

LA PROGRAMMAZIONE DELLE VERIFICHE PERIODICHE

Mauro Nicola

R

Programma

1. La conoscenza dell'impresa e l'ambiente di riferimento
2. L'attività di interim
3. Analisi del sistema aziendale di controllo interno

R
2

1

La conoscenza dell'impresa e l'ambiente di riferimento



La Revisione Legale

ASPETTI PRELIMINARI: La valutazione dei rischi di revisione - Premessa

PROFILO DEI RISCHI, APPROCCIO DI REVISIONE E PIANIFICAZIONE DELLE PROCEDURE

Nell'approccio di revisione contenuto nei principi ISA Italia, il revisore inizia la sua attività con una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, per essere in grado di valutare i rischi di errori significativi nella revisione contabile del bilancio.

L'approccio al rischio costituisce il centro di orientamento di tutto il processo di controllo, in quanto condiziona l'attività da svolgere, conferisce una chiara direzione alle linee di azione ed influisce in modo significativo sugli obiettivi di revisione. Esso in sostanza fissa una vera e propria mappa per il lavoro di controllo durante il suo incarico.

Secondo il principio ISA 200, il revisore ha l'obiettivo generale di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o a eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Si richiama altresì il Principio ISA Italia 315, che tratta in modo organico e dettagliato la valutazione dei rischi, ha come titolo: "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera"



La Revisione Legale

ASPETTI PRELIMINARI: La valutazione dei rischi di revisione - Premessa

PROFILO DEI RISCHI, APPROCCIO DI REVISIONE E PIANIFICAZIONE DELLE PROCEDURE

Si richiamano i riferimenti ISA Italia relativi all'approccio al rischio:

- ❑ ISA Italia 300: la pianificazione dell'attività di revisione
- ❑ ISA Italia 315: la comprensione dell'impresa e la valutazione dei rischi di errori significativi
- ❑ ISA Italia 320: il concetto di significatività
- ❑ ISA Italia 230: la documentazione del lavoro di revisione

Nelle fasi iniziali dell'incarico, il revisore ha il compito di definire le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

In ogni revisione, a prescindere dalle dimensioni del lavoro da svolgere, il rischio dovrebbe essere valutato e documentato adeguatamente.

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

5

La Revisione Legale

La valutazione dei rischi di revisione

VALUTAZIONE DEL RISCHIO: ANALISI DEI FATTORI DI RISCHIO SIGNIFICATIVI

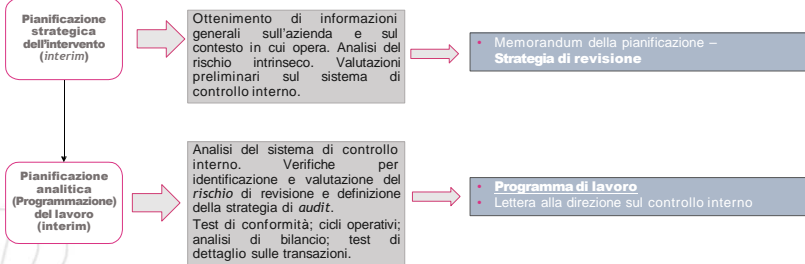
1. Prima di accettare un nuovo cliente o di iniziare il lavoro di revisione dell'esercizio in corso per un cliente ricorrente, il revisore responsabile deve valutare l'esposizione professionale.
2. Nella fase di **pianificazione di massima** (o strategica) si dovrà considerare il rischio intrinseco alla revisione e i relativi rischi intrinseci, identificando i fattori di rischio generali intrinseci all'impresa del cliente, alle condizioni economiche generali e specifiche del settore in cui opera l'azienda. Si dovrà poi procedere a una valutazione preliminare dei rischi per ciascuna singola unità operativa e componente del bilancio, stimando anche le principali aree di interesse.
3. Nella fase di **pianificazione analitica** si dovranno esaminare dettagliatamente i fattori di rischio intrinseci e inerenti al controllo significativi per ciascuna componente del bilancio unitamente al loro impatto sui singoli obiettivi e quindi riconsiderare la validità delle valutazioni preliminari.



6

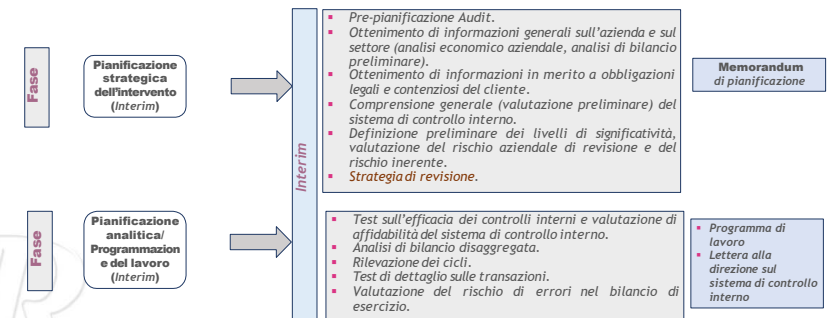
La Revisione Legale

ASPETTI PRELIMINARI: La valutazione dei rischi di revisione



La Revisione Legale

ASPETTI PRELIMINARI: La valutazione dei rischi di revisione



La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Le attività utili alla comprensione dell'impresa

STUDIO DEL MERCATO IN CUI OPERA L'IMPRESA	ANALISI DELLA STRATEGIA AZIENDALE	ATTIVITA' GENERATRICI DI VALORE	MISURAZIONE DELLA PERFORMANCE ECONOMICO - FINANZIARIA
Ambiente competitivo	Obiettivi aziendali	Rapporti con la clientela	Posizione finanziaria
Condizioni di mercato	Struttura organizzativa	Innovazione	Profilo di rischio commisurato con i risultati ottenuti
Aspetti tecnologici	Sistema di governance	Personale chiave della società	Performance economica in termini di capacità di creazione del valore
Norme e regolamenti del settore		Catena del valore e infrastrutture di supporto	Risultati delle diverse linee di business, divisioni, unità operative, ecc.

9

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Le attività utili alla comprensione dell'impresa – ESEMPIO CON CHECK-LIST DI SUPPORTO

Obiettivo carta di lavoro: documentare le informazioni richieste al fine di ottenere una comprensione generale dell'organizzazione dell'attività svolta, in maniera propedeutica alla valutazione del rischio intrinseco e di controllo.

Strategia e obiettivi

- 1 Si è ottenuta la documentazione a supporto della definizione degli obiettivi strategici di breve e lungo termine per il fatturato, il livello di utili e gli investimenti? Sì No Non Applicabile
- 2 Si sono ottenute le politiche aziendali e i budget? Verificare la coerenza con gli obiettivi strategici di cui sopra. Sì No Non Applicabile

Osservazione: le procedure di valutazione del rischio (ai sensi del principio ISA 315) per comprendere l'impresa e il contesto in cui opera, compreso il suo controllo interno sono:

- > procedure presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa
- > procedure di analisi comparativa
- > le osservazioni e le ispezioni

Il revisore all'esito della implementazione delle tre procedure indicate, formalizza la carta di lavoro relativa alla comprensione dell'impresa di cui se ne propone un esempio.

ESEMPIO

10

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Le attività utili alla comprensione dell'impresa – ESEMPIO CON CHECK -LIST DI SUPPORTO

ESEMPIO

Organizzazione e pianificazione

3. Si sono osservati organigramma aziendale aggiornato e politiche del personale? Sì No Non Applicabile
4. Si sono pianificati colloqui con la direzione per discutere la struttura e l'adeguatezza organizzativa? Sì No Non Applicabile
5. Sono documentati dagli standard per la valutazione del rendimento dei reparti e delle persone? Sì No Non Applicabile

Prodotti e servizi

6. La qualità, il listino prezzi applicato ed il servizio al cliente corrispondono all'immagine della società? Sì No Non Applicabile
7. Per il prossimo futuro sono pianificati nuovi prodotti oppure migliorie o cambiamenti in quelli esistenti? Sì No Non Applicabile
8. Esistono e sono applicati standard di qualità? Si considerino anche eventuali certificazioni. Sì No Non Applicabile
9. La capacità produttiva viene sfruttata adeguatamente? Sì No Non Applicabile

11

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Le attività utili alla comprensione dell'impresa – ESEMPIO CON CHECK -LIST DI SUPPORTO

Altri temi

10. Ci sono problematiche relative a temi ambientali o di responsabilità sociale? Sì No Non Applicabile
Non emergono problematiche in tal senso. La società è molto attenta ai temi ESG e dedica una sezione sul tema nella Nota Integrativa cui si rimanda (fiscobol anno precedente 31.12.2023).
11. La società si avvale di un servizio di pubbliche relazioni? Sì No Non Applicabile
12. Esistono programmi per far fronte ad eventuali situazioni di emergenza o di crisi (es. business continuity plan)? Sì No Non Applicabile

CONCLUSIONI

Non emergono aspetti di particolare rilievo in riferimento all'analisi preliminare del rischio intrinseco da approfondire in sede di interim.

Il revisore al fine di pianificare adeguatamente l'intervento deve maturare una profonda comprensione dell'attività del cliente, della sua struttura organizzativa, delle sue caratteristiche operative e delle condizioni economiche generali che possano influenzarne gli andamenti (esempio: provvedimenti di politica industriale, restrizioni creditizie, mercati in cui opera, ecc.).

12

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione -

Le attività utili alla comprensione dell'impresa – RISCHIO DI IMPRESA E DI INFORMATIVA FINANZIARIA - ESEMPIO CON CHECK-LIST DI SUPPORTO

Obiettivo carta di lavoro: identificare possibili rischi insiti nel business aziendale al fine di consentire una migliore conoscenza della società e una migliore pianificazione dell'attività di revisione.

Settore e normativa

- | | | |
|---|---|--|
| 1 | Il settore è soggetto a oscillazioni di mercato e/o opera in aree economiche instabili? | <input type="radio"/> Sì <input checked="" type="radio"/> No |
| 2 | Il settore è caratterizzato da cambiamenti di normativa e/o forte complessità di leggi e regolamenti? | <input type="radio"/> Sì <input checked="" type="radio"/> No |
| 3 | Il settore richiede notevoli investimenti in ricerca e sviluppo? | <input type="radio"/> Sì <input checked="" type="radio"/> No |

ESEMPIO

13

La Revisione Legale – Procedure di audit



Le attività utili alla comprensione dell'impresa – RISCHIO DI IMPRESA E DI INFORMATIVA FINANZIARIA - ESEMPIO CON CHECK-LIST DI SUPPORTO

- | | | |
|---|--|--|
| 4 | La concorrenza e la frammentazione del mercato sono caratteristiche del settore? | <input type="radio"/> Sì <input checked="" type="radio"/> No |
| 5 | Il settore è altamente tecnologico e presenta forti rischi di obsolescenza dei prodotti? | <input type="radio"/> Sì <input checked="" type="radio"/> No |
| 6 | Il settore o l'attività sono sottoposti ad una particolare regolamentazione? | <input type="radio"/> Sì <input checked="" type="radio"/> No |
| 7 | La domanda di beni e servizi è in declino e/o l'azienda è in ciclo declinante? | <input type="radio"/> Sì <input checked="" type="radio"/> No |
| 8 | L'impresa presenta dipendenza economica da un numero limitato di clienti o fornitori? | <input type="radio"/> Sì <input checked="" type="radio"/> No |
| 9 | L'impresa è stata sottoposta a sanzioni o violazioni o ha preso parte a contenziosi? | <input type="radio"/> Sì <input checked="" type="radio"/> No |

ESEMPIO

14

La Revisione Legale – Procedure di audit



Le attività utili alla comprensione dell'impresa – RISCHIO DI IMPRESA E DI INFORMATIVA FINANZIARIA - ESEMPIO CON CHECK-LIST DI SUPPORTO

ESEMPIO

Strategia		
10	Gli obiettivi aziendali sono adeguati alle caratteristiche dell'impresa?	<input checked="" type="radio"/> Sì <input type="radio"/> No
11	I piani aziendali sono finalizzati al raggiungimento di obiettivi aziendali e non si basano su interessi personali della proprietà e del management?	<input checked="" type="radio"/> Sì <input type="radio"/> No
Management		
12	I responsabili dell'attività di governance sono dotati di adeguate competenze in ambito economico-finanziario?	<input checked="" type="radio"/> Sì <input type="radio"/> No
13	L'attività di governance e di controllo è adeguatamente documentata?	<input checked="" type="radio"/> Sì <input type="radio"/> No
14	La direzione opera con integrità, competenza e trasparenza?	<input checked="" type="radio"/> Sì <input type="radio"/> No
15	Lo stile operativo della direzione è caratterizzato da una propensione al rischio considerata adeguata e moderata?	<input checked="" type="radio"/> Sì <input type="radio"/> No
16	Sono presenti soggetti diversi dai responsabili della governance in grado di influenzare le attività della direzione e le sue strategie?	<input type="radio"/> Sì <input checked="" type="radio"/> No

15

La Revisione Legale – Procedure di audit



Le attività utili alla comprensione dell'impresa – RISCHIO DI IMPRESA E DI INFORMATIVA FINANZIARIA - ESEMPIO CON CHECK-LIST DI SUPPORTO

ESEMPIO

Organizzazione e personale		
18	Sono definiti in modo chiaro ruoli e responsabilità del personale?	<input checked="" type="radio"/> Sì <input type="radio"/> No <input type="radio"/> Non Applicabile
19	La formazione e la gestione del personale sono adeguate?	<input checked="" type="radio"/> Sì <input type="radio"/> No <input type="radio"/> Non Applicabile
20	Il turnover nel personale chiave è moderato e accettabile?	<input type="radio"/> Sì <input type="radio"/> No <input checked="" type="radio"/> Non Applicabile
21	Il personale è dotato delle capacità e delle competenze necessarie?	<input checked="" type="radio"/> Sì <input type="radio"/> No <input type="radio"/> Non Applicabile
22	È possibile rilevare obiettivi, pressioni o incentivi della direzione che potrebbero costituire una sensazione a commettere illeciti? <small>(DA APPROFONDIRE)</small>	<input type="radio"/> Sì <input type="radio"/> No <input checked="" type="radio"/> Non Applicabile
23	L'impresa detiene beni di piccole dimensioni che possono facilitare fenomeni di appropriazione indebita?	<input type="radio"/> Sì <input type="radio"/> No <input checked="" type="radio"/> Non Applicabile

16

La Revisione Legale – Procedure di audit



Le attività utili alla comprensione dell'impresa – RISCHIO DI IMPRESA E DI INFORMATIVA FINANZIARIA - ESEMPIO CON CHECK-LIST DI SUPPORTO

ESEMPIO

Operatività e struttura

- 24 L'impresa detiene contratti significativamente onerosi, e che potenzialmente sono un rischio per la continuità aziendale? Sì No
- 25 Sono rilevati casi di non conformità ai termini contrattuali? Sì No
- 26 È possibile identificare operazioni particolarmente complesse che potrebbero occultare errori o frodi? Sì No
- 27 L'impresa detiene rapporti o svolge operazioni con parti correlate? Se sì, si commenta su quante di queste operazioni sono considerabili non routinarie. Sì No
- 28 Si rileva l'assegnazione di contratti unicamente a parti correlate? Sì No
- 29 L'impresa è stata oggetto di condanne o interventi da parte degli organi di vigilanza? Sì No

Presenza di un
potenziale rischio

17

La Revisione Legale – Procedure di audit



Le attività utili alla comprensione dell'impresa – RISCHIO DI IMPRESA E DI INFORMATIVA FINANZIARIA - ESEMPIO CON CHECK-LIST DI SUPPORTO

ESEMPIO

- 30 È possibile identificare univocamente e qualificare i principali contratti di consulenza (scopo, compenso, soggetti coinvolti)? Sì No
- 31 L'indebitamento aziendale è significativo o lo presenta complessità relativamente alle fonti di finanziamento? Sì No
- 32 L'impresa utilizza strumenti derivati? Sì No
- 33 I flussi di cassa sono sufficienti per il rimborso dei debiti? Sì No
- 34 La struttura del gruppo risulta particolarmente e insolitamente complessa? Sì No Non Applicabile

Osservazione: si richiama l'obiettivo del revisore in questa fase preliminare ossia riuscire ad identificare le componenti di rischio intrinseco e di effettuare una prima diagnosi preliminare sul grado di affidamento dei controlli.

18

La Revisione Legale – Procedure di audit



Le attività utili alla comprensione dell'impresa – RISCHIO DI IMPRESA E DI INFORMATIVA FINANZIARIA - ESEMPIO CON CHECK-LIST DI SUPPORTO

ESEMPIO

Monitoraggio della performance

35	L'impresa utilizza i principali strumenti di misurazione delle performance esternali e indicatori di settore? Si consideri anche con quale frequenza vengono aggiornati.	<input checked="" type="radio"/> Sì <input type="radio"/> No
36	Sono presenti variazioni significative negli indicatori chiave?	<input type="radio"/> Sì <input checked="" type="radio"/> No
37	Dalle procedure di analisi comparativa emergono fattori di rischio rilevanti (riduzione del fatturato, aumento dei costi, peggioramento della posizione finanziaria) o variazioni anomale?	<input type="radio"/> Sì <input checked="" type="radio"/> No

Osservazione: la valutazione del grado di rischio è soggettiva e si basa sul giudizio professionale. Una volta che la natura del rischio è stata identificata, il revisore potrà valutare genericamente il livello del rischio con giudizi del tipo (ad esempio): "elevato", "moderato", "basso", "irrillevante".

Pertanto, all'esito della verifica disposta dal revisore per l'incarico di audit relativo, il revisore esprimerà una valutazione finale del rischio di impresa e di informativa finanziaria.

CONCLUSIONI

A seguito delle analisi sopra sintetizzate, il rischio di impresa e di informativa finanziaria viene valutato come rischio basso.

19

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Le attività utili alla comprensione dell'impresa

ESEMPIO: all'esito della verifica che il revisore ha condotto relativamente alla conoscenza del cliente e del contesto in cui opera come abbiamo sin qui visto, tramite interviste a responsabili di governance e all'analisi della documentazione che ha preliminarmente richiesto (ad esempio: un bilancio di verifica provvisorio, partitario clienti e fornitori, libri sociali, organigramma, ecc.) lo stesso riscontra:

1. La società iscrive tra i clienti operatori presenti in aree coinvolte da problemi geo-politici.
2. La società ha un elevato turnover del personale in particolare nell'area amministrativa e nell'ultimo anno vi sono stati licenziamenti anche di personale di elevato livello gerarchico.
3. Gli agenti hanno un riconoscimento premiale basato sul fatturato raggiunto a fine esercizio.
4. Gli investimenti in corso lo scorso esercizio ancora non partecipano alla vita produttiva della società.
5. Aumento delle operazioni con la casa-madre in particolare di natura finanziaria.
6.

Il revisore acquisisce le evidenze che supportano quanto riscontrato e formalizza una carta di lavoro perché possa tenere conto di quanto riscontrato ai fini della programmazione delle sue attività di audit.

Il memorandum di pianificazione richiamerà tali aspetti.

20

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

Strategia di revisione

Indice:

1. Premessa;
2. Normativa di riferimento
3. Obiettivo
4. Definizione della strategia generale della revisione
5. Definizione del piano di revisione

1. Premessa

Il principio di revisione di riferimento in tema di pianificazione della revisione contabile è l'ISA Italia n. 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio". La pianificazione della revisione richiede la definizione della strategia generale di revisione per l'incarico e l'elaborazione di un piano di revisione. L'attività di pianificazione è da ritenersi adeguata qualora i risultati di supporto al revisore nel dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione, nell'identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi, nell'organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione, nel selezionare i membri del team di revisione con un livello appropriato di capacità e competenze, supervisionando e riesaminando adeguatamente il loro lavoro.

La definizione della strategia generale di revisione, da attuarsi previo svolgimento delle attività preliminari identificate rispettivamente dagli ISA Italia n. 210 e ISA Italia n. 220, risulta funzionale a definire la portata, la tempistica e la direzione della revisione, conducendo alla elaborazione del piano di revisione. Piano di revisione che, ai sensi del principio, deve includere una descrizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di valutazione del rischio (in accordo con l'ISA Italia n. 315), delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati pianificate a livello di asserzioni (in accordo con l'ISA Italia n. 330) e delle altre procedure di revisione pianificate. Strategia e piano di revisione devono essere eventualmente aggiornati e/o modificati sulla base delle necessità emergenti durante lo svolgimento dell'incarico.

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazioni dei rischi e strategia di revisione

2. Normativa di riferimento

ISA Italia 300 paragrafo A1 (Linee guida del principio)

La natura e l'estensione delle attività di pianificazione variano in ragione delle dimensioni e della complessità dell'impresa, dell'esperienza maturata dai membri chiave del team di revisione durante lo svolgimento dei precedenti incarichi presso l'impresa, e dei cambiamenti nelle circostanze che si verificano durante lo svolgimento dell'incarico di revisione.

ISA Italia 300 paragrafo A2 (Linee guida del principio)

La pianificazione non rappresenta una fase separata della revisione ma, al contrario, un processo continuo e iterativo. [...] La pianificazione implica tuttavia la considerazione della tempistica di talune attività e procedure di revisione che è necessario completare prima di svolgere le procedure di revisione conseguenti. Ad esempio, la pianificazione implica la necessità di considerare, prima dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi da parte del revisore, alcuni aspetti quali:

- le procedure di analisi comparativa da utilizzare come procedure di valutazione del rischio;
- le attività da svolgere per acquisire una comprensione generale del quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa e di come l'impresa lo rispetti;
- la determinazione della significatività;
- il coinvolgimento di esperti;
- lo svolgimento di altre procedure di valutazione del rischio.

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

ISA Italia 300 paragrafo A10 (Linee guida del principio)

Una volta definita la strategia generale di revisione, si può elaborare un piano di revisione per fronteggiare i diversi aspetti identificati nella suddetta strategia, tenendo conto della necessità di conseguire gli obiettivi di revisione tramite un uso efficiente delle risorse a disposizione del revisore.

La definizione della strategia generale di revisione e del piano di revisione dettagliato non rappresentano necessariamente processi separati o sequenziali, ma sono strettamente correlati dal momento che cambiamenti nell'uno possono determinare conseguenti cambiamenti nell'altro.

ISA Italia 300 paragrafo A12 (Linee guida del principio)

Il piano di revisione è più dettagliato della strategia generale di revisione, in quanto include la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione che devono essere svolte dai membri del team di revisione. La pianificazione di tali procedure di revisione avviene nel corso della revisione man mano che il piano di revisione relativo all'incarico viene elaborato. Ad esempio, la pianificazione delle procedure di valutazione del rischio avviene nelle fasi iniziali del processo di revisione. Tuttavia, la pianificazione della natura, della tempistica e dell'estensione di specifiche procedure di revisione conseguenti dipende dal risultato di tali procedure di valutazione del rischio. Inoltre, il revisore può iniziare a svolgere le procedure di revisione conseguenti per alcune classi di operazioni, saldi contabili e informative prima di pianificare tutte le rimanenti procedure di revisione conseguenti.

23

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

ISA Italia 300 paragrafo A18 (Linee guida del principio): la documentazione della strategia generale di revisione rappresenta l'evidenza delle principali decisioni assunte dal revisore, considerate necessarie per un'adeguata pianificazione della revisione e per la comunicazione di aspetti significativi al team di revisione. Ad esempio, il revisore può riepilogare la strategia generale di revisione in forma di memorandum contenente le principali decisioni che riguardano in generale la portata, la tempistica e lo svolgimento della revisione.

ISA Italia 300 paragrafo A19 (Linee guida del principio): la documentazione del piano di revisione rappresenta l'evidenza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti pianificate a livello di asserzioni in risposta ai rischi identificati e valutati. La documentazione del piano di revisione rappresenta inoltre l'evidenza dell'adeguata pianificazione delle procedure di revisione e consente il riesame e l'approvazione delle stesse prima del loro svolgimento. Il revisore può utilizzare programmi di revisione standard ovvero check-list per il completamento del lavoro, opportunamente adattati alle particolari circostanze dell'incarico.

ISA Italia 300 paragrafo A21 (Linee guida del principio): un memorandum breve e appropriato può risultare utile quale documentazione della strategia per la revisione di un'impresa di dimensioni minori. Per il piano di revisione, possono essere utilizzati programmi di revisione standard o check-list (si veda il paragrafo A19), redatti sulla base del presupposto di un numero ridotto di controlli, come è probabile si verifichi in un'impresa di dimensioni minori, purché siano adattati alle circostanze dell'incarico, incluse le valutazioni del rischio da parte del revisore.

24

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

3. Obiettivo

Definire l'attività di pianificazione, ai sensi dell'ISA Italia 300 relativamente a PIPPO SRL ai fini della redazione del bilancio d'esercizio, consistente in:

- Definizione della strategia generale della revisione
- Definizione del piano di revisione

4. Definizione della strategia generale della revisione

Identificare le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata

Incarico di revisione legale ai sensi del D.Lgs. 39/10 del bilancio di esercizio della PIPPO SRL al 31/12/2024, redatto in forma abbreviata in conformità alle norme di legge interpretate e integrate dai principi contabili emanati dall'OIC

Determinazione degli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste

La finalità dell'incarico è quella di esprimere un giudizio professionale che il bilancio presenti la situazione patrimoniale e finanziaria, il risultato economico ed i flussi di cassa della PIPPO SRL in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Lo svolgimento dell'attività di revisione contabile verrà pertanto programmata in due fasi:

- Interim (06/08 – 10/12 November 2024)
- Final/completion

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

Definizione delle risorse da impiegare in specifiche aree di revisione **Si prevede una ripartizione delle attività rispetto alle ore stimate per la gestione dell'incarico come segue**

Quantità di risorse da attribuire a specifiche aree di revisione

Revisore Unico 100%

Le attività saranno interamente svolte dal revisore unico, come di seguito:

- osservazione delle conte fisiche delle rimanenze presso il magazzino già identificato
- gestione audit plan e approfondimenti e integrazioni da gestire.
- l'estensione del riesame del lavoro per controllo qualità da valutare nomina *quality reviewer*.
- il budget di revisione espresso in ore da assegnare alle aree ad alto rischio.
- Durante la fase di interim e a date prossime a quelle di chiusura, per attività preliminare: impostazioni procedura di circolarizzazione
- nella fase di verifica dell'inventario fisico di fine anno (pianificata 20/12/2024) ;
- nella fase di final audit/completion.
- Verifica periodica svolta in luglio 2024

Quando impiegare le risorse

Gestione, Direzione e supervisione delle risorse

Pianificazione delle riunioni così come stabilito di seguito:

- inizio interim (06/10/2024) Kick off meeting
- 12/10/2024: Review fase di interim
- 15/03/2025 (da confermare): Review fase di final
- 10/04/2024 (da confermare): Review Completion

ASPETTI PRELIMINARI PER AUDIT PLAN

- **Analisi crediti**
- **Operazioni Infragruppo**
- **Operazioni in valuta – effetto delta cambio (utili perdite da valutazione cambi)**
- **Budget 2025 – SA 570 continuità aziendale – verifica stime economiche e finanziarie**
- **Verifiche ricavi per competenza – cut-off**
-

ESERCIZIO

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

5. Definizione del piano della revisione

Definizione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate

- Indagini presso la direzione e altre persone appropriate all'interno dell'impresa, incluse le persone nell'ambito della funzione di revisione interna (laddove tale funzione sia presente); attività svolta nella fase di interim audit;
- Procedure di analisi comparativa; attività svolta nella fase di interim audit (bilancio intermedio al 31.10.2024 oppure 30.11.2024) e nella fase di revisione finale (bilancio definitivo al 31.12.2024);
- Osservazioni e ispezioni. Pianificato inventario fisico di magazzino per il giorno 20.12.2024. Verifiche in sede per aree di bilancio e voci di dettaglio significative.

Definizione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati pianificate a livello di asserzioni

Valutazione del rischio intrinseco Valutazione del rischio di controllo

Rischio Basso

"richiedere conferma della completezza delle clausole di un contratto alla controparte, oltre ad esaminare il documento"

"per quanto riguarda i ricavi, le procedure di conformità possono fronteggiare meglio i rischi di errori significativi identificati e valutati relativi all'asserzione della completezza, mentre le procedure di validità possono fronteggiare meglio i rischi di errori significativi identificati e valutati relativi all'asserzione della manifestazione"

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

Definizione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati pianificate a livello di asserzioni

Tempistica

"Il revisore può giungere alla conclusione che, qualora siano stati identificati rischi di errori intenzionali o di manipolazione, non sia efficace svolgere procedure di revisione allo scopo di estendere le conclusioni di revisione raggiunte ad una data intermedia sino alla fine dell'esercizio"

Estensione

"per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati dovuti a frodi, può risultare appropriato aumentare le dimensioni dei campioni ovvero svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità ad un livello più dettagliato. Comunque, aumentare l'estensione di una procedura di revisione si rivela efficace soltanto se la stessa è pertinente allo specifico rischio esaminato".

Si ricorda che per le imprese di dimensioni molto piccole, possono non essere presenti molti controlli che potrebbero essere individuati dal revisore, ovvero può essere limitata l'ampiezza con cui l'impresa ha documentato la loro esistenza o il loro funzionamento. In tali casi, può essere più efficiente per il revisore svolgere procedure di revisione conseguenti che siano principalmente procedure di validità. In alcuni rari casi, tuttavia, l'assenza di controlli o delle componenti del sistema di controllo interno può rendere impossibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

Definizione della natura le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione

Inserire ogni eventuale modifica significativa apportata alla strategia di revisione e al piano di revisione, documentando le ragioni di tali modifiche.

Procedure da adottare per il final, da adeguare nell'audit plan finale:

1. Aggiornamento significatività
 - Movimentazioni cespiti e analisi immobilizzazioni
 - Valutazione partecipazioni
 - Valorizzazione rimanenze e analisi slow moving – obsoleto – cut – off di magazzini
 - Mappatura operazioni intercompany – analisi contratti (di finanziamento)
 - Riconciliazione banche – verifica finanziamenti – durata e classificazione
 - Movimentazione PN
 - Analisi movimentazione TFR
 - Test fatture da ricevere
 - Analisi costi personale e oneri differiti
 - Cut-off ricavi
 - Analisi risposte legali e esito generale procedura conferma saldi
 - Test di dettaglio voci conto economico per selezione significativa

.....

ESEMPIO

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione : rischio frode (cenni)

Obiettivo carta di lavoro: supporto per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Rischio frode: falsa informativa finanziaria

Incentivi

- | | | |
|---|--|--|
| 1 | Il mercato è fortemente concorrenziale e la redditività economico-finanziaria è minacciata dalla saturazione del mercato? | <input type="radio"/> SI <input checked="" type="radio"/> No |
| 2 | Il settore è instabile a causa di continui cambiamenti tecnologici e la rapida obsolescenza di beni e servizi? | <input type="radio"/> SI <input checked="" type="radio"/> No |
| 3 | Le condizioni economiche e operative dell'impresa sono in declino? | <input type="radio"/> SI <input checked="" type="radio"/> No |
| 4 | L'impresa è incapace di gestire i flussi di cassa aziendali nonostante la presenza di risultati economici positivi? | <input type="radio"/> SI <input checked="" type="radio"/> No |
| 5 | L'impresa deve applicare nuove norme e obblighi contabili? | <input type="radio"/> SI <input checked="" type="radio"/> No |
| 6 | Vi sono attese troppo elevate sulla redditività e sui bilanci da parte degli analisti e dei principali portatori di interesse? | <input type="radio"/> SI <input checked="" type="radio"/> No |

ESEMPIO

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione : rischio frode (cenni)

- 10 Vi sono interessi economici personali della direzione o dei responsabili dell'attività di governance per i risultati aziendali? Sì No
- 11 È presente correlazione dei compensi della direzione o dei responsabili dell'attività di governance al raggiungimento di elevate performance economico-finanziarie? Sì No
- 12 Sono utilizzate garanzie personali della direzione o dei responsabili dell'attività di governance per l'indebitamento aziendale? Sì No
- 13 L'azienda è soggetta al rispetto di particolari covenants finanziari che potrebbero indurre a manipolazioni fraudolente dell'informativa finanziaria? Sì No
- 14 Esiste incoerenza tra risultati economici e relativi flussi finanziari (carezza di liquidità a fronte di risultati economici positivi o eccesso di liquidità nonostante risultati economici negativi)? Sì No
- 15 Sono presenti altri aspetti ed elementi che ragionevolmente possano costituire un incentivo alla falsa informativa finanziaria? Sì No

ESEMPIO

31

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione : rischio frode (cenni)

Opportunità

- 16 Sono presenti operazioni significative con parti correlate, come vendite o acquisti a società controllate, prestiti a dirigenti o accordi di compensazione con familiari? In caso affermativo, descrivere in dettaglio tali operazioni, specificando le ragioni per cui si discostano dalla normale operatività aziendale. Sì No
- 17 Le operazioni significative con parti correlate vengono concluse principalmente in prossimità della data di riferimento del periodo di reporting? Sì No Non Applicabile
- 18 L'impresa ha la possibilità di sfruttare una posizione dominante nel settore tale da poter influenzare notevolmente i rapporti con clienti e fornitori e incentivare il compimento di operazioni scorrette? Sì No
- 19 L'impresa svolge operazioni inusuali, complesse o che presentano incertezza nella stima? Sì No
- 20 L'impresa detiene interessi e affari rilevanti in paradisi fiscali? Sì No
- 21 La direzione e i responsabili dell'attività di governance sono in grado di gestire i controlli e una supervisione efficace? Sì No

ESEMPIO

32

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione : rischio frode (cenni)

- 22 La struttura organizzativa risulta particolarmente complessa e instabile, con elevato turnover del personale chiave e difficoltà nel distinguere ruoli, funzioni e responsabilità? Sì No
- 23 Sono presenti carenze nel sistema di controllo interno dovute ad un monitoraggio o all'utilizzo di sistemi informativi e contabili non efficaci e alle scarse capacità del personale? Sì No
- 24 Sono emersi risultati anomali o inusuali dalle procedure di analisi comparativa, tali da far sospettare possibili o potenziali manipolazioni dell'informativa finanziaria attribuibili a frodi? Sì No
- Giustificazioni**
- 25 In azienda è presente un'adeguata diffusione dei principi etici di riferimento? Sì No
- 26 La direzione persegue un'adeguata comunicazione a tutti i livelli circa la minaccia di rischi aziendali derivanti da frodi? Sì No
- 27 La direzione è in possesso delle opportune conoscenze finanziarie e contabili? Sì No

ESEMPLO

33

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione : rischio frode (cenni)

Rischio frode: appropriazione indebita

Inventivi

- 34 Sono note le situazioni di indebitamento personale dei membri della direzione o dei dipendenti? Sì No
- 35 Sono presenti conflitti tra impresa e dipendenti dovuti a futura riduzione di personale, modifiche nelle retribuzioni e negli incentivi che non soddisfano le aspettative dei dipendenti? Sì No Non Applicabile

Opportunità

- 36 Le disponibilità liquide sono consistenti e vengono gestite in maniera non formalizzata? Sì No
- 37 Sono presenti beni in magazzino di piccole dimensioni ma con elevato valore unitario? Sì No Non Applicabile
- 38 Sono presenti beni o immobilizzazioni materiali di ridotte dimensioni ma facilmente rivendibili o convertibili in denaro? Sì No Non Applicabile
- 39 I controlli interni e la separazione delle funzioni risultano adeguati? Sì No

ESEMPLO

34

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione : rischio frode (cenni)

- 40 La selezione e la supervisione del personale che può accedere ai beni sono adeguate? Sì No Non Applicabile
- 41 Le registrazioni contabili sono predisposte in modo corretto? Sì No
- 42 I sistemi di autorizzazione e di approvazione delle operazioni operano con efficacia? Sì No Non Applicabile
- 43 È presente un adeguato controllo delle spese aziendali? Sì No Non Applicabile
- 44 I controlli fiscali e le riconciliazioni con le risultanze contabili sono adeguati in termini di qualità e frequenza? Sì No Non Applicabile
- 45 Le operazioni aziendali e l'operatività sono adeguatamente documentate? Sì No
- 46 I controlli sul sistema informativo e sugli accessi sono adeguati alle caratteristiche aziendali? Sì No

35

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Identificazione dei rischi e strategia di revisione : rischio frode (cenni)

Giustificazioni

- 47 Vi è inerzia nell'incrementare il monitoraggio e ridurre i rischi di appropriazione illecita o di rispondere alle carenze individuate nel sistema di controllo interno? Sì No Non Applicabile
- 48 I dipendenti possono essere considerati insoddisfatti? Sì No Non Applicabile
- 49 Sono presenti cambiamenti nello stile di vita dei dipendenti che possono segnalare attività illecite? Sì No Non Applicabile
- 50 Sono stati segnalati in passato episodi di appropriazione indebita di beni aziendali? Sì No
- 51 La direzione ha posto in essere delle azioni al fine di limitare e/o rilevare tentativi di appropriazione indebita di beni aziendali? Sì No

ESEMPLO

CONCLUSIONI

A seguito delle analisi sopra sintetizzate, il rischio di frode viene valutato come rischio basso.

36

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

Le attività utili alla comprensione dell'impresa

ESEMPIO: all'esito della verifica che il revisore ha condotto relativamente alla conoscenza del cliente e del contesto in cui opera come abbiamo sin qui visto, tramite interviste a responsabili di governance e all'analisi della documentazione che ha preliminarmente richiesto (ad esempio: un bilancio di verifica provvisorio, partitario clienti e fornitori, libri sociali, organigramma, ecc.) lo stesso riscontra:

1. La società iscrive tra i clienti operatori presenti in aree coinvolte da problemi geo-politici.
2. La società ha un elevato turnover del personale in particolare nell'area amministrativa e nell'ultimo anno vi sono stati licenziamenti anche di personale di elevato livello gerarchico.
3. Gli agenti hanno un riconoscimento premiale basato sul fatturato raggiunto a fine esercizio.
4. Gli investimenti in corso lo scorso esercizio ancora non partecipano alla vita produttiva della società.
5. Aumento delle operazioni con la casa-madre in particolare di natura finanziaria.
6.

Il revisore acquisisce le evidenze che supportano quanto riscontrato e formalizza una carta di lavoro perché possa tenere conto di quanto riscontrato ai fini della programmazione delle sue attività di audit. Il memorandum di pianificazione richiamerà tali aspetti.

37

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione

- C01 - Significatività preliminare
- C02 - DETERMINAZIONE SIGNIFICATIVITA' PRELIMINARE
- C02 - Significatività preliminare
- C03 - Risdetermin. rischio incarico
- C04 - Rischio frode
- C05 - Excel controlli antifrode su libro giornale
- C06 - Excel Analisi comparativa preliminare
- C07 - Incontro prec. revisore
- C08 - Manleva prec. revisore
- C09 - Manleva Società
- C11 - Questionario sul sistema di controllo interno
- C12 - Sistemi IT
- C13 - VALUTAZIONE DEI RISCHI PER VOCE E ASSERTIONE_final
- C13 - Valutazione rischi preliminare per singola voce e asserzione
- C14 - Word Memo rischio frode revenue recognition
- C16 - Risk assessment stime contabili ISA 540R_ da EB_1
- C17 - Questionario di comprensione dei servizi prestati dal fornitore di servizi



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Disponibile tramite l'**area riservata** del portale CNDCEC, con pubblicazione tramite Informativa n. 62/2024

38

2

L'attività di interim



La Revisione Legale – Procedure di audit

Analisi preliminare del Sistema di Controllo Interno (SCI) – DA CNDDCEC – TOOL AUDIT

C11 - Questionario sul sistema di controllo interno

Il questionario sul sistema di controllo interno (SCI), strumento fondamentale per la revisione legale consente di individuare eventuali debolezze che potrebbero mettere a rischio l'attendibilità del bilancio

Il revisore esamina vari aspetti:

- l'ambiente di controllo, che include la cultura aziendale e l'indipendenza del personale; **(procedure e test di controllo).**
- La struttura organizzativa, per assicurarsi che ci sia una chiara separazione dei compiti; **(procedure e test di controllo).**
- Le politiche e le procedure formalizzate; **(esistono? No. Da rilevare. No per le nano imprese se inattendibile il SCI)**
- la valutazione dei rischi, per garantire che l'azienda identifichi e monitori costantemente i rischi di errore o frode. **(Procedure e test di controllo).**

Ogni sezione fornisce al revisore una visione chiara del livello di affidabilità del sistema interno.

2. L'impresa dispone di processi idonei ad identificare e valutare i rischi rilevanti?
3. La direzione è in grado di stimare la significatività e la probabilità di accadimento dei rischi correlati agli obiettivi di informativa finanziaria?
4. I processi di valutazione dei rischi sono appropriati alle caratteristiche e alle circostanze aziendali?
5. Sono presenti e operano in modo efficace sistemi di gestione e adeguata comunicazione dei rischi?
6. La direzione utilizza piani e processi di controllo della situazione finanziaria?

con particolare attenzione al monitoraggio dei correlati rischi

Valutare adeguatezza del sistema di individuazione e monitoraggio dei rischi rispetto alla complessità dell'azienda

Verificare lo scambio di adeguati flussi informativi nella gestione e monitoraggio dei rischi

La Revisione Legale – Procedure di audit

Analisi preliminare del Sistema di Controllo Interno (SCI) – DA CNDCEC – TOOL AUDIT

C11 - Questionario sul sistema di controllo interno

3. Sono previsti sistemi di protezione dei dati, dei documenti rilevanti e dei beni aziendali?
4. Sono fissati dalla direzione gli obiettivi finanziari, di budget e profitto che l'azienda intende raggiungere?
5. Gli obiettivi di reporting aziendale sono formalizzati e comunicati internamente?
6. La direzione si occupa di monitorare nel tempo la possibilità di raggiungere gli obiettivi aziendali?
7. La direzione è in grado di adeguare politiche e procedure di controllo ai cambiamenti aziendali?

Verificare livello di protezione e salvaguardia dei dati aziendali

Verificare il grado di pianificazione economico-finanziaria utilizzato dall'azienda

Verificare tempestività ed efficacia del sistema di analisi degli scostamenti e relativa risposta del management

Il questionario copre dimensioni di valutazione fondamentali, come le attività di controllo, come prevenzione degli errori, separazione dei compiti e qualità dei sistemi informativi per la comunicazione interna.

Ugualmente importante è il monitoraggio o la verifica continua dei processi SCI e la presenza di funzioni di audit interno.

Tutto ciò consente di attribuire errori significativi nella valutazione dei rischi, che richiama a controlli appropriati, determinando così il modo migliore per redigere le conclusioni nel rapporto finale.

Pertanto, le domande riguardanti il SCI aiutano a garantire esattezza e trasparenza rispetto ai requisiti durante le scadenze di conformità.

La Revisione Legale – Procedure di audit

Analisi preliminare del Sistema di Controllo Interno (SCI) – DA CNDCEC – TOOL AUDIT

C12 - Sistemi IT

L'obiettivo è analizzare quanto siano sicuri e affidabili i sistemi IT che l'azienda usa per gestire e implementare dati contabili e finanziari.

Occorre verificare se l'infrastruttura tecnologica aiuta i processi interni, e se ci sono protezioni valide per l'accesso ai dati, copie di sicurezza, protezione informatica e solidità dei sistemi.

È cruciale assicurarsi che debolezze nei sistemi informatici non mettano a rischio l'esattezza delle informazioni finanziarie, perché sbagli o alterazioni nei dati potrebbero invalidare il bilancio e la sua accuratezza.

DOMANDE	SI/NO/NA	COMMENTI
Accesso a programmi e dati		
1. Sono identificate le persone che lavorano all'interno della struttura?		<i>Identificare struttura organizzativa preposta ai sistemi informativi ed eventuali consulenti esterni</i>
2. Sono definiti i compiti per ciascuna area o sede?		
3. Sono identificate le funzioni esternalizzate?		
4. È definito il livello di turnover della struttura?		
5. Sono utilizzate procedure e regole che disciplinano l'accesso in rete dei dipendenti?		<i>Ottenere manuale procedurale per accesso ed utilizzo dei software aziendali</i>
6. Sono presenti sistemi di autorizzazione all'accesso per il personale?		

La Revisione Legale – Procedure di audit

Analisi preliminare del Sistema di Controllo Interno (SCI) – DA CNDECEC – TOOL AUDIT

C12 - Sistemi IT

Si acquisiscono gli elementi per valutare il rischio di revisione connesso all'uso di tecnologie informatiche.

In presenza di sistemi IT complessi o automatizzati, il revisore dovrà spesso affidarsi a test sui controlli generali e applicativi, inclusi accessi, separazione dei compiti e tracciabilità delle operazioni.

In mancanza di controlli affidabili, potrebbe essere necessario svolgere verifiche più estese sui dati.

Inoltre, la crescente digitalizzazione impone al revisore una conoscenza sempre più approfondita dei rischi IT, rendendo questo controllo una componente cruciale nella pianificazione della revisione e nell'individuazione di eventuali aree critiche da approfondire.

Conservazione dati e salvataggio

1. Operano meccanismi di protezione e salvataggio dei dati?
2. Con quale frequenza e in base a quali procedure sono effettuati i backup?
3. Esistono controlli che verificano il rispetto di norme e regolamenti, principi contabili e procedure interne?
4. Quali specifici controlli sono previsti dal sistema per la verifica di dati contabili?
5. Esistono dei report di sistema attraverso i quali monitorare e/o mitigare errori degli addetti alle operazioni contabili?

Verificare meccanismi di protezione dei dispositivi fisici

Verificare modalità e tempistiche di backup dei dati aziendali

Verificare sistemi di protezione e salvataggio dei dati contabili

Verificare automatismi di sistema in grado di intercettare errori ed anomalie nella contabilità

43

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione – Rischio frode

C04 - Rischio frode

Il rischio di frode nella revisione legale, nel rispetto del principio ISA Italia 240, è definito come l'errore sostanziale nel bilancio dovuto a fraudolente azioni volte ad ingannare che il revisore non rilevi.

Frodi possono includere la falsa informativa finanziaria e appropriazione indebita di beni, e sono mediamente più complesse da scoprire delle azioni erronee.

Il revisore ha l'obbligo di svolgere un adeguato lavoro contabile il quale dovrà dare evidenza in parte agli atti e documenti contabili che le frodi anche se pianificate restano irriconoscibili per chi esegue la revisione dei riferimenti.

ELEMENTI DA CONSIDERARE	SI/NO/NA	DESCRIZIONE DEI RISCHI IDENTIFICATI
Falsa informativa economico finanziaria		
Incentivi/pressioni <ul style="list-style-type: none"> • Il mercato è fortemente concorrenziale? • La redditività economico/finanziaria è minacciata dalla saturazione del mercato? • Il settore è instabile a causa di continui cambiamenti tecnologici e la rapida obsolescenza di beni e servizi? 		Verificare eventuali situazioni di tensione che potrebbero incentivare il management a perpetrare delle frodi con impatto sul bilancio

44

La Revisione Legale – Procedure di audit **VF VIDEO FISCO**

Procedure di revisione – Rischio frode

C04 - Rischio frode

- La struttura organizzativa risulta particolarmente complessa e instabile, con elevato turnover del personale chiave e difficoltà nel distinguere ruoli, funzioni e responsabilità?
- Sono presenti carenze nel sistema di controllo interno dovute ad un monitoraggio o all'utilizzo di sistemi informativi e contabili non efficaci e alle scarse capacità del personale?
- Sono emersi risultati anomali o inusuali dalle procedure di analisi comparativa, tali da far sospettare possibili o potenziali manipolazioni dell'informativa finanziaria attribuibili a frodi?

Verificare turnover anomali di dirigenti chiave

Verificare incongruenze e anomalie dal confronto di dati/indici finanziari e non finanziari

Il rischio di revisione accumulato si compone di tre elementi:

- rischio intrinseco (debolezze specifiche dell'azienda),
- rischio di controllo (inefficienza dei controlli interni),
- rischio di individuazione dell'errore

Un revisore deve, considerando l'interdipendenza di questi rischi, analizzare se esistono fattori di pressione, opportunità o giustificazione relativi a frodi.

Nella fase finale, il revisore dovrà applicare procedure appropriate per ridurre al minimo i suddetti rischi.

La Revisione Legale – Procedure di audit **VF VIDEO FISCO**

Procedure di revisione – Journal entries test

C05 - Controlli antifrode su libro giornale

Procedure di revisione - Excel applico crediti in contenzioso

Società XYZ SpA - Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/2008

Preparato da: _____
 Data: _____

Valida _____
 Utile _____
 Data rich. esercizio _____
 Data lib. esercizio _____

Seleziona la dimensione del campione che desideri, quindi, apporta il numero di righe della tabella sottostante, copiare e incollare la riga al fine di generare che la formula e la copione dell'elenco si adatti alle righe inserite

procedura di audit antifrode: sul libro giornale si focalizza sull'analisi di scritture contabili sospette tramite un **foglio Excel** per identificare potenziali anomalie o irregolarità.

Numero progressivo d	Numero riga registrazione	Data registrazione	Protocollo finanzia	Data fattura	Numero documento	Numero conto contabilità generale	Descrizione conto contabilità generale	Tipologia controparte	Ragione sociale controparte	Chiusa scrittura	IBAN di appoggio pagamento a funzione	Dire	Azienda	Saldo	User che ha effettuato la scrittura contabile	Revisione della scrittura contabile
1																
2																
3																
4																
5																
6																
7																
8																

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim

MATERIALITA' PRELIMINARE

Nella pianificazione della revisione contabile il revisore applica il proprio giudizio professionale per stabilire gli errori che saranno considerati significativi (ISA 320).

Tale giudizio fornisce una base per:

- Stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio e di revisione conseguenti;
- Identificare e valutare i rischi di errori significativi.

Il calcolo della significatività si determina acquisito il bilancio da assoggettare a revisione (sia durante la fase preliminare che in fase di esecuzione dell'attività di audit), identificato il parametro di bilancio e applicata la percentuale relativa come da metodologia ordinaria.

Nella formazione del proprio giudizio professionale, il revisore dovrà tenere in considerazione il livello di rischio di revisione identificato e l'importanza del bilancio per i suoi principali utilizzatori.

Il Revisore motiva sempre il criterio adottato e le motivazioni di eventuale variazione rispetto, ad esempio, al criterio adottato nel precedente esercizio oggetto di incarico.

47

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim

MATERIALITA' PRELIMINARE – ESEMPIO CALCOLO

Parametri di riferimento	Valori di bilancio	Percentuali		Limiti		Valore considerate
		Minima	Massima	Minimo	Massimo	
Totale attività	5.450.000	1,00%	3,00%			
Patrimonio netto	2.145.650	3,00%	5,00%			
Valore della produzione	4.165.786	1,00%	1,00%	41.658	41.658	41.658
Risultato operativo	150.000	3,00%	7,00%			
Risultato ante imposte	23.418	3,00%	7,00%			



Totale minimi/massimi		41.658	41.658
Significatività (media minimi/massimi o valore unico)			41.658
Materialità operativa	65%		27.078
Errore trascurabile - Soglia errore trascurabile	5%		1.354

Oltre alla materialità complessiva, il revisore determina anche la materialità operativa già in sede di analisi preliminare; essa si riferisce si riferisce all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore alla materialità complessiva (65% - 85%), al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che gli errori non corretti e non individuati superi la materialità nel suo complesso.

48

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim (e final) -Significatività

MATERIALITA' PRELIMINARE – La significatività operativa e errore tollerabile

La significatività in revisione va rappresentata sulla base di tre livelli:

- > Significatività complessiva o significatività per il bilancio (calcolo slide precedente)
- > Significatività operativa
- > Errore tollerabile



La “**significatività operativa**” è una “soglia” che assume un valore numerico inferiore rispetto alla “significatività per il bilancio”. Essa consente di ridurre il rischio che un insieme di errori, singolarmente non significativi (ovvero il cui importo è inferiore alla soglia della “significatività per il bilancio”), ma complessivamente rilevanti, possano non essere identificati dal revisore. Secondo la comune prassi professionale, la “significatività operativa” si determina applicando una percentuale compresa tra il 60% e l’85% del valore assunto dalla “significatività per il bilancio nel suo complesso”.

Errore tollerabile: come indicato dal Principio di revisione internazionale ISA Italia n. 450, per “**errore tollerabile**”, si intende quell’importo “*al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitano 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 di errore trascurabile viene calcolata applicando alla significatività operativa una percentuale compresa tra il 5% (consigliato) e 15%*”.

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim (e final) -Significatività

C01 - Significatività preliminare

La **significatività preliminare** è il limite massimo di errore accettabile in bilancio per il revisore, utile a pianificare e svolgere la revisione concentrandosi sulle aree più rilevanti.

Se un errore supera tale soglia, può influenzare le decisioni degli utilizzatori del bilancio, come investitori o creditori.

Il revisore la determina professionalmente, considerando dimensione, settore, operazioni e aspettative degli stakeholder.

Oltre a essa, si usa anche la significatività operativa, di valore inferiore, per rafforzare il controllo e ridurre ulteriormente il rischio di errori significativi non rilevati nel corso della revisione contabile.

ESPORTA SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA		
SIGNIFICATIVITÀ COMPLESSIVA		
PARAMETRO PRESCELTO		Ricavi
BASE DATI DI SELEZIONE DEL PARAMETRO	Bilancio del precedente esercizio	
IMPORTO DEL PARAMETRO PRESCELTO		
PERCENTUALE APPLICATA AL PARAMETRO		1%-3%
IMPORTO SIGNIFICATIVITÀ COMPLESSIVA	-	
SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA		
IMPORTO SIGNIFICATIVITÀ COMPLESSIVA	-	
PERCENTUALE APPLICATA		60%-85%
IMPORTO SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA	-	
ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE		
IMPORTO SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA	-	
PERCENTUALE APPLICATA		5%-15%
ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE	-	



La Revisione Legale – Procedure di audit **VF VIDEO FISCO**

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim (e final) - Significatività

C02 – Determinazione significativa preliminare

La determinazione della significatività preliminare stabilisce il livello oltre cui un errore o un'omissione nel bilancio può influenzare le decisioni degli utilizzatori, come soci, amministratori o finanziatori.

Questa soglia, detta anche materialità, viene fissata all'inizio della revisione, spesso durante la fase di interim, e può essere modificata se cambiano le condizioni o le valutazioni del revisore.

Serve a concentrare le verifiche sulle aree più rilevanti e a valutare l'impatto degli errori rilevati.

È uno strumento guida che orienta l'intero processo di revisione, garantendone efficacia ed efficienza.

1. Scelta del parametro in base al quale calcolare la significatività complessiva:

3	SIGNIFICATIVITA' COMPLESSIVA	
4	PARAMETRO PRESCELTO	Ricavi
5	BASE DATI DI SELEZIONE DEL PARAMETRO	Ricavi
6	IMPORTO DEL PARAMETRO PRESCELTO	Totale attivo
7	PERCENTUALE APPLICATA AL PARAMETRO	Risultato operativo
8	IMPORTO SIGNIFICATIVITA' COMPLESSIVA	Patrimonio netto
9		Costi
		Utile ante imposte

3	SIGNIFICATIVITA' COMPLESSIVA	
4	PARAMETRO PRESCELTO	Ricavi
5	BASE DATI DI SELEZIONE DEL PARAMETRO	
6	IMPORTO DEL PARAMETRO PRESCELTO	
7	PERCENTUALE APPLICATA AL PARAMETRO	1%-3%
8	IMPORTO SIGNIFICATIVITA' COMPLESSIVA	0

La Revisione Legale – Procedure di audit **VF VIDEO FISCO**

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim (e final) - Significatività

C02 – Determinazione significativa preliminare

2. Scelta della base dati dal quale evincere il parametro prescelto:

3	SIGNIFICATIVITA' COMPLESSIVA	
4	PARAMETRO PRESCELTO	Ricavi
5	BASE DATI DI SELEZIONE DEL PARAMETRO	
6	IMPORTO DEL PARAMETRO PRESCELTO	Bilancio del precedente esercizio
7	PERCENTUALE APPLICATA AL PARAMETRO	Budget o forecast
8	IMPORTO SIGNIFICATIVITA' COMPLESSIVA	0

3. Successivamente si inserisce l'importo del parametro prescelto nella corrispondente cella

4. Si indica la percentuale da applicare all'importo del parametro prescelto e in automatico verrà determinato nella cella corrispondente il valore della significatività preliminare complessiva

La Revisione Legale - Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim (e final) - Significatività

C02 - Determinazione significativa preliminare

5. Determinazione della percentuale della significatività preliminare complessiva ai fini della determinazione della significatività operativa

SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA		
11	IMPORTO SIGNIFICATIVITA' COMPLESSIVA	0
12	PERCENTUALE APPLICATA	60%-85%
13	IMPORTO SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA	0

6. Determinazione della soglia di errore chiaramente trascurabile

ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE		
16	IMPORTO SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA	0
17	PERCENTUALE APPLICATA	5%-15%
18	IMPORTO SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA	0

La Revisione Legale - Procedure di audit



Procedure di revisione e valutazione dei rischi DA CNDCEC - TOOL AUDIT

C13 - Valutazione dei rischi per voce e asserzione

Questa carta si concentra sulla valutazione dei rischi per singola voce e asserzione attraverso un file Excel che guida il revisore in un processo strutturato.

Dopo aver compreso l'impresa e il contesto, si inseriscono i dati contabili aggiornati e quelli dell'anno precedente.

Si identificano poi le voci "significative", ovvero quelle che, anche da sole, possono generare un errore rilevante nel bilancio.

Le voci selezionate vengono analizzate in relazione alle asserzioni pertinenti (esistenza, completezza, valutazione, accuratezza), tenendo conto anche di eventuali rischi di frode o rapporti con parti correlate.

VOCI DI BILANCIO			IMPORTI		SCOPING		
Voce	Descrizione	Codice	Data Bilancio precedente (importi)	Data Bilancio invec. prec. (importi)	Significativa	Rischio frode	Rischio parti correlate
D1	Credito verso soci per versamenti dovuti	A	0,00	0,00			
D2	Immobilizzazioni incorporee	B.1.1	5.906,81	7.723,92			
D3	Immobilizzazioni incorporee	B.1.3	0,00	0,00			
D4	Immobilizzazioni incorporee	B.1.3	1424,22	0,00			
D5	Immobilizzazioni materiali	B.1.4	38123,33	33564,24			
D6	Immobilizzazioni materiali	B.1.5	0,00	0,00			
D7	Immobilizzazioni materiali	B.1.6	0,00	0,00			
D8	Immobilizzazioni materiali	B.1.7	53906,37	70306,12			

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione – analisi rischi identificati – DA CNDCEC – TOOL AUDIT

C13 – Valutazione dei rischi per voce e asserzione

Per ciascuna voce significativa, si valuta il rischio intrinseco per ogni asserzione e si decide se adottare un approccio di “controllo” o di “sostanza”.

Se si opta per il primo, bisogna testare i controlli interni; altrimenti, si procede con verifiche dirette.

Il file elabora il rischio di errore significativo combinando rischio intrinseco e rischio di controllo.

VOCI DI BILANCIO			IMPORTI	SCOPING			
09	Crediti verso clienti	A.1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni		-	-	-
08	Rimanenze	A.2	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		-	-	-
08	Rimanenze	A.3	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione		-	-	-
03	Immobilizzazioni materiali	A.4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		-	-	-
023	Altri ricavi e proventi	A.5	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio		-	-	-
021	Debiti verso Fornitori	B.6	Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci		-	-	-
021	Debiti verso Fornitori	B.7	Per servizi		-	-	-
021	Debiti verso Fornitori	B.8	Per godimento di beni di terzi		-	-	-
016	Personale subordinato	B.9	Per il personale		-	-	-
02	Immobilizzazioni immateriali	B.10.a	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali		-	-	-
03	Immobilizzazioni materiali	B.10.b	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali		-	-	-
03	Immobilizzazioni materiali	B.10.c	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni		-	-	-

55

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione – Strategia di revisione e Audit Plan

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

2. Normativa di riferimento

ISA Italia 300 paragrafo A1 (Linee guida del principio)

La natura e l'estensione delle attività di pianificazione variano in ragione delle dimensioni e della complessità dell'impresa, dell'esperienza maturata dai membri chiave del team di revisione durante lo svolgimento dei precedenti incarichi presso l'impresa, e dei cambiamenti nelle circostanze che si verificano durante lo svolgimento dell'incarico di revisione.

ISA Italia 300 paragrafo A2 (Linee guida del principio)

La pianificazione non rappresenta una fase separata della revisione ma, al contrario, un processo continuo e iterativo. [...] La pianificazione implica tuttavia la considerazione della tempistica di talune attività e procedure di revisione che è necessario completare prima di svolgere le procedure di revisione conseguenti. Ad esempio, la pianificazione implica la necessità di considerare, prima dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi da parte del revisore, alcuni aspetti quali:

- le procedure di analisi comparativa da utilizzare come procedure di valutazione del rischio;
- le attività da svolgere per acquisire una comprensione generale del quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa e di come l'impresa lo rispetti;
- la determinazione della significatività;
- il coinvolgimento di esperti;
- lo svolgimento di altre procedure di valutazione del rischio.

56

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione – Strategia di revisione e Audit Plan

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

ISA Italia 300 paragrafo A10 (Linee guida del principio)

Una volta definita la strategia generale di revisione, si può elaborare un piano di revisione per fronteggiare i diversi aspetti identificati nella suddetta strategia, tenendo conto della necessità di conseguire gli obiettivi di revisione tramite un uso efficiente delle risorse a disposizione del revisore.

La definizione della strategia generale di revisione e del piano di revisione dettagliato non rappresentano necessariamente processi separati o sequenziali, ma sono strettamente correlati dal momento che cambiamenti nell'uno possono determinare conseguenti cambiamenti nell'altro.

ISA Italia 300 paragrafo A12 (Linee guida del principio)

Il piano di revisione è più dettagliato della strategia generale di revisione, in quanto include la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione che devono essere svolte dai membri del team di revisione. La pianificazione di tali procedure di revisione avviene nel corso della revisione man mano che il piano di revisione relativo all'incarico viene elaborato. Ad esempio, la pianificazione delle procedure di valutazione del rischio avviene nelle fasi iniziali del processo di revisione. Tuttavia, la pianificazione della natura, della tempistica e dell'estensione di specifiche procedure di revisione conseguenti dipende dal risultato di tali procedure di valutazione del rischio. Inoltre, il revisore può iniziare a svolgere le procedure di revisione conseguenti per alcune classi di operazioni, saldi contabili e informative prima di pianificare tutte le rimanenti procedure di revisione conseguenti.

57

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione – Strategia di revisione e Audit Plan

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

ISA Italia 300 paragrafo A18 (Linee guida del principio): la documentazione della strategia generale di revisione rappresenta l'evidenza delle principali decisioni assunte dal revisore, considerate necessarie per un'adeguata pianificazione della revisione e per la comunicazione di aspetti significativi al team di revisione. Ad esempio, il revisore può riepilogare la strategia generale di revisione in forma di memorandum contenente le principali decisioni che riguardano in generale la portata, la tempistica e lo svolgimento della revisione.

ISA Italia 300 paragrafo A19 (Linee guida del principio): la documentazione del piano di revisione rappresenta l'evidenza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti pianificate a livello di asserzioni in risposta ai rischi identificati e valutati. La documentazione del piano di revisione rappresenta inoltre l'evidenza dell'adeguata pianificazione delle procedure di revisione e consente il riesame e l'approvazione delle stesse prima del loro svolgimento. Il revisore può utilizzare programmi di revisione standard ovvero check-list per il completamento del lavoro, opportunamente adattati alle particolari circostanze dell'incarico.

ISA Italia 300 paragrafo A21 (Linee guida del principio): un memorandum breve e appropriato può risultare utile quale documentazione della strategia per la revisione di un'impresa di dimensioni minori. Per il piano di revisione, possono essere utilizzati programmi di revisione standard o check-list (si veda il paragrafo A19), redatti sulla base del presupposto di un numero ridotto di controlli, come è probabile si verifichi in un'impresa di dimensioni minori, purché siano adattati alle circostanze dell'incarico, incluse le valutazioni del rischio da parte del revisore.

58

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione – Strategia di revisione e Audit Plan

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

3. Obiettivo

Definire l'attività di pianificazione, ai sensi dell'ISA Italia 300 relativamente a PIPPO SRL ai fini della redazione del bilancio d'esercizio, consistente in:

- Definizione della strategia generale della revisione
- Definizione del piano di revisione

4. Definizione della strategia generale della revisione

Identificare le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata

Incarico di revisione legale ai sensi del D.Lgs. 39/10 del bilancio di esercizio della PIPPO SRL al 31/12/2024, redatto in forma abbreviata in conformità alle norme di legge interpretate e integrate dai principi contabili emanati dall'IOIC.

La finalità dell'incarico è quella di esprimere un giudizio professionale che il bilancio presenti la situazione patrimoniale e finanziaria, il risultato economico ed i flussi di cassa della PIPPO SRL in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Determinazione degli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste

Lo svolgimento dell'attività di revisione contabile verrà pertanto programmata in due fasi:

- Interim (06/08 – 10/12 November 2024)
- Final/completion

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione – Strategia di revisione e Audit Plan

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

Definizione delle risorse da impiegare in specifiche aree di revisione

Si prevede una ripartizione delle attività rispetto alle ore stimate per la gestione dell'incarico come segue

Revisore Unico 100%

Le attività saranno interamente svolte dal revisore unico, come di seguito:

Quantità di risorse da attribuire a specifiche aree di revisione

- osservazione delle contate fisiche delle rimanenze presso il magazzino già identificato
- gestione audit plan e approfondimenti e integrazioni da gestire.
- l'estensione del riesame del lavoro per controllo qualità da valutare nomina *quality review*.
- il budget di revisione espresso in ore da assegnare alle aree ad alto rischio.

Quando impiegare le risorse

- Durante la fase di interim e a date prossime a quelle di chiusura, per attività preliminare; impostazioni procedura di circolarizzazione
- nella fase di verifica dell'inventario fisico di fine anno (pianificata 20/12/2024) ;
- nella fase di final audit/completion.
- Verifica periodica svolta in luglio 2024

Gestione, Direzione e supervisione delle risorse

- Pianificazione delle riunioni così come stabilito di seguito:
- inizio interim (06/10/2024) Kick off meeting
- 12/10/2024: Review fase di interim
- 15/03/2025 (da confermare): Review fase di final
- 10/04/2024 (da confermare): Review Completion

ASPETTI PRELIMINARI PER AUDIT PLAN

- Analisi crediti
- Operazioni infragruppo
- Operazioni in valuta – effetto delta cambio (utili perdite da valutazione cambi)
- Budget 2025 – ISA 570 continuità aziendale – verifica stime economiche e finanziarie
- Verifiche ricavi per competenza – cut-off
-

ESEMPLO

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione – Strategia di revisione e Audit Plan

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

5. Definizione del piano della revisione

Definizione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate	<ul style="list-style-type: none"> - Indagini presso la direzione e altre persone appropriate all'interno dell'impresa, incluse le persone nell'ambito della funzione di revisione interna (laddove tale funzione sia presente); attività svolta nella fase di interim audit. - Procedure di analisi comparativa; attività svolta nella fase di interim audit (bilancio intermedio al 31.10.2024 oppure 30.11.2024) e nella fase di revisione finale (bilancio definitivo al 31.12.2024). - Osservazioni e ispezioni. Pianificato inventario fisico di magazzino per il giorno 20.12.2024. Verifiche in sede per aree di bilancio e voci di dettaglio significative.
Definizione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati pianificate a livello di asserzioni	<ul style="list-style-type: none"> - Valutazione del rischio intrinseco - Valutazione del rischio di controllo <p>Rischio Basso</p> <p>*richiedere conferma della completezza delle clausole di un contratto alla controparte, oltre ad esaminare il documento*</p> <p>*per quanto riguarda i ricavi, le procedure di conformità possono fronteggiare meglio i rischi di errori significativi identificati e valutati relativi all'asserzione della completezza, mentre le procedure di validità possono fronteggiare meglio i rischi di errori significativi identificati e valutati relativi all'asserzione della manifestazione*</p>

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione – Strategia di revisione e Audit Plan

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

Definizione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati pianificate a livello di asserzioni	<p>Tempistica "il revisore può giungere alla conclusione che, qualora siano stati identificati rischi di errori intenzionali o di manipolazione, non sia efficace svolgere procedure di revisione allo scopo di estendere le conclusioni di revisione raggiunte ad una data intermedia sino alla fine dell'esercizio"</p> <p>Estensione "per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati dovuti a frodi, può risultare appropriato aumentare le dimensioni dei campioni ovvero svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità ad un livello più dettagliato. Comunque, aumentare l'estensione di una procedura di revisione si rivela efficace soltanto se la stessa è pertinente allo specifico rischio esaminato".</p> <p>Si ricorda che per le imprese di dimensioni molto piccole, possono non essere presenti molti controlli che potrebbero essere individuati dal revisore, ovvero può essere limitata l'ampiezza con cui l'impresa ha documentato la loro esistenza o il loro funzionamento. In tali casi, può essere più efficiente per il revisore svolgere procedure di revisione conseguenti che siano principalmente procedure di validità. In alcuni rari casi, tuttavia, l'assenza di controlli o delle componenti del sistema di controllo interno può rendere impossibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati</p>
--	---

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di pianificazione – Strategia di revisione e Audit Plan

Identificazione dei rischi e strategia di revisione

Inserire ogni eventuale modifica significativa apportata alla strategia di revisione e al piano di revisione, documentando le ragioni di tali modifiche.

Procedure da adottare per il final, da adeguare nell'audit plan finale:

1. Aggiornamento significatività
 - Movimentazioni cespiti e analisi immobilizzazioni
 - Valutazione partecipazioni
 - Valorizzazione rimanenze e analisi slow moving – obsoleto – cut – off di magazzini
 - Mappatura operazioni Intercompany – analisi contratti (di finanziamento)
 - Riconciliazione banche – verifica finanziamenti – durata e classificazione
 - Movimentazione PN
 - Analisi movimentazione TFR
 - Test fatture da ricevere
 - Analisi costi personale e oneri differiti
 - Cut-off ricavi
 - Analisi risposte legali e esito generale procedura conferma saldi
 - Test di dettaglio voci conto economico per selezione significativa

Definizione della natura le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione

ESEMPLO

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione – le stime contabili – DA CNDEEC – TOOL AUDIT

C16- Risk assessment stime contabili ISA 540R da EB_1

Secondo il principio ISA 540R: per ogni voce soggetta a stima (es. fondi rischi, crediti, magazzino, TFR), viene attribuito un livello di rischio intrinseco (basso, moderato o alto) in base a probabilità e impatto dell'errore.

Il revisore analizza complessità, soggettività, grado di incertezza e altri fattori per ciascuna stima, supportando così l'individuazione delle aree critiche del bilancio dove saranno necessarie procedure di revisione più mirate e approfondite.

A)	VOCE	A 1) SPECIFICA STIMA CONTABILE	B) Selezionata per il lavoro di revisione	C) Stima da sottoporre a ISA Italia 540
A	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti			
R.1.1	Costi di impianto e di ampliamento			
R.1.2	Costi di sviluppo			
R.1.3	Diritti di lavoro industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno			
R.1.4	Concessioni, licenze, marchi e diritti simili			
R.1.5	Avanzamento			
R.1.6	Immobilizzazioni in corso e acconti			
R.1.7	Altre ...			
R.1.1	Terreni e fabbricati			
R.1.2	Impianti e macchinario			
R.1.3	Attrezzature industriali e commerciali			
R.1.4	Altri beni			
R.1.5	Immobilizzazioni in corso e acconti			
R.1.1.a	Imprese controllate			
R.1.1.b	Imprese collegate			
R.1.1.c	Imprese controllanti			
R.1.1.d	Imprese sottoposte al controllo delle controllanti			

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione servizi prestati da terzi - DA CNDCEC – TOOL AUDIT

C17 - Questionario di comprensione dei servizi prestati dal fornitore di servizi

Questa carta di lavoro è un questionario usato per raccogliere informazioni sui servizi svolti da fornitori esterni per conto di un'azienda.

Si parte dai dati identificativi del fornitore e si passa a capire che tipo di servizi offre, quanto sono importanti e che impatto hanno sull'organizzazione interna dell'impresa.

Le attività possono includere contabilità, gestione delle tasse, stipendi, supporto informatico o altri servizi.

Per ogni attività si chiede quanto sia rilevante e che effetto abbia sui controlli interni dell'azienda.

4. Sulla base dello svolgimento delle procedure pianificate e delle indagini svolte presso gli amministratori dell'impresa utilizzatrice stabilire se il fornitore di servizi abbia comunicato all'impresa utilizzatrice, ovvero, se questa abbia avuto conoscenza di eventuali frodi, non conformità a leggi e regolamenti, errori non corretti che influiscono sul bilancio.

No

Non sono state identificate comunicazioni del fornitore dei servizi. È stata acquisita lettera di attestazione degli amministratori sull'inesistenza di comunicazioni del fornitore di servizi e sulla conoscenza di frodi, errori e non conformità.

Sì

Sono state identificate le seguenti fattispecie:

.....
(In questo caso svolgere le procedure di cui al successivo punto 5 della presente checklist)

65

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione – servizi prestati da terzi

C17 - Questionario di comprensione dei servizi prestati dal fornitore di servizi

5. Validare in che modo gli aspetti contenuti nelle comunicazioni del fornitore di servizi di cui al precedente punto 4, ovvero, di cui abbia avuto conoscenza l'impresa utilizzatrice, rispetto alla natura, estensione e tempestività delle procedure di revisione, inclusi gli effetti sulle conclusioni e sulla relazione di revisione.

Conclusioni:

Determinare le procedure di revisione da svolgere per acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi con riguardo alle attività svolte dal fornitore di servizi

Non acquisibili dalla documentazione tenuta dall'impresa utilizzatrice

1. Svolgere test di sostanza presso il fornitore di servizi
2. Svolgere test di conformità presso il fornitore di servizi
3. Utilizzare un altro revisore per svolgere i test di conformità presso il fornitore di servizi
4. Ottenere relazione di tipo 1
5. Ottenere relazione di tipo 2

Acquisibili dalla documentazione tenuta dall'impresa utilizzatrice

1. Svolgere test di sostanza (o di conformità) presso l'impresa utilizzatrice

Occorre anche capire se il fornitore sia coinvolto nei processi aziendali e quali siano i termini dell'accordo tra le parti: se fornisce report, se conserva documenti importanti, se deve rispondere in caso di problemi, e se permette l'accesso diretto ai dati.

Il questionario chiude con alcune verifiche: se ci sono stati errori, frodi o problemi segnalati, e se serve fare ulteriori controlli.

Se la documentazione dell'azienda non basta, si prevedono test o ispezioni presso il fornitore stesso, anche con l'aiuto di altri revisori.

66

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim - AR

ANALISI COMPARATIVA PRELIMINARE

Una importante e rilevante finalità circoscritta all'utilizzo delle **procedure di analisi comparativa** è senza dubbio rappresentata dal supporto che queste forniscono per l'identificazione di possibili rischi che il revisore è chiamato a dover poi valutare.

→ Tali procedure, come già osservato, assistono il revisore nella conoscenza dell'impresa e nella pianificazione delle attività di verifica.

In fase preliminare e quindi nell'ambito delle verifiche di preparazione dell'attività di revisione per l'annualità oggetto di incarico, la verifica dei dati comparativi consente al revisore di poter acquisire informazioni attraverso l'approfondimento delle voci dei dati contabili oggetto di confronto.

Il revisore concentra in generale l'attenzione sugli scostamenti di periodo di maggiore rilevanza e sulle voci contabili che richiedono un necessario approfondimento.

Tale procedura richiede una analisi di comparabilità dei dati di tipo omogeneo.

In fase preliminare, in funzione della situazione contabile disponibile, per un'analisi basata su scostamenti di dati economici, verrà richiesta una situazione di pari periodo dell'esercizio precedente.

Una maggiore attendibilità della procedura di analisi comparativa richiede che i dati contabili disponibili su base infrannuale (ad esempio al 30 settembre 2024), siano aggiornato e completi.

67

La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione – analisi comparativa

C06 - Analisi comparativa preliminare

procedura di audit comparativa preliminare: utile per analizzare le variazioni tra due esercizi nello stato patrimoniale. Serve a individuare scostamenti significativi da approfondire nella revisione.

Stato Patrimoniale	31/12/20XX	31/12/20XX -1	Variazione	Variazione %	Note
Attivo					
B) Immobilizzazioni					
1- immobilizzazioni immateriali					
1) costi di impianto			0 €	0 %	#DIV/0!
2) costi di sviluppo			0 €	0 %	#DIV/0!
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno			0 €	0 %	#DIV/0!
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili			0 €	0 %	#DIV/0!
5) avviamento			0 €	0 %	#DIV/0!
6) immobilizzazioni in corso e acconti			0 €	0 %	#DIV/0!
* altre			0 €	0 %	#DIV/0!
*e immobilizzazioni immateriali	0 €	0 €	0 €	0 %	#DIV/0!

Stato Patrimoniale	31/12/20XX	31/12/20XX -1	Variazione	Variazione %	Note
Passivo					
A) Patrimonio netto					
I - Capitale			- €	0 %	#DIV/0!
II - Riserva da soprapprezzo delle azioni			- €	0 %	#DIV/0!
III - Riserva di rivalutazione			- €	0 %	#DIV/0!
IV - Riserva legale			- €	0 %	#DIV/0!
V - Riserve statutarie			- €	0 %	#DIV/0!
VI - Altre riserve, distintamente indicate			- €	0 %	#DIV/0!

68

La Revisione Legale – Procedure di audit

VF VIDEO
FISCO

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim

ANALISI COMPARATIVA PRELIMINARE – L' analytical review

L'*analytical review* è una verifica di analisi comparativa, procedura di tipo *substantive*, da applicare prevalentemente:

- per la verifica del confronto delle informazioni relative all'esercizio corrente con quelle relative a periodi precedenti, tenendo conto dei cambiamenti di cui il revisore ne ha notizia;
- per un confronto delle informazioni relative all'esercizio corrente (dati consuntivi) con quelle riportate nei budget, nelle proiezioni fornite dall'organo amministrativo, ecc. (ove disponibili ma è opportuno il revisore possa acquisirli);
- per un confronto tra i dati economico – finanziari relativi all'impresa cliente e i corrispondenti dati di settore o dei principali concorrenti.
- per confronto indici di bilancio riferiti al periodo relativo.

Le *analytical review procedures* sono controlli assai efficienti in quanto consentono di identificare le aree a rischio di errore sostenendo ben modesti costi di verifica. Per contro, si tratta di test la cui efficacia è relativa, giacché non sono in grado di identificare le specifiche eccezioni, bensì solo di circoscrivere le aree che potrebbero caratterizzarsi per la presenza di errori, richiedendo pertanto un supplemento di indagine costituito dall'effettuazione di verifiche di dettaglio.

69

La Revisione Legale – Procedure di audit

VF VIDEO
FISCO

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim

FINALITA' DELLE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

In conclusione, con lo svolgimento delle procedure qui rappresentate, il revisore tende al raggiungimento delle seguenti finalità:

- comprendere se possono esistere degli errori nella redazione del bilancio non identificati durante lo svolgimento delle procedure di revisione e pertanto assistere il revisore nella conoscenza dell'impresa e nella pianificazione della natura, tempistica e ampiezza delle altre procedure di revisione;
- avere una conferma alle conclusioni emerse dallo svolgimento della revisione sulle singole voci di bilancio, contribuendo a ridurre il rischio della presenza di eventuali errori significativi nelle specifiche asserzioni di bilancio e quindi contribuendo alla formazione di un giudizio complessivo circa l'attendibilità del medesimo;
- identificare le aree e voci di bilancio rispetto alle quali è opportuno svolgere ulteriori indagini oltre al riesame generale del lavoro svolto.

Gli esiti dell'applicazione della procedura comparativa preliminare vengono raccolti in un memorandum che richiama gli aspetti di rilievo emersi che saranno oggetto di considerazione nell'ambito della definizione dell'audit program.

70

La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim

FINALITA' DELLE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

Memorandum di pianificazione
Interim Audit 31/12/2024
PIPPO SRL

Società	PIPPO SRL	ESAMINATO	ESERCIZIO	31/12/2024	TITOLO DOCUMENTO	MEMORANDUM DI PIANIFICAZIONE - Interim 2024	REF.	19/0024
---------	-----------	-----------	-----------	------------	------------------	---	------	---------

ESEMPIO

MEMORANDUM DI PIANIFICAZIONE

DESCRIZIONE DELL'INCARICO

Il presente lavoro ha per oggetto il controllo legale della Società Pippo Srl, il cui primo esercizio oggetto di audit è trascritto in chiusura al 31 dicembre 2024. L'incarico ha una durata biennale e il presente esercizio è stato oggetto di revisione da parte di altro professionista, con il quale si sono intrattenuti dei colloqui a seguito dell'accettazione dell'incarico.

NOTIZIE SULLA SOCIETÀ

La sede legale della società è in Milano, via Pico, 10. La società opera tramite varie unità locali in considerazione dell'attività che viene svolta nei vari comuni in base alle gestioni delle attività operative. La società è stata costituita il 10 febbraio 1995 e la gestione è caratterizzata per un sistema di amministrazione e controllo ragionato da un CdG. Nella fase di valutazione preliminare del rischio per una opportuna conoscenza dell'attività e del controllo in cui opera, tenuto anche conto dei riflessi sugli altri dati caratterizzati dalla situazione e dall'attuale situazione di difficoltà aziendale del controllo economico si sono conosciuti di precedenti esercizi operativi, si riterrà procedere ad un colloquio con i responsabili dell'attività di gestione e proprio amministrativo che necessitano e sviluppare un'analisi comparativa dei dati, accettati la situazione contabile esistente al 31/12/2024.

L'esercizio sociale chiude al 31/12 di ogni anno. L'oggetto sociale riguarda l'attività edilizia in genere e viene svolta per il tramite di specifiche commesse. Esse fanno generalmente riferimento a lavori di terra con eventuali opere connesse in muratura e cemento armato, demolizioni e ecc.

Il capitale sociale, interamente sottoscritto e versato, ammonta a € 510.000 così distribuito:

Stato	€ 78.070,24	24,28%
Esito	€ 720.960,00	71,07%
Altri	€ 10.969,76	2,00%



La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim

MATERIALITA' PRELIMINARE – Piano di revisione: identificazioni voci (scoping) da assoggettare a programma di lavoro per verifiche di revisione sulla base del livello di significatività (operativa) calcolato. ESEMPIO

Lead	Descrizione	Saldo finale 31/12/2024	Saldo finale 31/12/2023	Scoping	C	E	A	V	P	Rischi identificati	Livelli rischio
A	Immobilizzazioni immateriali	305.852,86	55.675,41	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		Medio
B	Immobilizzazioni materiali	95.382,57	730.382,72	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		Medio
C	Immobilizzazioni finanziarie	0,00	0,00	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		
D	Rimanenze	245.670,00	284.247,85	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		Medio
E	Crediti commerciali	927.684,63	945.121,68	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	#2	Alto
FA	Crediti intercompany	0,00	0,00	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	#1	Alto
FP	Debiti intercompany	0,00	0,00	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	#1	Alto
G	Crediti diversi	300.153,04	46.585,54	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		Medio
H	Attività finanziarie non immobilizzate	0,00	0,00	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		
I	Disponibilità liquide	358.319,48	338.634,50	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	#1	Alto
J	Ratei e risconti attivi	29.493,09	17.939,65	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		
K	Fondi per rischi e oneri	165.000,00	35.000,00	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	#1	Alto

ESEMPIO



3

Analisi del sistema aziendale di controllo interno

R

La Revisione Legale - Procedure di audit

ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

EVOLUZIONE DEL COSO REPORT

1992	Internal Control - Integrated Framework
2004	Enterprise Risk Management
2013	Internal Control - Integrated Framework (aggiornata ed. 1992)
2017	Enterprise Risk Management-Integrating with Strategy and Performance

R
74

La Revisione Legale – Procedure di audit

ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Control Environment	Risk Assessment	Control Activities	Information and Communication	Monitoring Activities
<ol style="list-style-type: none"> Demonstrates commitment to integrity and ethical values. Exercises oversight responsibility. Establishes structure, authority, and responsibility. Demonstrates commitment to competence. Enforces accountability. 	<ol style="list-style-type: none"> Specifies suitable objectives. Identifies and analyzes risk. Assesses fraud risk. Identifies and analyzes significant change. 	<ol style="list-style-type: none"> Selects and develops control activities. Selects and develops general controls over technology. Deploys through policies and procedures. 	<ol style="list-style-type: none"> Uses relevant information. Communicates internally. Communicates externally. 	<ol style="list-style-type: none"> Conducts ongoing and/or separate evaluations. Evaluates and communicates deficiencies.



La Revisione Legale – Procedure di audit

ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Governance & Culture	Strategy & Objective-Setting	Performance	Review & Revision	Information, Communication, & Reporting
<ol style="list-style-type: none"> Exercises Board Risk Oversight Establishes Operating Structures Defines Desired Culture Demonstrates Commitment to Core Values Attracts, Develops, and Retains Capable Individuals 	<ol style="list-style-type: none"> Analyzes Business Context Defines Risk Appetite Evaluates Alternative Strategies Formulates Business Objectives 	<ol style="list-style-type: none"> Identifies Risk Assesses Severity of Risk Prioritizes Risks Implements Risk Responses Develops Portfolio View 	<ol style="list-style-type: none"> Assesses Substantial Change Reviews Risk and Performance Pursues Improvement in Enterprise Risk Management 	<ol style="list-style-type: none"> Leverages Information and Technology Communicates Risk Information Reports on Risk, Culture, and Performance



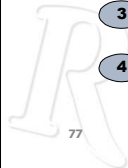
La Revisione Legale - Procedure di audit



ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

A dicembre 2021 la ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing), pubblica il Report "Risk in Focus 2022", focu sui rischi che sono destinati a impattare maggiormente sulle organizzazioni nel triennio 2022-2025.

- 1 Rischi Cyber Security & Data Security
- 2 Rischi relativi al cambiamento climatico & la sostenibilità ambientale
- 3 Rischi di continuità aziendale, di gestione delle crisi e di risposta ai disastri
- 4 Rischi supply chain, outsourcing e fornitori



77

La Revisione Legale - Procedure di audit



ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI -Meno strutturate ...

(limitato reporting periodico; mancanza di un controllo sistematico con indicatori economico-finanziari; pochi dipendenti e poca segregazione delle funzioni; mancata formalizzazione delle procedure; mancanza di amministratori indipendenti)

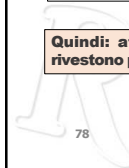
... ma anche:

Il proprietario-amministratore può svolgere azioni di controllo molto efficaci

Il proprietario amministratore può forzare i controlli più facilmente

Rilevazione e valutazione delle procedure più semplice

Quindi: atteggiamenti, consapevolezza e azioni della direzione o del proprietario-amministratore rivestono particolare importanza



78

La Revisione Legale – Procedure di audit



ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE)⁹, International Federation of Accountants (IFAC), www.iaasb.org, dicembre 2023.

1. Fundamental Concepts, General Principles and Overarching Requirements
2. Audit Evidence and Documentation
3. Engagement Quality Management
4. Acceptance or Continuance of an Audit Engagement and Initial Audit Engagements
5. Planning
6. Risk Identification and Assessment
7. Responding to Assessed Risks of Material Misstatement
8. Concluding
9. Forming an Opinion and Reporting
10. Audits of Group Financial Statements

79

La Revisione Legale – Procedure di audit



ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

SEZIONE 6 DEL LCE: IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI

In fase di identificazione e valutazione dei rischi deve essere valutato attentamente anche il sistema di controllo interno, che come noto, nelle LCE è sicuramente organizzato in modo meno complesso e articolato rispetto alle altre imprese. Il revisore, anche quando vi sono processi poco formalizzati e non documentati, deve sempre operare al fine di identificare e analizzare il sistema di controllo interno.

Talvolta le entità di minori dimensioni potrebbero scegliere di utilizzare dei servizi esterni di contabilità per elaborazione delle transazioni, dei registri contabili e dei rendiconti finanziari; ad esempio, per l'elaborazione del libro paga. In questi casi il revisore è tenuto ad analizzare i metodi contabili attuati, poiché l'entità risulta comunque responsabile dei servizi esterni di cui fa uso.

80

La Revisione Legale - Procedure di audit



ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

QUALI SEMPLIFICAZIONI PER SISTEMA CONTROLLO PMI ????

1 febbraio 2022-Commento ASSIREVI

La valutazione del Sistema di Controllo non è stata adeguatamente semplificata in quanto continua a sussistere l'obbligo di misurare tutte le componenti del SCI, compreso il processo di valutazione dei rischi, che spesso sono difficili da valutare o non sono adeguatamente strutturati nelle LCE.

NESSUNA SEMPLIFICAZIONE RILEVANTE

81

La Revisione Legale - Procedure di audit



ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

SEZIONE 8 LCE : LA RISPOSTA DEI RISCHI SIGNIFICATIVI

Il paragrafo indica, inoltre, che il revisore generalmente deve valutare se il sistema di controllo interno esiste e sia efficace. Nelle LCE potrebbe focalizzarsi su come il management o il proprietario-manager siano direttamente coinvolti nelle operations, mancando altre attività formali di monitoraggio.

Inoltre se nelle LCE non si identifica alcun rischio significativo per il quale si ritiene necessario implementare dei controlli, si procede solo alla revisione delle scritture contabili effettuate dalla società.

Infine, è richiesto al revisore di predisporre i seguenti documenti per l'audit di una LCE:

- 1) gli elementi chiave riguardanti gli aspetti della società;
- 2) i principi contabili applicabili e il sistema di controllo interno;
- 3) i nomi delle entità correlate e la natura delle loro relazioni;
- 4) il rischio di errore materiale;
- 5) la mancanza di rischio di frode (se applicabile);
- 6) i controlli implementati;
- 7) gli elementi utilizzati per la comprensione delle stime di bilancio.

Lo IAASB attesta che, nel caso in cui il revisore non sia in grado di identificare più controlli, sarebbe più efficiente adoperare delle procedure «substantive».

82

La Revisione Legale – Procedure di audit



ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Il 26 ottobre 2019 il CNDCEC ha posto in pubblica consultazione la guida:

La revisione legale nelle nano-imprese - Riflessioni e strumenti operativi, con l'intento di fornire strumenti di supporto nello svolgimento degli incarichi di revisione dei bilanci delle nano-imprese nell'ambito degli attuali standard professionali di riferimento, scegliendo le tecniche di revisione più appropriate alle peculiarità dell'incarico.

La versione definitiva del documento, **pubblicata il 15 gennaio 2020** - da interpretarsi congiuntamente alla guida dello stesso CNDCEC intitolata *Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni* - identifica la nano-impresa sia per le sue dimensioni che per le caratteristiche qualitative.



83

La Revisione Legale – Procedure di audit



ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

ASPETTI OPERATIVI PER NANO IMPRESE

Valutazione dei rischi.

I rischi andranno identificati e valutati, per stabilire se essi possano dare origine a errori significativi. **Nel caso della nano-imprese, il revisore, qualora non ritenga il sistema di controllo interno idoneo a individuare errori significativi, potrebbe decidere di non fare affidamento su di esso.** In tali circostanze, la valutazione del rischio residuo di errore sarà influenzata dal livello di rischio intrinseco giacché **il rischio di controllo sarà sempre stimato come elevato e il revisore** non sarà tenuto a effettuare test sull'efficacia operativa del sistema di controllo interno e potrà preferire implementare in alternativa maggiori procedure di validità piuttosto che procedure di conformità.

Risposte ai rischi.

Le procedure di validità (o test di sostanza), da effettuare in risposta ai rischi consistono in: i) procedure di analisi comparativa, affiancate da ii) verifiche di dettaglio (test sulle transazioni, sui saldi, sull'informativa, svolgendo ispezioni documentali, richieste di conferme esterne, ricalcoli e indagini, ampliando gli elementi probativi all'intero universo, dato i più limitati volumi operativi) e, come tempistica, privilegiando i controlli in fase di *final audit* rispetto a quelli di *interim audit*.

84

La Revisione Legale – Procedure di audit

VF VIDEO
FISCO

ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

ISA Italia n.210 «Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione» -

« Al fine di stabilire se siano presenti le **condizioni indispensabili per una revisione contabile, il revisore deve:**

.....

b) acquisire la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende la propria responsabilità: (Rif.: Parr. A11-A14, A20)

.....

ii) **per quella parte del controllo interno** che la direzione ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali; (Rif.: Parr. A16-A19);

La direzione è responsabile del mantenimento di quella parte del controllo interno che ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali.

85

La Revisione Legale – Procedure di audit

VF VIDEO
FISCO

ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

ISA Italia n.210 «Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione» - (segue)

Il revisore, già nella lettera di incarico, dovrà precisare che analizzerà il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa.

L'incarico potrà prevedere anche che il revisore comunicherà per iscritto le eventuali carenze significative negli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio che abbia identificato nel corso della medesima (c.d. management letter)

86

La Revisione Legale – Procedure di audit

ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

ISA Italia n.315 «L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera» prevede che:
«Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile. Sebbene la maggior parte dei controlli rilevanti ai fini della revisione sono relativi all'informativa finanziaria, non tutti i controlli ad essa relativi sono rilevanti ai fini della revisione contabile. La rilevanza di un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, è oggetto di giudizio professionale da parte del revisore.»

Il REVISORE deve valutare lo SCI al fine di COMPRENDERE se i controlli posti in essere dallo stesso sono in grado di PREVENIRE, INDIVIDUARE e CORREGGERE i RISCHI di ERRORI SIGNIFICATIVI

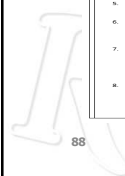


La Revisione Legale – Procedure di audit

Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim

ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Sistemi informativi sul sistema di controllo interno		
DOMANDE	SÌ/NO/NA	COMMENTI
Ambiente di controllo		
1. Esiste un codice etico o di comportamento aziendale?		Verificare presenza di un codice etico aziendale e/o di applicazione diffusa di comportamenti corretti alle carriere e all'etica
2. Le norme di comportamento sono adeguatamente codificate, diffuse e comunicate tra i diversi livelli aziendali?		Verificare la presenza di un sistema informativo adeguato volto a prevenire eventuali comportamenti contrari all'etica
3. La direzione aziendale agisce efficacemente nel promuovere comportamenti onesti, corretti e in linea con le norme di comportamento aziendali?		Verificare l'esistenza di un manuale procedurale con chiara indicazione di ruoli, funzioni e responsabilità individuali
4. È stato definito un sistema disciplinativo che agisce in caso di violazione o mancata osservazione delle norme di comportamento aziendali?		
5. L'azienda ha predisposto un manuale delle procedure interne?		
6. Le procedure interne sono adeguatamente descritte, formalizzate e comunicate?		Verificare la coerenza dell'assetto organizzativo aziendale rispetto alle attività svolte e allo completamento del proprio business
7. La società è dotata di un assetto organizzativo coerente con la propria caratteristica e il tipo di attività esercitata?		
8. L'assetto organizzativo consente alla società di raggiungere gli obiettivi prefissati?		



9. Sono chiaramente definite le responsabilità e i compiti dei dipendenti aziendali?		Verificare la presenza di rapporti dettagliati, ad date, dell'intero arco strutturale aziendale e se integrate l'assegnazione di personale
10. Esiste un'adeguata separazione delle funzioni aziendali?		
11. È garantito un adeguato livello di formazione del personale?		Verificare sistemi di selezione, promozione e incentivazione nel contesto del personale
12. La adesione dell'azienda avviene secondo procedure che assicurano l'assunzione di personale con competenze adeguate al ruolo da ricoprire?		
13. Sono implementate procedure di valutazione e monitoraggio delle competenze e dei risultati conseguiti dai dipendenti?		
14. Con quale frequenza vengono valutate le performance del personale ed intraprese le eventuali azioni correttive e migliorative?		
Sistemi informativi		
1. Il sistema informativo è strutturato in modo da essere coerente con gli obiettivi aziendali prefissati?		Verificare adeguatezza della struttura informativa e del sistema utilizzato dalla società
2. Sono definiti in modo chiaro compiti, funzioni e responsabilità del sistema informativo aziendale?		
3. È assicurato un adeguato livello di comunicazione con tutte le funzioni aziendali?		
4. Le informazioni sono fornite in modo dettagliato e tempestivo, assicurando l'efficace svolgimento della funzione aziendale?		Verificare il livello di comunicazione dell'intero della struttura aziendale e se

ESEMPIO

La Revisione Legale - Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim

ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO - esempio check-list

ESEMPIO

<p>9. È rappresentativo un piano strategico in grado di assicurare lo sviluppo e il corretto funzionamento del sistema informativo?</p> <p>10. Il sistema informativo è in grado di fornire al management le informazioni interne ed esterne rilevanti e i report delle performance aziendali?</p> <p>11. Esistono procedure per la redazione di budget?</p> <p>12. Il sistema informativo è in grado di fornire ai dati finanziari e non finanziari utili all'analisi delle performance aziendali?</p> <p>13. È assicurata un'adeguata comunicazione tra l'azienda e i principali interlocutori esterni al fine di ottenere informazioni rilevanti circa l'efficacia del sistema di controllo interno?</p> <p>14. Il sistema informativo è strutturato attraverso meccanismi che evidenzino tempestivamente le punti di debolezza del sistema di controllo interno?</p>	<p>Verificare con chi le informazioni sono condivise</p> <p>Verificare le azioni assunte in caso di malfunzionamento del sistema informativo</p> <p>Verificare la completezza ed accuratezza delle informazioni di disposizione del management attraverso il sistema informativo</p> <p>Verificare presenza ed accuratezza del sistema informativo a supporto dei piani orientamenti</p> <p>Verificare i flussi informativi interni ed esterni in merito al sistema di controllo interno</p> <p>Verificare di sistemi di monitoraggio e periodo presenza del sistema informativo</p>	<p>3. L'impresa dispone di processi idonei ad identificare e valutare i rischi rilevanti?</p> <p>4. La direzione è in grado di stimare la significatività e la probabilità di accadimento dei rischi correlati agli obiettivi di informativa finanziaria?</p> <p>5. I processi di valutazione dei rischi sono appropriati alle caratteristiche e alle circostanze aziendali?</p> <p>6. Sono presentati e operanti in modo efficace sistemi di gestione e adeguata comunicazione dei rischi?</p> <p>7. La direzione utilizza piani e processi di controllo delle situazioni finanziarie?</p> <p>8. L'impresa è in grado di predisporre, intern ed esterni, le risposte ai rischi identificati e valutati?</p>	<p>con particolare attenzione al monitoraggio dei controlli rischi</p> <p>Valutare adeguatezza del sistema di valutazione e monitoraggio dei rischi rispetto alla complessità dell'azienda</p> <p>Verificare lo scambio di adeguati flussi informativi nella gestione e monitoraggio dei rischi</p> <p>Verificare tempestività ed accuratezza del management nel rispondere ai rischi individuali</p>
<p>Processo di valutazione dei rischi</p> <p>1. Sono predotti e rispettati i vari livelli di ragionevolezza e procedure di autorizzazione nello svolgimento delle operazioni aziendali?</p> <p>2. Sono implementati sistemi di identificazione del personale che assicurino la sicurezza negli accessi alle differenti funzioni?</p>	<p>Verificare accuratezza e tempestività dei processi autorizzativi degli accessi</p>	<p>Attività di controllo</p> <p>1. Sono predotti e rispettati i vari livelli di ragionevolezza e procedure di autorizzazione nello svolgimento delle operazioni aziendali?</p> <p>2. Sono implementati sistemi di identificazione del personale che assicurino la sicurezza negli accessi alle differenti funzioni?</p>	<p>Verificare sistema di deleghe ed autorizzazioni interne</p> <p>Verificare opportuna attenzione delle funzioni aziendali</p>



La Revisione Legale - Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim

ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO - esempio check-list

ESEMPIO

<p>3. Sono previsti sistemi di protezione dei dati, dei documenti rilevanti e dei beni aziendali?</p> <p>4. Sono fissati dalla direzione gli obiettivi finanziari, di budget e profitto che l'azienda intende raggiungere?</p> <p>5. Gli obiettivi di reporting aziendali sono formalizzati e comunicati internamente?</p> <p>6. La direzione si occupa di monitorare nel tempo la possibilità di raggiungere gli obiettivi previsti?</p> <p>7. La direzione è in grado di adeguare politiche e procedure di controllo ai cambiamenti aziendali?</p> <p>8. L'azienda dispone di strumenti validati per rilevare che corrispondano l'analisi delle variazioni e degli scostamenti degli obiettivi di reporting?</p> <p>9. È assicurato il rispetto di leggi, regolamenti e contratti?</p> <p>10. La direzione finanziaria è sottoposta a controlli periodici?</p> <p>11. L'azienda dispone di piani e procedure che assicurino la correttezza di tutte le rilevazioni contabili e sui rapporti contabili?</p> <p>12. Il personale preposto, a vari livelli, alla preparazione delle informative finanziarie, è adeguatamente informato circa le strategie aziendali?</p>	<p>Verificare livello di protezione e adeguamento dei dati aziendali</p> <p>Verificare il grado di pianificazione economico-finanziaria aziendale dell'azienda</p> <p>Verificare tempestività ed efficacia del sistema di monitoraggio dell'andamento e relativo rispetto del management</p> <p>Verificare disponibilità di strumenti contabili, contabili e computerizzati a supporto delle decisioni del management</p> <p>Verificare il sistema di monitoraggio del rispetto delle normative normative e regolamentare pertinente</p> <p>Verificare del management al controllo il tutto del controllo del reporting interno</p>	<p>Monitoraggio</p> <p>1. Esiste una funzione di revisione interna?</p> <p>2. L'impresa effettua valutazioni sul sistema di controllo interno?</p> <p>3. La direzione implementa procedure in grado di identificare eventuali carenze del sistema di controllo interno?</p> <p>4. La direzione è in grado di predisporre le azioni correttive necessarie?</p> <p>5. L'impresa effettua monitoraggio mediante attività contabili e valutazioni opportune?</p> <p>6. Sono analizzate le informazioni rilevanti da sistemi del cliente, dai report di clienti sulla attività e dai rischi degli impieghi?</p> <p>7. Le indicazioni e le raccomandazioni derivanti dai report o dal follow up analitico sono attuate dall'impresa?</p> <p>8. Sono considerate le informazioni derivanti da organizzazioni</p>	<p>Verificare struttura organizzativa presente al controllo interno</p> <p>Verificare azioni di monitoraggio da parte del management del sistema di controllo interno</p> <p>Verificare flussi informativi interni ed esterni a supporto delle azioni di monitoraggio del sistema di controllo interno</p>
---	---	--	--



La Revisione Legale – Procedure di audit



Procedure di revisione e loro applicazione nella fase di Interim

ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO – esempio check-list

ESEMPIO

<p>9. La struttura del controllo interno predisposta ed implementata risulta efficace a mitigare i rischi aziendali?</p> <p>10. Le risorse interne sono adeguatamente informate circa l'importanza di un efficace sistema di controllo interno nel prevenire rischi di errori con impatto sull'informazione finanziaria?</p> <p>11. Sono predisposti ed implementati specifici controlli atti a fronteggiare rischi collegati ai rischi?</p> <p>12. In relazione a rischi o inefficienze rilevate nel precedente periodo, quali sono stati gli interventi conseguenti da parte della direzione?</p>	<p>Verificare grado di efficacia e tempestività del sistema di controllo interno</p> <p>Verificare livello di competenza e aggiornamento professionale delle risorse interne</p> <p>Verificare la presenza ed implementazione di specifici controlli anti Frode</p>
---	---

Conclusioni
Punti di debolezza riscontrati:



La Revisione Legale – Procedure di audit



ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO INTERNO – esempio check-list

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

Dall'esame del sistema di controllo interno possono emergere **CARENZE** quando (rif. ISA (Italia) 265 par. 6):

- un controllo è messo in atto tuttavia non consente la prevenzione, l'individuazione e la correzione in modo tempestivo di errori nel bilancio;
- non esiste un controllo atto a prevenire, individuare o correggere, in modo tempestivo, errori di bilancio.

Una CARENZA sullo SCI risulta SIGNIFICATIVA quando, secondo il giudizio professionale del revisore, è sufficientemente importante da essere portata all'attenzione dei responsabili dell'attività di governance.



Il REVISORE deve comunicare in modo appropriato e tempestivo alla governance aziendale le carenze sul sistema di controllo interno della società (rif. ISA (Italia) 265 par. 9-11).

Se il revisore, dopo aver rappresentato le debolezze dell'ambiente di controllo all'organo amministrativo e di controllo, dovesse concludere che le debolezze esistono e non sono state rimosse, potrebbe anche concludere di rinunciare all'incarico attivando la procedura prevista dal regolamento attuativo del D.Lgs. 39/2010 del 2012.



La Revisione Legale - Procedure di audit



ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO INTERNO - esempio check-list

VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO



1 CONTROL APPROACH

2 SUBSTANTIVE APPROACH



93

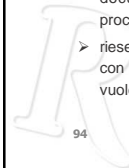
La Revisione Legale - Procedure di audit



ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO INTERNO - esempio check-list

Il revisore deve documentare nelle carte di lavoro:

- la conoscenza acquisita del sistema contabile e di controllo interno;
- la valutazione del rischio di controllo e, quando da lui ritenuto efficiente;
- i test di conformità eseguiti per ridurre l'ampiezza dei test di validità.
- indagine (per la comprensione e svolta principalmente tramite interviste ai responsabili di funzione);
- osservazione (principalmente per la comprensione ma in taluni casi anche per la convalida della procedura come nel caso delle istruzioni inventariali utilizzate per l'inventario fisico di fine anno);
- ispezione (principalmente per la convalida ma anche se il campione di documenti è molto ristretto - 1 o 2 documenti - per la conferma della comprensione dei controlli della procedura);
- riesecuzione (quasi esclusivamente per la convalida della procedura con campione adeguato rispetto alla riduzione del rischio che il revisore vuole raggiungere rispetto agli obiettivi fissati in pianificazione);



94

La Revisione Legale - Procedure di audit **VF** VIDEO FISCO

ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO INTERNO - esempio check-list

SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E' PARTE RILEVANTE DELL'ASSETTO ORGANIZZATIVO



ADEGUATI ASSETTI ORGANIZZATIVI AMMINISTRATIVI E CONTABILI



CODICE CRISI INSOLVENZA

R
95

La Revisione Legale - Procedure di audit **VF** VIDEO FISCO

ANALISI PRELIMINARE SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

CHE COSA DEVE FARE IL SCI A SUPPORTO DELLA PREVENZIONE CRISI

MONITORARE L'INFORMATIVA FINANZIARIA

- 1 ✓ **Ciclo acquisti**
- 1 ✓ **Ciclo vendite**
- 1 ✓ **Ciclo della tesoreria**
- 2 ✓ **Attendibilità dei dati contabili**
- 3 ✓ **Attendibilità dei dati contabili periodici**
- 4 ✓ **Calcoli degli indicatori**
- 5 ✓ **Dati previsionali (budget-analisi scostamenti)**

R
96

Tool per la gestione degli incarichi



SEZIONE C - PIANIFICAZIONE

C.11. QUESTIONARIO SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO



97

La revisione legale – Bilanci infrannuali



La verifica dei bilanci infrannuali

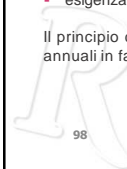
La nuova normativa della crisi d'impresa inducono l'imprenditore ad effettuare un monitoraggio continuo della situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'azienda al fine di prevenire lo stato di crisi anticipandone gli interventi adeguati.

I Bilanci intermedi sono diversi dai bilanci d'esercizio e da quelli consolidati in quanto offrono una rappresentazione riferita ad una data che cade nel corso dell'esercizio e non al termine di esso. Pertanto i bilanci intermedi non sono sempre costituiti dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa, ma hanno talvolta una composizione semplificata in relazione alle finalità per i quali sono richiesti.

I bilanci intermedi sono redatti per:

- eventi particolari eccezionali espressamente disciplinati dal codice civile;
- utilità d'informazione
- esigenza di dare pubblicità dell'andamento aziendale in corso d'anno.

Il principio contabile che ne disciplina forma e contenuto è l'OIC 30. Esulano da questo Principio contabile i bilanci annuali in fase di liquidazione previsti dall'art. 2490 c.c..



98

La revisione legale – Bilanci infrannuali

OIC 30, I Bilanci Intermedi- Versione definitiva 11 giugno 2025 (1)

In data 11 giugno l'OIC Organismo italiano di contabilità ha pubblicato la versione definitiva dell'OIC 30 "I bilanci intermedi", il principio contabile da utilizzare per la redazione delle semestrali. La consultazione pubblica era stata aperta fino al 18 novembre 2024.

L'OIC precisa che il nuovo standard dovrà essere applicato a partire dal 2026, ma potrà essere adottato facoltativamente già dalle semestrali che chiudono al 30 giugno 2025.

il principio si basa sull'assunto che i bilanci intermedi sono redatti utilizzando gli stessi criteri di redazione del bilancio annuale.

Il nuovo OIC 30, coerentemente con la prassi internazionale, conferma che le imposte sul risultato del periodo intermedio vanno determinate applicando all'utile semestrale prima delle imposte l'aliquota fiscale annua effettiva stimata.

Questo criterio permette una maggiore uniformità nei confronti tra le società quotate su Euronext Growth Milan, che possono scegliere di redigere il bilancio semestrale secondo i principi contabili OIC oppure IFRS. Per rendere più chiaro il calcolo delle imposte, l'OIC ha aggiornato e ampliato gli esempi illustrativi presenti nell'appendice del principio, fornendo così strumenti pratici più completi per gli operatori del settore.

La revisione legale – Bilanci infrannuali

OIC 30, I Bilanci Intermedi- Versione definitiva 11 giugno 2025 (2)

Il bilancio intermedio rappresenta la situazione economico-patrimoniale relativa a un periodo contabile più breve rispetto all'intero esercizio annuale.

Si definisce "bilancio intermedio in forma ordinaria" quello predisposto secondo quanto previsto dal codice civile, da parte delle società che non adottano il formato abbreviato previsto dall'articolo 2435-bis del codice civile, né il formato semplificato delle micro-imprese disciplinato dall'articolo 2435-ter.

Questo tipo di bilancio comprende quattro documenti fondamentali:

1. lo stato patrimoniale,
2. il conto economico,
3. il rendiconto finanziario,
4. la nota integrativa.

Bilanci intermedi abbreviati e delle micro-imprese

Le aziende che scelgono di redigere un bilancio intermedio in forma abbreviata o secondo il modello previsto per le micro-imprese non sono tenute a presentare il rendiconto finanziario.

La revisione legale – Bilanci infrannuali



OIC 30, I Bilanci Intermedi- Versione definitiva 11 giugno 2025 (3)

PRINCIPI CONTABILI

I principi contabili utilizzati per la redazione dei bilanci intermedi devono essere applicati considerando il periodo oggetto di analisi come un esercizio contabile autonomo, sebbene di durata inferiore all'anno.

Le valutazioni effettuate nel corso del periodo intermedio possono portare a modifiche nelle stime rispetto a quelle fatte in precedenti bilanci intermedi dello stesso esercizio o in confronto all'ultimo bilancio annuale.

Tuttavia, i criteri utilizzati per la registrazione di attività, passività, ricavi e costi devono restare coerenti con quelli adottati nel bilancio d'esercizio. Di conseguenza:

- i ricavi derivanti da fenomeni stagionali, ciclici o occasionali non possono essere anticipati o rinviati se tale trattamento non sarebbe consentito nel bilancio annuale;
- i costi sostenuti in modo non uniforme durante l'anno possono essere registrati anticipatamente o posticipati nei bilanci intermedi solo se ciò è coerente con quanto ammesso nei bilanci annuali;
- le spese che non soddisfano i requisiti per essere capitalizzate alla fine del periodo intermedio devono essere imputate al conto economico. Il bilancio intermedio rappresenta la situazione economico-patrimoniale relativa a un periodo contabile più breve rispetto

101

La revisione legale – Bilanci infrannuali



OIC 30, I Bilanci Intermedi- Versione definitiva 11 giugno 2025 (4)

MODALITA' DI DETERMINAZIONE DELLE IMPOSTE NEL BILANCIO INTERMEDIO

Per determinare le imposte correnti e differite nei bilanci intermedi, si adotta un'aliquota fiscale effettiva su base annua, calcolata come stima dell'incidenza complessiva del carico fiscale (sia corrente che differito) sul risultato civilistico ante imposte dell'intero esercizio.

In base a questo criterio, ad esempio, eventuali differenze permanenti o imposte anticipate non rilevate nei periodi precedenti che diventano verosimilmente certe nel corso del periodo intermedio, vengono attribuite al conto economico in misura proporzionale. Tale proporzione si basa sul rapporto tra il reddito ante imposte maturato nel periodo intermedio e quello previsto alla chiusura dell'anno. Questa metodologia mira a evitare scostamenti rilevanti tra l'aliquota fiscale effettiva applicata nel bilancio intermedio e quella che risulterà nel bilancio annuale.

Le svalutazioni di imposte anticipate già registrate in passato non rientrano nella stima dell'aliquota fiscale annua effettiva. Pertanto, eventuali effetti economici legati a tali svalutazioni devono essere interamente rilevati nel conto economico del periodo intermedio.

L'utilizzo dell'aliquota fiscale effettiva annua non impone di scomporre la voce 20 del conto economico relativa alle imposte sul reddito in sottovoci distinte per imposte correnti, differite e anticipate.

Le imposte differite derivanti da operazioni che non producono effetti economici nel conto economico non influenzano il calcolo dell'aliquota fiscale annua stimata. Queste imposte vengono contabilizzate secondo quanto previsto dal principio OIC 25 "Imposte sul reddito".

Nella redazione del bilancio consolidato intermedio, la determinazione delle imposte deve essere effettuata separatamente per ciascuna società appartenente al perimetro di consolidamento.

102

La revisione legale – Bilanci infrannuali

OIC 30, I Bilanci Intermedi- Versione definitiva 11 giugno 2025 (5)

CONTENUTI DELLA NOTA INTEGRATIVA NEI BILANCI INTERMEDI

Contenuti della nota integrativa nei bilanci intermedi

Nel caso in cui il bilancio intermedio di una società sia redatto seguendo i criteri stabiliti dal presente principio contabile, tale conformità deve essere esplicitamente dichiarata all'interno della nota integrativa. Tuttavia, un bilancio intermedio non può essere definito conforme all'OIC 30 se non rispetta pienamente le disposizioni contenute nello stesso OIC 30, nonché quelle previste dagli altri principi contabili nazionali applicabili.

La nota integrativa del bilancio intermedio ha il compito di illustrare gli eventi rilevanti e le operazioni significative avvenuti dopo la chiusura dell'ultimo esercizio, che risultano essenziali per comprendere le variazioni nella situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società.



103

La revisione legale – Bilanci infrannuali

La verifica dei bilanci infrannuali – approccio del revisore

Come noto, le società di più piccola dimensione o comunque non dotate di una struttura amministrativa/gestionale di un certo tipo, con separazione dei ruoli e ben organizzata e con sistemi gestionali/informatici integrati, non sempre riescono ad elaborare situazioni infrannuali assestate e complete.

Il revisore è tenuto a svolgere attività di verifica periodiche e deve acquisire tutte le informazioni necessarie, e per quanto possibili complete, per le opportune valutazioni, anche in ottica determinazione rischio di revisione e quindi programmazione delle verifiche di audit. Ma non solo: in presenza di elementi significativi che riguardano una situazione patrimoniale/economica di periodo che richiedono approfondimento, dovrà essere gestita dal revisore la comunicazioni con i responsabili delle attività di governance, trasferendo eventuali osservazioni e richieste di approfondimento.

Poter disporre (acquisire e verificare) una situazione contabile infrannuale completa ed assestata è un aspetto molto importante per il revisore che svolge verifiche di periodo, anche alla luce delle verifiche circoscritte agli indicatori di allerta richiesti dal CCII



104

La revisione legale – Bilanci infrannuali

La verifica dei bilanci infrannuali – approccio del revisore

Acquisita la situazione infrannuale, il revisore dispone una serie di attività di controllo.

L' analytical review è una verifica di sostanza da applicare prevalentemente:

- per la verifica del confronto delle informazioni relative all'esercizio corrente con quelle relative a periodi precedenti, tenendo conto dei cambiamenti di cui il revisore ne ha notizia;
- per un confronto delle informazioni relative all'esercizio corrente (dati consuntivi) con quelle riportate nei budget, nelle proiezioni fornite dall'organo amministrativo, ecc. (ove disponibili ma è opportuno il revisore possa acquisirli);
- per un confronto tra i dati economico – finanziari relativi all'impresa cliente e i corrispondenti dati di settore o dei principali concorrenti.
- per confronto indici di bilancio riferiti al periodo relativo.

Al fine di poter correttamente sviluppare un'analisi degli scostamenti di periodo è opportuno che il revisore possa ricevere un conto economico riferito allo stesso periodo dell'esercizio precedente da confrontare con la situazione economica (infrannuale) in esame.

La revisione legale – Bilanci infrannuali

SEZIONE F - VERIFICHE PERIODICHE

F01- PROGRAMMA VERIFICHE PERIODICHE

F01/01- ADEMPIMENTI FISCALI E CONTRIBUTIVI

F01/02- CHECK LIST VERIFICHE PERIODICHE