

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

✓ Valutazione del rischio di controllo

Conoscenza
dell'impresa

Rischio di
business

Rischio di
frode

Rischio intrinseco per
voce e asserzione di
bilancio

Valutazione e
riepilogo
dei rischi significativi

Rischio intrinseco per voce di bilancio
e per singola asserzione

Fattori mitiganti del rischio (Controlli interni efficaci)

Individuazione del rischio residuo per voce di
bilancio e di singola asserzione



Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

✓ Valutazione del rischio di controllo *(segue)*

Il **rischio di controllo** è il rischio che un errore che potrebbe essere **significativo**, singolarmente od insieme ad altri, **non sia prevenuto o individuato e corretto in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.**

Imprese di minori dimensioni:

non sono presenti molte delle attività di controllo che il revisore può aver individuato come **necessarie**, ovvero si possono verificare casi in cui l'impresa ha **documentato in maniera limitata** l'esistenza, l'ampiezza e il funzionamento delle **attività di controllo** eventualmente poste in essere.

In tali casi, può essere più efficiente per il revisore svolgere **procedure di revisione tese principalmente alla verifica di validità dei saldi e delle operazioni di bilancio** (c.d. **procedure di validità**), piuttosto che procedure volte ad **accertare l'efficacia operativa dei controlli poste in essere dall'impresa** (c.d. **procedure di conformità**).

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

✓ Valutazione del rischio di controllo *(segue)*

Imprese di minori dimensioni:

- non dispongono di **bilanci intermedi o mensili**;
- non dispongono di processi formalizzati per **misurare ed esaminare la performance economico-finanziaria**;
- spesso la Direzione si affida a **pochi indicatori chiave** per valutare la performance ed intraprendere le azioni appropriate;
- utilizzano **modalità meno strutturate nonché processi e procedure più semplici** per raggiungere i propri obiettivi;
- le **funzioni aziendali non sono generalmente separate** a causa del minor numero di dipendenti;
- gli **elementi probativi** relativi ai diversi aspetti dell'ambiente di controllo possono **non essere disponibili in forma documentale**.

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

✓ Valutazione del rischio di controllo (*segue*)

Sottofasi:

- A. Analisi e valutazione del Sistema di controllo interno
- B. Documentazione dell'attività svolta
- C. Conclusioni
- D. Controlli anti-frode

A. Analisi e valutazione del Sistema di controllo interno

Definito nei **principi di revisione internazionali** come “il **processo** configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di *governance*, dalla Direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una **ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali** con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla **conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili**. Il termine “controlli” si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno”.

Un **processo di controllo** è sempre configurato al fine di **mitigare un possibile rischio**.

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

✓ Valutazione del rischio di controllo *(segue)*

NB: al revisore **non** è richiesto di indagare **tutti gli aspetti** del controllo interno definito e implementato dall'impresa, ma solo **quelli che sovrintendono alla predisposizione del bilancio e dell'informativa finanziaria** e che siano ritenuti **rilevanti** ai fini della revisione.

La **valutazione della rilevanza** degli aspetti di controllo oggetto di analisi rientra **nell'ambito del giudizio professionale del revisore**.

I Principi di revisione suddividono il **sistema di controllo interno** nelle seguenti **cinque componenti**, di cui il revisore deve acquisire **comprensione** ai fini della valutazione del rischio:

1. **l'ambiente di controllo;**
2. **il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio;**
3. **il sistema informativo rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione;**
4. **le attività di controllo;**
5. **il monitoraggio dei controlli.**

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

✓ Valutazione del rischio di controllo (*segue*)

1) L'ambiente di controllo:

L'ambiente di controllo include **le attività** di *governance* e di Direzione nonché **l'atteggiamento**, la **consapevolezza** e le **azioni** riguardo al controllo interno ed alla sua **importanza** per l'impresa. L'ambiente di controllo definisce, quindi **l'atteggiamento di un'organizzazione**, influenzando la **consapevolezza del controllo** di chi vi opera e quindi **l'impegno al rispetto delle sue regole**.

Imprese di minori dimensioni:

- Le **funzioni non** sono generalmente **separate** a causa del minor numero di dipendenti.
- Il **proprietario-amministratore** può porre in essere una supervisione realmente efficace, ma di contro può essere maggiormente in grado di forzare i controlli al fine di eluderli.
- Gli **elementi probativi** relativi ai diversi aspetti dell'ambiente di controllo possono non essere disponibili in forma documentale, specie laddove la comunicazione tra Direzione e personale sia informale seppure efficace.
- I **valori e le regole di comportamento** sono comunicati oralmente o tramite l'esempio fornito dalla Direzione.

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

✓ Valutazione del rischio di controllo *(segue)*

Imprese di minori dimensioni *(segue)* :

In **assenza di supporti documentali**, il revisore, al fine di dare evidenza dell'attività svolta, produce un **breve memorandum**.

Gli elementi tenuti in considerazione sono, ad esempio:

- comunicazione e applicazione dei valori etici e di integrità;
- considerazione dell'importanza della competenza per svolgere particolari mansioni;
- partecipazione dei responsabili delle attività di *governance*;
- filosofia e stile operativo della Direzione;
- struttura organizzativa;
- attribuzione di autorità e responsabilità;
- direttive e procedure in tema di risorse umane.

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

✓ Valutazione del rischio di controllo *(segue)*

2) il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio:

il revisore comprende se l'impresa dispone di un **processo** finalizzato a **identificare i rischi** connessi alle attività rilevanti per l'informativa finanziaria, **stimare la significatività** dei rischi, **valutare la probabilità** che si verifichino tali rischi, **decidere le azioni** da intraprendere per fronteggiarli.

Imprese di minori dimensioni:

In un'impresa di dimensioni minori **solo a volte** esiste un **processo formalizzato** per la valutazione del rischio.

In tali casi è probabile che la Direzione identifichi i rischi mediante il **proprio diretto coinvolgimento** nell'attività.

Indipendentemente dalle circostanze, comunque, è **sempre necessaria un'indagine** sui rischi identificati e su come vengono gestiti dalla Direzione.

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

✓ **Valutazione del rischio di controllo** (*segue*)

3) Il sistema informativo rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione:

il revisore acquisisce una **comprensione del sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria**, inclusi i **processi di gestione correlati**, comprendenti le seguenti aree:

- a) le **classi di operazioni** nella gestione dell'impresa che siano rilevanti per il bilancio;
- b) le **procedure**, nell'ambito dei **sistemi informatici (IT)** e dei **sistemi manuali**, mediante le quali dette operazioni sono **rilevate, registrate, elaborate, corrette** secondo necessità, **trasferite** nei libri contabili e **riportate** nel bilancio;
- c) le **registrazioni contabili** correlate;
- d) i **controlli** relativi alle scritture contabili;
- e) ecc., ecc.

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

✓ Valutazione del rischio di controllo (*segue*)

4) Le attività di controllo:

si identificano nelle **direttive e nelle procedure** poste in essere al fine di **garantire che le indicazioni della Direzione** siano eseguite.

La revisione contabile **non** richiede una comprensione di tutte le attività di controllo, ma **solo di quelle rilevanti** ai fini della revisione.

Le imprese di dimensioni minori:

possono, infatti, ritenere che taluni tipi di attività di controllo non siano rilevanti, stante l'esistenza di **controlli a livello superiore applicati dalla Direzione**. Ad esempio, il potere esclusivo della Direzione di concedere crediti ai clienti ed approvare gli acquisti rilevanti può rappresentare un forte controllo su importanti operazioni e saldi contabili, **diminuendo o eliminando la necessità di attività di controllo più di dettaglio**. È inoltre probabile che le **attività di controllo** rilevanti ai fini della revisione di imprese di dimensioni minori riguardino esclusivamente i **principali cicli di operazioni quali ricavi, acquisti e spese per il personale**.

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

✓ Valutazione del rischio di controllo (*segue*)

5) Il monitoraggio dei controlli:

rappresenta un processo per **valutare nel tempo l'efficacia** del sistema di controllo interno:

- comprensione delle **principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno** sulla redazione dell'informativa finanziaria;
- comprensione del modo con cui l'impresa **intraprende azioni correttive** riguardo alle carenze individuate nei propri controlli.

Nelle imprese di dimensioni minori:

il monitoraggio dei controlli da parte della Direzione si realizza spesso mediante lo **stretto coinvolgimento nelle attività operative della Direzione** ovvero del **proprietario-amministratore**, che consente di **identificare scostamenti** significativi dalle aspettative e **inesattezze** nei dati economico-finanziari, determinando **un'azione correttiva** nei confronti del controllo.

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

✓ Valutazione del rischio di controllo (*segue*)

B. Documentazione dell'attività svolta

Nella documentazione della revisione sono comprese:

- la **discussione tra i membri del team** di revisione circa la possibilità che il bilancio dell'impresa contenga **errori significativi** e circa la **corretta applicazione del quadro normativo** sull'informazione finanziaria;
- gli **elementi chiave** della comprensione **dell'impresa e del contesto in cui opera e di ciascuna delle componenti del controllo interno** rilevanti ai fini della revisione;
- le **fonti di informazione** mediante le quali è stata acquisita la comprensione, le procedure di valutazione del rischio svolte;
- i **rischi di errori significativi identificati e valutati** a livello di bilancio e a livello di asserzioni;
- i **rischi identificati e i relativi controlli** dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione.

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

✓ Valutazione del rischio di controllo *(segue)*

C. Conclusioni

I risultati del processo di comprensione, valutazione e successiva validazione dei controlli rilevanti contribuisce alla definizione della strategia generale di revisione.

Una maggiore o minore **affidabilità** del sistema di controllo interno comporta, rispettivamente, una minore o maggiore **probabilità che i rischi significativi possano determinare errori significativi in bilancio**.

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

Esempio di questionario per la **comprensione del SCI**:

Descrizione	Sì	NO	Non applicabile	Commenti
<p>Ambiente di controllo</p> <ul style="list-style-type: none"> •E' stato definito un codice di condotta che disciplini le modalità operative di conduzione del business, i conflitti di interesse, i comportamenti attesi in applicazione di criteri etici •Le politiche e le procedure correlate, inclusive di azioni correttive e meccanismi sanzionatori da attivare in caso di violazione delle norme in esse contenute, sono complete, approvate e comprese da tutto il personale •Il management corrobora le indicazioni fornite in merito a comportamenti etici attraverso l'esempio •Viene adeguatamente considerato il coinvolgimento del top management, la sua indipendenza rispetto a funzioni operative, la sua professionalità, l'attività di supervisione esercitata, l'appropriatezza delle sue azioni •Sono definiti un Consiglio di amministrazione e, ove applicabili, comitati di direzione con ruoli e responsabilità chiaramente identificati •Lo stile di direzione adottato dal management è coerente con la dimensione e la complessità dell'impresa •La struttura organizzativa è coerente con la dimensione e la complessità dell'impresa e definita in modo chiaro al fine del raggiungimento degli obiettivi aziendali •Esiste un organigramma ufficiale ed aggiornato ad ogni cambiamento •Sono redatte e sistematicamente aggiornate le descrizioni delle funzioni e delle responsabilità per i diversi livelli gerarchici •È previsto un processo di assegnazione di responsabilità, deleghe, segregazione dei compiti coerenti con gli obiettivi aziendali e i requisiti normativi e regolamentari •Le politiche del personale (politiche retributive, sistema motivazionale, selezione, valutazione, formazione, sviluppo ecc.) vengono definite dalla direzione •Le performance del personale vengono riviste su base annua o altra base regolare 				

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

Esempio di questionario per la **comprensione del SCI** (*segue*):

..... e poi:

- **Processo adottato per valutazione del rischio**
- **Elementi principali dell'IT**
- **Attività di controllo su;**
 - Ciclo incassi e pagamenti;
 - Ciclo retribuzioni;
 - Ciclo Magazzino;
 - Ecc.

Alcune esemplificazioni:

CICLO IMMOBILIZZAZIONI TECNICHE

- Gli incrementi e le eliminazioni delle immobilizzazioni tecniche sono propriamente autorizzati e controllati
- Tutte le operazioni relative ai cespiti sono registrate in modo accurato
- L'esistenza e lo stato fisico ed operativo delle immobilizzazioni tecniche sono periodicamente verificati

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

Esempio di questionario per la **comprensione del SCI** (*segue*):

CICLO MAGAZZINO

- Le giacenze di magazzino sono soggette ad un adeguato controllo contabile
- Tutti i movimenti di magazzino sono registrati in modo accurato e tempestivo
- I lavori in corso sono tenuti sotto controllo contabile
- Le procedure per l'inventario fisico delle giacenze di magazzino sono adeguate
- Le giacenze di magazzino obsolete, a lento rigiro o detenute in eccesso rispetto ai fabbisogni sono identificate
- I costi unitari delle giacenze di magazzino sono correttamente determinati
- Le rimanenze di magazzino sono valutate correttamente

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

CICLO ACQUISTI - PAGAMENTI

- Tutti gli acquisti sono propriamente autorizzati ed effettuati alle condizioni più convenienti
- Sono accettati solo beni e servizi ordinati
- Sono tenute evidenze degli ordini di acquisto inevasi
- Il ricevimento di merci e servizi viene adeguatamente controllato
- I resi ed i reclami nei confronti di fornitori vengono controllati
- Le fatture passive sono adeguatamente controllate e approvate
- Tutte le transazioni di acquisto effettuate sono registrate in modo accurato e tempestivo
- Gli acquisti in valuta sono registrati correttamente
- Gli acquisti sono registrati nel periodo di competenza
- I pagamenti a fornitori sono propriamente autorizzati e contabilizzati in maniera completa ed accurata
- Sono effettuati pagamenti solo a fronte di acquisti autorizzati e registrati in modo completo ed accurato

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

Esempio di questionario per la **comprensione del SCI** (*segue*):

CICLO RETRIBUZIONI

- Gli esborsi per retribuzioni sono fatti solo a dipendenti della società, in coerenza con le retribuzioni autorizzate accuratamente calcolate
- Le retribuzioni sono correttamente contabilizzate
- Le retribuzioni sono registrate nel periodo di competenza
- Le disposizioni di legge e dei contratti di lavoro sono osservati

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

Valutazione del rischio di controllo (segue)

D. Controlli anti-frode

PRI 240: il revisore identifica e valuta i **rischi di errori significativi dovuti a frodi** a livello di bilancio, e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

I controlli anti frode possono essere messi in atto anche nelle **imprese di dimensioni minori** al fine di **disincentivare comportamenti fraudolenti**.

Es.: presunzione rischi di frode sui “ricavi” – valutazione su operazioni di vendita (rilevazione anticipata o fittizia).

Es.: Direzione potenzialmente in grado di commettere frodi in modo più agevole rispetto ad altri soggetti.

In caso di **presunzione di rischio significativo**, il revisore:

- verifica la **correttezza delle scritture contabili** (indagine su attività inusuali/inappropriate nella predisposizione delle scritture);
- riesamina le **stime contabili** (esame retrospettivo stime bilancio precedente);
- valuta la **logica economica alla base di operazioni significative inusuali**.

Valutazione del rischio

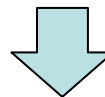
Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

□ Valutazione del rischio di errori significativi

Riesame delle procedure svolte per la **identificazione del rischio intrinseco e di controllo** al fine di **valutare il rischio di errori significativi** a livello di bilancio e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili ed informativa.



Identificazione del **“rischio residuo”** di errore costituito da quella parte del rischio intrinseco che non è mitigato da efficaci procedure di controllo interno.



Il revisore, quindi, in presenza di **rischi residui ritenuti significativi**, determina la **natura**, **l'ampiezza** e **l'estensione** delle procedure di **revisione** idonee a **ridurre**:

□ la portata di tali rischi

□ e la probabilità che essi si riflettano in errori significativi sul bilancio.

Valutazione del rischio

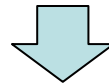
Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

□ Valutazione del rischio di errori significativi *(segue)*

Collegamento tra:

- la **valutazione dei rischi** a livello di bilancio e di singola asserzione
- e la **predisposizione di un piano di revisione** dettagliato adeguato a **fronteggiare i rischi** identificati.

In particolare, il revisore, **dopo** aver valutato il **rischio intrinseco e di controllo**, eventualmente con lo svolgimento di procedure di conformità, valuta il **rischio residuo di errori significativi** e definisce le procedure di validità per fronteggiarlo



Tanto più è **elevata** la valutazione del revisore circa il rischio intrinseco ed il rischio di controllo, tanto **maggiori** sono gli **elementi probativi** che devono essere acquisiti attraverso le **procedure di validità**, al fine di **ridurre** il rischio residuo di errori significativi ad un livello accettabile.

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

□ Valutazione del rischio di errori significativi (segue)

Rischio intrinseco	Rischio di controllo	Rischio residuo di errori
A	A	A
A	M	M
A	B	M o B
M	A	M
M	M	M
M	B	B
B	A	B
B	M	B
B	B	B

Le diverse **combinazioni dei livelli di rischio intrinseco e di controllo** possono determinare il **livello di rischio residuo di errori**.

In ogni caso, la determinazione del **rischio residuo** è sempre oggetto di **giudizio professionale**. In presenza di rischi specifici relativi ad un'area del bilancio o ad una informativa, infatti, il revisore tiene in considerazione, tra l'altro, la **propensione di alcuni elementi dell'attivo o del passivo ad essere suscettibili di frode, le potenziali elusioni dei controlli da parte della Direzione ed i risultati delle precedenti revisioni**.

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

Esempio di carta di lavoro per la determinazione del **rischio residuo a livello di bilancio e di singola asserzione**:

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO ¹⁴⁶ E DI SINGOLA ASERZIONE ¹⁴⁷	RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI CONFORMITÀ	RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	RIF. CARTE DI LAVORO	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI VALIDITÀ	COMMENTI
Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti								
Immobilizzazioni immateriali								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Immobilizzazioni materiali								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								

Valutazione del rischio

Procedure per identificazione
e valutazione del rischio

Esempio di **Piano dettagliato** di revisione per le **Procedure di validità**:

CREDITI VERSO CLIENTI E RICAVI DI VENDITA

Descrizione della procedura	Crediti verso clienti				Ricavi di vendita		
	C	E	A	V	C	E	A
Procedure principali							
Selezionare un campione di fatture di vendita; per ogni fattura selezionata, verificare la correttezza matematica dei calcoli, verificare le quantità vendute con il documento di consegna, e le altre condizioni di vendita con l'ordine del cliente o con il contratto. Verificare infine la corretta rilevazione e classificazione contabile del ricavo e del credito, nonché dell'incasso successivo.	x		x		x		x
Selezionare un campione di registrazioni contabili di ricavi di vendita; per ogni registrazione verificare la corrispondenza della registrazione con la relativa fattura di vendita, il documento di consegna, e l'ordine del cliente. Verificare infine la corretta rilevazione e classificazione contabile del credito e dell'eventuale incasso.		x	x			x	x
Effettuare il test di cut-off sulle vendite (si veda quanto esposto nella sezione "Rimanenze").	x	x	x		x	x	x
Effettuare procedure di analisi comparativa.	x	x	x		x	x	x
Selezionare dal partitario clienti un campione (saldo Clienti + saldo Effetti) ed inviare una richiesta di conferma. In caso di risposta non in accordo riconciliare con le risultanze contabili. In caso di mancata risposta		x	x			x	x

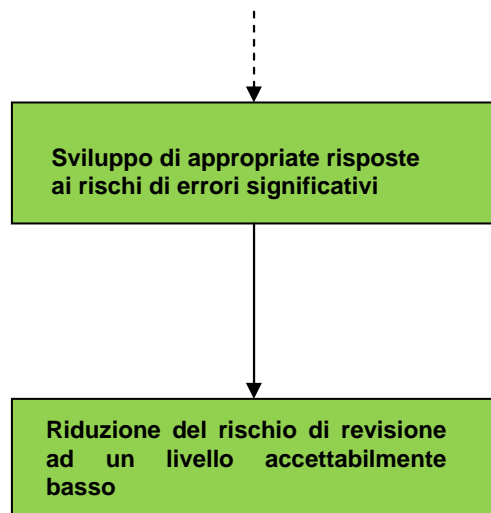
C = completezza

E = esistenza

A = accuratezza e competenza

V = valutazione

Risposta al rischio



- Aggiornamento della strategia generale di revisione
- Risposte generali di revisione
- ✓ Piano di revisione dettagliato

- ✓ Documentazione del lavoro svolto
- Criticità rilevate
- ✓ Supervisione staff e riesame carte di lavoro

Risposta al rischio

Sviluppo di appropriate risposte
ai rischi di errori significativi

□ Aggiornamento della strategia generale di revisione

Lo sviluppo della **strategia generale di revisione** è un processo che riguarda la **fase preliminare** della revisione e si estende fino al momento in cui è stata effettuata l'analisi dei rischi di errori significativi. Tuttavia, nelle **fasi successive** del lavoro, nuove circostanze, nuovi elementi probativi (che ad esempio **contraddicono** quelli precedentemente acquisiti con le procedure di conformità) o nuove informazioni raccolte possono richiedere **cambiamenti o aggiornamenti alla strategia generale di revisione originariamente definita**.

□ Risposte generali di revisione

I rischi identificati e valutati di **errori significativi a livello di bilancio** sono di **natura pervasiva** e richiedono **risposte generali** di revisione. Tali rischi, infatti, influenzano potenzialmente **molte aree di bilancio e molte asserzioni**.

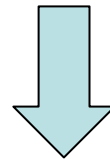
Di conseguenza, i rischi a livello di bilancio di solito **non** possono essere affrontati adeguatamente mediante lo svolgimento di **procedure specifiche**, ma richiedono **risposte di revisione più generali** (es.: adozione maggiore scetticismo professionale; assegnazione di personale più esperto/specializzato; maggiore supervisione del lavoro; svolgimento procedure validità a fine es. e non a date intermedie; ecc.).

Risposta al rischio

Sviluppo di appropriate risposte
ai rischi di errori significativi

✓ Piano di revisione dettagliato

Il revisore dopo aver **identificato e valutato i rischi di errori significativi** in bilancio, alla luce della conoscenza dell'impresa e del suo contesto, incluso il sistema di controllo interno, **definisce le risposte ai rischi identificati e valutati.**



Le **procedure di revisione** si suddividono in:

Procedure di conformità: procedure di revisione definite per valutare **l'efficacia operativa dei controlli dell'impresa** nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni (es.: intervista al personale o indagine; verifica della documentazione pertinente o ispezione; osservazione del controllo posto in essere dall'impresa; riesecuzione di una procedura di controllo posta in essere dall'impresa).

Procedure di validità: procedure di revisione definite per **individuare errori significativi a livello di asserzioni** (es.: procedure di analisi comparativa; verifiche di dettaglio: selezione di un conto e di un campione rappresentativo di transazioni al fine di ricalcolare il corretto ammontare, confermare l'esistenza dei saldi, assicurarsi che le transazioni siano state registrate nel periodo corretto, ecc..).

Risposta al rischio

Sviluppo di appropriate risposte
ai rischi di errori significativi

Le **procedure di analisi comparativa** si sostanziano in **valutazioni dell'informazione finanziaria mediante l'analisi delle relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura.**

Le procedure di analisi comparativa comprendono l'indagine sulle **fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni acquisite dal revisore o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo.**

L'impiego di procedure di analisi comparativa si basa sull'aspettativa che tra i dati esistano relazioni e che queste continuino a sussistere in assenza di condizioni note che facciano supporre il contrario. Per esempio, se l'impresa ha un **numero noto di dipendenti a retribuzione fissa** nel corso dell'esercizio in esame, il revisore può utilizzare tali dati **per stimare il costo totale del lavoro per tale esercizio con un elevato grado di accuratezza**, conseguendo in tal modo elementi probativi per una voce significativa del bilancio e **riducendo la necessità di svolgere verifiche di dettaglio sulle retribuzioni.** Oppure, si può moltiplicare il valore delle vendite su cui maturano , ad esempio, le provvigioni riconosciute agli agenti per il tasso medio di provvigione al fine di confrontare il costo per provvigioni di vendita contabilizzato dall'impresa. Infine, è ragionevole attendersi una stringente correlazione tra saldo dei debiti per finanziamenti a titolo oneroso e gli interessi passivi; per testare tale correlazione si può moltiplicare l'indebitamento medio nell'esercizio con il tasso d'interesse medio praticato dalla banca e confrontare il valore ottenuto con la voce oneri finanziari in bilancio.

Risposta al rischio

Sviluppo di appropriate risposte
ai rischi di errori significativi

Verifiche di dettaglio sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa:

• **Ispezione** - l'esame di registrazioni o di documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato, ovvero la verifica fisica di una attività.;

Osservazione - assistere ad un processo o ad una procedura svolta da altri;

Conferma esterna - elemento probativo acquisito dal revisore come una risposta diretta in forma scritta indirizzata al medesimo da parte di un soggetto terzo;

Ricalcolo - verifica dell'accuratezza matematica di documenti o registrazioni. Il ricalcolo può essere svolto manualmente o elettronicamente;

Riesecuzione - un'esecuzione indipendente da parte del revisore di procedure o controlli che sono stati originariamente svolti nell'ambito del controllo interno dell'impresa;

Indagine - ricerca di informazioni di natura finanziaria e di altra natura presso le persone, in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno che all'esterno dell'impresa.

Risposta al rischio

Sviluppo di appropriate risposte
ai rischi di errori significativi

✓ Piano di revisione dettagliato *(segue)*

Nelle imprese di dimensioni minori:

possono essere presenti **solo alcune delle attività di controllo** che il revisore può aver individuato come **necessarie**, ovvero si possono verificare casi in cui l'impresa ha **documentato in maniera non estensiva** l'esistenza, l'ampiezza e il funzionamento delle **attività di controllo** poste in essere.

In tali casi, può essere **più efficiente** per il revisore svolgere procedure di revisione che siano **principalmente procedure di validità**.

Risposta al rischio

Sviluppo di appropriate risposte ai rischi di errori significativi

I Principi di Revisione **non** prevedono specifiche linee guida in ordine alla **quantificazione dell'ampiezza delle procedure sostanziali** (o di validità), ma forniscono solo delle indicazioni di principio.

Sulla base dell'esperienza professionale è però possibile fornire alcune indicazioni "di massima" circa la "dimensione" delle predette verifiche. Nella tabella sotto riportata sono, infatti, descritti degli intervalli di soglie % che esprimono la quota parte del saldo di un conto o di un gruppo di operazioni omogenee entro le quali, stante una determinata combinazione del livello del rischio intrinseco e del rischio di controllo, potrebbe essere ragionevolmente delimitata l'ampiezza delle procedure di verifica sostanziale ad opera del revisore contabile.

Tali intervalli sono stati determinati, per "ragionevolezza", all'interno dei due casi limite di seguito illustrati:

		VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO		
		ALTO	MEDIO	BASSO
VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO	ALTO	Sopra il 50%	Dal 35% al 50%	Dal 20% al 35%
	MEDIO	Dal 35% al 50%	Dal 20% al 35%	Dal 10% al 20% oppure analisi comparativa
	BASSO	Dal 20% al 35%	Dal 10% al 20% oppure analisi comparativa	Dal 5% al 10% oppure analisi comparativa

Risposta al rischio

Sviluppo di appropriate risposte
ai rischi di errori significativi

Infatti, se, ad esempio, sia **l'attitudine di un conto a contenere errori significativi è stata valutata come alta**, sia il sistema dei controlli risulta inefficace a prevenire o individuare e risolvere tempestivamente tali errori all'interno del conto, **è ragionevole pensare** che il soggetto incaricato di ricercare elementi probativi sulla presenza o meno di errori significativi all'interno di tale conto svolga **verifiche puntuali sulle operazioni** che alimentano tale conto per un valore monetario complessivo che rappresenti **non meno del 50% del saldo contabile in esame**.

Analogamente, se i controlli sono efficaci ed il rischio intrinseco di errore è basso, è **ragionevole pensare** che il revisore contabile svolga delle **verifiche minime**, esaminando puntualmente operazioni il cui valore contabile complessivo rappresenti, appunto una % minima del saldo in esame (compresa, ad esempio, tra il 5% ed il 10%), oppure svolgendo delle "procedure di analisi comparativa" anziché svolgere verifiche puntuali sulle operazioni stesse (es.: ispezione, ricalcolo, ecc.), fermo restando che, ai fini della verifica dei "**diritti ed obblighi**" afferenti tali operazioni, sarà comunque necessario svolgere, seppur su base campionaria, verifiche più puntuali, quali la "richiesta di conferme esterne".

Risposta al rischio

Riduzione del rischio di revisione
ad un livello accettabilmente basso

✓ Documentazione del lavoro svolto

L'obiettivo del revisore è quello di predisporre una documentazione che fornisca:

a) una sufficiente ed appropriata **evidenza documentale** degli elementi a **supporto della relazione di revisione**;

b) l'evidenza che la **revisione contabile sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione** ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

La documentazione, predisposta tempestivamente, è conservata per **dieci anni** dalla data della relazione di revisione (Art. 14 DL 39/2010).

Il revisore predisporre una documentazione della revisione che sia sufficiente a consentire ad un **revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere**:

- **natura, estensione e tempistica** delle procedure di revisione;
- **risultati** delle procedure ed **elementi probativi** acquisiti;
- **aspetti significativi** emersi nel corso delle verifiche;
- ecc...

Risposta al rischio

Riduzione del rischio di revisione
ad un livello accettabilmente basso

✓ Documentazione del lavoro svolto (segue)

Nelle imprese di dimensioni minori:

la documentazione è generalmente **meno ampia**.

Revisione contabile in cui il responsabile dell'incarico svolga il **lavoro per intero**:

la documentazione **non includerà** aspetti che sarebbero stati documentati unicamente:

- al fine di **informare o di dare istruzioni** ai membri del team di revisione,
- ovvero per comprovare il **riesame effettuato da altri membri del team** (ad esempio, non vi saranno aspetti da documentare relativi alle discussioni o alla supervisione del lavoro del team di revisione).

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

Esempi di aspetti che possono essere **documentati congiuntamente** nella revisione del bilancio di un'impresa di dimensioni minori includono:

- la **comprensione** dell'impresa e del suo controllo interno,
- la **strategia generale** di revisione ed il **piano** di revisione,
- la **significatività, i rischi** identificati e valutati,
- gli **aspetti significativi** evidenziati nel corso della revisione
- e le **conclusioni** raggiunte.

Risposta al rischio

Riduzione del rischio di revisione
ad un livello accettabilmente basso

❑ Criticità rilevate

Nel corso dello svolgimento delle procedure di revisione (conformità e validità), il revisore può incontrare delle **criticità** che saranno oggetto di **rilevazione e documentazione**.

Le principali criticità che il revisore può incontrare sono, ad esempio:

- **errori negli importi** del bilancio (che comportano rettifiche o riclassifiche);
- **errori di informativa** in bilancio;
- **carenze** nei controlli interni;
- circostanze che determinano **significative difficoltà** per il revisore nell'applicazione delle necessarie procedure di revisione;
- casi **di non conformità**, identificate o sospette, a leggi e regolamenti.

Per **rilevare e documentare** una criticità è consigliabile che il revisore:

- **riepiloghi**, in un'apposita carta di lavoro o memorandum, **tutte le criticità** emerse nel corso del lavoro.
- **descriva analiticamente le circostanze** in cui è emersa tale criticità, indicando i **possibili effetti** in bilancio ed allegando la relativa documentazione a supporto (o rinviando alla stessa);

Risposta al rischio

Riduzione del rischio di revisione
ad un livello accettabilmente basso

✓ Supervisione staff e riesame carte di lavoro

Obiettivo da perseguire:

qualità della revisione contabile del bilancio (PRI 220).

Un **incarico di qualità** implica che:

➤ il **revisore ed il personale** eventualmente impiegato **rispettino**

❖ i **principi professionali**

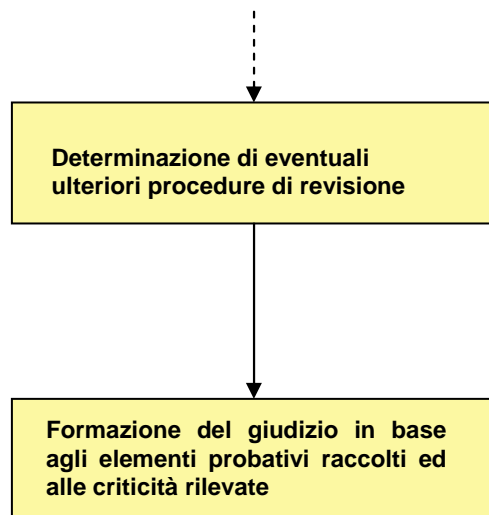
❖ e le **disposizioni di legge e regolamentari applicabili;**

➤ la **relazione emessa** a conclusione del lavoro di revisione sia **appropriata alle circostanze.**

Nelle imprese di dimensioni minori:

il lavoro può essere svolto interamente dal **singolo professionista**; in questi casi l'attività di Direzione e supervisione **non è applicabile.**

Reporting



- Aggiornamento e valutazione dei rischi
- Aggiornamento della significatività
- Comunicazione delle criticità rilevate
- Attestazioni della Direzione
- Conclusioni raggiunte in base alle procedure svolte

- Decisioni rilevanti
- Relazione di revisione

Reporting

Determinazione di eventuali
ulteriori procedure di revisione

Aggiornamento e valutazione dei rischi

Prima di concludere la revisione il revisore valuta, sulla base delle **procedure di revisione** svolte e degli **elementi probativi** acquisiti, se le **valutazioni** dei rischi di errori **significativi a livello di asserzioni** continuano ad essere **appropriate**.

Aggiornamento della significatività

Modifica della **significatività per il bilancio nel suo complesso** nel caso in cui, nel corso della revisione contabile, si acquisiscono informazioni che avrebbero **indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso** (es.: i valori di riferimento utilizzati per determinarla in fase di pianificazione sono variati o i risultati effettivi delle verifiche sono stati sensibilmente diversi da quelli attesi).

La **significatività operativa**, invece, potrebbe essere **modificata più spesso** e indipendentemente da modifiche alla significatività per il bilancio nel suo complesso. I fattori che possono comportare una modifica alla significatività operativa sono, ad esempio:

- modifiche alle valutazioni dei rischi;
- natura e importi degli errori identificati;
- ecc..

Reporting

Determinazione di eventuali
ulteriori procedure di revisione

✓ Comunicazione delle criticità rilevate

Il revisore **comunica** alla Direzione gli **errori identificati** nel corso della revisione, diversi da quelli chiaramente trascurabili, e chiede alla stessa la **loro correzione**.

Qualora la Direzione **si rifiuti** di correggere un errore, il revisore comprende le **motivazioni** e valuta **l'effetto degli errori non corretti sul bilancio**.

Nelle imprese di dimensioni minori:

la gestita sovente è attribuibile ad un **unico proprietario**, non esistono altre figure che assumono un ruolo di *governance*. Inoltre spesso questa figura riveste anche il ruolo di amministratore (**proprietario-amministratore**). In questi casi la comunicazione avviene, pertanto, tra il revisore ed il proprietario amministratore e può risolversi in una **discussione tra tali soggetti al termine delle principali attività di revisione**. In questo caso le discussioni vengono **adeguatamente verbalizzate**.

Data la **struttura "semplificata" del SCI** di tali imprese è facile riscontrare **carenze procedurali**, quindi tramite l'emissione di una **lettera di suggerimenti** alla Direzione il revisore può fornire alla stessa utili **consigli per migliorare le procedure aziendali ed il sistema di controllo interno**.

Reporting

Determinazione di eventuali
ulteriori procedure di revisione

Attestazioni della Direzione

Al termine del lavoro il revisore richiede il rilascio della **lettera di attestazione**, sottoscritta dal **legale rappresentante** della società, mediante la quale viene messo chiaramente in evidenza che il **sottoscrittore ritiene di aver adempiuto alle proprie responsabilità e conferma** il fatto che:

- a) sono state fornite al revisore **tutte le informazioni** pertinenti come concordato nei termini dell'incarico di revisione;
- b) **tutte le operazioni sono state registrate e riflesse in bilancio.**

Le attestazioni scritte rappresentano **elementi probativi** al pari delle altre **risposte** ottenute a seguito delle **indagini** svolte nel corso della revisione. Sebbene le attestazioni scritte forniscano elementi probativi **necessari**, esse **non costituiscono da sole elementi probativi sufficienti ed appropriati** sugli aspetti cui si riferiscono. Conseguentemente, le attestazioni scritte **non** possono essere usate:

- quale **sostituto** di altre procedure di revisione;
- quale **unica evidenza** di un significativo aspetto della revisione.

Reporting

Determinazione di eventuali
ulteriori procedure di revisione

Conclusioni raggiunte in base alle procedure svolte

1) Dopo aver **svolto le pianificate procedure di revisione** è necessario effettuare una valutazione dei risultati ottenuti:

A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori significativi

B. Riesame della strategia di revisione e del piano di revisione

C. Correzione degli errori

D. Valutazione dell'effetto degli errori non corretti (sul giudizio sul bilancio)

E. Verifica della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi acquisiti

F. Svolgimento di procedure di analisi comparativa finale (a supporto della formazione del giudizio sul bilancio)

2) Analisi degli **eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione.**

3) Valutazione **delle “continuità aziendale”.**

Reporting

Formazione del giudizio in base
agli elementi probativi raccolti
ed alle criticità rilevate

Decisioni rilevanti

Il revisore **documenta** gli **aspetti significativi** emersi nel corso della revisione, le **conclusioni raggiunte** al riguardo, nonché i **giudizi professionali significativi** formulati per giungere a tali conclusioni.

Tra gli aspetti significativi che richiedono giudizi professionali significativi possono essere ricomprese le decisioni relative agli **errori residui** (errori **non** corretti dall'impresa), nonché le **altre decisioni rilevanti** (es.: limitazioni nello svolgimento delle procedure di revisione; difficoltà finanziarie che comportano problemi di continuità aziendale; ecc.).

Relazione di revisione

Il contenuto della **relazione finale del revisore** è disciplinato dall'art. 14 del DLgs n. 39/2010 il cui **tenore** è rimasto **sostanzialmente invariato rispetto alla precedente normativa civilistica** (vecchio art. 2409-ter CC).