



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI TORINO
DM DIPARTIMENTO
DI MANAGEMENT

LABORATORI SULLA REVISIONE CONTABILE

**Incontro 9 Maggio 2018
A cura Deloitte&Touche SpA**

**Premessa
Acquisizione e Organizzazione dell'incarico**

**Dipartimento di Management
Corso Unione Sovietica 218 bis**

- **Premessa**
 - Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionale (ISA 200)
- **Acquisizione e Organizzazione dell'incarico**
 - Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione (ISA 210)
 - Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio (ISA 220)
 - La documentazione della contabile revisione (ISA 230)
 - Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio (ISA 240)
 - Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale (ISA 250/250B)
 - Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (ISA 260)
- **Relatori**
 - Giuseppe Pedone – Senior Partner Deloitte & Touche SpA
 - Andrea Artusio – Director Deloitte & Touche SpA
 - Alessandro Baruffaldi – Principal Deloitte & Touche Spa
 - Roberto Gamalero – Senior Manager Deloitte & Touche SpA
 - Silvia Pasquettaz – Senior Manager Deloitte & Touche SpA

Premessa

- Disciplinata da **D.Lgs. 27.01.2010, n. 39** - *Attuazione della direttiva 2006/43/CE* integrato e modificato dal **Dlgs 135/16** in attuazione della direttiva 2014/56/UE
- Prevede lo svolgimento delle seguenti attività:
 - **revisione del bilancio d'esercizio** (inclusa la verifica della coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio stesso e della conformità alle norme di legge della stessa)
 - **verifica della regolare tenuta della contabilità e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili**
 - **verifiche volte alla sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali**
- L'attività di revisione dei conti delle società quotate in mercati regolamentati include inoltre la revisione contabile limitata del bilancio semestrale abbreviato

Intento e innovazioni della nuova direttiva 2014/56/UE

- Rafforzare qualità revisione e indipendenza dei revisori legali o delle società di revisione (concetto presente anche in ISA 200)
- Migliorare fiducia mercati e investitori verso informazioni finanziarie
- Ridurre eccessiva familiarità tra direzione soggetti sottoposti a revisione e revisori legali
- Ampliare possibilità di scelta tra società di revisione
- Principali innovazioni
 - **Controllo indipendenza più restrittivo**
 - **Requisiti e competenze specifiche e ampliate (formazione continua)**
 - **Sistema monitoraggio e controllo qualità**

- Art 9 riformato introduce lo scetticismo come **concetto pervasivo**
- Applicato **a prescindere dalla dimensione o complessità** dell'impresa sottoposta a revisione
- **Approccio dubitativo e di costante monitoraggio** delle condizioni che potrebbero nascondere potenziali inesattezze e/o frodi e errori
- Esercitato in particolare per la **revisione delle stime** fornite dalla Direzione dell'impresa su:
 - Fair value
 - Riduzione di valore delle attività
 - Accantonamenti
 - Flussi di cassa futuri
 - Continuità aziendale

- **ISA Italia**
- **Obbligatoria in Italia** dal 1 gennaio 2015 (RGS 23 dicembre 2014)
- **Riferimento vincolante**
- **Stessa valenza** per revisori indipendenti, operativi singolarmente o in forma associata o in società di revisione
- **Rispetto delle norme etico professionali**
 - Indipendenza, integrità, obiettività, competenza professionale e diligenza, riservatezza, comportamento professionale e norme etiche
- **Non prevalgono** su leggi e regolamenti che disciplinano revisione contabile (ISA 200)
- Principi internazionali **che non trovano applicazione ai sensi del Dlgs 39/10** non fanno parte degli ISA Italia e pertanto **non sono applicabili**

I principi ISA Italia

200-299

- Principi generali e responsabilità
 - 200,210,220,230,240,250,250B,260,265

300-499

- La valutazione dei rischi e le risposte ai rischi identificati e valutati
 - 300,210,220, 230, 240, 250, 250B, 260,265

500-599

- Elementi probativi
 - 500,501,505,510,520,530,540,550,560,570,580

600-699

- L'utilizzo del lavoro di altri soggetti
 - 600,610,620

700-720

- Le conclusioni e la relazione di revisione sul bilancio
 - 700,701,705,706,710,720,720B

L'assetto sistemico degli ISA

Principi Etici

Principi Tecnici

Controllo di qualità

Processo di revisione

- **Responsabilità e norme etiche** di riferimento
- **Pianificazione** attività di revisione
- **Valutazione** del **controllo interno**
- **Determinazione** del livello di **rischio di revisione**
- **Approccio operativo** da seguire nello svolgimento delle procedure di revisione e nell'acquisizione degli **elementi probativi**
- **Utilizzo** lavoro di terzi, quali **altri revisori, esperti e revisori interni**

MARZO
2018

- ISA Italia dal 200 al 720 (33 principi) e SA 720B : **1° gennaio 2015 o successivamente**
- SA250B e ISQC Italia 1 (Controllo di qualità) : **dal 1° gennaio 2015**
- ISA 260 (Revised), ISA 570 (Revised), ISA 700 (Revised), ISA 705 (Revised), ISA 706 (Revised), ISA 710 (Revised), ISA 701 : **esercizi successivi al 15 dicembre 2016**

Enti di interesse
pubblico

- Obbligatoria per legge
- Art. 43 Dlgs 39/10

Enti di diritto
comune

- Determina RGS 23.12.2014
- Art. 11 e 12 Dlgs 39/10

I sindaci revisori

Controllo contabile assegnato al Collegio Sindacale

Funzioni assegnate al Collegio

Vigilanza ex art 2403 e ss C.C.

- Verifiche ex art 2304 cc
- Documentazione e verbali su libri societari
- Riunioni almeno ogni 90 gg

Punto di contatto: relazione unitaria CNDCEC (facoltativa)

- Giudizio revisione esposto per primo
- Obbligo individuazione responsabili, all'interno del Collegio, della supervisione processo redazione informativa finanziaria

Revisione Legale ex Dlgs 39/2010

- Documentazione lavoro di revisione
- Proprietà del revisore
- Obbligo di conservazione
- Riunioni indicativamente trimestrali almeno per controllo contabilità

- Indipendenza e corrispettivi
 - Applicabile
- Principi internazionali sulla qualità
 - Applicabili, con semplificazioni
- Accettazione e mantenimento dell'incarico
 - Applicabili, alcune su basi individuali, altre collegiali
 - Coordinamento candidati sindaci o accettazione con riserva
- Determinazione corrispettivo
 - Applicabile
- Documentazione
 - Applicabile
- Continuità aziendale
 - Applicabile, coerenza tra verbali di vigilanza e relazione di revisione
- Eventi successivi
 - Applicabili, maggiori responsabilità

- Maggiore coinvolgimento per informazioni raccolte anche con la funzione di vigilanza (es. eventi successivi e parti correlate)
- Prevalgono le norme sulla revisione ove differenti da quelle relative al Collegio
- Lettera di incarico collegiale, inclusi i Supplenti (coordinamento)
- Discussioni e criticità condivise documentate in apposite carte, con evidenza differenza di opinioni
- Ripartizione dei compiti di revisione ammessa
- Non accettabili situazioni di carenza dei controlli interni all'impresa se non provvisoriamente
- Deposito carte presso Presidente o delegato
- Riesame e approvazione carte di lavoro (metodo collegiale o circolare)
- Organo considerato una organizzazione già più articolata del singolo Revisore Legale
- Controllo esterno di qualità ex art. 20 Dlgs 139/2010 esplicitamente previsto

Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionale (ISA 200)

- Obiettivo revisione contabile
 - Acquisire ogni elemento utile al giudizio in conformità norme di riferimento bilancio
- Responsabilità del revisore indipendente
 - Ragionevole sicurezza assenza di errori significativi in bilancio
 - Emissione relazione di revisione
 - Emissione altre comunicazioni
 - Strettamente legata al giudizio espresso sul bilancio reso pubblico
- Ampiezza della revisione
 - Insieme delle procedure di revisione ritenute necessarie
- Definizione di
 - Errore
 - Rischio di revisione
 - Rischio di errori significativi
 - Rischio di individuazione

- Il revisore deve:
 - conformarsi ai **principi etici applicabili**, inclusa **indipendenza**
 - applicare **scetticismo** professionale
 - esercitare il proprio **giudizio professionale** nella pianificazione e svolgimento revisione contabile
 - acquisire **elementi probativi sufficienti e appropriati** per trarre conclusioni ragionevoli su cui basare giudizio
 - conformarsi a **tutti i principi di revisione** pertinenti
 - utilizzare **obiettivi stabiliti nei principi di revisione** pertinenti considerando interrelazioni tra loro

- ISA 200 rimanda al **Code of Ethics dell'IFAC**, aggiornato dal **codice etico IESBA** (International Ethic Standard Board for Accountant)
- Rispetto dei principi di deontologia professionale elaborate da associazioni (ASSIREVI, INRL) e ordini professionali (ODCEC) in collaborazione con MEF e CONSOB
 - **Art 9 Deontologia** e scetticismo professionale (condotta secondo gli ISA nel rispetto del DLGS 39/2010)
 - **Art 9 bis Riservatezza e segreto professionale** (si ritiene non soggetto a limiti temporali)

Obiettivo del processo di revisione

- Pervenire alla formulazione del «giudizio professionale» attraverso
 - **studio impresa e settore**, inclusa comprensione sistema di controllo interno
 - identificazione **rischi di errore significativo** sul bilancio
 - pianificazione e svolgimento **piano di revisione**, inclusivo di procedure di verifica consequenziali alla valutazioni dei rischi
 - acquisire **elementi probativi sufficienti e appropriati**
 - **valutazione conclusiva** se bilancio e documenti di cui si compone forniscono rappresentazione coerente con risultanze revisione contabile svolta

Errori

- Concetto di frode o errore
 - **Frode**
 - Atto intenzionale
 - **Errore**
 - Sbaglio non intenzionale
 - Importo
 - Classificazione
 - Presentazione
 - Informativa
 - **Corretti o non corretti** dalla Direzione dell'impresa

- Obbligo di:
 - Comprendere **sistema contabile** e **sistema controllo interno**
 - Valutare **rischio di revisione e sue componenti**
- **Rischio di Revisione, non eliminabile** (si basa su controlli a campione)
 - emissione relazione sbagliata, prodotto di
 - **Rischio Inerente** (o Intrinseco)
 - saldo di bilancio o classe di transazioni oggetto di errori significativi, a prescindere da sistema controllo interno
 - **Rischio di Controllo**
 - errore significativo in un saldo di bilancio o un processo non prevenuto o individuato e corretto attraverso sistema di controllo interno
 - **Rischio di Individuazione**
 - procedure di revisione non in grado di individuare un errore significativo

- **Parametro** per valutare se un errore risultante da procedure di revisione è **rilevante**
- **Livello minimo di errore** al di sopra del quale è ragionevole aspettarsi che errori singoli o errori aggregati con altri possano influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori del bilancio sulla base delle informazioni del bilancio stesso
- Si determina attraverso
 - **Giudizio professionale**
 - Parametro motivato **da circostanze caratterizzanti l'impresa e gli utilizzatori del bilancio**
 - **Percentuale opportuna**, da applicare al parametro individuato
 - Processo **documentato** nelle carte di lavoro

- Art 10 bis Dlgs 39/2010 e principi ISA 200 e ISQC1
 - Verifica possesso requisiti indipendenza e obiettività
 - **Identificazione possibili minacce** e adozione **azioni appropriate** per mitigarle
 - incarico accettabile se non compromissione a giudizio terzo informato, obiettivo e ragionevole
- **Non è coerente** ogni esclusione automatica
- Verifica condotta anche in considerazione appartenenza a **struttura qualificabile come "rete"**

- Documentazione nelle **carte di lavoro**
 - **Problematiche e risoluzione**
 - Conclusioni raggiunte circa
 - **Indipendenza**
 - **Accettazione/mantenimento rapporti**
 - **Evidenza** procedure verifica indipendenza adottate

- Si possono includere
 - **Acquisizione** informazioni e loro documentazione
 - Periodico **monitoraggio**
 - Adeguata **comunicazione e discussione** con Collegio Sindacale e Consiglio di Amministrazione
 - **Modifica, limitazione o cessazione** di taluni tipi di rapporti o relazioni con la società o con la rete

- PMI concetto **qualitativo e non quantitativo**
 - Caratteristiche evidenziate in ISA 200
- **Semplificazioni organizzative**
- Responsabilità civile e penale **invariata**

Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione – ISA 210 – e le altre attività preliminari

Attività preliminari

MARZO
2018

- ISA richiedono collegamento risk assessment con informazioni raccolte attraverso le procedure di accettazione o conferma incarico di revisione
- Svolte dai **responsabili specifico incarico revisione**
- Propedeutiche alle altre attività
- Previste anche **anni successivi** prima accettazione e per rinnovi triennali
- **Documentate** nelle carte di lavoro

Comprensione intervento e rischio di incarico

- Verifica
 - Adeguatezza **competenze e capacità necessarie**
 - Disponibilità **tempo e risorse**
 - **Rischiosità** società
 - **Integrità** Direzione e responsabili governance
 - Sussistenza di minacce significative **indipendenza**
 - **Presenza condizioni indispensabili** svolgimento incarico e verifica **comprensione e accettazione** Direzione



Accordi relativi agli incarichi

MARZO
2018

- Ante ISA 210 Comunicazione Consob n. DAC/RM/96003556 del 1996
 - Ancora **in vigore** per incarichi volontari
- ISA 210 - Responsabilità revisore accordi con responsabili governance
 - Stabilire **accordi condivisi**
 - Comprensione comune **termini incarico**

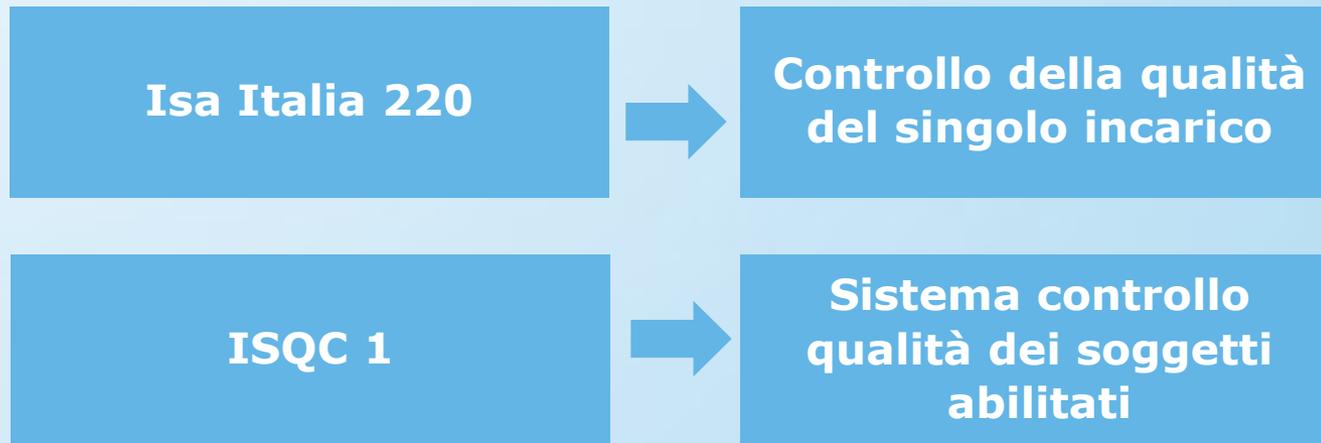
- Stabilire **condizioni indispensabili**
 - Quadro normativo applicabile
 - Responsabilità Direzione impresa
 - Garantire accesso a documentazione e informativa necessaria
 - Altri accordi indispensabili, inclusi compensi
- Stabilire **tipo dei servizi di revisione** previsti
 - Revisione completa o limitata
 - Altri interventi assurance
 - Livello di sicurezza
 - In **nessun caso** si può raggiungere **sicurezza assoluta**
 - Relazione emessa

Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio (ISA 220)

- **Oggetto** del controllo
 - Sistema di controllo della qualità
 - Specifico incarico di revisione legale
- **Due piani** di controllo
 - **Esterno** , a cura Autorità Vigilanza (art 20 DLgs 39/2010)
 - Conformità principi di revisione e indipendenza
 - Qualità e quantità risorse impiegate e compensi percepiti
 - Controllo interno qualità adottato (**solo società di revisione**)
 - **Interno**, a cura soggetti abilitati, (ISQC 1, ISA 220, art. 10 ter e 10 quater DLgs 39/2010)
 - Rispetto e conformità principi e leggi
 - Appropriately relazioni

- **Periodicità sessennale** per incarichi non EIP
- **Obiettivo**
 - Garantire **qualità elevata**
 - Rafforzare e consolidare **fiducia nei bilanci**
- **Modalità di intervento**
 - **Adeguate** verifica delle carte di lavoro
 - **Proporzionata** alla dimensione dell'attività/organizzazione del Revisore Legale
- Attesa dei decreti delegati per applicazione norme 39/2010

Controllo interno



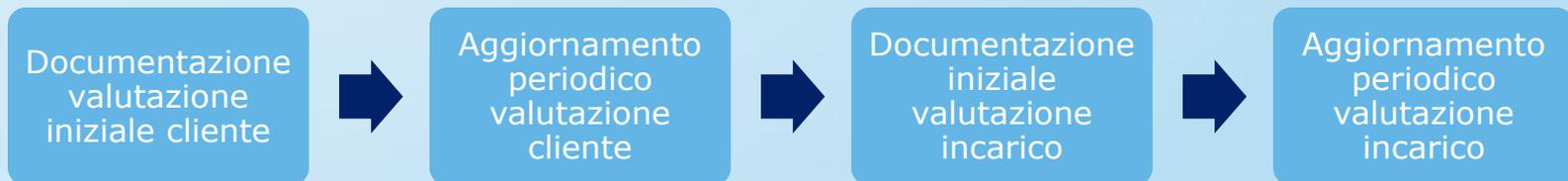
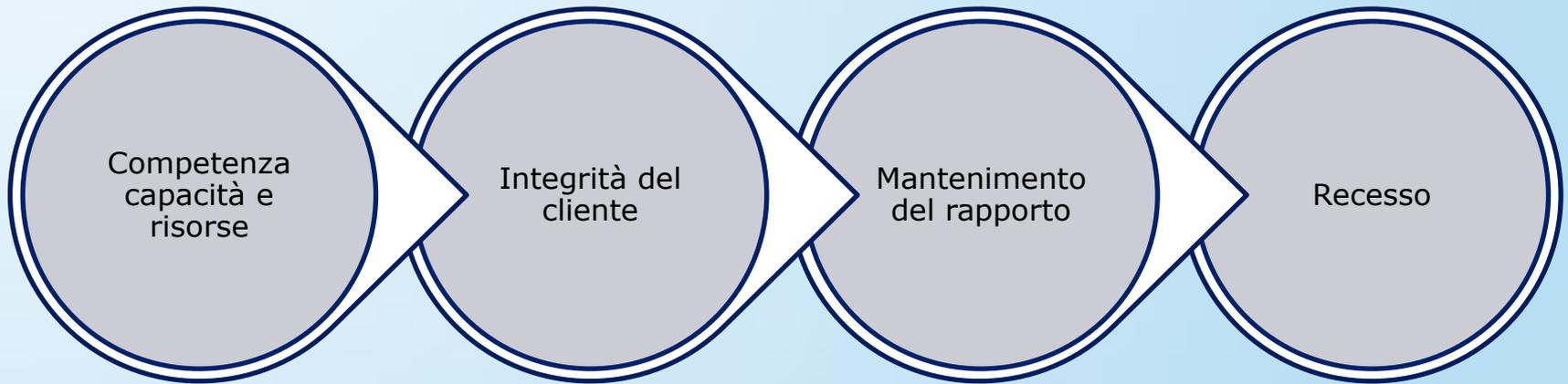
Obiettivi controllo qualità secondo ISA 220

- Riguarda **tutti i soggetti abilitati**
- Conseguire una **ragionevole sicurezza**
 - Rispetto principi professionali e disposizioni di legge e regolamentari applicabili
 - Appropriatezza alle circostanze relazioni emesse
 - Conformità lavoro svolto a principi professionali, disposizioni di legge e regolamentari applicabili

Elementi inclusi nel sistema dei controlli

- **Responsabilità apicali**
 - Esperienza e capacità adeguate
- **Principi etici applicabili**
 - Stabilire i principi, comunicarli, gestire l'indipendenza
- **Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente**
 - Stabilire procedure adeguate
- **Risorse umane**
 - Direttive e procedure adeguate
- **Svolgimento dell'incarico**
 - Consultazione e riesame
- **Monitoraggio**
 - Ispezioni interne, raccomandazioni per soluzioni ai problemi

Accettazione ed il mantenimento del rapporto



Svolgimento del lavoro

Supervisione

- Personale professionale con adeguate competenze

Riesame

- Verifica svolta dal responsabile del lavoro
 - Lavoro secondo programmi di lavoro
 - Lavoro svolto e risultati ottenuti adeguatamente documentati
 - Questioni di rilievo risolte o riportate nelle conclusioni
 - Obiettivi raggiunti conclusioni conformi ai risultati del lavoro

Consultazione

- Trattamenti contabili complessi
- Tematiche di revisione complesse
- Sospetto di frodi
- Dubbi su integrità direzione
- Incertezze su continuità aziendali

- **Direttive e procedure**
 - natura, tempistica, estensione
 - **Selezione incarichi**
 - Criteri di selezione, esempi
 - Natura
 - Circostanze o rischi inusuali
 - Leggi e/o regolamenti
 - **Idoneità e obiettività del responsabile del riesame**
 - Qualifiche, esperienza
 - Misure specifica per preservare idoneità
 - **Documentazione**
 - Tempistiche
 - Risultati

Documentazione dell'incarico

- Direttive e procedure
 - **Raccolta documentazione**
 - **Preservare riservatezza, custodia, integrità, accessibilità, recuperabilità**
 - Individuazione responsabili produzione, modifiche, riesame
 - Impedire modifiche non autorizzate
 - Gestione accessi, back-up, archiviazione
 - Possibilità di scansione elettronica della documentazione
- **Conservazione**

- Direttive e procedure
 - **Documentare** sistema di controllo qualità
 - **Conservazione** per tempi sufficienti al controllo
 - **Monitoraggio** procedure, incluse le ispezioni
 - **Tempistica monitoraggio e cicli d'ispezione**
 - **Valutare, comunicare e porre rimedio** carenze identificate
 - **Reclami e segnalazioni**
 - Esterni o interni
 - Coinvolgimento consulenti legali

Soggetti abilitati di minori dimensioni per ISQC1

- **Definizione**
 - Clientela costituita da imprese di minori dimensioni
 - Numero limitato di incarichi
 - Numero limitato di personale professionale
 - Utilizzo risorse esterne per integrare competenze
- **Applicazione ISA 220 e ISQC 1 proporzionata** a caratteristiche organizzative e dimensionali del soggetto abilitato
 - giudizio professionale, **motivato e documentato**
- **Invariati** gli obiettivi generali di ISQC1, varia solo **gravità** del sistema

- Applicazione e conformità sole **regole pertinenti**
- Elementi controllo qualità **semplificati**
 - Comunicazioni direttive e procedure meno formalizzate e estese
- **Monitoraggio** direttive e procedure
 - Possibili semplificazioni e minor separazione funzioni
 - Ricorso a persone esterne qualificate
 - Accordi di condivisione risorse dedicate al monitoraggio
- **Reclami e segnalazioni**
 - Possibilità di ricorso a risorse esterne
- **Documentazione** sistema controllo qualità
 - Sistemi informali (annotazioni manuali, checklist, formulari)

La documentazione della contabile revisione (ISA 230)

Il principio ISA 230

- Riguarda la documentazione del lavoro e si riferisce a
 - Tempestività preparazione
 - Documentazione deroghe principi di revisione
 - Raccolta documentazione
 - Versione definitiva
 - Circostanze eccezionali

La documentazione della revisione

- Sottintende **formalizzazione** di
 - procedure di revisione svolte
 - relativi elementi probativi ottenuti e conclusioni raggiunte
- La documentazione (o carte di lavoro):
 - **Assistono e comprovano** pianificazione e svolgimento del lavoro
 - **Assistono e comprovano riesame** lavoro svolto
 - Costituiscono **elementi probativi** risultanti da lavoro svolto a **sostegno** giudizio espresso

Il contenuto

- **Forma, contenuto, ampiezza**
 - Dimensione e complessità impresa
 - Natura procedure di revisione
 - Rischi identificati
 - Rilevanza elementi probativi
 - Natura e portata eccezioni rilevate
 - Metodologia e strumenti utilizzati
- Deve comprendere:
 - **Obiettivo specifico** che si vuole conseguire
 - **Fonte** dell'informazione
 - Indicazione del **lavoro di revisione svolto** con il **riferimento ai documenti originali esaminati**
 - **Conclusioni raggiunte**

Riservatezza, sicurezza, proprietà, conservazione, modifica

- Adozione **adeguate** procedure
- **Proprietà** del revisore
- Conservate almeno **10 anni**
- Completamento **entro 60 gg** data relazione di revisione
- Successivamente **modificabili solo se**
 - Emersione circostanze eccezionali
 - Individuazione del soggetto che apporta le modifiche e quando
 - Documentazione lavoro aggiuntivo svolto e conclusioni

Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio (ISA 240)

Obiettivo

- **Identificare** rischi significativi di errore nel bilancio dovuti a frode
- **Acquisire** elementi probativi sufficienti e appropriati
 - messa in atto procedure adeguate
- Fronteggiare **frodi o sospette frodi** individuate

- Responsabilità primaria della **direzione aziendale**
- Responsabilità revisore **limitata** giudizio attendibilità del bilancio
 - **Scetticismo professionale**
 - **Comprendere** come la direzione aziendale gestisce rischio frodi
 - Programma di revisione **specifico**
 - **Attenzione** a indicatori quali il **basso tasso** di risposta circolarizzazioni
 - **Ricorso a specialisti** ogniqualvolta necessario
 - Situazioni dubbie: **inserire in lettera attestazione**
 - **Comunicazione immediata** organi di Controllo
 - Conclusioni **chiaramente documentate** nelle carte di lavoro

- **Impatto significativo sul bilancio**
 - Fraudolenta esposizione informativa
 - Appropriazione indebita attività aziendali
- Identificazione tramite rilevazione presenza **indicatori di frode**
- Possono essere a **livello di bilancio (saldo o informativa) o di asserzione**
- Prevede **obbligo di comprendere** i controlli sui rischi di frode identificati
- I controlli interni **possono non mitigare** i rischi di frode
- Presume esistenza di **due rischi di frode**
 - Management Override of Controls
 - Frode nella Revenue Recognition

- **Tre condizioni** normalmente presenti
 - Incentivo o pressione a commettere la frode
 - Opportunità di commettere la frode
 - Presenza di motivazioni che giustificano azione fraudolenta



Dove può aversi una frode

- **Valutazione di attività di bilancio**, attraverso la modifica delle assunzioni di stima
- **Contabilizzazione di**
 - **Operazioni non ricorrenti** (es. acquisizioni o dismissioni di segmenti di business)
 - **Passività particolari** (es. fondi per rischi ed oneri)
 - **Ampi volumi** di operazioni

Indagini richieste sui rischi di frode

- **Esame procedure di gestione del rischio frode**
 - Valutazioni Direzione su rischio che bilancio possa contenere errori materiali dovuti a frodi
 - Processo posto in essere dalla Direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode e quali sono conti, classi di operazioni, informativa suscettibili
 - Comunicazioni effettuate dalla Direzione a
 - soggetti incaricati governance su procedure adottate
 - dipendenti sul comportamento etico nella conduzione del business
- **Esame modalità** soggetti incaricati governance esercitano supervisione procedure gestione rischio frode
- **Indagini** presso Direzione e altri soggetti inclusa Funzione Internal Audit **per stabilire conoscenza frodi in atto, sospette o confermate**

Frodi nel riconoscimento dei ricavi

- Può attuarsi
 - Contabilizzazione ricavi inesistenti (es. fatture da emettere)
 - Anticipazione ricavi non di competenza (o rinvio)
 - Applicazione non corretta dei principi contabili
- Probabilità rischio maggiore in società con **performance misurata** in termini di incremento ricavi o utili
- La valutazione richiede analisi
 - Tipologie operazioni che originano ricavi e relativi termini contrattuali
 - Procedure contabilizzazione fino alla rappresentazione in bilancio
- Procedure di revisione secondo le **regole previste per i rischi significativi**

Rischio di Management Override of Controls

- **Management Override of Controls**

- Gestione informativa finanziaria secondo **modalità in contrasto** con procedure sistema di controllo interno
 - Interventi potenzialmente impediti **da esistenza controlli automatici**
- Rischio frode **presunto** che **richiede sempre** svolgimento di procedure di revisione a prescindere da probabilità rischio

Come può realizzarsi

- **Registrando** operazioni che **non si sono verificate**
- **Omettendo, anticipando, ritardando** eventi che si sono verificati nell'esercizio o non illustrando certi fatti nell'informativa di bilancio
- **Rettificando** registrazioni per ottenere determinati risultati economici
- **Modificando** assunzioni e valutazioni soggettive stime contabili
- **Attuando** operazioni complesse per fare apparire situazione impresa differente da quella effettiva

Manipolazione delle
registrazioni contabili

Manipolazione delle
stime contabili

Operazioni fraudolente

Controlli previsti

***Verifica appropriatezza
scritture contabili e altre
rettifiche***

**Manipolazione delle
registrazioni contabili**

***Review stime per
valutare se contengono
ingerenze del
management***

**Manipolazione delle
stime contabili**

***Valutazione
ragionevolezza
economica***

Operazioni fraudolente

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale (ISA 250/250B)

Obiettivi di revisione

- **La regolare tenuta della contabilità sociale**
 - Comporta il rispetto delle disposizioni normative in materia civilistica e fiscale
- **La corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili**
 - Rilevazione nelle scritture contabili in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile nelle circostanze
- **Obbligo comunicazione** dei fatti rilevanti ai responsabili della Governance

- **Pianificazione**
 - Frequenza verifiche in funzione dimensione e complessità impresa
- **Decorrenza**
 - Avvio: data conferimento incarico
 - Termine: data *prossima* assemblea approvazione bilancio ultimo esercizio incarico
- **Contenuto**
 - Acquisizione informazioni su procedure adottate per individuare libri obbligatori
 - Controllo e verifica, su base campionaria,
 - esistenza, regolare e tempestiva tenuta
 - corretta e tempestiva esecuzione adempimenti fiscali previdenziali
- **Risultati**
 - Verifica soluzione carenze procedurali segnalate e rettifiche in contabilità errori rilevati
- **Documentazione**
 - Formalizzazione su carte distinte rispetto a quelle relative revisione del bilancio

- Procedure di revisione
 - **Lettura** libri sociali
 - **Esame** libri obbligatori
 - **Sondaggi** di conformità
 - **Verifica** adempimenti tributari
 - **Colloqui** con la direzione
 - **Analisi comparativa** situazioni contabili periodiche

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (ISA 260)

- **Efficace comunicazione reciproca** con Organi Governance
 - Principio leale collaborazione
- **Richiesta** la valutazione efficacia comunicazione reciproca
 - **Valutazione negativa** comporta effetto su valutazione rischi incarico

Aspetti rilevanti ISA 260 circa le comunicazioni

- Destinatari
- Fatti e circostanze
- Tempistica
- Forma e contenuto

Destinatari delle comunicazioni

- Coloro che **hanno responsabilità** di Direzione, supervisione e controllo
- **Non c'è regola generale** causa variabilità delle situazioni reali
- Scelta basata su **giudizio professionale**

- **I più rilevanti sono**
 - Approccio e finalità revisione
 - Punto di vista del revisore su aspetti qualitativi significativi prassi contabili adottate
 - Difficoltà emerse dalla revisione e potenziale effetto di rischi significativi
 - Correzioni proposte a seguito dello svolgimento attività di revisione, recepite o meno
 - Incertezze significative riguardo continuità aziendale
 - Disaccordi con Direzione aziendale
 - Rilievi e richiami d'informativa previsti
 - Rilevanti punti di debolezza sistema di controllo interno, problemi connessi alla integrità Direzione aziendale e frodi
 - Ogni altro argomento concordato in lettera di incarico

- **Tempestività**
 - Concetto non definito = giudizio professionale
 - Esempio: gli aspetti di pianificazione e di strategia di revisione possono essere efficacemente comunicate alla fine dell'intervento preliminare

- **Verbali o per iscritto**
- Fattori di scelta
 - dimensione, struttura operativa, struttura giuridica, e procedure di comunicazione interne
 - natura, delicatezza e importanza dei fatti
 - accordi presi per incontri periodici o per la comunicazione
 - frequenza e natura dei contatti normalmente adottati

Comunicazione inadeguata

- Comunicazione inadeguata **è indicatore di ambiente di controllo insoddisfacente**
- Comunicazione non adeguata
 - **Giudizio con modifica** per effetto limitazione
 - **Ottenere parere legale** circa possibili conseguenze
 - **Comunicare con terze parti** a un livello più appropriato (soci ecc..)
 - **Recedere dall'incarico**, ove possibile