcoli al fine di ottenere un termine di confronto con le risultanze dei sistemi applicativi.
- Inserimento di transazioni fittizie nei sistemi applicativi al fine di tracciare un confronto tra i risultati attesi e quelli effettivamente ottenuti.

Test Operating Effectiveness (TOE)

Per quanto riguarda i controlli manuali (o semi-automatici) di seguito si elenca una tabella di riferimento con il numero dei controlli da testare in base alla frequenza del controllo, tenuto conto anche del *Risk of Failure*:

Frequenza del controllo	Numero di controlli effettuati	Numero di controlli da testare
Recurring	Più di 365	25/30
Giornaliero	365	20/25
Settimanale	52	5/10
Mensile	12	2/3
Trimestrale	4	2
Annuale	1	1

Altri fattori da considerare nella scelta del numero di items da testare (ed un'eventuale estensione) sono:

- ▶ complessità del controllo;
- ▶ competenza necessaria per effettuare il controllo;
- ▶ impatto di eventuali carenze;
- ▶ soggettività del controllo;
- ▶ Importanza del controllo.

Nel caso di controlli effettuati «*Ad-Hoc*» occorre rifarsi alla fascia di frequenza più simile.

Test Operating Effectiveness (TOE) – Anomalie

A conclusione della fase di effettuazione del test occorre portare alla luce le eventuali anomalie sull'effettiva applicazione del controllo al fine di proporre conseguentemente dei piani di azione.

Problematica	Descrizione
Frequenza del controllo non rispettata	Il controllo viene seguito senza alcun rispetto della frequenza predefinita (secondo quanto definito nella documentazione di processo).
Assenza di supervisione	Il controllo mostra una mancanza di supervisione da parte di un Responsabile (assenza di supervisione, autorizzazione, ecc.), ove questa sia effettivamente prevista.
Controllo eseguito parzialmente	<ul style="list-style-type: none">▶ il controllo mostra incompletezza dei dati soggetti al controllo;▶ il controllo mostra elementi che denotano assenza di accuratezza legata alla sua esecuzione;▶ il controllo non è eseguito sulla base del suo disegno operativo;▶ i controlli sono privi di follow-up (ove previsto).
Mancanza di <i>check evidence</i>	Il controllo si caratterizza per documentazione completamente assente o insufficiente a fornire prova della sua effettiva esecuzione.
Assenza di controllo	Mancanza di qualsiasi attività di controllo.

Esempio di formalizzazione test sui controlli ciclo passivo

La seguente carta di lavoro documenta un esempio di test di conformità del ciclo passivo:

- ▶ In primo luogo vi è l'identificazione del controllo effettuato dalla Società

Controllo	Controllo corretta contabilizzazione dei debiti e costi
Descrizione controlli	<p>Per il corretto processo del ciclo passivo di una transazione (acquisto) occorre che siano effettuati i seguenti controlli:</p> <p><u>1) AUTORIZZAZIONE DEL RESPONSABILE ACQUISTI SULL'ORDINE INVIATO AL FORNITORE</u> Recuperare la mail nel quale il responsabile autorizza la richiesta di invio dell'ordine al fornitore.</p> <p><u>2) VERIFICA MATCH ORDINE/DDT/QUANTITÀ RICEVUTA</u> Ottenere dall'ufficio logistica il DDT con l'evidenza della spunta tra la quantità effettivamente ordinata, quella indicata sul DDT e quella fisicamente ricevuta.</p> <p><u>3) VERIFICA MATCH ORDINE/FATTURA</u> Ottenere dall'ufficio contabilità la fattura con l'evidenza della spunta con l'ordine di acquisto (Prezzo Unitario - Quantità - Clausole).</p> <p><u>4) AUTORIZZAZIONE DEL RESPONSABILE TESORERIA DEL PAGAMENTO</u> Ottenere dall'ufficio tesoreria la distinta del bonico della fattura con l'evidenza dell'operatore che ha inserito i dati del pagamento e l'autorizzazione del responsabile della tesoreria</p>
Lavoro svolto	Dai registri IVA acquisti dell'anno abbiamo selezionato 25 fatture di acquisto materia prima (utilizzando la funzione random) su cui abbiamo effettuato la verifica dei controlli.

Esempio di formalizzazione test sui controlli ciclo passivo

Item #	N. Fattura	Data Fattura	Fornitore	1) AUTORIZZAZIONE ACQUISTO	2) VERIFICA ORDINE - DDT - QUANTITA'	3) VERIFICA ORDINE - FATTURA	4) AUTORIZZAZIONE PAGAMENTO	Ref.
1	1568	20/01/N	For.1	✓	✓	✓	✓	2.14.1
2	15	30/01/N	For.2	✓	✓	✓	✓	2.14.2
3	189F	15/02/N	For.3	✓	✓	✓	✓	2.14.3
4	999465	01/03/N	For.1	✓	✓	✓	✓	2.14.4
5	4441	10/03/N	For.4	✓	✓	✓	✓	2.14.5
...
25	652	14/12/N	For.2	✓	✓	✓	✓	2.14.25

Conclusione	EFFECTIVE
-------------	------------------

Esempio di formalizzazione test sui controlli ciclo passivo

Fattura

LEGENDA
 ✓ ok con DDT
 ✓ ok con ordine
 ✓ ok con fattura
 ✓ ok con scrittura contabile

REF 1

005547

Cedente/prestatore (fornitore)		Cessionario/committente (cliente)		
Tipologia documento	Art. 73	Numero documento	Data documento	Codice destinatario
TD01 (fattura)		1568	20/01/N	M5UXCR1

Cod. articolo	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	UM	Sconto o magg.	%IVA	Prezzo totale
	Vs.Ord. Vs ord. 069051 del 0						
	DDT 152100043 del 14-01						
		7.680,00 ✓	15,78 ✓	L ✓		10,00	121.190,40
	Contrib. Sp Trasp 691.20 EUR Linea 1	1,00 ✓	691,20 ✓	EA ✓		10,00	691,20 ✓
	Ecotassa 2.00 % Linea 1	1,00	2.423,81	EA		10,00	2.423,81 ✓

RIEPILOGHI IVA E TOTALI					
esigibilità iva / riferimenti normativi	%IVA	Spese accessorie	Arr.	Totale imponibile	Totale imposta
I (esigibilità immediata)	10,00			124.305,41	12.430,54
Importo bollo		Bollo Virtuale	Sconto/Maggiorazione	Arr.	Totale documento
					136.735,95 ✓

Modalità pagamento	Coordinate Bancarie	Istituto	Data scadenza	Importo
MP05 Bonifico			30-06-	136.735,95 ✓

TEST SUI CONTROLLI

Esempio di formalizzazione test sui controlli ciclo passivo

Ordine

4/01/

Spett. le

MI

Ordine d'acquisto

Nr. 069051 Del 4/01/

In riferimento agli accordi intercorsi tra il Vostro Sig. sig. VALERIO VINOTTI ed il nostro Sig. Alessia Remondini
Vi confermiamo l'acquisto di quanto sottoindicato alle seguenti condizioni:

Data Consegna/Rit	10/01/	Nel caso di ritardata consegna la ditta si riserva l'accettazione dei beni o la richiesta di risarcimento dei danni
Luogo di consegna		
Consegna per nostro conto a		Nel caso di consegna di beni a terzi per nostro conto vorrete trasmetterci copia del D.D.T.
trasporto a cura e spesa	VOSTRO CARICO - DDP	
Condizioni di pagamento	Come concordato ✓	
Banca appoggio	BANCO	

Per i beni soggetti a verifica in deroga all'art 1495-1511 del c.c., si ritengono accettati decorsi 15 gg. dal ricevimento
Nel caso il presente ordine è riferito ai servizi resi presso di noi, dovrete dichiararci la Vostra assunzione di responsabilità
DLG 81/2008. Foro competente esclusivo è quello di Lodi.


Cd.Art	Descrizione articolo	U.M.	Quantità	Prezzo unitario	Importo
		LT	4.000,00	8,23000	32.920,00
		LT	2.400,00	16,81000	40.344,00
		LT	7.680 V	15,78050 ✓	121.190 V
		N.	204,00	25,18000	5.136,72

TEST SUI CONTROLLI

Esempio di formalizzazione test sui controlli ciclo passivo

DDT

DOCUMENTO DI TRASPORTO



N. D.D.T.	DATA D.D.T.	Rif Interno
152100043	14/01/	634696 1285401899

Cliente: 0007101518	NR. Ordine 1200147241	Data Prevista Consegna:
------------------------	--------------------------	-------------------------

Note:

Caricatore: Merce che vi consegnamo per ordine e conto di: 0007101518 Luogo di destinazione: 0007201646

Imballi	Ip. Imb.	Descrizione	Articolo	U.M.	Quantità	Nr.Reg	Lordo
384	TA LOTTI:		0060032	L	7680,000 ✓	12482	9290,02

TEST SUI CONTROLLI

Esempio di formalizzazione test sui controlli ciclo passivo

Pagamento

Nome Flusso: XXX
Conto ordinante: XXX
Ragione Sociale:
Canale:
Tipologia: **Credit transfer**
Totale: **136.735,95 EUR**
Modalità pagam: **TRF - Disposizioni di Bonifico SEPA senza Esito a Ordinate**

Cronologia:

data/ora	Evento	Nome utente
20.06.N 10:00:19	Creazione	Giulia Y
30.06.N 10:45:19	Autorizzazione	Silvio Z
30.06.N 10:45:19	Spedizione	Silvio Z

TEST SUI CONTROLLI

- **La materialità: un caso pratico e gli errori da evitare**

Significatività

Secondo i principi IAS / IFRS ed i nuovi OIC, un'informazione è **significativa** se la sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione **potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori** da prendere sulla base del bilancio.

Nella **fase di pianificazione**, il revisore definisce un livello di significatività accettabile al fine di rilevare errori quantitativamente significativi

Il revisore valuta la significatività sia a livello del bilancio nel suo complesso, sia in relazione a singoli conti, classi di operazioni e informazioni.

Esistono tre livelli di significatività che il revisore deve considerare:

- ▶ **la significatività per il bilancio nel suo complesso;**
- ▶ **la significatività operativa;**
- ▶ **errori trascurabili.**

La materialità non è la semplice applicazione di una formula matematica, ma scaturisce sempre dal **giudizio professionale** del revisore.

Significatività

La determinazione della significatività è di fondamentale importanza al fine di determinare la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione.

Influenza ad esempio:

- ▶ l'ampiezza dei campioni analizzati;
- ▶ le aspettative sul risultato.

Non esiste un metodo imposto o delle percentuali di calcolo (seppure ci siano prassi consolidate), la scelta è rimessa al giudizio professionale che dovrà essere giustificato nelle carte di lavoro.

Significatività

Nella prassi si utilizzano dei valori di riferimento (**benchmark**):

- ▶ i ricavi totali;
- ▶ i costi totali;
- ▶ l'utile operativo;
- ▶ l'utile prima delle imposte;
- ▶ il valore dell'attivo netto;
- ▶ il totale del patrimonio netto;
- ▶ il totale dell'attivo circolante.

Importante sono nella prassi dell'identificazione del parametro da utilizzare come benchmark la stabilità e l'esame dei budget.

Significatività

Nella scelta del valore occorre tenere in considerazione:

- ▶ i principali utilizzatori del bilancio;
- ▶ le aspettative degli utilizzatori specifici;
- ▶ elementi di bilancio rilevanti;
- ▶ natura dell'impresa;
- ▶ garanzie prestate ai terzi.

L'utile prima delle imposte è spesso utilizzato per le imprese con fini di lucro.

Qualora l'utile prima delle imposte sia volatile, possono risultare più appropriati altri valori di riferimento, quali l'utile lordo o i ricavi totali

Calcolo della materialità

L'ISA Guide dell'IFAC suggerisce i parametri di bilancio e le percentuali riportate di seguito:

Valore di Riferimento	% Minima	% Massima
Ricavi	1%	3%
Risultato operativo	3%	7%
Totale attivo	1%	3%
Patrimonio netto	3%	5%

Sulla base delle circostanze specifiche di ciascun incarico può utilizzare voci di riferimento o percentuali anche diverse da quelle proposte dall'ISA Guide.

Il concetto di significatività (Materialità)

La significatività non consiste esclusivamente in un valore puntuale. Essa è costituita, piuttosto, dall'area indefinita tra ciò che molto probabilmente non è significativo e ciò che molto probabilmente è significativo, cioè potrebbe anche consistere in un intervallo, più o meno ampio, di valori.

Per questo motivo, **la significatività determinata in sede di pianificazione** definisce una soglia, ma il giudizio non consiste semplicemente nel valutare gli errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, di importo inferiore a tale soglia come non significativi.

Le circostanze relative ad alcuni errori possono, grazie alla sensibilità tecnica, a valutarli comunque come significativi sebbene essi siano quantitativamente al di sotto della soglia della significatività.

La Significatività «Operativa»

La **significatività operativa** per la revisione è determinata per ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che **l'insieme degli errori** non corretti e non individuati nel bilancio superi la significatività per il bilancio nel suo complesso.

La prassi professionale determina la significatività operativa solitamente all'interno di un intervallo tra il **60%** e l'**85%** della significatività per il bilancio nel suo complesso.

Un livello più basso corrisponde a una maggiore sicurezza di chi effettua il controllo di non pervenire a conclusioni errate.

Un livello più basso comporta, di contro, una maggiore estensione delle attività di verifica da svolgere.

La Significatività «Operativa»

La significatività operativa determina, a livello di pianificazione prima, di aggiornamento della pianificazione poi, **il limite numerico sotto il quale, salvo vi siano specifici rischi da fronteggiare, i saldi o le transazioni o le asserzioni non sono esaminati ai fini della revisione.**

Tra i **fattori** che dovrebbero essere considerati per determinare la percentuale per il calcolo della significatività operativa, si possono citare:

- ▶ le serie storiche di errori identificati;
- ▶ la presenza di management esperto e qualificato;
- ▶ la pressione sui risultati;
- ▶ la tipologia delle stime e la complessità delle stesse;
- ▶ il rischio di settore nell'attività aziendale;
- ▶ l'ambiente di controllo.

La Significatività: «Errori trascurabili»

Il revisore può definire un importo al di sotto del quale **gli errori siano chiaramente trascurabili** e non necessitino di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio.

Nella **prassi** la soglia dell'errore trascurabile è calcolato in percentuale sulla significatività complessiva (ad es. 5%)

L'approccio metodologico CNDCEC indica tra il 5% e il 15% della significatività operativa.

Esempio – Calcolo pratico della materialità

DELTA S.p.A.

Attività aziendale

Delta S.p.A.

31/12/N

Memorandum sull'attività aziendale

Scopo del presente memorandum è quello di identificare il business in cui opera la Società (1. Attività aziendale), il modello organizzativo assunto (2. Governance) e i rischi derivanti dall'attività aziendale dal settore di appartenenza (3. Rischi derivanti dall'attività aziendale).

1. Attività aziendale

Delta è un'azienda molitoria nata nel 1803, fondata dai fratelli Giuseppe, Francesco e Pietro nella regione Lombardia. Battista P. acquista la proprietà dell'immobile del molino e dei terreni annessi nel 1921. Vengono acquistati laminatoi, camion, molini automatici, silos, laboratori di analisi, diversi computer e macchinari innovativi. Negli anni Cinquanta, si trasforma da azienda artigiana in industria moderna.

Oggi Delta è un'azienda molitoria che ha oltre 200 anni di storia e che ha sempre scelto di lavorare nel segno dell'innovazione e nel rispetto della tradizione.

Dotata di macchinari di ultima generazione, Delta è in grado di macinare 550 tonnellate di grano al giorno mantenendo standard eccellenti di qualità. Questo anche grazie al nuovo investimento effettuato nell'anno N: la Società ha acquistato due laminatoi all'avanguardia i quali hanno permesso la macinazione di una quantità superiore di grano (circa 115 quintali all'ora contro i precedenti 85) con un risparmio energetico.

Per realizzare le sue farine, Delta ha sempre puntato su grani attentamente selezionati, privilegiando i produttori locali, che garantiscono sostenibilità ambientale e un controllo diretto sulle produzioni. I fornitori di grano comunque rispondere a standard produttivi particolarmente elevati.

Esempio – Calcolo pratico della materialità

DELTA S.p.A.

Attività aziendale

Delta S.p.A.

31/12/N

Memorandum sull'attività aziendale

Scopo del presente memorandum è quello di identificare il business in cui opera la Società (1. Attività aziendale), il modello organizzativo assunto (2. Governance) e i rischi derivanti dall'attività aziendale dal settore di appartenenza (3. Rischi derivanti dall'attività aziendale).

1. Attività aziendale

Delta è un'azienda molitoria nata nel 1803, fondata dai fratelli Giuseppe, Francesco e Pietro nella regione Lombardia. Battista P. acquista la proprietà dell'immobile del molino e dei terreni annessi nel 1921. Vengono acquistati laminatoi, camion, molini automatici, silos, laboratori di analisi, diversi computer e macchinari innovativi. Negli anni Cinquanta, si trasforma da azienda artigiana in industria moderna.

Oggi Delta è un'azienda molitoria che ha oltre 200 anni di storia e che ha sempre scelto di lavorare nel segno dell'innovazione e nel rispetto della tradizione.

Dotata di macchinari di ultima generazione, Delta è in grado di macinare 550 tonnellate di grano al giorno mantenendo standard eccellenti di qualità. Questo anche grazie al nuovo investimento effettuato nell'anno N: la Società ha acquistato due laminatoi all'avanguardia i quali hanno permesso la macinazione di una quantità superiore di grano (circa 115 quintali all'ora contro i precedenti 85) con un risparmio energetico.

Per realizzare le sue farine, Delta ha sempre puntato su grani attentamente selezionati, privilegiando i produttori locali, che garantiscono sostenibilità ambientale e un controllo diretto sulle produzioni. I fornitori di grano comunque rispondere a standard produttivi particolarmente elevati.

Nei laboratori della Società un team di tecnici sperimenta nuove miscele di grani diversi, testa le ricette e lavora per perfezionare e monitorare tutti i prodotti successivamente commercializzati. Attraverso costanti analisi fisiche e microbiologiche dei campioni di farine e di grani, la qualità e l'igienicità delle farine è sempre garantita.

Con un'ampia gamma di linee e prodotti, il molino risponde alle richieste di una clientela vasta ed eterogenea, che comprende la grande industria, gli artigiani panificatori, pizzerie, pasticcerie, la grande distribuzione organizzata e i grossisti. La Società fornisce la propria farina ai clienti A, B, C, D, ecc.

Negli ultimi anni Delta sta lavorando per mettere sul mercato nuovi prodotti che racchiudono ricerca e recupero delle tradizioni, maggior valore nutritivo e di gusto, come le farine macinate a pietra della linea Isola P.

Il numero medio di dipendenti al 31/12/N-1 risulta pari 33, di cui n. 2 dirigenti, 11 impiegati e n. 16 operai e 4 dipendenti appartenenti a categorie residuali.

Il fatturato al 31/12/N-1 risulta pari a circa Euro 36 milioni, con un risultato d'esercizio pari ad Euro 500 mila.

La Società redige il bilancio ordinario.

Esempio – Calcolo pratico della materialità

DELTA S.p.A.

Attività aziendale

2. **Governance**

La Società presenta un capitale sociale pari ad Euro 2.500.000 così suddiviso tra i soci:

- Giovanni B. P.= Euro 2.000.000.
- Giuseppe P. = Euro 125.000.
- Davide P. = Euro 125.000.

In data 21 ottobre N-2, fino all'approvazione del Bilancio che chiude al 31/12/N+1, sono stati nominati:

- Come **Consiglio di Amministrazione** i seguenti membri:
 - Giovanni B. P (Presidente del Consiglio);
 - Giuseppe P. (Consigliere);
 - Davide P. (Consigliere).
- Come **Collegio Sindacale** i seguenti membri:
 - E.G.C (Presidente del Collegio);
 - C.L. (Sindaco effettivo);
 - B.A. (Sindaco effettivo);
 - T.A. (Sindaco supplente);
 - B.A. (Sindaco supplente).

Esempio – Calcolo pratico della materialità

DELTA S.p.A.

Attività aziendale

3. Rischi derivanti dall'attività aziendale

Rischi di credito

Il rischio di credito risulta legato all'inadempienza dei clienti, si evidenzia un progressivo monitoraggio legato all'analisi della solvibilità dei clienti. Risulta iscritto in bilancio un apposito fondo svalutazione crediti che la Società determina considerando le informazioni disponibili sulla solvibilità e i relativi dati storici.

Rischio di liquidità

Il rischio di liquidità è legato alla capacità dell'azienda di soddisfare le proprie esigenze di liquidità a breve termine. Si evidenzia che la Società dispone di disponibilità liquide sufficienti a far fronte alle esigenze a medio/breve termine, viene inoltre redatto periodicamente un cash flow al fine di analizzare i flussi di cassa.

Rischi di mercato/concorrenza

Il rischio di mercato è il rischio relativo agli effetti imprevisi sul valore di mercato di attività e passività prodotti da variazioni dei tassi di interesse ma anche dall'andamento del settore di appartenenza. La Società ha adottato criteri di prudenza e di rischio limitato, non ponendo in essere operazioni di tipo speculativo. Inoltre, non ha emesso strumenti finanziari ed ha fatto ricorso a strumenti finanziari derivati per soli motivi di copertura su tassi di interesse per rischio di variazione dei flussi finanziari, collegati pertanto alle fonti di finanziamento.

Rischio variazione significative dei prezzi relative ai prodotti d'acquisto

Negli ultimi due anni i prezzi dell'energia elettrica e il costo della materia prima stanno subendo forti oscillazioni, arrivando anche a rincari molto elevati con conseguente perdita di marginalità e allungamento delle tempistiche di approvvigionamento. La Società ha preso provvedimenti per attenuare il rischio dell'aumento del costo dell'energia elettrica installando sul nuovo capannone un impianto fotovoltaico.

Rischio cambio

Il rischio cambio è abbastanza limitato in quanto la fatturazione normalmente è in valuta euro.

Conclusioni

I rischi sopra identificati risultano tipici dell'attività e del business, non si rilevano rischi atipici rispetto al settore di appartenenza. Analizzeremo tali rischi specifici nell'analisi comparativa degli scostamenti e nelle attività (procedure sostanziali) svolte sul bilancio di esercizio. Eventuali tematiche particolari circa rischi significativi saranno trattate in Relazione sulla Gestione, ove presente, o in Nota Integrativa.

Esempio – Calcolo pratico della materialità

DELTA S.p.A.

Dati di bilancio comparativo
(ultimo triennio)

Stato Patrimoniale	31/12/N BOZZA	31/12/N-1 DEF	31/12/N-2 DEF
Attivo	38.807.610	44.106.576	33.381.312
A. CREDITI VERSO SOCI	-	-	-
B.I. IMMOB. IMMATERIALI	20.499	43.558	68.664
B.I.3. Diritti brevetto ind.	4.327	3.258	4.537
B.I.4. Concessioni, licenze	9.710	11.520	13.422
B.I.7. Altre immobiliz. Immateriali	6.462	28.780	50.705
B.II. IMMOB. MATERIALI	15.345.561	14.680.998	14.234.830
B.II.1. Terreni e fabbricati	9.640.284	9.695.860	8.571.271
B.II.2. Impianti	5.191.221	4.561.046	4.930.532
B.II.3. Attrez. industriali	103.027	37.208	43.338
B.II.4. Altri beni	70.503	89.263	35.307
B.II.5. Imm. in corso/acconti	340.526	297.621	654.382
B.III. IMMOB. FINANZIARIE	702.799	622.058	24.170
B.III.1.b. Imprese collegate	1	1	1
B.III.1.d.bis. Altre imprese	439.516	199.519	8.545
B.III.2.b Cred. Imm. Collegate	4.000	4.000	4.000
B.III.2.d.bis Cred. vs Altri oltre	11.624	11.624	11.624
B.III.4. Strumenti finanziari derivati att.	247.658	406.914	-
C.I. RIMANENZE	1.764.329	3.207.151	2.192.838
C.I.1. Materie prime	717.924	2.419.356	1.458.534
C.I.4. Prodotti finiti	881.815	644.656	734.304
C.I.5. Acconti	164.590	143.139	-
C.II. CREDITI	20.157.818	24.629.097	16.089.500
C.II.1. Cred. vs Clienti entro	17.516.398	22.871.399	14.705.111
C.II.3. Cred. vs Collegate entro	146.014	146.014	146.014
C.II.5.bis. Cred. tributari	1.802.345	1.025.968	402.449
C.II.5.ter. Cred. per imposte anticipate entro	447.372	548.100	480.000
C.II.5.quater. Cred. verso altri	245.689	37.617	355.926
C.IV. DISPON. LIQUIDE	728.703	827.041	686.205
C.IV.1. Depositi bancari	638.858	822.258	681.244
C.IV.2. Assegni	84.138	494	-
C.IV.3. Denaro in cassa	5.707	4.289	4.961
D. RATEI E RISCONTI	71 87.902	96.673	85.098

Esempio – Calcolo pratico della materialità

DELTA S.p.A.

Dati di bilancio comparativo
(ultimo triennio)

Stato Patrimoniale	31/12/N BOZZA	31/12/N-1 DEF	31/12/N-2 DEF
Passivo	38.807.610	44.106.576	33.381.312
A. PATRIMONIO NETTO	9.527.350	9.103.828	8.169.574
A.I. Capitale sociale	2.500.000	2.500.000	2.500.000
A.II. Riserva da sovrapprezzo	-	-	-
A.III. Riserva di rivalutazione	6.708.337	6.226.150	6.157.423
A.IV. Riserva legale	108.324	82.945	79.328
A.VI. Altre riserve	-	2	- 1
A.VII. Riserva per operazioni di copertura dei flussi	247.658	406.914	- 19.773
A.IX. Utile/perdita di esercizio	582.779	507.565	72.345
A.X. Riserva negativa per azioni proprie in portafog -	619.748	- 619.748	- 619.748
B. FONDI RISCHI	551.503	532.109	541.085
B.1. Fondo di Quiescenza	176.717	157.323	132.971
B.2. Fondo Imposte anche differite	374.786	374.786	374.786
B.3. Strumenti finanziari derivati passivi	-	-	33.328
C. TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	715.777	652.399	647.911
D. DEBITI	27.141.632	33.595.698	23.797.579
D.4. Banche	14.160.098	15.536.982	14.905.231
D.5. Altri finanziatori	1.908.259	3.722.973	-
D.6 Acconti	-	-	45.337
D.7. Fornitori	10.753.864	13.938.415	8.487.867
D.12. Debiti Tributari	80.091	247.379	221.520
D.13. Istituti previdenza	90.091	76.601	97.108
D.14. Altri Debiti	149.230	73.348	40.516
E. RATEI E RISCONTI	871.348	222.542	225.163

Esempio – Calcolo pratico della materialità

DELTA S.p.A.

Dati di bilancio comparativo
(ultimo triennio)

Conto Economico	31/12/N BOZZA	31/12/N-1 DEF	31/12/N-2 DEF
A. VAL. DELLA PRODUZIONE	38.605.346	37.589.294	27.428.917
A.1. Ricavi vendite	37.809.456	36.656.236	26.589.987
A.2. Var. rimanenze prodotti	237.159	- 89.648	16.153
A.4. Incrementi di immob.	-	-	69.485
A.5. Altri ricavi	326.260	360.953	743.006
Contributi conto esercizio	232.471	661.752	10.286
B. COSTI DELLA PRODUZIONE	36.962.213	36.590.397	26.964.974
B.6. Materie prime e consumo	22.946.774	23.811.463	19.427.133
B.7. Servizi	9.139.502	9.457.931	4.767.411
B.8. Godimento beni di terzi	153.236	140.564	145.064
B.9. Costi del personale	1.638.220	1.759.336	1.766.259
<i>B.9.a. Salari e stipendi</i>	1.132.600	1.250.367	1.245.463
<i>B.9.b. Oneri sociali</i>	414.711	371.480	413.509
<i>B.9.c. Tratt. fine rapporto</i>	90.635	135.095	106.274
<i>B.9.e. Altri costi</i>	275	2.394	1.013
B.10. TOT Ammortamenti e svalut.	1.147.878	1.809.761	792.930
<i>B.10.a. Amm. Immob. Immat.</i>	31.891	32.092	38.523
<i>B.10.b. Amm. Immob. Mat.</i>	865.986	777.669	754.407
<i>B.10.d. Svalut. crediti</i>	250.000	1.000.000	-
B.11. Variazione materie	1.701.431	- 960.822	- 153.547
B.14. Oneri diversi di gestione	235.171	572.164	219.724
RISULTATO OPERATIVO	1.643.133	998.897	463.943
C. PROVENTI E ONERI FINANZIARI	- 849.730	- 478.269	- 342.272
C.15. proventi da partecip.	- 127	- 105	- 33
C.16.d. Proventi fin. Diversi	- 107.450	- 6.831	- 6.126
C.17. Oneri finanziari	957.307	485.205	348.431
D. RETT. DI VALORE DI ATT. E PASS. FINANZIARIE	-	13.548	- 13.548
D.18.d Rivalutazioni di strumenti finanziari derivati	-	- 13.555	- 7
D.19.d Svalutazioni di strumenti finanziari derivati	-	7	13.555
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	793.403	534.175	108.123
20. Imposte sul reddito correnti, differite e anticipate	210.624	26.610	35.778
Imposte correnti	109.896	94.710	35.778
Imposte differite e anticipate	73 100.728	- 68.100	-
21. UTILE DI ESERCIZIO	582.779	507.565	72.345

Esempio – Calcolo pratico della materialità

DELTA S.p.A.

Calcolo della materialità

ESERCIZIO CORRENTE					
Parametro	31/12/N da Bozza di bilancio	% min-% max Guida IFAC	% Utilizzata preliminare	Valori calcolati	
Totale attivo		1%-3%	3%	0	
Patrimonio netto		3%-5%	5%	0	
Ricavi		1%-3%	3%	0	
Risultato ante imposte		3%-7%	7%	0	
Parametro utilizzato					
↓					
Materialità			% Applicata preliminare	Valori calcolati	Valori utilizzati arrotondati
Materialità complessiva				0	
Materialità operativa			80%	0	
Errori trascurabili			5%	0	

Esempio – Calcolo pratico della materialità

L'ISA Guide dell'IFAC suggerisce i parametri di bilancio e le percentuali riportate di seguito:

Valore di Riferimento	% Minima	% Massima
Ricavi	1%	3%
Risultato operativo	3%	7%
Totale attivo	1%	3%
Patrimonio netto	3%	5%

Sulla base delle circostanze specifiche di ciascun incarico può utilizzare voci di riferimento o percentuali anche diverse da quelle proposte dall'ISA Guide.

Esempio – Calcolo pratico della materialità

DELTA S.p.A.

Calcolo della materialità

Soluzione

ESERCIZIO CORRENTE				
Parametro	31/12/N da Bozza di bilancio	% min-% max Guida IFAC	% Utilizzata preliminare	Valori calcolati
Totale attivo	38.807.610	1%-3%	3%	1.164.228
Patrimonio netto	9.527.350	3%-5%	5%	476.367
Ricavi	37.800.000	1%-3%	3%	1.134.000
Risultato ante imposte	793.403	3%-7%	7%	55.538
Parametro utilizzato				Ricavi
Materialità			% Applicata preliminare	Valori calcolati
Materialità complessiva				1.134.000
Materialità operativa			80%	907.200
Errori trascurabili			5%	56.700
				Valori utilizzati arrotondati
				1.100.000
				900.000
				55.000



Riassumendo: step operativi per il calcolo della materialità

Gli STEP operativi per il calcolo della materialità:

- Comprendere l'**attività aziendale** e individuare le **voci di bilancio quantitativamente e qualitativamente più rilevanti** per la Società mediante l'analisi di dati storici dagli ultimi bilanci depositati;
- La materialità deve essere calcolata a partire dai dati più recenti disponibili, quindi fondamentale in fase preliminare **ottenere:**
 - **Una situazione contabile infrannuale aggiornata alla data più recente disponibile**
 - **Una previsione di chiusura di fine esercizio**
- Individuare dunque i valori dei parametri più strategici da utilizzare su cui basare il calcolo della materialità (si vedano i parametri suggeriti dall'**ISA Guide dell'IFAC**), avendo accortezza, ove possibile, di utilizzare i dati più aggiornati disponibili;
- Selezionare il **parametro che meglio esprime le dimensioni e l'andamento aziendale**, anche tenendo in considerazione i fattori valutati ed esaminati dai soggetti appartenenti al settore di riferimento.

Errori da evitare nel calcolo della materialità

Il calcolo della soglia di significatività è un passaggio fondamentale nella pianificazione, occorre prestare particolare attenzione a:

- ▶ **Evitare di cambiare il Benchmark scelto** di anno in anno, con attenzione particolare quando la materialità aumenta nonostante l'azienda è diventata più rischiosa.

Ad esempio, da evitare: Anno N-1 materialità calcolata sui ricavi; nell'anno N l'azienda ha un forte calo del fatturato (= azienda più rischiosa con pressioni sul risultato), il revisore decide di calcolare la materialità sull'attivo (con incremento della materialità rispetto l'esercizio precedente) altrimenti calcolandola sul fatturato risulterebbe di ammontare molto inferiore con quindi un aumento del lavoro per il revisore.

- ▶ **Motivare adeguatamente la scelta** del benchmark e la percentuale da applicare

Le motivazioni devono essere in linea e corrispondenti effettivamente alla natura/tipologia/rischiosità della società revisionata, non devono essere scelti parametri pretestuosi al fine di avere una materialità alta per fare meno procedure di revisione.

- ▶ Confrontare l'importo uscito dal calcolo con le **altre grandezze del bilancio** e altre informazioni

Valutare adeguatamente l'importo, ad esempio derivante dalla scelta del 3% dei ricavi, perché questo potrebbe essere ad esempio superiore al patrimonio netto o all'utile dell'esercizio (equivarrebbe a dire che per il revisore non è problematico l'aver trovato un errore grazie al quale la società riesce a mostrare un patrimonio netto positivo o un risultato positivo). Oppure è un errore grazie al quale vengono rispettati i covenant finanziari. Tuttavia sono considerazioni da valutare caso per caso.

Errori da evitare nel calcolo della materialità

- ▶ Utilizzare un **benchmark costante** nel corso degli anni

La scelta del benchmark è condizionata anche dalla possibilità che la materialità possa rimanere relativamente costante nel corso degli esercizi. Valutare quindi se evitare di scegliere, in base alla tipologia della azienda, la scelta con parametro il risultato d'esercizio, che spesso potrebbe avere forti scostamenti (un anno in utile, un anno in perdita, ...)

- ▶ I valori ottenuti calcolati in **preliminary** senza i dati consuntivi finali

Occorrerebbe evitare di utilizzare come proiezione dei dati dell'anno N i dati consuntivi dall'anno precedente N-1 in quanto nel corso dell'anno N (sia entro la data di calcolo es. 30/09/N che successivamente) possono esserci sostanziali modifiche tra i valori calcolati e i valori finali, ad esempio:

Distribuzione di dividendi che fa diminuire il patrimonio netto, vendita di partecipazioni che fa diminuire l'attivo, ecc.

Si consiglia in sede di preliminary di utilizzare dati prudenziali, in quanto se la materialità in sede di final risulta essere sensibilmente inferiore, occorrerebbe adottare delle procedure aggiuntive a quelle già svolte (invio di ulteriori circolarizzazioni, maggiori codici da verificare nell'inventario, ecc.) che possono essere difficoltose (o impossibili -> inventario) a revisione ormai conclusa.

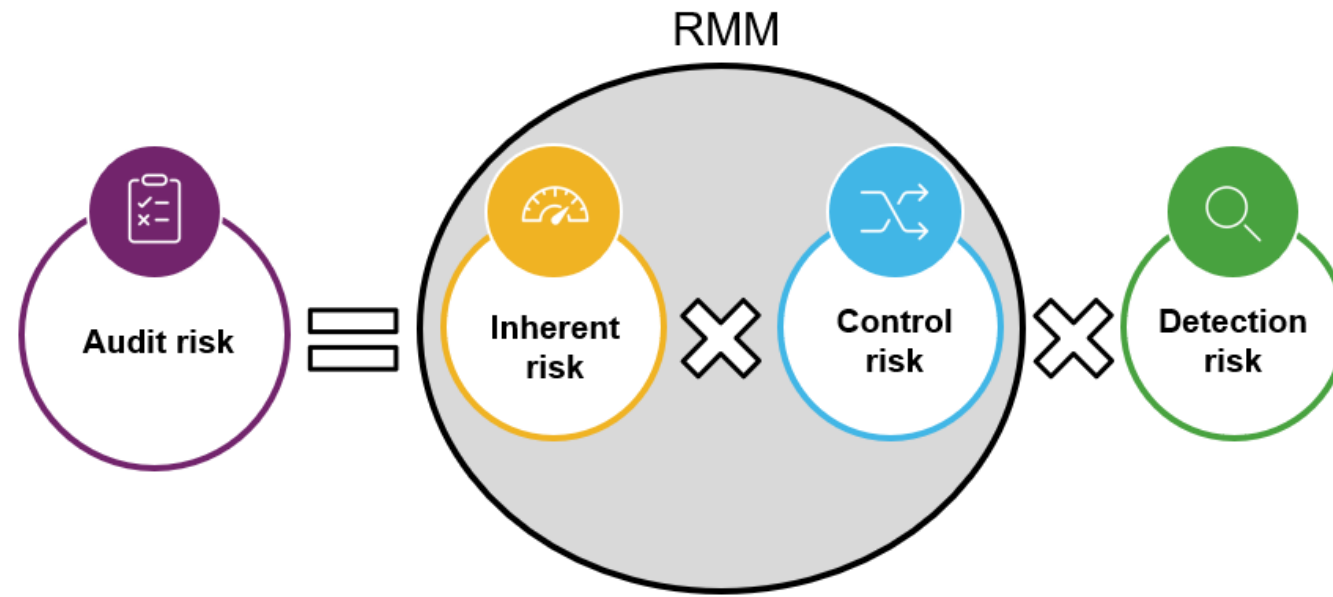
- **La formalizzazione nelle carte di lavoro dei rischi di revisione associati ad ogni area di bilancio e delle relative asserzioni: l'importanza del collegamento tra i rischi individuati alle procedure di final**

Risk of Material Misstatement (RMM)

RISCHIO DI REVISIONE

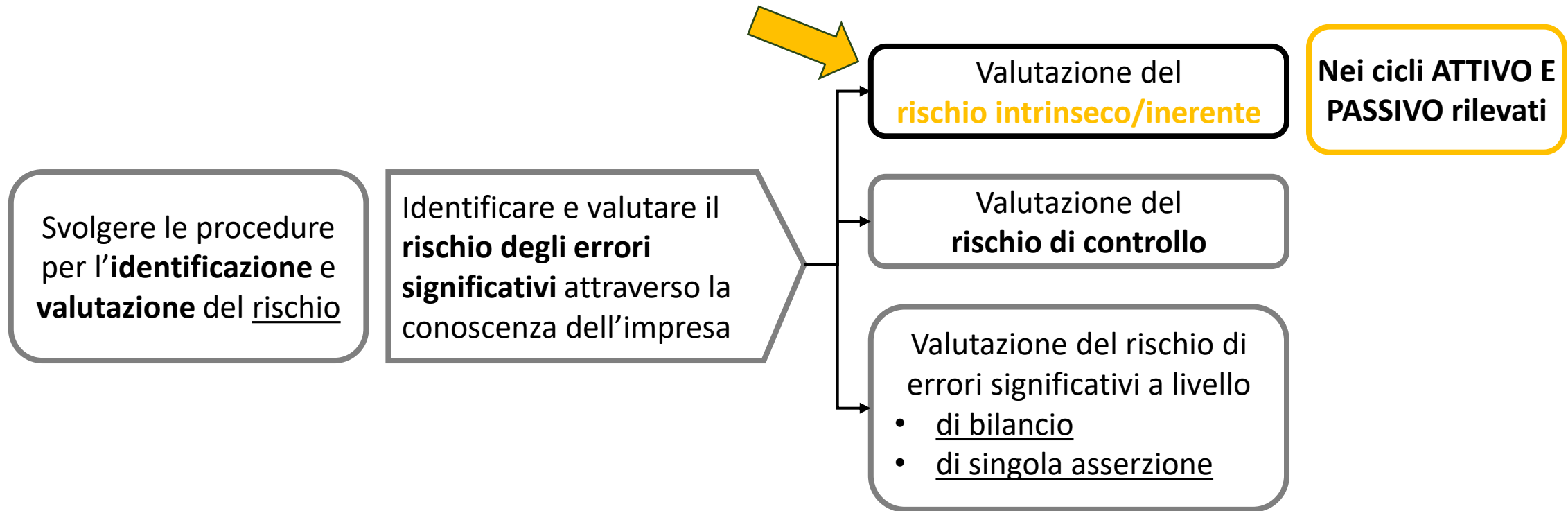
=

RISCHIO INTERENTE X **RISCHIO DI CONTROLLO** X **RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE**




Procedure per la valutazione del rischio – Rischio intrinseco

Il revisore deve identificare e valutare i **rischi di errori significativi**, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante **la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno**, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi (ISA Italia 315)



Valutazione del rischio intrinseco – Ciclo Attivo


CICLO ATTIVO



		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale R=0,67	Moderato R=2
	Moderato	Basso R=1	Alto R=3
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione R=3* con speciale considerazione	
		Rischio residuo	

Valutazione del rischio intrinseco – Ciclo Passivo

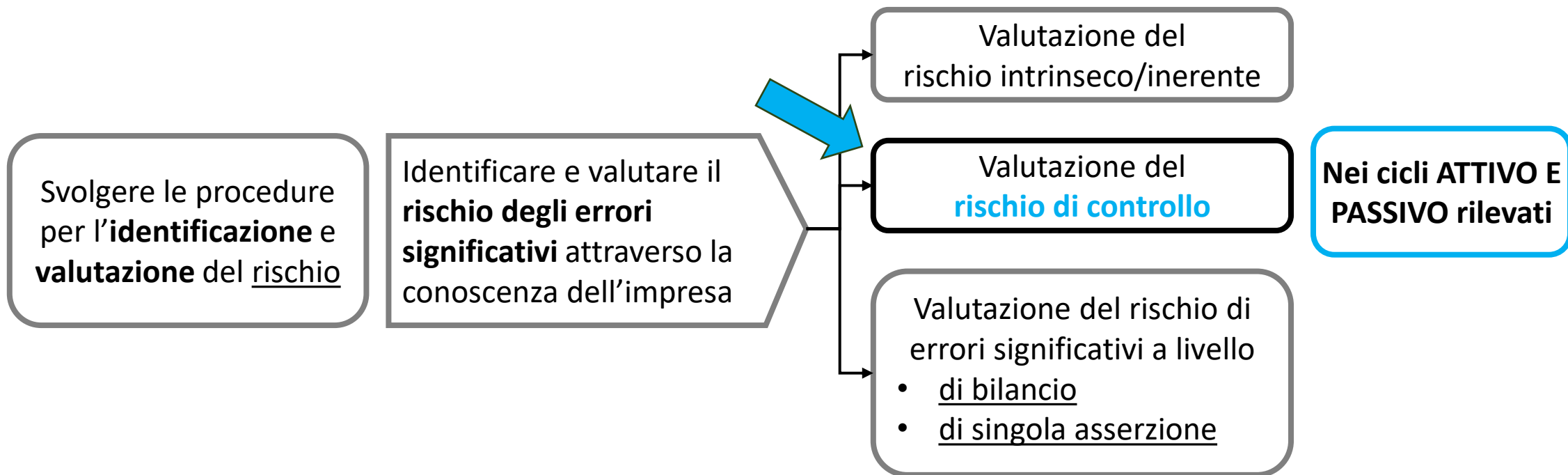
CICLO PASSIVO



		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale R=0,67	Moderato R=2
	Moderato	Basso R=1	Alto R=3
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione R=3* con speciale considerazione	
		Rischio residuo	

Procedure per la valutazione del rischio – Rischio di controllo

Il revisore deve identificare e valutare i **rischi di errori significativi**, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante **la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno**, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi (ISA Italia 315)



Determinazione del rischio di revisione: l'R-Factor

CICLO ATTIVO

SUBSTANTIVE APPROACH

Rischio inerente: **BASSO**
+
Rischio di controllo: **NESSUN AFFIDAMENTO**
= Il risultato è un **Risk-Factor pari a 2** (Moderato)

		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale R=0,67	Moderato R=2
	Moderato	Basso R=1	Alto R=3
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione R=3* con speciale considerazione	
		Rischio residuo	

Determinazione del rischio di revisione: l'R-Factor

CICLO PASSIVO

CONTROL APPROACH

Rischio inerente: **BASSO**

+

Rischio di controllo: **AFFIDAMENTO SUI CONTROLLI**
= Il risultato è un **Risk-Factor pari a 0,67** (Minimale)

		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale R=0,67	Moderato R=2
	Moderato	Basso R=1	Alto R=3
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione R=3* con speciale considerazione	
		Rischio residuo	

Collegamento con le asserzioni

La pianificazione della revisione legale ha l'obiettivo di orientare il lavoro del revisore tenendo conto del contesto aziendale specifico di riferimento dell'impresa per cui viene svolto un incarico.

Sulla base della comprensione dell'impresa e del suo contesto interno, incluso il sistema di controllo interno, il revisore individua:

- rischi di errori significativi del bilancio **nel suo complesso o “pervasivi”**, che possono avere un impatto molto ampio sul bilancio, in quanto riguardano molte voci dello stesso e relative asserzioni;
- rischi di errori significativi del **bilancio a livello di ASSERZIONI**, che riguardano normalmente specifiche voci (quindi singole classi di operazioni, saldi contabili e informative di bilancio).

ESEMPIO

Rischio di errore di bilancio a livello di asserzione è il rischio di insolvenza dei clienti e tale rischio, in termini di impatti sul bilancio e quindi di asserzioni, riguarda la valutazione dei crediti commerciali risultanti dal bilancio.

Collegamento con le asserzioni

La distinzione tra rischi pervasivi a livello di bilancio e rischi relativi a asserzioni non è comunque sempre netta.

Al fine della definizione delle procedure di revisione, il revisore deve comunque collegare i rischi di errori significativi del bilancio identificati alle singole voci di bilancio tenendo conto (ma non ancora potendo fare affidamento sulla configurazione, la messa in atto e l'efficacia operativa) dei controlli rilevanti che intende verificare, sulla base della propria comprensione del sistema di controllo interno dell'impresa.

Questo perché i controlli, singolarmente o in combinazione tra di loro, a loro volta dovrebbero prevenire o identificare e quindi consentire di correggere un eventuale errore di bilancio.

Collegamento con le asserzioni

I controlli possono presidiare direttamente o indirettamente un'asserzione legata a una voce di bilancio.

Generalmente, più questo collegamento è diretto e più è probabile che un controllo risulti efficace a prevenire o identificare un errore di bilancio che potrebbe essere significativo e viceversa.

ESEMPIO

L'analisi da parte di un responsabile commerciale di un report gestionale sulle vendite per unità commerciale ha un'attinenza solo indiretta con la completezza, l'esistenza e l'accuratezza dei ricavi delle vendite di beni.

Tale controllo, quindi, può risultare meno efficace, per esempio, della verifica tra i documenti relativi all'ordine di vendita, alla spedizione dei beni e alla fattura di vendita (cosiddetto "3 way- matching"), che è più direttamente riferito alle asserzioni menzionate (completezza esistenza e accuratezza dei ricavi).

Collegamento con le asserzioni

In concreto, l'attività di collegamento dei rischi di errori significativi alle asserzioni rilevanti potenzialmente interessate dagli errori significativi consiste in una vera e propria "mappatura" dei rischi significativi con le voci e le informative di bilancio.

In questa fase il revisore non tiene conto degli effetti dei controlli interni, che verranno testati successivamente e sulla cui configurazione, messa in atto ed efficacia si ha, al limite, una generica aspettativa.

Gli elementi che andranno quindi considerati dal professionista in questo momento del lavoro sono:

- **rischi di errori** significativi individuati;
- la **significatività** dei possibili impatti di tali errori a livello di singole voci (classi di operazioni o saldi contabili) o informative di bilancio;
- il loro livello di **probabilità**.

La pianificazione dell'attività di revisione – Asserzioni

Asserzioni: Attestazioni della Direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori che potenzialmente possono verificarsi.

Asserzioni (combinare)	Commento
E = Esistenza	<p>Tutto ciò che è registrato o forma oggetto di informativa in bilancio esiste alla data appropriata e dovrebbe essere incluso.</p> <p>Le attività, le passività, le operazioni registrate e gli altri aspetti inclusi nelle note al bilancio esistono, hanno avuto luogo e attengono all'impresa.</p>
C = Completezza	<p>Tutto ciò che dovrebbe essere registrato o formare oggetto di informativa in bilancio è stato incluso.</p> <p>Non vi sono attività, passività, operazioni o eventi che non siano stati registrati o oggetto di informativa; non vi sono note al bilancio mancanti o incomplete.</p>
A = Accuratezza e competenza	<p>Tutte le passività, i ricavi, i costi, e i diritti sulle attività (sotto forma di possesso o controllo) sono di proprietà o un obbligo dell'impresa e sono stati contabilizzati per l'importo corretto e imputati nell'esercizio di competenza. Ciò include anche la corretta classificazione degli importi, dei saldi e dell'informativa in bilancio.</p>
V = Valutazione	<p>Le attività, le passività e le interessenze nel patrimonio netto sono registrate in bilancio per l'importo o valore corretto.</p> <p>Ogni rettifica di valutazione richiesta dalla loro natura o dai principi contabili applicabili è stata registrata correttamente.</p>

- **Procedure di circolarizzazione: le best practice e gli errori da evitare – un caso operativo di selezione della circolarizzazione**

Il campionamento nella revisione - CENNO

Il ruolo del campionamento nell'attività di revisione

Nel pianificare e svolgere le procedure di revisione, il revisore determina le **modalità di selezione** delle voci all'interno della popolazione da sottoporre a verifica.

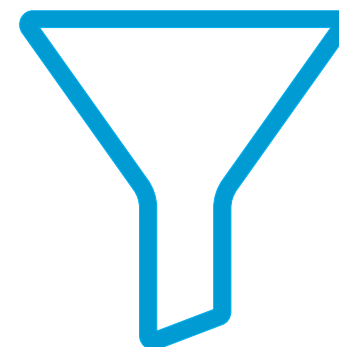
Con tale termine sono da intendersi i possibili oggetti delle verifiche, siano essi:

- ▶ controlli amministrativi o di sistema;
- ▶ documenti;
- ▶ transazioni contabilizzate;
- ▶ saldi di partitari o di conto;
- ▶ unità monetarie, caso nel quale la popolazione è rappresentata dal valore complessivo di un aggregato (come il valore dei prodotti finiti a magazzino) dal quale si estraggono valori "componenti" minori (singoli codici articolo) in ragione del loro importo.

Il ruolo del campionamento nell'attività di revisione

I criteri di selezione a disposizione del revisore per selezionare le voci da sottoporre a verifica sono:

- ▶ selezione integrale (tutte le voci);
- ▶ selezione soggettiva/ragionata/judgemental (voci specifiche);
- ▶ campionamento statistico.



Metodi di campionamento non statistici

SELEZIONE INTEGRALE

L'esame di **tutte le voci**, può essere appropriato, per esempio quando:

- ▶ la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato e, pertanto, sia per la significatività intrinseca delle voci da verificare, sia per il limitato lavoro richiesto, risulta appropriato ed efficiente l'azzeramento del rischio di campionamento;
- ▶ esiste un rischio significativo e non si danno metodi alternativi che forniscano elementi probativi sufficienti e appropriati.

Metodi di campionamento non statistici

CAMPIONAMENTO RAGIONATO

La scelta dell'utilizzo del campionamento soggettivo può essere motivata dall'**elevato valore delle voci** da verificare rispetto all'intera popolazione, dal fatto che queste siano **inusuali**, particolarmente soggette a rischio oppure rappresentino voci nelle quali in passato sono stati riscontrati **errori**.

Si posso esaminare ad esempio tutte le voci i cui valori registrati superino un determinato importo.

I risultati delle procedure di revisione applicate alle voci selezionate con questa modalità **non possono essere proiettati sull'intera popolazione**.

Metodi di campionamento statistici

CAMPIONAMENTO STATISTICO

Nel campionamento statistico è richiesto l'utilizzo di tecniche statistiche necessarie per poter **proiettare**, utilizzando tecniche di inferenza statistica, i risultati ottenuti sul campione all'intera popolazione.

I metodi di campionamento statistico presentano indubbi vantaggi rispetto a quelli soggettivi perché:

- ▶ consentono di quantificare nell'ambito del giudizio professionale il rischio di campionamento;
- ▶ risultano oggettivamente opponibili, pur nell'ambito del giudizio professionale sui parametri, in quanto imparziale.

Metodi di campionamento statistici

CAMPIONAMENTO STATISTICO

Le principali modalità sono rappresentate da:

▶ Campionamento casuale semplice

▶ **Campionamento per unità monetarie**

Monetary Unit Sample
MUS

Metodi di campionamento statistici

Nel campionamento statistico casuale le voci (unità) della popolazione sono trattate come massa unica omogenea di dati dalla quale sono estratte le singole voci da testare.

Quando si utilizzano dei campioni casuali le unità statistiche vengono selezionate in base a leggi probabilistiche in modo che **tutte le unità dell'universo abbiano la stessa probabilità di entrare a far parte del campione.**

Secondo questo metodo le unità della popolazione sono selezionate sulla base di **numeri casuali** generati o utilizzando le tavole dei numeri casuali oppure prodotti attraverso l'uso di elaboratori elettronici.

Un campione scelto non basandosi su un sistema di regole per la sua selezione ha maggiori probabilità di risultare distorto e non rappresentativo.

Metodi di campionamento statistici – MUS

Di maggiore interesse è la tecnica:

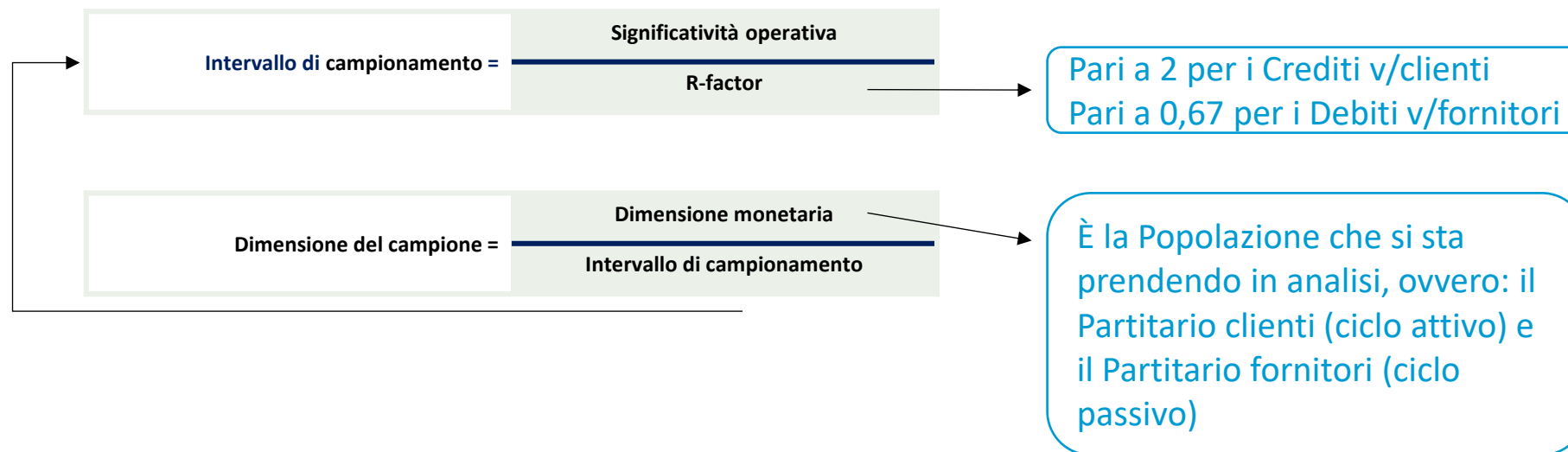
Monetary Unit Sampling
MUS
campionamento per unità monetarie

La tecnica MUS presuppone di:

- ▶ mantenere le voci nell'**ordine** nel quale si presentano;
- ▶ aggiungere una colonna nella quale i **valori sono cumulati**;
- ▶ utilizzare una **selezione di numeri casuali** selezionando per ogni numero casuale estratto le unità per le quali il numero casuale si colloca nell'ammontare cumulato associato;
- ▶ stabilire un **livello di confidenza** che rappresenta il livello di rischio di campionamento che il revisore reputa accettabile;
- ▶ determinare il livello di **errore accettabile**.

Metodi di campionamento statistici – MUS

Per determinare la dimensione del campione prima è necessario calcolare l'intervallo di campionamento e poi la dimensione del campione:



Circularizzazione clienti

A	Totale popolazione	14.686.094
B	Materialità operativa	900.000
	Rischio inerente	Basso
	Affidamento sui controlli	Sì
	Rischio residuo	Minimale
C	R-Factor	0,67
D	Intervallo di campionamento	1.343.284 B/C
	Dimensione del campione	11 A/D

A	Totale popolazione	14.686.094
B	Materialità operativa	900.000
	Rischio inerente	Basso
	Affidamento sui controlli	No
	Rischio residuo	Moderato
C	R-Factor	2
D	Intervallo di campionamento	450.000 B/C
	Dimensione del campione	32 A/D

APPLICAZIONE DEL R-FACTOR=2

L'azienda **non ha un sistema di controllo formalizzato sul ciclo attivo** per il quale il revisore può fare affidamento (previo test dei controlli). Pertanto è stato considerato un Risk-Factor pari a 2 (Rischio residuo Moderato), di conseguenza la **numerosità del campione** per le circolarizzazioni clienti **aumenta**.

Circularizzazione fornitori

A	Totale popolazione	12.837.123
B	Materialità operativa	900.000
	Rischio inerente	Basso
	Affidamento controlli	Sì
	Rischio residuo	Minimale
C	R factor	0,67
D	Intervallo di campionamento	1.343.284 B/C
	Dimensione del campione	9 A/D

APPLICAZIONE DEL R-FACTOR=0,67

Grazie al **sistema di controllo formalizzato e affidabile** sul ciclo passivo per il quale il revisore ha effettuato il test sui controlli, la **numerosità del campione** per le circolarizzazioni fornitori **si riduce**.

Pertanto è stato considerato un Risk-Factor pari a 0,67 (Rischio residuo Minimale).

A	Totale popolazione	12.837.123
B	Materialità operativa	900.000
	Rischio inerente	Basso
	Affidamento controlli	No
	Rischio residuo	Moderato
C	R factor	2
D	Intervallo di campionamento	450.000 B/C
	Dimensione del campione	28 A/D

Se l'azienda ha un buon sistema di controlli, e il revisore effettua il test per fare affidamento sui controlli, si riducono le procedure di validità (es. circolarizzazione) da svolgere...maggiore efficienza e comprensione della società

Un caso operativo di selezione della circolarizzazione CLIENTI

Campionamento clienti da circolarizzare

Calcolata la seguente materialità, definito il seguente livello di rischio e ottenuto il Partitario clienti, si svolge la procedura di campionamento ai fini della selezione dei clienti da circolarizzare:

- Materialità

DELTA S.p.A.

Calcolo della materialità

ESERCIZIO CORRENTE				
Parametro	31/12/N da Bozza di bilancio	% min-% max Guida IFAC	% Utilizzata preliminare	Valori calcolati
Totale attivo	38.807.610	1%-3%	3%	1.164.228
Patrimonio netto	9.527.350	3%-5%	5%	476.367
Ricavi	37.800.000	1%-3%	3%	1.134.000
Risultato ante imposte	793.403	3%-7%	7%	55.538
Parametro utilizzato				Ricavi

Materialità	% Applicata preliminare	Valori calcolati	Valori utilizzati arrotondati
Materialità complessiva		1.134.000	1.100.000
Materialità operativa	80%	907.200	900.000
Errori trascurabili	5%	56.700	55.000



- R-factor associato ai Crediti v/clienti: R-2

Campionamento clienti da circolarizzare

SELEZIONE CON
R-FACTOR = 2

SELEZIONE DEL CAMPIONE DI CLIENTI CUI INVIARE LA LETTERA DI CIRCOLARIZZAZIONE

É compito del revisore selezionare i soggetti da circolarizzare.

Indipendentemente dall'informazione da confermare o da richiedere, è buona norma includere nella selezione dei soggetti da circolarizzare le diverse tipologie di clienti, quali ad esempio clienti nazionali o esteri, clienti delle diverse sedi operative o delle diverse divisioni dell'impresa, clienti storici e clienti nuovi, ecc.

Normalmente i clienti per i quali sono state avviate procedure di recupero del credito direttamente dall'impresa o tramite i propri legali vengono esclusi dalla selezione in quanto è ragionevole pensare che difficilmente rispondano alla richiesta di conferma.

Per questa tipologia di crediti vengono normalmente svolte altre procedure di revisione finalizzate ad accertarne l'esistenza e l'accuratezza.

Solitamente la selezione del campione statistico avviene mediante *Monetary Unit Sample (MUS)*

Campionamento clienti da circolarizzare

Delta S.p.A.

Quadratura partitario + effetti clienti

1. Quadratura Partitario clienti + Effetti attivi con Bilancio

Conto	Descrizione	Saldo da bilancio	Saldo da Partitario + Effetti	CHECK
150051010	Panifici Artigianali	1.679.275	1.679.275	-
150052010	Panifici industriali	1.199.091	1.199.091	-
150053010	Industrie Alimentari	6.819.029	6.819.029	-
150054010	Altri dettaglianti	167.422	167.422	-
150055010	Clienti grossisti	2.732.347	2.732.347	-
150056010	Clienti Sottoprodotti	626.729	626.729	-
150057010	Clienti acquirenti grano	10.546	10.546	-
150058010	Clienti non caratterist.	17.986	17.986	-
150002110	Banca c/to Effetti	5.270.415	5.270.415	-
		18.522.840	18.522.840	-

Conto		Categoria	Codice cliente	Ragione sociale	Saldo Partitario	Saldo effetti	Saldo TOTALE
Co.Ge.							
				Pop. totale	13.252.425	5.270.415	18.522.840
150051010	Panifici Artigianali	100168	A1		3.234	-	3.234
150051010	Panifici Artigianali	100356	A2		14.716	-	14.716
150051010	Panifici Artigianali	100403	A3		544	-	544
150051010	Panifici Artigianali	101268	A4		10	807	816
150051010	Panifici Artigianali	101846	A5		4.124	-	4.124
150051010	Panifici Artigianali	101904	A6		5.813	-	5.813
150051010	Panifici Artigianali	102052	A7		1.560	-	1.560
150051010	Panifici Artigianali	102199	A8		32.970	-	32.970
150051010	Panifici Artigianali	102333	A9		3.115	-	3.115
150051010	Panifici Artigianali	102377	A10		10.816	-	10.816

Campionamento clienti da circolarizzare

Delta S.p.A.

Analisi popolazione per selezione clienti

Popolazione per Selezione	14.686.094
Popolazione esclusa	3.836.746
Popolazione totale	13.252.425 5.270.415 18.522.840

2. Analisi della Popolazione e opportune esclusioni

Conto Co.Ge.	Categoria	Codice client	Ragione sociale	Saldo Partitario	Saldo effetti	Saldo TOTALE	Escluso	Note
150051010	Panifici Artigianali	100168	A1	3.234	-	3.234		
150051010	Panifici Artigianali	100356	A2	14.716	-	14.716		
150051010	Panifici Artigianali	100403	A3	544	-	544		
150051010	Panifici Artigianali	101268	A4	10	807	816		
150051010	Panifici Artigianali	101846	A5	4.124	-	4.124		
150051010	Panifici Artigianali	101904	A6	5.813	-	5.813		
150051010	Panifici Artigianali	102052	A7	1.560	-	1.560		
150051010	Panifici Artigianali	102199	A8	32.970	-	32.970		
150051010	Panifici Artigianali	102333	A9	3.115	-	3.115		
150051010	Panifici Artigianali	102377	A10	10.816	-	10.816		
150051010	Panifici Artigianali	102423	A11	-	5.558	5.558	SI	Saldo cliente = 0
150051010	Panifici Artigianali	102444	A12	3.429	-	3.429		
150051010	Panifici Artigianali	102604	A13	-	1.150	1.150	SI	Saldo cliente = 0
150051010	Panifici Artigianali	102646	A14	162.884	-	162.884		
150051010	Panifici Artigianali	102873	A15	2.631	-	2.631		
150051010	Panifici Artigianali	102955	A16	-	3.426	3.426	SI	Saldo cliente = 0
150051010	Panifici Artigianali	102982	A17	-	3.944	3.944	SI	Saldo cliente = 0

Campionamento clienti da circolarizzare

Delta S.p.A.

Analisi popolazione per selezione clienti

Popolazione per Selezione	14.686.094
Popolazione esclusa	3.836.746
Popolazione totale	13.252.425 5.270.415 18.522.840

Conto Co.Ge.	Categoria	Codice clien	Ragione sociale	Saldo Partitario	Saldo effetti	Saldo TOTALE	Escluso	Note	
150051010	Panifici Artigianali	102423	A11	-	5.558	5.558	SI	Saldo cliente = 0	
150051010	Panifici Artigianali	102604	A13	-	1.150	1.150	SI	Saldo cliente = 0	
150051010	Panifici Artigianali	102955	A16	-	3.426	3.426	SI	Saldo cliente = 0	
150051010	Panifici Artigianali	102982	A17	-	3.944	3.944	SI	Saldo cliente = 0	
150051010	Panifici Artigianali	103215	A20	-	8.487	8.487	SI	Saldo cliente = 0	
150051010	Panifici Artigianali	103590	A22	-	10.213	10.213	SI	Saldo cliente = 0	
150051010	Panifici Artigianali	103864	A26	-	28.798	28.798	SI	Saldo cliente = 0	
150051010	Panifici Artigianali	103902	A28	-	572	572	SI	Saldo cliente = 0	
150051010	Panifici Artigianali	103928	A29	-	6.841	6.841	SI	Saldo cliente = 0	
150051010	Panifici Artigianali	104165	A32	-	838	838	SI	Saldo cliente = 0	
150051010	Panifici Artigianali	104250	A36	-	2.333	2.333	SI	Saldo cliente = 0	
150051010	Panifici Artigianali	104390	A40	-	13.443	13.443	SI	Saldo cliente = 0	
150052010	Panifici Industriali	104433	A42	-	9.515	9.515	SI	Saldo cliente = 0	
150051010	Panifici Artigianali	104710	A46	-	48	8.016	7.968	SI	Saldo cliente in avere
150051010	Panifici Artigianali	104752	A47	-	-	3.352	3.352	SI	Saldo cliente = 0
150051010	Panifici Artigianali	106566	A129	1.236	-	1.236	SI	Credito al legale	
150055010	Clienti grossisti	106908	A137	-	68	6.908	6.840	SI	Saldo cliente in avere

2. Analisi della Popolazione e opportune esclusioni

Le esclusioni principali da effettuare:

Search

- (Select All)
- Credito al legale
- Saldo cliente = 0
- Saldo cliente in avere

OK Cancel

Campionamento clienti da circolarizzare

2. Analisi della Popolazione e opportune esclusioni

Le esclusioni principali da effettuare:

Search

- (Select All)
- Credito al legale
- Saldo cliente = 0
- Saldo cliente in avere

OK Cancel

Saranno oggetto di analisi del revisore in sede di Valutazione e Reperforming del Fondo Svalutazione Crediti.

Da escludere in quanto l'Assertion tipicamente legata ai Crediti è quella dell'ESISTENZA.
Se un credito è pari a 0, NON ESISTE, pertanto non fa emergere rischi che richiedano lo svolgimento di procedure di revisione.

Da escludere in quanto se sono negativi, non costituiscono un Credito.
Effettuare opportuna inquiry con la Società e indagare la natura di tali importi.
Potrebbe trattarsi di anticipi ricevuti da clienti...

RECUPERABILITÀ del CREDITO

ESISTENZA del CREDITO

CLASSIFICAZIONE NEGLI SCHEMI DI BILANCIO E INFORMATIVA

Campionamento clienti da circolarizzare

3. Identificazione della Popolazione per Selezione (tolte le esclusioni)

Delta S.p.A.

Popolazione per selezione clienti

Conto Co.Ge.	Categoria	Codice cliente	Ragione sociale	Saldo Partitario	Saldo effetti	Saldo TOTALE
150051010	Panifici Artigianali	100168	A1	3.234	-	3.234
150051010	Panifici Artigianali	100356	A2	14.716	-	14.716
150051010	Panifici Artigianali	100403	A3	544	-	544
150051010	Panifici Artigianali	101268	A4	10	807	816
150051010	Panifici Artigianali	101846	A5	4.124	-	4.124
150051010	Panifici Artigianali	101904	A6	5.813	-	5.813
150051010	Panifici Artigianali	102052	A7	1.560	-	1.560
150051010	Panifici Artigianali	102199	A8	32.970	-	32.970
150051010	Panifici Artigianali	102333	A9	3.115	-	3.115
150051010	Panifici Artigianali	102377	A10	10.816	-	10.816
150051010	Panifici Artigianali	102444	A12	3.429	-	3.429
150051010	Panifici Artigianali	102646	A14	162.884	-	162.884
150051010	Panifici Artigianali	102873	A15	2.631	-	2.631
150051010	Panifici Artigianali	103045	A18	5.953	-	5.953
150051010	Panifici Artigianali	103176	A19	5.289	-	5.289
150051010	Panifici Artigianali	103582	A21	3.677	-	3.677
150051010	Panifici Artigianali	103620	A23	130	-	130
150051010	Panifici Artigianali	103762	A24	614	2.416	3.030
150051010	Panifici Artigianali	103836	A25	2.881	-	2.881
						14.686.094

Campionamento clienti da circolarizzare

4. Compilazione del foglio di lavoro che alimenta il «MUS», inserendo la Popolazione per selezione identificata

Partitario clienti			
Codice cliente	Denominazione sociale	Dare	Avere
		14.686.093,79	0,00
100168	A1	3.233,73	
100356	A2	14.715,59	
100403	A3	543,92	
101268	A4	816,20	
101846	A5	4.123,62	
101904	A6	5.812,98	
102052	A7	1.560,00	
102199	A8	32.970,39	
102333	A9	3.114,80	
102377	A10	10.816,00	
102444	A12	3.428,88	
102646	A14	162.883,56	
102873	A15	2.631,15	
103045	A18	5.952,50	
103176	A19	5.288,90	
103582	A21	3.677,03	
103620	A23	130,35	
103762	A24	3.029,76	
103836	A25	2.880,80	
103895	A27	64.254,52	
103990	A30	1.808,42	
104163	A31	8.001,98	
104187	A33	842,40	
104203	A34	176,22	
104229	A35	581,32	
104281	A37	1.705,60	

ATTENZIONE!

Mantenere lo stesso ordine di presentazione dei clienti. Non deve infatti cambiare l'ordine dei clienti rispetto al file «PBC» (*Produced By the Entity*)

Campionamento clienti da circolarizzare

5. Effettuare la selezione statistica, "facendo girare" il MUS.

Campionamento dei clienti

Saldo del conto	14.686.094
Significatività operativa	900.000
Rischio intrinseco	Basso
Rischio controllo	Alto
Rischio di errore significativo	Moderato

Fattore correttivo	2,00
Intervallo di selezione	450.000
Numero casuale	317.497

Click per numero

Codice Cliente	Denominazione sociale	Saldo di conto	Sub-Totale	coverage	55%	N. selezioni	N. clienti	VERIFICA FORMULE	
				32	28	Intervallo	Resto		
100168	A1	3.233,73	(314.263)	0	No	450.000	-314.263		
100356	A2	14.715,59	(299.548)	0	No	450.000	-299.548		
100403	A3	543,92	(299.004)	0	No	450.000	-299.004		
101268	A4	816,20	(298.188)	0	No	450.000	-298.188		
101846	A5	4.123,62	(294.064)	0	No	450.000	-294.064		
101904	A6	5.812,98	(288.251)	0	No	450.000	-288.251		
102052	A7	1.560,00	(286.691)	0	No	450.000	-286.691		
102199	A8	32.970,39	(253.721)	0	No	450.000	-253.721		
102333	A9	3.114,80	(250.606)	0	No	450.000	-250.606		
102377	A10	10.816,00	(239.790)	0	No	450.000	-239.790		
102444	A12	3.428,88	(236.361)	0	No	450.000	-236.361		
102646	A14	162.883,56	(73.477)	0	No	450.000	-73.477		
102873	A15	2.631,15	(70.846)	0	No	450.000	-70.846		
103045	A18	5.952,50	(64.894)	0	No	450.000	-64.894		
103176	A19	5.288,90	(59.605)	0	No	450.000	-59.605		
103582	A21	3.677,03	(55.928)	0	No	450.000	-55.928		
103620	A23	130,35	(55.797)	0	No	450.000	-55.797		
103762	A24	3.029,76	(52.768)	0	No	450.000	-52.768		
103836	A25	2.880,80	(49.887)	0	No	450.000	-49.887		

Rischio di controllo	
Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Minimale R=0,67	Moderato R=2
Basso R=1	Alto R=3
Speciale considerazione nella revisione R=3* con speciale considerazione	
Rischio residuo	

Rischio inerente

Basso

Moderato

Significativo

Campionamento clienti da circolarizzare

6. Identificare i clienti selezionati statisticamente dal MUS

Codice Cliente	Denominazione sociale	coverage	55%	N. selezioni	N. clienti	VERIFICA FORMULE	
		Saldo di conto	Sub-Totale	32	28	Intervallo	Resto
				Selezione	Selezionato		
103895	A27	64.254,52	14.368	1	Si	450.000	-435.632
105978	A89	297.611,97	204.164	1	Si	450.000	-245.836
106725	A130	143.722,12	12.395	1	Si	450.000	-437.605
107509	A185	601.131,75	491.763	2	Si	450.000	-408.237
108088	A225	11.644,50	11.232	1	Si	450.000	-438.768
108845	A305	204.793,37	125.637	1	Si	450.000	-324.363
109058	A353	1.397,60	1.166	1	Si	450.000	-448.834
109207	A413	78.303,16	1.721	1	Si	450.000	-448.279
109318	A470	13.607,78	12.843	1	Si	450.000	-437.157
200176	A497	381.274,54	337.549	1	Si	450.000	-112.451
200199	A503	114.952,26	6.783	1	Si	450.000	-443.217
400117	A518	194.067,45	116.683	1	Si	450.000	-333.317
400157	A521	650.314,98	316.998	1	Si	450.000	-133.002
400210	A527	910.934,35	783.026	2	Si	450.000	-116.974
400222	A528	186.326,68	69.353	1	Si	450.000	-380.647
400229	A532	556.030,14	179.366	1	Si	450.000	-270.634
400268	A540	126.546,23	98.084	1	Si	450.000	-351.916
400271	A541	1.339.730,91	987.815	3	Si	450.000	-362.185
400336	A552	81.748,60	53.659	1	Si	450.000	-396.341
400341	A554	710.724,85	428.677	1	Si	450.000	-21.323
400347	A556	30.487,60	9.165	1	Si	450.000	-440.835
800167	A649	57.193,00	19.651	1	Si	450.000	-430.349
800350	A666	118.870,32	47.632	1	Si	450.000	-402.368
800375	A673	282.074,00	82.195	1	Si	450.000	-367.805
800411	A692	484.241,69	401.879	1	Si	450.000	-48.121
800424	A698	134.792,91	100.304	1	Si	450.000	-349.696
900021	A732	117.380,21	74.913	1	Si	450.000	-375.087
900548	A747	152.568,97	128.635	1	Si	450.000	-321.365

Campionamento clienti da circolarizzare

6. Identificare i clienti selezionati statisticamente dal MUS

A fronte di un campione di n. 32 items da selezionare, il MUS ha selezionato n. 28 clienti
Verranno inviate quindi 28 lettere di circolarizzazione

COME MAI?

		coverage	55%	N. selezioni	N. clienti	VERIFICA FORMULE	
Codice Cliente	Denominazione sociale	Saldo di conto	Sub-Totale	Selezione	Selezionato	Intervallo	Resto
103895	A27	64.254,52	14.368	1	Si	450.000	-435.632
105978	A89	297.611,97	204.164	1	Si	450.000	-245.836
106725	A130	143.722,12	12.395	1	Si	450.000	-437.605
107509	A185	601.131,75	491.763	2	Si	450.000	-408.237
108088	A225	11.644,50	11.232	1	Si	450.000	-438.768
108845	A305	204.793,37	125.637	1	Si	450.000	-324.363
109058	A353	1.397,60	1.166	1	Si	450.000	-448.834
109207	A413	78.303,16	1.721	1	Si	450.000	-448.279
109318	A470	13.607,78	12.843	1	Si	450.000	-437.157
200176	A497	381.274,54	337.549	1	Si	450.000	-112.451
200199	A503	114.952,26	6.783	1	Si	450.000	-443.217
400117	A518	194.067,45	116.683	1	Si	450.000	-333.317
400157	A521	650.314,98	316.998	1	Si	450.000	-133.002
400210	A527	910.934,35	783.026	2	Si	450.000	-116.974
400222	A528	186.326,68	69.353	1	Si	450.000	-380.647
400229	A532	556.030,14	179.366	1	Si	450.000	-270.634
400268	A540	126.546,23	98.084	1	Si	450.000	-351.916
400271	A541	1.339.730,91	987.815	3	Si	450.000	-362.185
400336	A552	81.748,60	53.659	1	Si	450.000	-396.341
400341	A554	710.724,85	428.677	1	Si	450.000	-21.323
400347	A556	30.487,60	9.165	1	Si	450.000	-440.835
800167	A649	57.193,00	19.651	1	Si	450.000	-430.349
800350	A666	118.870,32	47.632	1	Si	450.000	-402.368
800375	A673	282.074,00	82.195	1	Si	450.000	-367.805
800411	A692	484.241,69	401.879	1	Si	450.000	-48.121
800424	A698	134.792,91	100.304	1	Si	450.000	-349.696
900021	A732	117.380,21	74.913	1	Si	450.000	-375.087
900548	A747	152.568,97	128.635	1	Si	450.000	-321.365

Campionamento clienti da circolarizzare

6. Identificare i clienti selezionati statisticamente dal MUS

3 dei clienti oggetto di selezione **sono stati «pescati» dal MUS più di 1 volta: il saldo infatti copre l'intervallo di campionamento più di 1 volta**

Codice Cliente	Denominazione sociale	coverage	55%	N. selezioni	N. clienti	VERIFICA FORMULE	
		Saldo di conto	Sub-Totale	32	28	Intervallo	Resto
				Selezione	Selezionato		
103895	A27	64.254,52	14.368	1	Si	450.000	-435.632
105978	A89	297.611,97	204.164	1	Si	450.000	-245.836
106725	A130	143.722,12	12.395	1	Si	450.000	-437.605
107509	A185	601.131,75	491.763	2	Si	450.000	-408.237
108088	A225	11.644,50	11.232	1	Si	450.000	-438.768
108845	A305	204.793,37	125.637	1	Si	450.000	-324.363
109058	A353	1.397,60	1.166	1	Si	450.000	-448.834
109207	A413	78.303,16	1.721	1	Si	450.000	-448.279
109318	A470	13.607,78	12.843	1	Si	450.000	-437.157
200176	A497	381.274,54	337.549	1	Si	450.000	-112.451
200199	A503	114.952,26	6.783	1	Si	450.000	-443.217
400117	A518	194.067,45	116.683	1	Si	450.000	-333.317
400157	A521	650.314,98	316.998	1	Si	450.000	-133.002
400210	A527	910.934,35	783.026	2	Si	450.000	-116.974
400222	A528	186.326,68	69.353	1	Si	450.000	-380.647
400229	A532	556.030,14	179.366	1	Si	450.000	-270.634
400268	A540	126.546,23	98.084	1	Si	450.000	-351.916
400271	A541	1.339.730,91	987.815	3	Si	450.000	-362.185
400336	A552	81.748,60	53.659	1	Si	450.000	-396.341
400341	A554	710.724,85	428.677	1	Si	450.000	-21.323
400347	A556	30.487,60	9.165	1	Si	450.000	-440.835
800167	A649	57.193,00	19.651	1	Si	450.000	-430.349
800350	A666	118.870,32	47.632	1	Si	450.000	-402.368
800375	A673	282.074,00	82.195	1	Si	450.000	-367.805
800411	A692	484.241,69	401.879	1	Si	450.000	-48.121
800424	A698	134.792,91	100.304	1	Si	450.000	-349.696
900021	A732	117.380,21	74.913	1	Si	450.000	-375.087
900548	A747	152.568,97	128.635	1	Si	450.000	-321.365

Campionamento clienti da circularizzare

7. Provvedere all'invio delle lettere di circularizzazione mediante posta certificata (PEC)

ESEMPIO FORM DA COMPILARE (pt.1/2)

Lettera clienti (con estratto conto allegato)

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c.

Nome e indirizzo del
revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore

NOME E COGNOME

INDIRIZZO

CAP CITTÀ

PEC

Vogliate a tal fine inviare questa stessa lettera, debitamente compilata e sottoscritta in calce.

Alleghiamo l'estratto conto della Vostra partita con noi al 31/12/20XX¹ con il saldo netto Vostro debito (credito) di Euro ____

La presente è una conferma delle nostre risultanze contabili: per questo motivo Vi preghiamo di voler rispondere in ogni caso, anche se sono intervenuti pagamenti dopo la data suesposta.

Per facilitare la risposta, alleghiamo una busta affrancata ed indirizzata al nostro revisore.

Vi informiamo che i dati comunicati saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione contabile del nostro bilancio e saranno trattati e conservati in archivi cartacei ed elettronici secondo quanto previsto dal Decreto Legislativo n. 196 del 30 giugno 2003. Si rinvia all'art. 7 del citato decreto per i diritti spettanti all'interessato a propria tutela.

Grati per la Vostra collaborazione e certi che vorrete aderire alla nostra richiesta con cortese sollecitudine, Vi ringraziamo anticipatamente e Vi porgiamo i nostri distinti saluti.

(Nome della Società)

Legale rappresentante o Procuratore

Le lettere devono essere predisposte su carta intestata della Società e debitamente firmate dal Legale rappresentante

Campionamento clienti da circularizzare

7. Provvedere all'invio delle lettere di circularizzazione mediante posta certificata (PEC)

ESEMPIO FORM DA COMPILARE (pt.2/2)

NOME DEL CLIENTE
SALDO AL 31/12/20XX²

a) Confermiamo che alla data suindicata eravamo debitori per Euro³ dei quali Euro coperti da effetti con scadenza dal in avanti.

b) Su detto saldo sono già state pagate le seguenti somme:

c) Non siamo d'accordo perché.....

Data Timbro e Firma

N.B. Si prega di voler mettere una X sul paragrafo o sui paragrafi ai quali si vuole rispondere

Campionamento clienti da circularizzare

DELTA S.P.A

7. Provvedere all'invio delle lettere di circularizzazione mediante posta certificata (PEC)

Milano, 10/03/N+1

Spett.le
CLI.1

ESEMPIO LETTERA FIRMATA (pt.1/3)

Riscontro saldo 31/12/N

In relazione al normale controllo della nostra contabilità, Vi preghiamo di confermare direttamente alla nostra Società di revisione XYZ Audit S.r.l.

In caso di utilizzo della PEC rispondendo all'indirizzo:
xyzaudit@legalmail.it dalla vostra casella PEC

In alternativa, nel caso di utilizzo della posta tradizionale rispondendo all'indirizzo:

XYZ Audit S.r.l.
Via XX
Lodi

► **il Vostro saldo alla data del 31/12/N, come dall'allegato estratto conto.**

Al fine di evitarVi, per quanto possibile, il disturbo di tale comunicazione, Vi accludiamo un modulo da ritornare con il Vostro benessere e con le Vostre eventuali osservazioni.

Il completamento della verifica richiede che la Vostra risposta pervenga entro 10 giorni dalla ricezione della nostra lettera.

Campionamento clienti da circularizzare

7. Provvedere all'invio delle lettere di circularizzazione mediante posta certificata (PEC)

CLI.1

Codice cliente	Categoria contabile	Ragione sociale	Mot. n Att.rata Data doc.	Nr. prot./Doc.	Anno/Rif. partita	Tipo pagamento	Importo
400271	Industrie alimentari	cli. 1	15/09/ N	310686	2023310686	Bonifico	214.228,66
400271	Industrie alimentari	cli. 1	27/09/ N	311176	2023310686	Bonifico	- 12.806,98
400271	Industrie alimentari	cli. 1	28/09/ N	311324	2023311324	Bonifico	135.683,08
400271	Industrie alimentari	cli. 1	29/09/ N	311459	2023311459	Bonifico	13.217,57
400271	Industrie alimentari	cli. 1	29/09/ N	311486	2023311486	Bonifico	- 35,88
400271	Industrie alimentari	cli. 1	16/10/ N	311967	2023311967	Bonifico	228.317,96
400271	Industrie alimentari	cli. 1	18/10/ N	312188	2023311967	Bonifico	- 34,94
400271	Industrie alimentari	cli. 1	27/10/ N	312621	2023312621	Bonifico	165.567,06
400271	Industrie alimentari	cli. 1	31/10/ N	312930	2023312930	Bonifico	60.892,73
400271	Industrie alimentari	cli. 1	31/10/ N	312955	2023312930	Bonifico	17,47
400271	Industrie alimentari	cli. 1	17/11/ N	313667	2023313667	Bonifico	136.640,61
400271	Industrie alimentari	cli. 1	28/11/ N	314137	2023314137	Bonifico	125.316,67
400271	Industrie alimentari	cli. 1	20/12/ N	315203	2023315203	Bonifico	188.793,07
400271	Industrie alimentari	cli. 1	29/12/ N	315619	2023315619	Bonifico	94.674,74
400271	Industrie alimentari	cli. 1	29/12/ N	315704	2023315619	Bonifico	- 10.692,86
400271	Industrie alimentari	cli. 1	29/12/ N	315705	2023315619	Bonifico	- 48,05
TOTALE AL 31/12/N							1.339.730,91

ESEMPIO LETTERA FIRMATA (pt.2/3): Estratto conto cliente

Campionamento clienti da circularizzare

CLI.1

7. Provvedere all'invio delle lettere di circularizzazione mediante posta certificata (PEC)

**ESEMPIO LETTERA FIRMATA (pt.3/3):
Modulo risposta**

Spett.le
Società di revisione

In conformità alla richiesta fattaci dalla Spett.le **DELTA S.P.A**

- 1) Vi confermiamo che il nostro conto con la predetta Società presentava al **31/12/N** un saldo di **Euro 1.339.730,91** come da allegato Estratto conto (comprensivo di eventuali effetti per Euro 0,00).
- 2) Non siamo d'accordo con il saldo da essa esposto per i seguenti motivi:

In caso di disaccordo, si prega cortesemente di allegare la scheda contabile al 31/12/N

timbro e firma

Campionamento clienti da circularizzare

Delta S.p.A.

31/12/N

Recap Circularizzazioni

8. Impostare un file di «Recap circularizzazioni» in cui si riportano i dati qui indicati --->

Tipologia	REF	Codice	Soggetto	Saldo clienti	PEC	Data scadenza	I invio	II invio	Risposta	Data risposta	Ref	Note
Cliente	CLI.1	400271	A541	1.339.731	amministrazione@pec.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.2	400210	A527	910.934	xxx@legalmail.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.3	400341	A554	710.725	xyz@legalmail.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.4	400157	A521	650.315	abc@pecm.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.5	107509	A185	601.132	bcd@open.legalmail.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.6	400229	A532	556.030	def@pec.grissitalia.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.7	800411	A692	484.242	xxx@legalmail.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.8	200176	A497	381.275	xyz@legalmail.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.9	105978	A89	297.612	abc@pecm.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.10	800375	A673	282.074	bcd@open.legalmail.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.11	108845	A305	204.793	def@pec.grissitalia.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.12	400117	A518	194.067	gmmsrl@pec.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.13	400222	A528	186.327	amministrazione@pec.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.14	900548	A747	152.569	xxx@legalmail.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.15	106725	A130	143.722	xyz@legalmail.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.16	800424	A698	134.793	abc@pecm.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.17	400268	A540	126.546	bcd@open.legalmail.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.18	800350	A666	118.870	def@pec.grissitalia.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.19	900021	A732	117.380	amministrazione@pec.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.20	200199	A503	114.952	xxx@legalmail.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.21	400336	A552	81.749	xyz@legalmail.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.22	109207	A413	78.303	abc@pecm.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.23	103895	A27	64.255	bcd@open.legalmail.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.24	800167	A649	57.193	def@pec.grissitalia.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.25	400347	A556	30.488	amministrazione@pec.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.26	109318	A470	13.608	xxx@legalmail.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.27	108088	A225	11.645	xyz@legalmail.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente	CLI.28	109058	A353	1.398	abc@pecm.it	30/03/N+1	10/03/N+1					
Cliente circularizzati				8.046.726		28						
Popolaz. Clienti che hanno risposto				-		-						
% Copertura				0%								

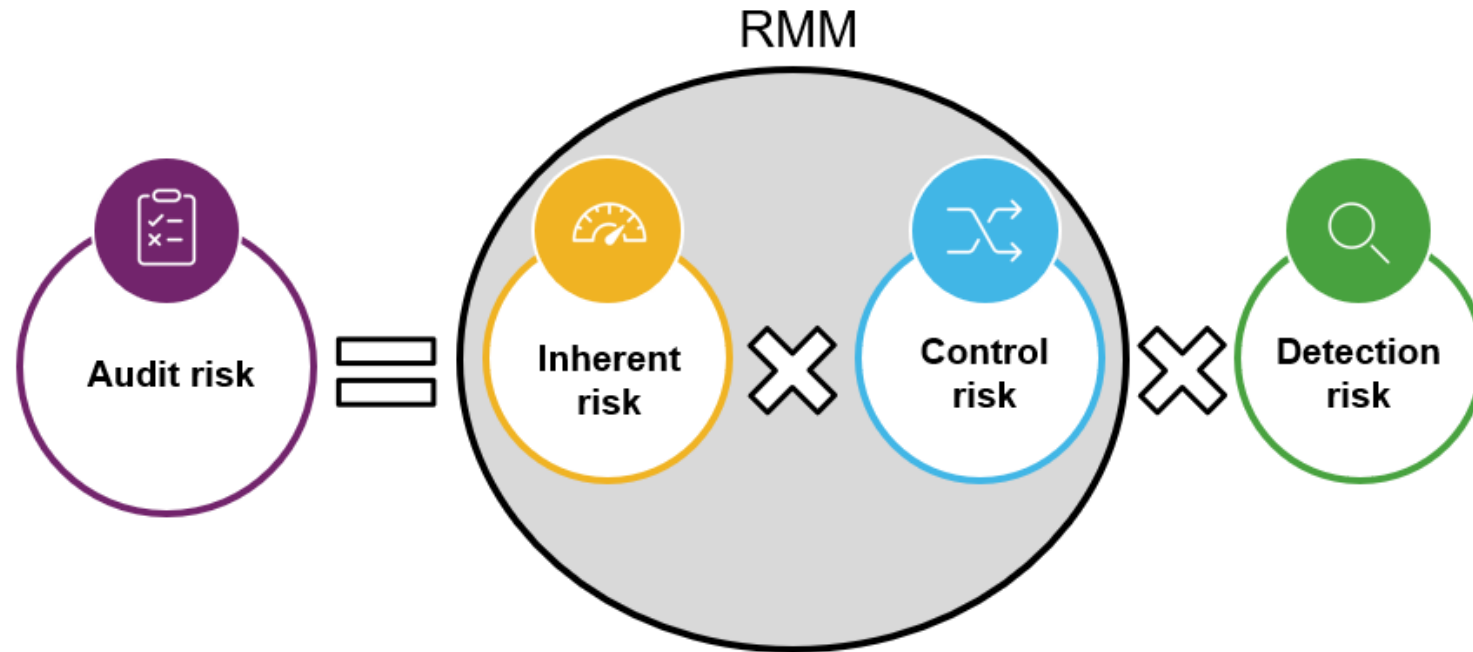
Riassumendo...

Risk of Material Misstatement (RMM)

RISCHIO DI REVISIONE

=

RISCHIO INTERENTE X RISCHIO DI CONTROLLO X RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE



Rischi di errori residui

- ▶ La significatività dei rischi deve essere determinata sulla base di una **valutazione combinata del rischio intrinseco e del rischio di controllo**, mediante l'utilizzo della matrice del rischio di errori residui:

		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale R=0,67	Moderato R=2
	Moderato	Basso R=1	Alto R=3
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione R=3* con speciale considerazione	
		Rischio residuo	

- ▶ Nella prassi della revisione delle imprese di minori dimensioni, spesso, a causa di controlli interni non formalizzati o laddove non sussista neanche una minimale separazione di funzioni, si usa utilizzare unicamente procedure di validità estese, senza ricorrere alla verifica dell'affidabilità delle procedure di controllo interno tramite test di conformità.

Comprensione dell'ambiente di controllo

Identificazione e descrizione dei cicli operativi, tipicamente:

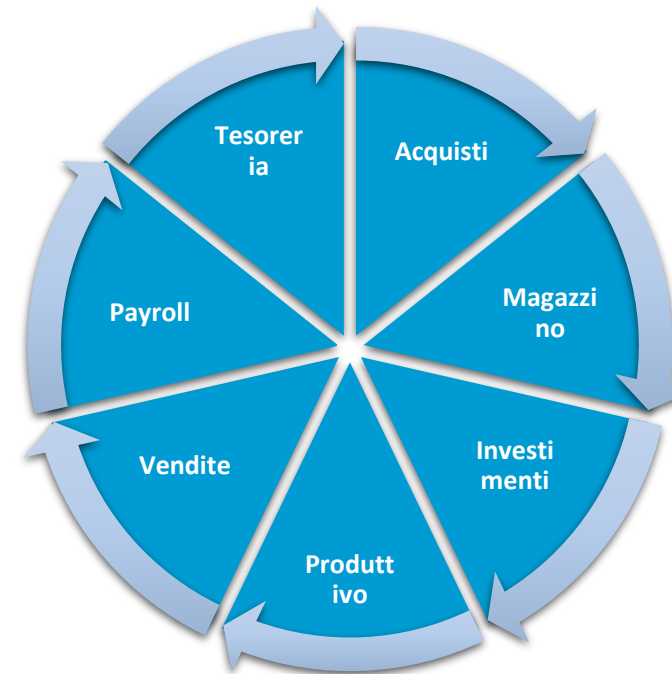
- ▶ **Ciclo Attivo**
- ▶ **Ciclo Passivo**

- ▶ Magazzino
- ▶ Tesoreria
- ▶ Investimenti
- ▶ Payroll

- ▶ **«Ciclo» chiusura del bilancio («Closing the books»)**

Comprensione delle **principali attività** operanti all'interno di ciascun ciclo operativo

Determinare quali **conti** sono legati ad una procedura.



Il Walkthrough

Il Walkthrough è una modalità importante per verificare l'**implementazione** dei cicli aziendali, in affiancamento alle altre modalità (*check-list, flow-chart, narrative, ecc.*).

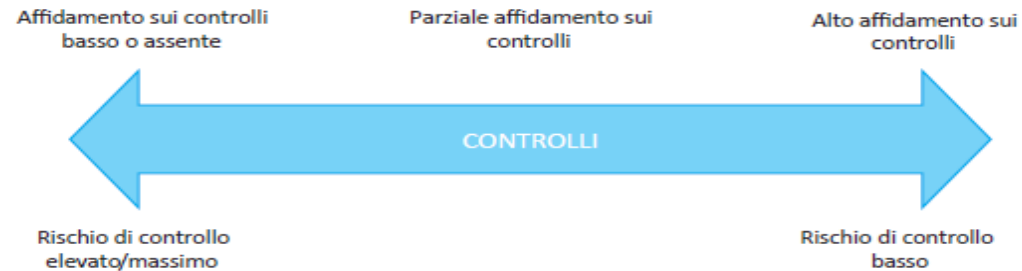
Il Walkthrough traccia una transazione **passo per passo** attraverso il sistema contabile dal suo inizio alla disposizione finale.

Ciò comporta l'identificazione del modo in cui una transazione è autorizzata, registrata (manualmente e/o con mezzi automatizzati) e quindi riportata nella contabilità generale.

È utile per capire come vengono applicati in **pratica** i controlli per l'accuratezza in ogni fase del processo e come vengono seguite le fasi di follow-up per migliorare i controlli.

Affidamento sui controlli

Utilizzando una metrica qualitativa è possibile, mediante il supporto dell'analisi dei punti di debolezza individuati, determinare il **livello di affidabilità** del sistema di controllo interno.



Il rischio di controllo è inversamente proporzionale al grado di affidamento sul sistema di controllo interno.

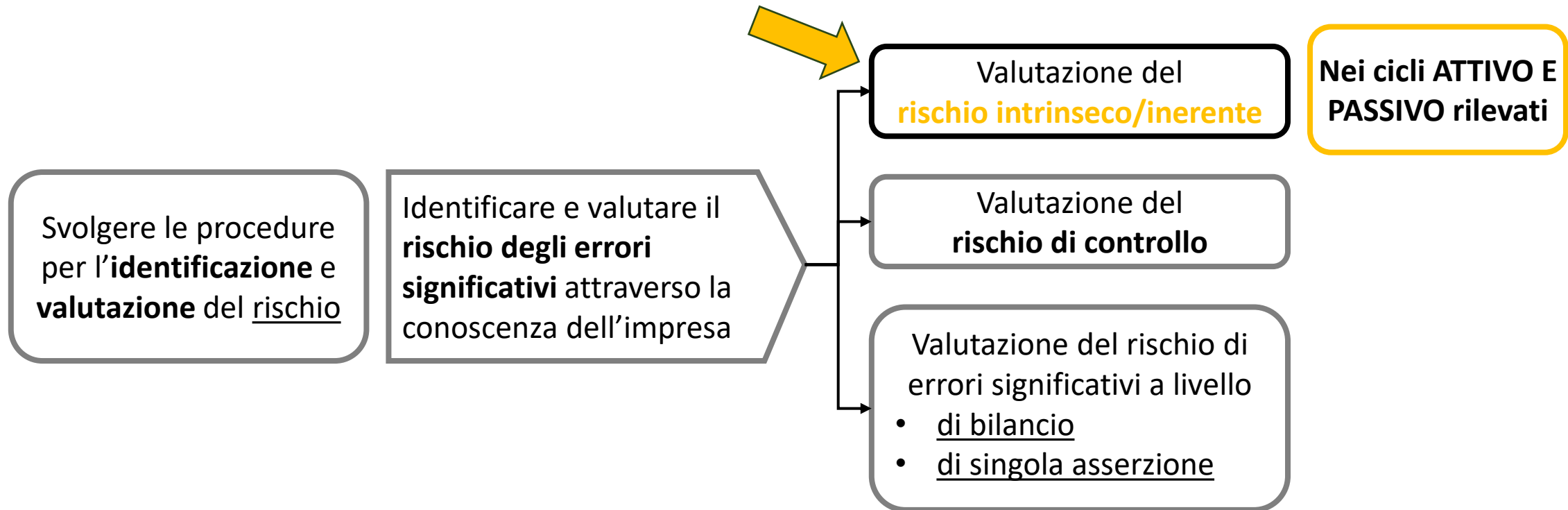
L'aumento del rischio di controllo presuppone una probabilità più bassa di individuazione e correzione di errori e frodi da parte del sistema di controllo interno, di conseguenza il livello di affidamento del revisore sui controlli risulterà più basso.

Il revisore preferirà implementare maggiori procedure di validità in alternativa alle procedure di conformità.

La diminuzione del rischio di controllo implicherà, invece, un maggior grado di affidamento sul sistema di controllo interno, ritenuto capace di individuare con un maggior livello di probabilità errori e frodi, in questo caso il revisore aumenterà il livello delle procedure di conformità, compensandole con minori procedure di validità.

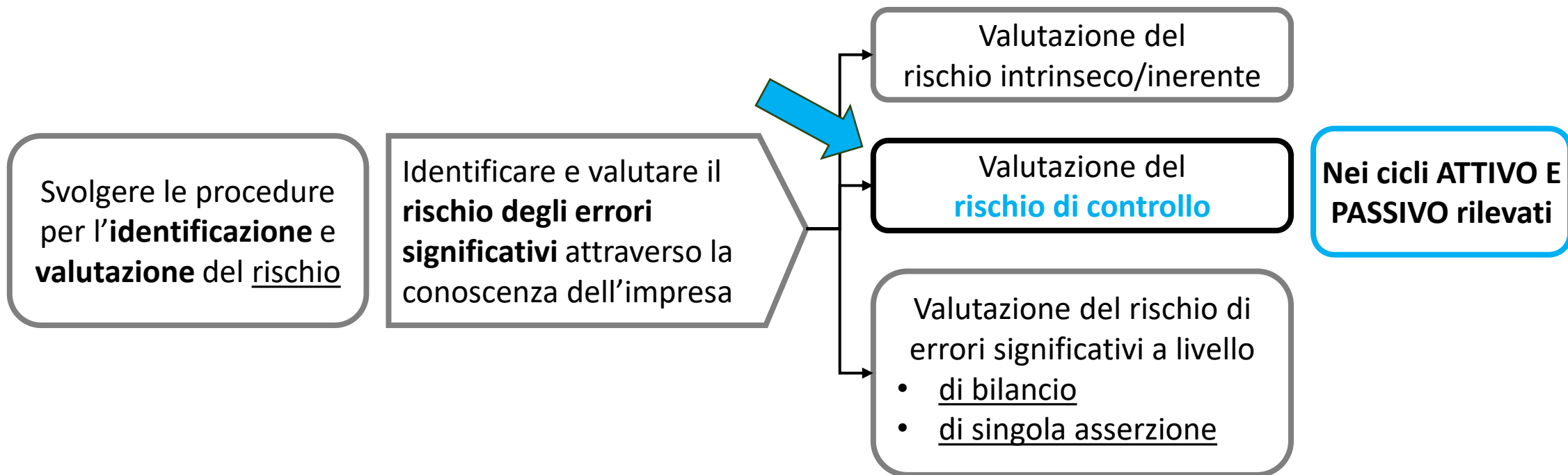
Procedure per la valutazione del rischio – Rischio intrinseco

Il revisore deve identificare e valutare i **rischi di errori significativi**, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante **la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno**, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi (ISA Italia 315)



Procedure per la valutazione del rischio – Rischio di controllo

Il revisore deve identificare e valutare i **rischi di errori significativi**, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante **la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno**, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi (ISA Italia 315)



Determinazione del rischio di revisione: l'R-Factor

CICLO ATTIVO

SUBSTANTIVE APPROACH

Rischio inerente: **BASSO**
+
Rischio di controllo: **NESSUN AFFIDAMENTO**
= Il risultato è un **Risk-Factor pari a 2** (Moderato)

		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale R=0,67	Moderato R=2
	Moderato	Basso R=1	Alto R=3
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione R=3* con speciale considerazione	
		Rischio residuo	

Determinazione del rischio di revisione: l'R-Factor

CICLO PASSIVO

CONTROL APPROACH

Rischio inerente: **BASSO**

+

Rischio di controllo: **AFFIDAMENTO SUI CONTROLLI**
= Il risultato è un **Risk-Factor pari a 0,67** (Minimale)

		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale R=0,67	Moderato R=2
	Moderato	Basso R=1	Alto R=3
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione R=3* con speciale considerazione	
		Rischio residuo	

Significatività

Secondo i principi IAS / IFRS ed i nuovi OIC, un'informazione è **significativa** se la sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione **potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori** da prendere sulla base del bilancio.

Nella **fase di pianificazione**, il revisore definisce un livello di significatività accettabile al fine di rilevare errori quantitativamente significativi

Il revisore valuta la significatività sia a livello del bilancio nel suo complesso, sia in relazione a singoli conti, classi di operazioni e informazioni.

Esistono tre livelli di significatività che il revisore deve considerare:

- ▶ **la significatività per il bilancio nel suo complesso;**
- ▶ **la significatività operativa;**
- ▶ **errori trascurabili.**

La materialità non è la semplice applicazione di una formula matematica, ma scaturisce sempre dal **giudizio professionale** del revisore.

Esempio – Calcolo pratico della materialità

DELTA S.p.A.

Calcolo della materialità

Soluzione

ESERCIZIO CORRENTE				
Parametro	31/12/N da Bozza di bilancio	% min-% max Guida IFAC	% Utilizzata preliminare	Valori calcolati
Totale attivo	38.807.610	1%-3%	3%	1.164.228
Patrimonio netto	9.527.350	3%-5%	5%	476.367
Ricavi	37.800.000	1%-3%	3%	1.134.000
Risultato ante imposte	793.403	3%-7%	7%	55.538
Parametro utilizzato				Ricavi
Materialità			% Applicata preliminare	Valori calcolati
Materialità complessiva				1.134.000
Materialità operativa			80%	907.200
Errori trascurabili			5%	56.700
				Valori utilizzati arrotondati
				1.100.000
				900.000
				55.000



Metodi di campionamento statistici

CAMPIONAMENTO STATISTICO

Nel campionamento statistico è richiesto l'utilizzo di tecniche statistiche necessarie per poter **proiettare**, utilizzando tecniche di inferenza statistica, i risultati ottenuti sul campione all'intera popolazione.

I metodi di campionamento statistico presentano indubbi vantaggi rispetto a quelli soggettivi perché:

- ▶ consentono di quantificare nell'ambito del giudizio professionale il rischio di campionamento;
- ▶ risultano oggettivamente opponibili, pur nell'ambito del giudizio professionale sui parametri, in quanto imparziale.

Metodi di campionamento statistici – MUS

Di maggiore interesse è la tecnica:

Monetary Unit Sampling
MUS
campionamento per unità monetarie

La tecnica MUS presuppone di:

- ▶ mantenere le voci nell'**ordine** nel quale si presentano;
- ▶ aggiungere una colonna nella quale i **valori sono cumulati**;
- ▶ utilizzare una **selezione di numeri casuali** selezionando per ogni numero casuale estratto le unità per le quali il numero casuale si colloca nell'ammontare cumulato associato;
- ▶ stabilire un **livello di confidenza** che rappresenta il livello di rischio di campionamento che il revisore reputa accettabile;
- ▶ determinare il livello di **errore accettabile**.

Campionamento clienti da circolarizzare

5. Effettuare la selezione statistica, "facendo girare" il MUS.

Campionamento dei clienti

Saldo del conto	14.686.094
Significatività operativa	900.000
Rischio intrinseco	Basso
Rischio controllo	Alto
Rischio di errore significativo	Moderato

Fattore correttivo	2,00
Intervallo di selezione	450.000
Numero casuale	317.497

Click per numero

Codice Cliente	Denominazione sociale	Saldo di conto	Sub-Totale	coverage	55%	N. selezioni	N. clienti	VERIFICA FORMULE	
				32	28	Intervallo	Resto		
100168	A1	3.233,73	(314.263)	0	No	450.000	-314.263		
100356	A2	14.715,59	(299.548)	0	No	450.000	-299.548		
100403	A3	543,92	(299.004)	0	No	450.000	-299.004		
101268	A4	816,20	(298.188)	0	No	450.000	-298.188		
101846	A5	4.123,62	(294.064)	0	No	450.000	-294.064		
101904	A6	5.812,98	(288.251)	0	No	450.000	-288.251		
102052	A7	1.560,00	(286.691)	0	No	450.000	-286.691		
102199	A8	32.970,39	(253.721)	0	No	450.000	-253.721		
102333	A9	3.114,80	(250.606)	0	No	450.000	-250.606		
102377	A10	10.816,00	(239.790)	0	No	450.000	-239.790		
102444	A12	3.428,88	(236.361)	0	No	450.000	-236.361		
102646	A14	162.883,56	(73.477)	0	No	450.000	-73.477		
102873	A15	2.631,15	(70.846)	0	No	450.000	-70.846		
103045	A18	5.952,50	(64.894)	0	No	450.000	-64.894		
103176	A19	5.288,90	(59.605)	0	No	450.000	-59.605		
103582	A21	3.677,03	(55.928)	0	No	450.000	-55.928		
103620	A23	130,35	(55.797)	0	No	450.000	-55.797		
103762	A24	3.029,76	(52.768)	0	No	450.000	-52.768		
103836	A25	2.880,80	(49.887)	0	No	450.000	-49.887		

Rischio di controllo	
Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Minimale R=0,67	Moderato R=2
Basso R=1	Alto R=3
Speciale considerazione nella revisione R=3* con speciale considerazione	
Rischio residuo	

Rischio inerente

Basso

Moderato

Significativo

Pro  Audit
proactive & professional

MARCO ROSSI

PRO AUDIT S.R.L.
Partner



335 1201148



marco.rossi@proaudit.cloud



www.proaudit.cloud