Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionali nella revisione delle piccole e medie imprese

Volume 2 – Guida pratica

Seconda edizione

IFAC
International Federation of Accountants

Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

La presente "Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionali nella revisione contabile delle piccole e medie imprese" predisposta da Small and Medium Practices Committee dell'International Federation of Accountants (IFAC) nell'ottobre 2010 in lingua inglese, è stata tradotta in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel settembre 2011 e riprodotta con il permesso dell'IFAC.

Testo in lingua inglese della Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionali nella revisione contabile delle piccole e medie imprese © 2010 International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Testo in lingua italiana della Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionali nella revisione contabile delle piccole e medie imprese © 2011 International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Titolo originale: *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities*. ISBN: 978-1-60815-076-2

Titolo in lingua italiana: Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionali nella revisione contabile delle piccole e medie imprese. ISBN:

Composizione del Comitato per i Piccoli e Medi Studi di IFAC

IFAC Small and Medium Practices Committee

Sylvie Voghel, Presidente

Giancarlo Attolini, Vice Presidente

Uttam Prakash Agarwal (India)

Albert Au (Hong Kong)

Hechmi Abdelwahed (Tunisia)

Stuart Black (Australia)

Brian Bluhm (USA)

David Chitty (Regno Unito)

Christina Foo (Malesia)

Alex Hilman (Israele)

Dorothy Ngwira (Malawi)

Andreas Noodt (Germania)

Ricardo Rodil (Brasile)

Inge Saeys (Belgio)

Bernard Scicluna (Malta)

Florin Toma (Romania)

Masum Turker (Turchia)

Ye Xin (Cina)

Staff del Comitato per i Piccoli e Medi Studi di IFAC

Paul Thompson

Paul Harrison

Sylvia Tsen

Implementation Guidance Task Force del Comitato per i Piccoli e Medi Studi di IFAC
Andreas Noodt, Presidente
Sylvie Voghel, Dawn McGeachy-Colby (Canada)
• Giancarlo Attolini, Matteo Pozzoli (Italia)
• Hechmi Abdelwahed, Ali Cherif (Tunisia)
• David Chitty, Katharine Bagshaw (Regno Unito)
• Ben Scicluna, Jonathan Dingli (Malta)
• Ricardo Rodil, Antonio Ranha (Brasile)
• Ye Xin, Chen Longwei (Cina)
• Inge Saeys, Alain Koeverts (Belgio)
• Albert Au, Alison Wilde (Hong Kong)
• Florin Toma (Romania)
• Lucio Torres-Rodriguez (Spagna)
• Owen Koimburi, Makokha Wanjala (Kenya)
• Paul Hurks (IFAC Staff)
• James Barbour (Regno Unito)
• Andrew Stringer (Australia)
• Helen Prangnell (Nuova Zelanda)

Traduzione dall'inglese dell'Ufficio Traduzioni CNDCEC
Mariarita Cafulli
Elena Florimo

Supervisione scientifica dell'edizione italiana
Giancarlo Attolini (Consigliere CNDCEC delegato alle Attività Internazionali)
Andrea De Marchi
Andrea Redeghieri

INDICE	Riferimento agli ISA
1. Come usare la Guida	
2. Introduzione ai case study	
FASE 1: La valutazione dei rischi	
3. La valutazione dei rischi – Parte generale	
Attività preliminari	
4. Accettazione e mantenimento dell'incarico	ISQC 1, 210, 220, 300
La pianificazione della revisione	
5. Strategia generale di revisione	300
6. La determinazione e l'uso della significatività	320, 450
7. Le discussioni nel team di revisione	240, 300, 315
Procedure di valutazione del rischio	
8. Rischi intrinseci - identificazione	240, 315
9. Rischi intrinseci - valutazione	240, 315
10. Rischi significativi	240, 315, 300
11. La comprensione dei controlli interni	240, 315
12. Valutazione del controllo interno	315
13. Comunicazione delle carenze nel controllo interno	265
14. Conclusione della fase di valutazione dei rischi	315
FASE 2: Risposta ai rischi	
15. Risposta ai rischi – Parte generale	-
16. Il piano di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati	260, 300, 330, 500
17. Stabilire l'estensione delle verifiche	330, 500, 530
18. La documentazione del lavoro svolto	230, 500
19. Attestazioni scritte	580
FASE 3: Reporting	
20. Reporting - Parte generale	-
21. Valutazione degli elementi probativi	220, 330, 450, 520, 540
22. Comunicazione con i responsabili delle attività di governance	260, 450
23. Le modifiche alla relazione di revisione	705
24. Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti	706
25. Informazioni comparative	710

1. Come usare la guida

Lo scopo della presente Guida è quello di fornire indicazioni pratiche ai professionisti che svolgono incarichi di revisione contabile di piccole e medie imprese (PMI). Tuttavia, il contenuto della Guida non dovrebbe essere utilizzato per sostituire:

- la lettura e la comprensione dei principi di revisione internazionali.

  Si presume che i professionisti abbiano letto il testo dei principi di revisione internazionali presenti nell'edizione 2010 del manuale IFAC Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, che è possibile scaricare gratuitamente dal sito di IFAC http://web.ifac.org/publications e, nella traduzione in lingua italiana realizzata dal CNDCEC, dal sito www.commercialisti.it o nella versione cartacea edita per CNDCEC da PRESS srl. Il principio di revisione internazionale n. 200 al paragrafo 19, afferma che il revisore, per comprendere quali siano gli obiettivi di un principio di revisione ed applicare correttamente le regole in esso contenute, deve avere una comprensione del testo completo del principio stesso, inclusa la sezione Linee guida ed altro materiale esplicativo. E' possibile reperire gli ISA e altro utile materiale di supporto collegandosi al sito web .ifac.org/clarity-center/ .

- l'utilizzo del giudizio professionale.
  È necessario usare il giudizio professionale sulla base degli eventi e delle circostanze riguardanti lo studio professionale e ogni incarico e laddove è richiesta l'interpretazione di un particolare principio di revisione.

  Sebbene si preveda che i piccoli e medi studi professionali (PMS) costituiranno un significativo gruppo di utenti, la presente Guida intende essere d'aiuto a tutti i professionisti che devono applicare i principi di revisione internazionali alle revisioni contabili delle PMI.

La Guida può essere utilizzata: nello svolgimento della revisione contabile.

La presente Guida fa spesso riferimento al team di revisione, ad indicare che l'incarico di revisione è svolto da più di un revisore. Tuttavia, gli stessi principi generali si applicano anche agli incarichi di revisione svolti da un singolo professionista.

1.1 Riproduzione, traduzione e adattamento della Guida

L'IFAC favorisce la riproduzione, traduzione e adattamento delle sue pubblicazioni. Chi sia interessato a riprodurre, tradurre e adattare la presente Guida, può rivolgersi a @ifac. .

1.2 Contenuto e organizzazione

Anziché riassumere semplicemente ciascun principio di revisione internazionale, la Guida è stata suddivisa in due volumi:

• Volume 1— Concetti di base

• Volume 2— Guida Pratica

Il presente Volume secondo della Guida descrive le modalità di applicazione pratica dei concetti illustrati nel Volume 1. Esso segue le fasi caratteristiche di una revisione contabile, dall'accettazione dell'incarico, la pianificazione e la valutazione dei rischi fino alle risposte a tali rischi, alla valutazione degli elementi probativi e alla formazione di un giudizio di revisione appropriato. Per evitare ridondanze, il Volume II non ripete le regole dei principi di revisione internazionali che riguardano specifici aspetti della revisione contabile, quali le stime, le parti correlate, gli eventi successivi, la continuità aziendale ed altri aspetti. Il Volume I sintetizza tali regole in un capitolo separato oppure all'interno del capitolo 15, intitolato "Sintesi delle altre regole contenute nei principi di revisione internazionali".

Presentazione della struttura della Guida
Ciascun capitolo della presente Guida è stato strutturato secondo il seguente schema.

- Titolo del capitolo
- Diagramma del processo di revisione contabile - Estratto
  La maggior parte dei capitoli contiene un estratto dal diagramma del processo di revisione contabile (ove applicabile) per evidenziare le specifiche attività trattate nel capitolo.
- Contenuto del capitolo
  Qui vengono evidenziati il contenuto e lo scopo del capitolo.
- Principi di revisione internazionali pertinenti
  La maggior parte dei capitoli della presente Guida cominciano con alcuni estratti dai principi di revisione internazionali pertinenti al contenuto del capitolo. Tali estratti includono le regole pertinenti e, in alcuni casi, gli obiettivi (talvolta illustrati separatamente laddove il capitolo si concentri su un particolare principio di revisione internazionale), alcune definizioni e le linee guida. L'inclusione di tali estratti non sottintende che non sia necessario considerare l'altro materiale del principio di revisione internazionale non specificamente menzionato o gli altri principi di revisione internazionali inerenti all'argomento. Gli estratti contenuti nella Guida si basano unicamente sul giudizio degli autori rispetto a ciò che è rilevante per il contenuto di ciascun particolare capitolo. Per esempio, le regole dei principi di revisione internazionali n. 200, 220 e 300 si applicano nel corso dell'intero processo di revisione contabile, ma sono stati trattati in maniera specifica solamente in uno o due capitoli.
- Parte generale e contenuti del capitolo
  La panoramica di ciascun capitolo fornisce:
  – estratti dei principi di revisione internazionali applicabili;
  – un riepilogo di ciò che viene trattato nel capitolo.

  La panoramica è seguita da una analisi più dettagliata dell'oggetto del capitolo e da una guida/metodologia pratica strutturata in fasi sulle modalità di applicazione dei principi di revisione internazionali pertinenti, contenente alcuni riferimenti specifici a tali principi. La Guida si concentra esclusivamente sui principi di revisione internazionali (ad esclusione dei principi 800-805-810) che si applicano alla revisione dell'informativa finanziaria storica. Tuttavia, si fa riferimento anche alle regole contenute nel Codice deontologico dell'IFAC emanato dallo IESBA (Codice IESBA) *Code of Ethics for Professional Accountants* e le regole dell'International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1), il principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 "Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad

un'informazione e servizi connessi".

- Spunti di riflessione
  In tutta la Guida sono inclusi numerosi spunti di riflessione, che forniscono indicazioni pratiche su alcuni aspetti della revisione contabile spesso tralasciati o su determinati concetti che risultano difficili da comprendere e da attuare.
- Case Study esemplificativi
  Per dimostrare in che modo si possono mettere in pratica i principi di revisione internazionali, il Volume II della Guida include due semplici case study. Alla fine della maggior parte dei capitoli del Volume II, si esaminano due possibili soluzioni pratiche per documentare l'applicazione delle regole dei principi di revisione internazionali. Vedi Volume II, Capitolo 2, della presente Guida per i dettagli inerenti ai case study.

I case study e la documentazione sono presentati a scopo puramente esemplificativo. La documentazione fornita è un estratto delle carte di lavoro di un incarico di revisione e descrive soltanto una delle modalità possibili per conformarsi alle regole dei principi di revisione internazionali. I dati, l'analisi e i commenti forniti rappresentano soltanto alcune circostanze e considerazioni che il revisore dovrà affrontare. Come sempre, il revisore deve usare il proprio giudizio professionale.
Il primo case study riguarda un'impresa immaginaria denominata Dephta Furniture. Si tratta di una fabbrica di mobili, a conduzione familiare, con dieci dipendenti a tempo pieno. L'impresa ha una struttura di governance semplice, pochi livelli gerarchici e sistemi non complessi di elaborazione delle transazioni. La funzione contabile si avvale di un pacchetto software standard. Il secondo case study si basa su un'altra impresa immaginaria denominata Kumar & Co. Si tratta di una micro impresa in cui lavorano, oltre al proprietario, due impiegati a tempo pieno e un contabile part time.

Altre pubblicazioni dell'IFAC

Congiuntamente alla presente Guida è possibile leggere la pubblicazione dell'IFAC The Guide to Quality Control for Small- and Medium-sized Practices (Guida al controllo della qualità negli studi professionali di dottori commercialisti ed esperti contabili di piccole e medie dimensioni) che è possibile scaricare gratuitamente dalla pagina web ://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-

1.3 Glossario

Per la terminologia utilizzata nei principi contabili internazionali e nella presente Guida, fate riferimento al Glossario dell'edizione 2010 dell'*Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* dell'IFAC.
La Guida utilizza molti dei termini definiti nel Glossario del Codice IESBA e nei principi di revisione internazionali (nell'edizione 2010 dell'*Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* dell'IFAC). È quindi importante che gli associati dello studio e i collaboratori siano a conoscenza di tali definizioni.

Altri termini utilizzati nella Guida

Controlli anti frode
I controlli antifrode sono adottati dalla direzione per prevenire, o individuare e correggere le frodi. Tali controlli non possono evitare che la frode si verifichi, soprattutto in presenza di forzature da

parte della direzione, ma servono da deterrente, rendendo più difficile realizzare e nascondere i tentativi di frode. Tipici esempi sono:

- direttive e procedure che rafforzano la responsabilità di informativa, quali un'autorizzazione firmata delle scritture contabili;
- controllo all'accesso a dati e operazioni sensibili;
- sistemi antifurto silenziosi;
- relazioni per spiegare discrepanze ed eccezioni;
- tracciabilità delle operazioni;
- piani di emergenza in caso di frodi;
- procedure per l'identificazione/il monitoraggio dei soggetti potenzialmente a rischio di commissione di frodi (per esempio, con tenore di vita eccessivamente dispendioso);
- procedure per la denuncia anonima di potenziali frodi.

Controlli generali

I controlli generali affrontano i rischi pervasivi. Essi stabiliscono il "tone at the top", cioè il comportamento esemplare del vertice di un'organizzazione e definiscono le aspettative per l'ambiente di controllo. Sono spesso meno tangibili rispetto ai controlli operativi, ma hanno un effetto ed un'influenza pervasivi e significativi su tutti gli altri controlli interni e costituiscono le fondamenta imprescindibili sulle quali si costruiscono gli altri (eventuali) controlli interni. Esempi di controlli generali includono l'impegno della direzione ad un comportamento eticamente corretto, l'attitudine al controllo interno, l'assunzione e le competenze del personale e controlli anti-frode a salvaguardia dell'informativa finanziaria. Tali controlli hanno un effetto su tutti gli altri processi aziendali in atto nell'ambito dell'impresa.

Direzione

La persona o le persone responsabili della gestione dell'impresa. Per alcune imprese in alcuni ordinamenti giuridici, la direzione comprende tutti o alcuni dei responsabili delle attività di governance come, ad esempio, dirigenti con responsabilità esecutive o il proprietario-amministratore.

Responsabili delle attività di governance

La/e persona/e o la/le organizzazione/i (per esempio, una società fiduciaria) con la responsabilità di vigilare sulla direzione strategica dell'impresa e sul corretto e puntuale assolvimento degli obblighi dell'impresa. Tali responsabilità includono la supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. Per alcune imprese in alcuni ordinamenti giuridici, i responsabili delle attività di governance possono includere, ad esempio, i membri del consiglio di amministrazione di un'impresa del settore privato o del corrispondente organo di un'amministrazione pubblica, ovvero il proprietario-amministratore. In alcune imprese di dimensioni minori, tuttavia, una singola persona può essere incaricata della governance, per esempio, il proprietario-amministratore laddove non vi siano altri proprietari, o un soggetto delegato. Laddove la governance è di responsabilità collettiva, l'organo di governance può essere assistito da un comitato per il controllo interno, o da un soggetto singolo, nell'adempimento delle proprie responsabilità. In alternativa un comitato o un soggetto singolo possono avere responsabilità specifiche, giuridicamente identificate, diverse da quelle dell'organo di governance.

Proprietario-amministratore

Il proprietario-amministratore è il proprietario di un'impresa coinvolto quotidianamente nella gestione.

In molti casi, il proprietario-amministratore è anche incaricato della governance dell'impresa.

Studi professionali di piccole e medie dimensioni (PMS)

Gli studi professionali che possiedono le seguenti caratteristiche:

- i loro clienti sono costituite principalmente da piccole e medie imprese;
- fanno ricorso a fonti esterne, ad integrazione delle limitate risorse tecniche interne;
- hanno un numero di collaboratori limitato.

I caratteri tipici di un PMS possono variare nei diversi ordinamenti giuridici.

1.4 Acronimi utilizzati nella Guida

Asserzioni

C= Completezza
E = Esistenza
A = Accuratezza
V = Valutazione

CAAT (Computer-assisted audit techniques): procedure di revisione basate su tecniche computerizzate

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

CO Controllo interno. Le cinque principali component del controllo interno sono:
AdC = Attività di controlloControl activities
AC = Ambiente di controllo

SI = Sistemi informativi

MO= Monitoraggio

Codice IESBA - Code of Ethics for Professional Accountants emanato dallo IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants)

IFAC International Federation of Accountants

IFRS International Financial Reporting Standard

ISA International Standards on Auditing

ISAE International Standards on Assurance Engagements

IAPS International Auditing Practice Statements

ISQC International Standards on Quality Control

ISRE International Standards on Review Engagements

ISRS International Standards on Related Services

IT Information technology

PC Personal computer

R&S Ricerca e Sviluppo

PMI Piccole e medie imprese

PMS Studi professionali di piccole e medie dimensioni

WP Carte di lavoro (working papers)

2. Introduzione ai case study

Per descrivere in che modo è possibile documentare in pratica i diversi aspetti del processo di revisione contabile, sono stati elaborati due case study basati su due imprese immaginarie, una di media e l'altra di piccola dimensione. Il primo scenario (Case Study A) tratta di un'impresa produttrice di mobili denominata Dephta Furniture Inc. con dieci dipendenti. Il secondo scenario (Case Study B) è quello della Kumar & Co., un'impresa più piccola con due dipendenti. La sua attività consiste principalmente nella fornitura di merci alla Dephta Furniture Inc. Entrambe le organizzazioni hanno deciso di redigere il bilancio in base agli IFRS.

I case study sono puramente esemplificativi. La documentazione fornita è un estratto delle carte di un lavoro di revisione e rappresenta soltanto una delle possibili modalità per conformarsi alle regole dei principi di revisione internazionali. I dati, le analisi e i commenti forniti rappresentano soltanto alcune condizioni e considerazioni che il revisore dovrà affrontare nel corso di una revisione contabile. Come sempre, il revisore deve usare il proprio giudizio professionale.

Case Study A – Dephta Furniture Inc.

Contesto

La Dephta Furniture Inc. è un'impresa a conduzione familiare che produce mobili. Produce diverse tipologie di mobili in legno per la casa, sia da catalogo che su misura. La Dephta gode di una reputazione eccellente per la qualità dei mobili prodotti.

L'impresa ha tre principali linee di prodotti: camere da letto, soggiorni e tavoli di tutti i generi. I mobili standard possono anche essere personalizzati per specifiche esigenze. L'impresa ha recentemente creato un sito web che consente ai clienti di acquistare direttamente i mobili e pagarli con carta di credito. Durante l'ultimo anno, l'impresa ha spedito i prodotti ordinati dai clienti in un raggio di 900 chilometri.

Gli impianti di produzione sono ubicati su un'area adiacente la casa di Suraj Dephta. Un ampliamento della casa di Suraj sul lato ovest viene utilizzato come negozio della Dephta Furniture. Le principali decisioni sono spesso prese intorno al tavolo da pranzo (che è il primo tavolo che Suraj e suo padre hanno costruito insieme).

Tendenze del settore

Fino a poco tempo fa la Dephta è cresciuta rapidamente. Tuttavia, il settore del mobile sta attualmente attraversando un periodo di crisi dovuto:

- ad un declino economico connesso alla recessione mondiale;
- al fatto che i potenziali clienti stanno limitando la loro spesa per i beni non indispensabili, inclusi i mobili;

- alla concorrenza;
- alla pressione per ridurre i prezzi e incrementare il fatturato;
- al fatto che alcuni produttori di parti di mobili hanno cessato l'attività causando ritardi nella produzione.

Governance
L'impresa è stata creata nel 1952 dal padre di Suraj, Jeewan Dephta. In un piccolo laboratorio vicino all'abitazione familiare Jeewan, all'inizio, produceva perni e ringhiere in legno usando un tornio.

L'impresa non ha una struttura di governance formalizzata. Jeewan e Suraj preparano un business plan annuale e si incontrano una volta al mese con un imprenditore locale di successo, Ravi Jain, per esaminare i loro progressi rispetto al programma, avere il suo parere sulla fattibilità dei loro progetti, per esaminare i risultati operativi e ottenere indicazioni su come trattare eventuali specifiche problematiche.

La figlia di Ravi, Parvin (praticante avvocato) accompagna di solito suo padre agli incontri con Suraj e Jeewan. Parvin dà il suo parere legale, ma la sua vera passione sono il marketing e la promozione. È stata un'idea di Parvin quella di allargare i confini della Dephta Furniture, cominciando a vendere i propri prodotti su Internet. Ha anche spinto perché l'impresa si espandesse oltre i confini regionali, nei paesi confinanti. Forse accedendo ad altri mercati, i livelli di ***fatturato*** potrebbero essere mantenuti, nonostante l'attuale recessione economica.

Personale
La Dephta Furniture Inc. ha dieci impiegati a tempo pieno. Sei di loro sono collegati in qualche modo alla famiglia. La maggior parte dei membri della famiglia lavora nell'area produttiva (se necessario) oltre a ricoprire i ruoli evidenziati nella figura qui sotto. Durante i periodi di maggior lavoro, vengono impiegati, secondo le necessità, da due a quattro lavoratori interinali. Alcuni di loro ritornano regolarmente ma, a causa della saltuarietà del lavoro, il turnover è piuttosto alto.

Suraj Dephta sovrintende tutti gli aspetti dell'impresa. Arjan Singh, responsabile commerciale, è coadiuvato da due venditori a tempo pieno. Dameer, il fratello di Suraj, si occupa della produzione, degli ordini di materie prime e della gestione del magazzino. Poiché lo spazio per gli impianti è ridotto, Suraj e Dameer seguono a vista il processo produttivo e condividono la responsabilità di supervisionare i due addetti alla produzione.

Jawad Kassab (un cugino di Suraj) è incaricato delle funzioni finanza e informatica ed ha alle sue dipendenze due addetti.

Organigramma Dephta Furniture Inc.

Suraj Dephta Managing Director

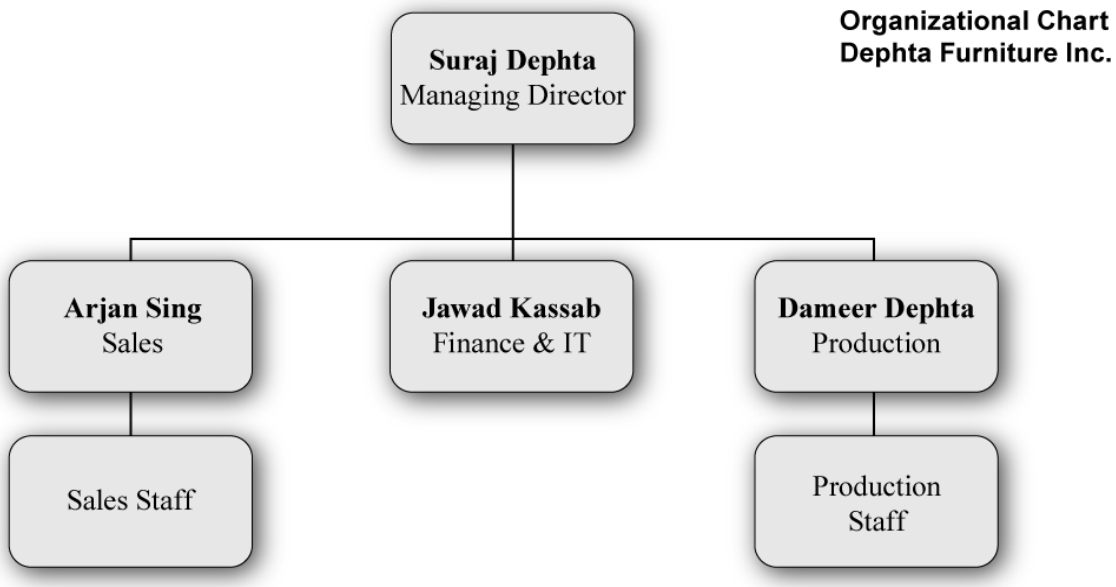
Arjan Sing Vendite

Jawad Kassab Servizi Finanziari e IT

Dameer Dephta Area produttiva

Addetti alle vendite

Addetti alla produzione

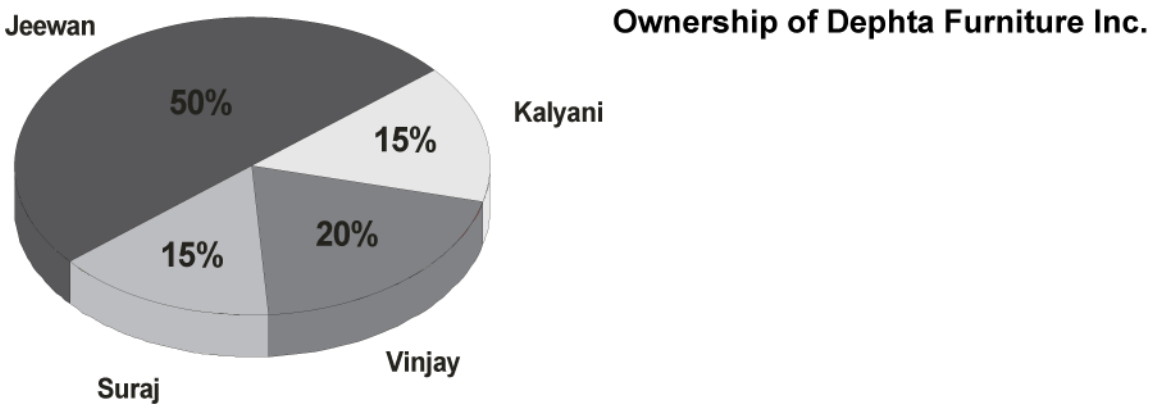


Proprietà
Jeewan è il principale azionista con una partecipazione del 50%. Ha intenzione di trasferire le azioni a suo figlio, se Suraj continuerà a dirigere l'impresa a tempo pieno mantenendola redditizia.

Suraj e sua sorella Kalyani detengono ciascuno una partecipazione del 15%.

Il rimanente 20% appartiene ad un amico di famiglia, Vinjay Sharma. Vinjay è un investitore benestante che ha fornito gran parte del capitale necessario per la crescita dell'impresa.

Struttura proprietaria della Dephta Furniture Inc.



Kalyani è una cantante molto conosciuta che, essendo quasi sempre in tournée, non è mai presente in azienda e fa totale affidamento su suo padre e su suo fratello.

Ogni anno, nel mese di giugno, Jeewan convoca l'assemblea. Gli azionisti si incontrano la mattina (principalmente per esaminare il bilancio) e, più tardi, nel pomeriggio, organizzano una festa con tutto il personale. In questa occasione Suraj comunica al personale l'andamento dell'impresa ed i progetti per il futuro.

Attività
L'impresa ha iniziato producendo sedie, tavoli, ringhiere e balaustre; successivamente ha ampliato

la sua attività producendo semplici mobili per la casa, come credenze, armadi e vetrinette. La Dephta Furniture è cresciuta notevolmente seguendo una strategia che si può così riassumere:

- fornire prodotti di qualità al giusto prezzo ai clienti locali;
- accettare grossi ordini da parte dei rivenditori nazionali; questi ordini prevedono una scadenza per la consegna (sono previste gravi penali per eventuali ritardi) e i margini sono molto più ridotti rispetto a quelli dei mobili su misura;
- essere la prima azienda della zona a vendere (un limitato numero di prodotti) tramite Internet;
- produrre parti quali perni e gambe dei tavoli per altri produttori locali di mobili. Ciò ha consentito all'impresa di acquistare macchinari costosi che altre imprese non si possono permettere.

La Dephta ha uno spaccio presso la sede in cui vende, con pagamento in contanti, scarti di mobili e di legno (pezzi scartati nel processo di controllo di qualità).

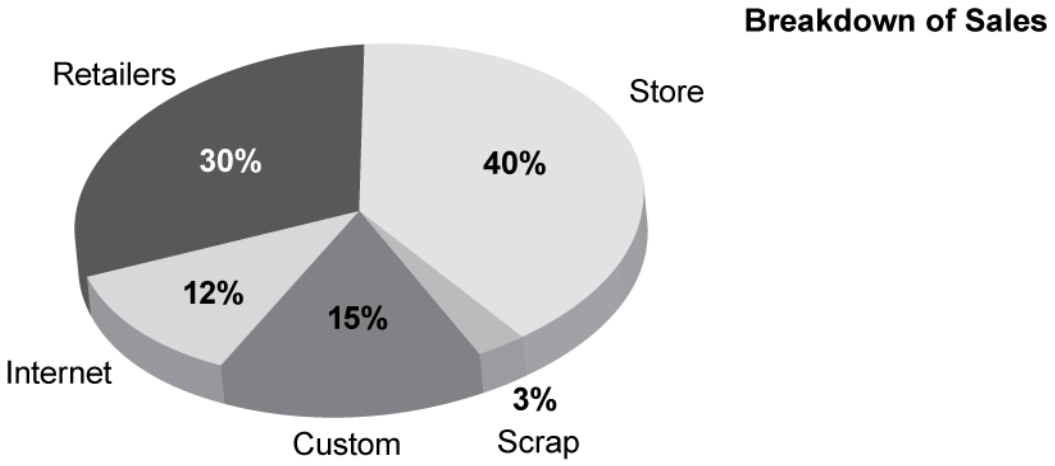
Si sta valutando inoltre l'opportunità di esportare mobili verso paesi limitrofi. Suraj sa che questo comporterà maggiori costi di spedizione, problemi di dogana, rischi di cambio e la possibilità di danni ai prodotti durante il trasporto. Vendere all'estero comporterà maggiori oneri, ma consentirà anche di accedere a nuovi potenziali clienti. Inoltre Parvin conosce molte persone nell'amministrazione locale che potranno aiutarla o per gli adempimenti burocratici.

Fatturato
Il dettaglio del fatturato è il seguente:

- Vendita diretta di mobili standard (da catalogo) 40%
- Vendite ai rivenditori di mobili 30%
- Mobili su misura 15%
- Vendite su Internet 12%
- Vendita degli scarti di produzione 3%

Dettaglio delle vendite

Rivenditori 30%, Vendita diretta 40%, Internet 12%, Mobili su misura 15%, Scarti 3%



Arjan Singh è un grande venditore. Quando tratta con i clienti è molto tenace e di solito riesce a concludere, ma con bassi margini. Nonostante la crisi economica, ha recentemente acquistato una bella villetta familiare con vista sulla valle.

- Note sulle modalità di vendita
  - I contratti di vendita vengono redatti per gli ordini dei rivenditori e per ordini particolari. Per tutti gli ordini è richiesto un anticipo del 15%, che all'incasso viene registrato come ricavo di vendita. Due dei maggiori rivenditori chiedono alla Dephta di tenere la merce in magazzino per 30 giorni così da poter effettuare spedizioni dirette ai negozi richiedenti. Tali contratti prevedono anche che i prodotti siano resi alla Dephta se non sono venduti entro un certo periodo di tempo.
  - Gli ordini di vendita sono compilati manualmente al momento della vendita, eccetto per i mobili venduti direttamente dal negozio o per altri piccoli articoli disponibili. Tutti gli ordini superiori ai 500€ o il cui prezzo di vendita sia al di sotto del prezzo minimo di listino devono avere l'approvazione di Arjan. Le fatture sono preparate quando gli articoli sono spediti al cliente.
  - Per tutte le altre vendite le fatture sono preparate al momento della vendita e contabilizzate. Il sistema numera automaticamente ogni operazione di vendita e fornisce, a richiesta, una conferma d'ordine.
  - Ogni giorno dal sito web si scarica il riepilogo delle vendite realizzate via Internet. Il dettaglio dei prodotti ordinati viene inoltrato all'ufficio produzione. Contemporaneamente viene preparata la fattura e registrata nei ricavi, poiché il prodotto è già stato pagato con carta di credito dal cliente. A tutti gli ordini effettuati via Internet e spediti è allegata la fattura recante la dicitura "pagato".
  - Arjan svolge raramente controlli sui crediti verso i clienti. Egli conosce la maggior parte di loro. In passato, i clienti pagavano in contanti alla consegna; attualmente viene concessa una dilazione di pagamento in linea con le condizioni offerte dai concorrenti della Dephta Furniture. Di conseguenza la Dephta Furniture ha ottenuto l'apertura di una linea di credito dalla banca. Ogni anno il numero dei crediti insoluti sembra crescere.
  - Alla fine di ogni mese Suraj riesamina il tabulato del fatturato e dei crediti. Si assicura che non vi siano errori evidenti e chiama personalmente tutti i clienti con crediti scaduti da più di 90 giorni.
  - Ogni venditore (incluso Arjan) riceve una commissione del 15% su ciascuna vendita oltre ad uno stipendio base garantito. Per motivare i venditori, il loro stipendio base è molto inferiore rispetto a quello degli altri dipendenti. Il sistema informatico consente di riepilogare le vendite procurate da ciascun venditore. Jawad stampa una relazione ogni mese e prepara una lista delle commissioni che saranno pagate la settimana successiva. Suraj o Dameer riesaminano il tabulato delle commissioni e delle vendite per verificarne la correttezza. Arjan percepisce in assoluto la maggior parte delle commissioni di vendita.

Information Technology

Il sistema comprende sei PC e un server per il sito Internet, ed è utilizzato principalmente per le e-mail, per il ricevimento ordini e per la contabilità.

L'impresa fa dei back-up settimanali delle registrazioni contabili su un hard disk esterno che viene tenuto nella cassaforte vicino ai computer. Protezioni firewall e password sono state introdotte nel corso degli ultimi due anni. Nel corso dell'ultimo esercizio sono stati rubati dall'ufficio due PC. L'accesso agli uffici ora è più protetto: i PC sono legati alle scrivanie e il server è chiuso a chiave in un ufficio separato e ventilato.

Le vendite via Internet sono gestite da Jawad. L'impresa ha stipulato un accordo con la banca per la verifica delle carte di credito prima della spedizione degli ordini che comporta una commissione del

7% su ogni ordine. Il programma per le vendite via Internet fornisce i dettagli di ciascuna vendita, incluso nome del cliente, indirizzo e i prodotti ordinati. Le operazioni via Internet sono scaricate quotidianamente dal sito web e gli ordini sono predisposti e inoltrati all'ufficio produzione.

Risorse umane ed elaborazione paghe
Tutte le decisioni riguardanti le assunzioni sono prese da Dameer e Suraj. Come suo padre, Suraj vuole assumere persone competenti e si aspetta lealtà dai propri dipendenti.

I dipendenti sono pagati in contanti all'inizio della settimana. La responsabile per l'elaborazione delle paghe è Karla Winston, sotto la responsabilità di Jawad. Karla gestisce la lista dei dipendenti, calcola il loro stipendio e le relative detrazioni sulla base delle rilevazioni tempi da badge che Dameer le fornisce. Suraj riesamina gli stipendi tutti i lunedì mattina prima di autorizzare Karla alla consegna delle buste ai dipendenti. Tutti i dipendenti nel momento in cui ricevono la propria busta firmano una ricevuta. L'impresa non tiene registri formali dei dipendenti.

Acquisti e produzione
Dameer è il responsabile degli acquisti e della produzione. Poiché il sistema di rilevazione delle scorte non è molto sofisticato, egli tende ad ordinare alcuni articoli in quantità eccedente e spesso si vedono scorte in magazzino coperte di polvere. Ma è preferibile avere provviste in eccesso, piuttosto che in difetto, per evitare ritardi nella produzione.

- Note sulla funzione acquisti
  - Per gli acquisti superiori ai 5.000€ vengono richieste almeno due offerte prima dell'approvazione; sono esclusi gli acquisti di legno fornito dalla fabbrica locale con la quale la Dephta ha negoziato un contratto quinquennale esclusivo di fornitura.
  - L'impresa emette ordini di acquisto per tutte le merci e per gli investimenti superiori a 1.000€.
  - Dameer approva tutti i nuovi fornitori e fornisce i dettagli a Jawad. Jawad poi inserisce i fornitori a sistema e inputa i dettagli delle fatture ricevute.

Contabilità e finanza
Jawad ha studiato contabilità all'università ed è molto esperto in materia contabile e finanza. All'inizio del suo lavoro in Dephta, due anni fa, inserì subito il pacchetto software "Sound Accounting" della Onion Corp. con i suoi moduli integrati per la gestione dei debiti verso fornitori, crediti verso clienti e cespiti.

- Note sulla funzione contabilità e finanza
  - Attualmente l'impresa non ha un sistema di inventario permanente. Le rimanenze di magazzino vengono inventariate due volte l'anno, a fine esercizio e a fine giugno. In questo modo i margini possono essere calcolati almeno due volte l'anno.
  - Jawad ha criticato la mancanza di controlli sulle rimanenze. Ha suggerito a Suraj di effettuare inventari almeno quattro volte l'anno per garantire che i margini fossero tenuti sotto controllo. Suraj ha ignorato il suo suggerimento sostenendo che fare inventari tanto spesso sarebbe uno spreco di tempo e comporterebbe ritardi nelle consegne.
  - Sebbene la Dephta sia in utile, i margini lordi sono discontinui. Jawad non si sa spiegare perché non vengano rilevati i costi per linea di prodotto.
  - Suraj è molto infastidito dal dover pagare le imposte sul reddito e fa continue pressioni su Jawad per minimizzare il carico fiscale "abbondando" negli accantonamenti a bilancio.

Nota: Il conto economico e lo stato patrimoniale seguenti sono stati predisposti dalla direzione. Non sono corredati da note esplicative e dal rendiconto finanziario.

Appendice A

Dephta Furniture Inc.
Conto economico
(in unità di valuta (€))

	Per l'esercizio chiuso al 31 dicembre		
	20X2	20X1	20X0
Fatturato	**1.437.317**[a]	**1.034.322**[a]	**857.400**[a]
Costo del venduto	**879.933**	**689.732**	**528.653**
Risultato lordo	**557.384**	**344.590**	**328.747**
Costi di distribuzione	**64.657**	**41.351**	**39.450**
Spese amministrative	**323.283**	**206.754**	**197.248**
Oneri finanziari	**19.471**	**19.279**	**15.829**
Ammortamenti	**23.499**	**21.054**	**10.343**
	430.910	**288.438**	**262.870**
Risultato prima delle imposte	**126.474**	**56.152**	**65.877**
Imposte sul reddito	**31.619**	**14.038**	**16.469**
Risultato netto	**94.855**[a]	**42.114**[a]	**49.408**[a]

Appendice B

Dephta Furniture Inc.
Stato patrimoniale
(in unità di valuta (€))

	Al 31 dicembre		
	20X2	20X1	20X0
ATTIVITA’			
Attività correnti			
Disponibilità liquide	**22.246**[a]	**32.522**[a]	**22.947**[a]
Crediti commerciali e altri crediti	**177.203**	**110.517**	**82.216**
Rimanenze	**156.468**	**110.806**	**69.707**
Ratei attivi e altre attività	**12.789**	**10.876**	**23.877**
	368.706	**264.721**	**198.747**
Attività non correnti			
Immobili, impianti e macchinari	**195.821**	**175.450**	**103.430**
	564.527[a]	**440.171**[a]	**302.177**[a]
PATRIMONIO NETTO E PASSIVITA’			
Passività correnti			
Debiti verso banche	**123.016**[a]	**107.549**[a]	**55.876**[a]
Debiti commerciali e altri debiti	**113.641**	**107.188**	**50.549**
Debiti verso l’erario	**31.618**	**14.038**	**16.470**
Quota corrente dei finanziamenti	**10.000**	**10.000**	**10.000**
	278.275	**238.775**	**132.895**
Passività non correnti			
Finanziamenti	**70.000**	**80.000**	**90.000**
Capitale e riserve			
Capitale sociale	**18.643**	**18.643**	**18.643**
Utili indivisi	**197.609**	**102.753**	**60.639**
	564.527[a]	**440.171**[a]	**302.177**[a]

Case Study B ─ Kumar & Co.

Contesto

Kumar & Co. è stata fondata nel 1990 da Rajesh (Raj) Kumar. È una società con personalità giuridica con due unità produttive, Rajesh è il proprietario amministratore coadiuvato, per la tenuta della contabilità, da personale part-time.

Da giovane, Raj ha imparato da suo padre Sanjay, a commerciare oggetti artigianali in legno. Quando Sanjay ha preso il giovane Raj sotto la sua ala, si è accorto, con orgoglio, che Raj aveva anche un talento naturale per la lavorazione del legno.

Dopo la morte di suo padre nel 1976, Raj decise di investire i suoi pochi risparmi nell'apertura di un suo negozio di arredamento, che ha chiamato Kumar & Co.

Attività svolta

Le attività di Raj erano inizialmente incentrate sulla produzione di piccoli oggetti di arredamento per la casa. Tuttavia, subito dopo aver avviato il negozio, suo cugino Suraj (della Dephta Furniture) gli ha fatto una proposta. Suraj ha chiesto a Raj di dedicare la maggior parte del suo tempo e delle sue energie alla creazione di perni in legno e gambe per tavoli fabbricati dalla Dephta. Il prezzo che la Dephta intendeva riconoscergli per i suoi prodotti gli avrebbe garantito un margine di profitto maggiore di quanto avrebbe potuto ottenere con qualunque altro lavoro artigianale. Raj accettò.

La Dephta, per spingere Raj a concentrare la sua attività sulle sue forniture, ha acquistato una quota di partecipazione del 15% della Kumar. Questo ha aiutato la Kumar nell'acquisto di nuovi torni e di altri strumenti per migliorare l'efficienza produttiva.

Tendenze del settore

Il settore del mobile sta attualmente attraversando un periodo che pone sfide stimolanti. La Kumar & Co. ha attraversato periodi di grande crescita e periodi di crescita costante, ma se la domanda di prodotti della Dephta calerà, anche il fatturato della Kumar inevitabilmente ne risentirà. Raj accetta ancora ordini da alcuni clienti, ma la Dephta rappresenta circa il 90% della sua attività.

Produzione

Kumar & Co. è una società diretta da Raj, che detiene l'85% delle azioni. Oltre a Raj ci sono altre due persone a tempo pieno. Raj è abituato a interminabili giornate di lavoro e a lavorare spesso anche durante i fine settimana per evadere gli ordini della Dephta.

Attualmente, tuttavia, Raj si fa vivo raramente in ufficio o in laboratorio. Fa lo stretto necessario per evadere gli ordini, ma non è più coinvolto nell'approvazione degli ordini, nell'acquisto delle forniture o nella tenuta della contabilità come una volta. Si dice che si dedichi a seguire alcuni affari familiari. Suo figlio adolescente ha avuto recentemente un problema di salute che sta minacciando di rovinare la reputazione della famiglia.

All'inizio dell'anno Kumar ha ottenuto un nuovo finanziamento bancario per l'acquisto del materiale grezzo e per sostituire alcuni macchinari ormai obsoleti. Il prestito è soggetto a revoca in caso di mancato rispetto di determinate condizioni.

Raj si rapporta direttamente con il personale della Dephta per gli ordini che registra su un quaderno. Il suo ragioniere predispone le fatture e riceve gli incassi. Organizza personalmente le spedizioni e tiene un registro degli ordini e delle spedizioni.

Raj tiene i registri in ordine e aggiorna costantemente le seguenti informazioni:

- registro degli ordini e delle spedizioni: data dell'ordine, tipologia, prezzo, data di prevista

consegna, modalità di consegna, quantità venduta/spedita, data di spedizione e incasso;

- registro delle vendite: nome del cliente, data di spedizione, dettagli dell'ordine (tipologia di prodotto, quantità, tipo di legname, richieste particolari, ecc.), prezzo, acconti ricevuti; ecc.
- registro degli acquisti: diviso tra materiali e altre voci.

Raj confronta tutte le settimane il registro delle spedizioni con quello delle vendite per assicurasi che tutte le spedizioni previste siano state effettuate.

Contabilità
Ruby, la persona a part-time che tiene la contabilità della Kumar & Co. ha lavorato con Raj per oltre 10 anni ed è molto competente. Fa le registrazioni contabili e predispone il bilancio mensile e annuale. Tuttavia ha la sensazione che Raj non apprezzi abbastanza il suo lavoro. Negli ultimi tre anni Raj non le ha mai concesso un aumento di stipendio. Ruby ha due bambini che vuole proseguano gli studi, ma non sa se sarà in grado di pagare la retta.

Appendice A

Kumar & Co.
Conto economico – Predisposto dalla direzione

	Per l'esercizio chiuso al 31 dicembre		
	20X2	20X1	20X0
Fatturato	**231.540**[a]	**263.430**[a]	**212.818**[a]
Costo del venduto	**118.600**	**122.732**	**100.220**
Risultato lordo	**112.940**	**140.698**	**112.598**
Costi di distribuzione	**13.002**	**19.450**	**12.890**
Spese amministrative	**71.532**	**91.318**	**68.101**
Oneri finanziari	**6.480**	**0**	**0**
Ammortamenti	**11.541**	**6.871**	**5.020**
	102.555	**117.639**	**86.011**
Risultato prima delle imposte	**10.385**	**23.059**	**26.587**
Imposte sul reddito	**5.765**	**6.420**	**8.988**
Risultato netto	**4.620**[a]	**16.639**[a]	**17.599** [a]

Appendice B

Kumar & Co.
Stato patrimoniale – Predisposto dalla direzione

	Al 31 dicembre		
	20X2	20X1	20X0
ATTIVITA’			
Attività correnti			
Disponibilità liquide	**1.255**[a]	**10.822**[a]	**6.455**[a]
Crediti commerciali e altri crediti	**67.750**	**65.110**	**34.100**
Rimanenze	**34.613**	**15.445**	**12.607**
	103.618	**91.377**	**53.162**
Attività non correnti			
Immobili, impianti e macchinari	**54.430**	**22.468**	**20.216**
	158.048[a]	**113.845**[a]	**73.378**[a]
PATRIMONIO NETTO E PASSIVITA’			
Passività correnti			
Debiti commerciali e altri debiti	**53.100**[a]	**48.820**	**36.500**
Quota corrente dei finanziamenti	**4.000**	**0**	**0**
	57.100	**48.820**	**36.500**
Passività non correnti			
Finanziamenti	**31.000**	**0**	**0**
Capitale e riserve			
Capitale sociale	**10.580**	**10.580**	**10.580**
Utili indivisi	**59.368**	**54.445**	**26.298**
	158.048[a]	**113.845**[a]	**73.378**[a]

3. Valutazione dei rischi – Parte generale

VALUTAZIONE DEI RISCHI	Attività	Scopo	Documentazione[1]
	Procedure preliminari all'incarico	Decidere se accettare l'incarico	Elenco dei fattori di rischio Indipendenza Lettera di incarico
	Pianificare la revisione	Elaborare la strategia generale di revisione e il piano di revisione[2]	Significatività Discussioni con il team Strategia generale di revisione
	Procedure di valutazione dei rischi	Identificare/valutare i rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa	→Rischi d'impresa, rischi di frode e altri rischi significativi → Controlli interni pertinenti → Rischi di errori significativi: - a livello di bilancio - a livello di asserzioni
RISPOSTA AI RISCHI	Definire le risposte generali di revisione e le procedure di revisione conseguenti	Elaborare risposte appropriate ai rischi di errori significativi	Aggiornare la strategia generale di revisione Risposte generali Piano di revisione che colleghi i rischi di errori significativi alle procedure di revisione conseguenti
	Mettere in atto le risposte ai rischi di errori significativi	Ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso	Lavoro svolto Risultati della revisione

[1] Per un elenco completo della documentazione necessaria fare riferimento a ISA 230.
[2] La pianificazione (ISA 300) è un processo continuativo e iterativo durante tutto il corso della revisione.

			Supervisione dello staff Riesame delle carte di lavoro
REPORTING	Valutare gli elementi probativi acquisiti	Stabilire l'ulteriore lavoro eventualmente necessario	Nuovi/aggiornati fattori di rischio e procedure di revisione Modifiche della significatività Comunicazioni dei risultati ottenuti Conclusioni raggiunte
	Sì ----- E' necessario lavoro ulteriore?		
	Predisporre la relazione di revisione	Formulare un giudizio sulla base dei risultati ottenuti	Decisioni rilevanti Relazione firmata

Paragrafo	Obiettivo del principio di revisione internazionale (ISA)
315.3	L'obiettivo del revisore è quello di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi.

Il modo più semplice per descrivere i tre elementi è illustrato di seguito.

Figura 3.0-1

VALUTAZIONE DEI RISCHI	**Quali** eventi potrebbero verificarsi e causare un errore significativo nel bilancio?	RISPOSTA AI RISCHI	Gli eventi identificati **si sono** verificati e hanno causato un errore significativo nel bilancio?	REPORTING	Sulla base degli elementi probativi acquisiti, **quale** giudizio di revisione è appropriato?

* Un "evento" è un fattore di rischio connesso all'attività svolta o un fattore di rischio di frode (vedi Volume 1, Capitolo 3, Tabella 3.2-2) che, se si verificasse, comprometterebbe la capacità dell'impresa di redigere un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a

comportamenti o eventi non intenzionali. Questa definizione comprende anche i rischi derivanti dall'assenza di controlli interni atti a mitigare la possibilità della presenza di errori significativi nel bilancio.

La seguente figura evidenzia i principali passi della valutazione dei rischi nel corso della revisione contabile.

Figura 3.0-2

<table>
<tr><td rowspan="8">VALUTAZIONE DEI RISCHI</td><td colspan="3">Controlli di qualità – Deontologia, indipendenza e ISA</td></tr>
<tr><td colspan="3">Decidere se accettare/ proseguire l'incarico</td></tr>
<tr><td colspan="3">Attività di pianificazione</td></tr>
<tr><td>Determinare la significatività</td><td>Riunioni di pianificazione</td><td>Strategia generale di revisione</td></tr>
<tr><td colspan="3">Procedure di valutazione dei rischi</td></tr>
<tr><td>Identificare e valutare i rischi intrinseci</td><td>Identificare e valutare i rischi di controllo</td><td rowspan="2">Concludere:
Valutare i rischi di errori significativi (frodi o eventi non intenzionali) a livello di bilancio e di asserzioni</td></tr>
<tr><td></td><td>Comunicare le carenze significative</td></tr>
<tr><td colspan="3">Documentare i risultati e le eventuali modifiche alla strategia</td></tr>
</table>

I concetti essenziali affrontati nella fase di valutazione dei rischi sono elencati di seguito.

Concetti essenziali - fase di valutazione dei rischi	**Volume e capitolo**
Il controllo interno	Vol.I - 5
Asserzioni di bilancio	Vol.I - 6
Significatività e rischio di revisione	Vol.I - 7
Procedure di valutazione dei rischi	Vol.I - 8

4. Accettazione e mantenimento dell'incarico

Contenuto del capitolo	Principi di revisione internazionali pertinenti/ISQC 1
Guida alle procedure necessarie: • per identificare e valutare i fattori di rischio inerenti la decisione se accettare l'incarico di revisione; • concordare e documentare i termini dell'incarico.	210, 220, 300 e ISQC 1

Figura 4.0-1

Attività	Scopo	Documentazione
Procedure preliminari all'incarico	Decidere se accettare l'incarico	Elenco dei fattori di rischio Indipendenza Lettera di incarico

I momenti salienti del processo di accettazione/mantenimento dell'incarico sono evidenziati di seguito.

Figura 4.0-2

Procedura di accettazione/mantenimento di un incarico di revisione			
Il revisore dispone delle risorse, del tempo e delle competenze necessarie?	Il revisore è indipendente e senza conflitti?	I rischi sono accettabili?	Accettare o mantenere?
Documentare le procedure svolte e le modalità con cui sono state fronteggiate le minacce e le problematiche			Sì No Stop
Sono presenti i presupposti necessari?[3]	Vi sono limitazioni all'incarico?	Concordare i termini dell'incarico	Predisporre/firmare la lettera d'incarico

[3] Per ulteriori informazioni, fare riferimento al Volume II, Capitolo 4.3.

Paragrafo	Oggetto del principio di revisione internazionale
210.3	L'obiettivo del revisore è di accettare o mantenere un incarico di revisione contabile solo se gli elementi in base ai quali l'incarico va svolto sono stati concordati: a) stabilendo se siano presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile; b) confermando che vi sia una comprensione comune dei termini dell'incarico di revisione, tra il revisore e la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
ISQC1.26	Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici, configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato pone in essere o mantiene unicamente i rapporti e gli incarichi per i quali: a) disponga delle competenze per svolgere l'incarico e abbia la possibilità di svolgerlo, inclusi la disponibilità di tempo e di risorse; (Rif.: Parr. A18, A23) b) sia in grado di rispettare i principi etici applicabili; c) abbia considerato l'integrità del cliente e non disponga di informazioni che possano indurlo a concludere che il cliente manchi di integrità. (Rif.: Parr. A19-A20, A23)
ISQC1.27	Tali direttive e procedure devono prevedere che: a) il soggetto abilitato acquisisca le informazioni che ritiene necessarie nelle circostanze prima di accettare un incarico con un nuovo cliente, quando decide se mantenere un incarico già in essere e quando considera se accettare un nuovo incarico con un cliente già acquisito; (Rif.: Parr. A21, A23) b) il soggetto abilitato stabilisca se è appropriato accettare l'incarico da un cliente nuovo o già acquisito qualora, accettando tale incarico, si identifichi un potenziale conflitto di interessi; c) il soggetto abilitato documenti il modo in cui sono state risolte le problematiche, qualora ne siano identificate e il soggetto abilitato decida di accettare o di mantenere il rapporto con il cliente o un incarico specifico.
ISQC1.28	Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure sul mantenimento di un incarico e del rapporto con il cliente per i casi in cui il soggetto abilitato acquisisca informazioni che, se fossero state disponibili prima, lo avrebbero indotto a rifiutare l'incarico. Tali direttive e procedure devono includere la considerazione: a) delle responsabilità professionali e legali che si applicano alle circostanze,

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	incluso l'eventuale obbligo, per il soggetto abilitato, di informare la persona o le persone che hanno conferito l'incarico, ovvero, in alcuni casi, le autorità di vigilanza; b) della possibilità di recedere dall'incarico, ovvero di recedere dall'incarico e di interrompere il rapporto con il cliente. (Rif.: Parr. A22-A23)
210.4	Ai fini dei principi di revisione, il seguente termine ha il significato sotto riportato: Condizioni indispensabili per una revisione contabile – L'utilizzo da parte della direzione di un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile per la redazione del bilancio e la condivisione da parte della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance del "presupposto per lo svolgimento della revisione contabile".
220.12	Il responsabile dell'incarico deve assicurarsi che siano state seguite procedure appropriate per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione, e deve stabilire se le conclusioni raggiunte a tale riguardo siano appropriate. (Rif.: Parr. A8-A9)
220.13	Qualora il responsabile dell'incarico acquisisca informazioni che, se fossero state disponibili prima, avrebbero indotto il soggetto incaricato della revisione a rifiutare l'incarico di revisione stesso, il responsabile dell'incarico deve darne immediata comunicazione al soggetto incaricato della revisione, in modo che quest'ultimo e il responsabile dell'incarico medesimo possano intraprendere le azioni necessarie. (Rif.: Par. A9)
300.13	Prima di iniziare il primo incarico di revisione, il revisore deve porre in essere le seguenti attività: a) svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale n. 220 riguardanti l'accettazione del rapporto con il cliente e dello specifico incarico di revisione; b) comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili. (Rif.: Par. A20)

4.1 Parte generale

Una delle decisioni più importanti che un soggetto incaricato della revisione contabile deve prendere è stabilire quali incarichi accettare o con quali clienti mantenere rapporti. Una decisione sbagliata può portare a ore non fatturabili, a compensi non pagati, ad ulteriore stress per i soci e per il personale professionale, alla perdita della reputazione e, ancor peggio, a possibili azioni legali.
L'ISQC 1 e il principio di revisione internazionale n. 220 richiedono ai soggetti incaricati della revisione contabile di sviluppare, implementare e documentare le proprie procedure di controllo della qualità in merito alle politiche relative all'accettazione ed al mantenimento del rapporto con il cliente. Idealmente, tali direttive e procedure dovrebbero occuparsi del livello di rischio (tolleranza al rischio) e delle caratteristiche del cliente (quali una scarsa integrità da parte della direzione, un settore ad alto rischio ovvero una società quotata in borsa) che il soggetto incaricato della revisione contabile non dovrebbe ritenere accettabili.

Per maggiori informazioni, fare riferimento all'ISQC1 e al principio di revisione internazionale n. 220 nonché alla *Guide to Quality Control for Use by Small- and Medium-Sized Practices* (QC Guide) - Guida al controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali dell'IFAC.
Prima che un soggetto incaricato della revisione contabile decida se accettare o mantenere un incarico, il revisore è tenuto:

- a stabilire l'accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria;
- a valutare se il soggetto incaricato della revisione contabile può conformarsi ai principi etici pertinenti;
- ad acquisire la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende la propria responsabilità:
    - per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
    - per il controllo interno che la direzione ritiene necessario per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali;
    - per consentire al revisore l'accesso a tutte le informazioni pertinenti e ad eventuali altre informazioni di cui egli possa fare richiesta, e la possibilità di contattare senza limitazioni le persone dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.
- svolgere le procedure di accettazione o mantenimento dell'incarico. Tali procedure sono simili a quelle per la valutazione dei rischi evidenziate nel Volume I, Capitolo 8. I risultati (in caso di accettazione dell'incarico) possono essere utilizzati in seguito come parte della valutazione dei rischi.

La valutazione dei rischi del primo e dei successivi incarichi aiutano a garantire che il soggetto incaricato della revisione contabile sia:

- indipendente e che non sussistano conflitti di interesse;
- capace di svolgere il lavoro con le risorse e la disponibilità di tempo necessarie;
- pronto ad accettare i rischi intrinseci allo svolgimento della revisione contabile. Ciò implica la valutazione dell'integrità della direzione e del suo atteggiamento riguardo al controllo interno, delle tendenze del settore, della disponibilità di elementi probativi appropriati e di altri fattori quali la capacità del cliente di pagare i compensi dovuti;
- non a conoscenza di informazioni su un cliente già acquisito che, se conosciute prima, avrebbero indotto il soggetto a rifiutare l'incarico.

Spunti di riflessione

Possono esistere imprese molto piccole soggette a revisione contabile in cui il proprietario amministratore che gestisce l'impresa ha pochi (o nessuno) controlli documentati in modo formale, che può quindi forzare con facilità. In tali casi, il revisore deve stabilire se l'assenza di attività di controllo o di altre componenti del controllo può rendere impossibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. In caso affermativo, il revisore deve esercitare il proprio giudizio professionale nello stabilire se l'incarico deve essere rifiutato o se è necessario esprimere un giudizio con modifica.

I fattori da tenere in considerazione includono:

- L'ambiente di controllo dell'impresa. Per esempio il proprietario amministratore è affidabile, competente e ha un atteggiamento positivo riguardo al controllo interno?

- È possibile elaborare una risposta generale nonché procedure di revisione conseguenti per rispondere in modo appropriato ai fattori di rischio identificati e valutati? Per esempio, le procedure di validità possono essere utilizzate per stabilire che tutti i ricavi e le passività sono adeguatamente registrati in contabilità?

Una volta presa la decisione di accettare o mantenere l'incarico con il cliente, la fase successiva è quella di:

- stabilire se sussistano le condizioni indispensabili per una revisione contabile;
- confermare che vi sia una comprensione comune dei termini dell'incarico di revisione tra il revisore e la direzione (e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance).

4.2 Accettazione dell'incarico

La prima fase del processo di accettazione o mantenimento del rapporto con il cliente consiste nel valutare la capacità del soggetto incaricato della revisione contabile di svolgere l'incarico ed i rischi da considerare. Le tabelle seguenti evidenziano alcuni possibili percorsi di indagine.

Tabella 4.2-1

Da tenere in considerazione:	Linea di indagine
I requisiti di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione contabile	Quali direttive e procedure (generali del soggetto incaricato della revisione contabile e specifiche per l'incarico) sono in atto al fine di fornire una ragionevole sicurezza che il soggetto incaricato della revisione contabile intraprenderà o continuerà unicamente quei rapporti in cui: • può conformarsi alle regole dei principi di revisione internazionali; • i rischi previsti nell'incarico rientrino nel proprio ambito di tolleranza del rischio?
Qual è il lavoro necessario?	• Quali sono la natura e la portata della revisione contabile? • Qual è il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile? • In che modo saranno utilizzati la relazione di revisione ed il bilancio? • Qual è la scadenza (eventuale) per il completamento della revisione contabile?
Il soggetto incaricato della revisione contabile ha le competenze, le risorse e la disponibilità di tempo necessarie?	• Il soggetto incaricato della revisione contabile ha personale sufficiente in possesso delle competenze e delle capacità necessarie? • Il personale scelto è in possesso: − della conoscenza dei settori o delle questioni pertinenti; − dell'esperienza nel campo delle disposizioni regolamentari pertinenti o di quelle riguardanti l'informativa finanziaria? − della capacità di acquisire le competenze e le conoscenze necessarie? • Sono disponibili gli esperti eventualmente necessari? • Se necessario, sono disponibili persone qualificate per svolgere il riesame della qualità dell'incarico? • Il soggetto incaricato della revisione contabile e il personale professionale a disposizione (alla luce della tempistica da rispettare

Da tenere in considerazione:	Linea di indagine
	con gli altri clienti) possono completare l'incarico entro la scadenza prevista?
Il soggetto incaricato della revisione contabile è indipendente?	• Il soggetto incaricato della revisione contabile ed il team di revisione sono in grado di rispettare i principi etici e di indipendenza? • Qualora siano stati identificati conflitti di interesse, mancanza di indipendenza o altre minacce: − sono state intraprese le azioni appropriate per eliminare tali minacce ovvero ridurle ad un livello accettabile applicando misure di salvaguardia o − sono state poste in essere le misure necessarie per recedere dall'incarico? • Se l'impresa sottoposta a revisione contabile è una componente di un gruppo più ampio il team di revisione del gruppo può richiedere lo svolgimento di un certo lavoro sull'informativa finanziaria della componente. In questi casi il team di revisione del gruppo dovrà prima verificare: − se il revisore della componente conosce e se si conformerà ai principi etici (inclusa l'indipendenza) rilevanti per la revisione contabile del bilancio di gruppo; − la competenza professionale del revisore della componente; − se il team di revisione del bilancio di gruppo potrà essere coinvolto nel lavoro del revisore della componente nella misura necessaria ad acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati; − se il revisore della componente opera in un contesto regolamentare che prevede controlli di qualità sui revisori.
I rischi intrinseci sono accettabili?	• Per i nuovi incarichi il soggetto incaricato della revisione contabile si è messo in contatto (secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale n. 300 par.13) con il revisore precedente per accertare se esistano eventuali ragioni per non accettare l'incarico? • Il soggetto incaricato della revisione contabile ha svolto una ricerca su Internet e si è confrontato con il proprio personale e con terze parti (quali banche) per identificare eventuali ragioni per cui non dovrebbe accettare l'incarico? • Quali sono i valori (Tone at the Top – Comportamento esemplare del vertice) e i traguardi futuri che l'impresa sottoposta a revisione contabile si propone di raggiungere? • Qual è il livello di competenza del personale professionale e della dirigenza dell'impresa sottoposta a revisione contabile? • Esistono problematiche complesse da approfondire che richiedono un tempo considerevole (principi contabili, stime, conformità alla normativa, ecc.)? • Quali cambiamenti verificatisi nell'esercizio avranno un effetto sull'incarico (tendenze e novità nel mercato, modifiche nel personale, informativa finanziaria, sistemi IT, acquisto/vendita di

Da tenere in considerazione:	Linea di indagine
	attività, regolamentazione, ecc.)? • È elevato il livello di attenzione sull'impresa sottoposta a revisione contabile da parte del pubblico e dei media? • L'impresa è finanziariamente solida ed è in grado di pagare le prestazioni professionali del soggetto incaricato della revisione contabile? • Il cliente supporterà adeguatamente il soggetto incaricato della revisione contabile ad ottenere informazioni e prospetti di dettaglio, analisi dei saldi, file di dati, ecc.?
Si può fare affidamento sul cliente?	• Sussistono limitazioni alla portata della revisione contabile, quali scadenze non realistiche o impossibilità di acquisire gli elementi probativi necessari? • Sussistono eventuali ragioni (o eventi recenti) che fanno sorgere dubbi sull'integrità dei proprietari, della direzione e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa? Valutare le attività del cliente, incluse le prassi aziendali, la reputazione e le eventuali infrazioni di natura etica o normativa. • Vi sono indizi sul possibile coinvolgimento del cliente in attività di riciclaggio o in altre attività illecite? • Quali sono e che reputazione hanno le parti correlate? • La direzione ha un atteggiamento di scarsa considerazione del controllo interno, ma aggressivo verso l'interpretazione dei principi contabili? Valutare la cultura aziendale, la struttura organizzativa, la tolleranza al rischio, la complessità delle operazioni, ecc.

Verifiche incrociate delle informazioni

Per garantire che le informazioni acquisite dal cliente siano corrette, considerate quali informazioni potrebbero essere acquisite presso soggetti terzi per convalidare aspetti chiave per la valutazione dei rischi. Anche questo potrebbe aiutarvi a prevenire problemi. Ad esempio esaminate i precedenti bilanci, le dichiarazioni dei redditi, informazioni commerciali e possibilmente (dopo aver ricevuto l'autorizzazione dal potenziale cliente) discussioni con consulenti chiave, banche, ecc.

Spunti di riflessione

Prima di contattare soggetti terzi e raccogliere informazioni su un potenziale cliente, adottate le misure necessarie a garantire che i soci ed il personale professionale siano a conoscenza:

- delle direttive del soggetto incaricato della revisione contabile finalizzate alla protezione delle informazioni riservate sui clienti;
- delle disposizioni in materia di privacy;
- delle disposizioni del codice deontologico.

4.3 Condizioni indispensabili per una revisione contabile

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
210.6	Al fine di stabilire se siano presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile, il revisore deve: a) stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio sia accettabile; (Rif.: Parr. A2-A10) b) acquisire la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende la propria responsabilità: (Rif.: Parr. A11-A14, A20) i) per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione; (Rif.: Par. A15) 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) iii) di fornire al revisore: a. accesso a tutte le informazioni di cui la direzione sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti; b. ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere alla direzione ai fini della revisione contabile; c. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.

Tabella 4.3-1

Da tenere in considerazione:	Linea di indagine
Vi sono le condizioni indispensabili per una revisione contabile?	Il quadro normativo sull'informazione finanziaria (IFRS o un quadro normativo locale) da utilizzare per la redazione del bilancio è accettabile? I fattori da tenere in considerazione includono: • la natura dell'impresa (commerciale, pubblica amministrazione o non-profit); • lo scopo del bilancio (per esigenze comuni o per utilizzatori specifici); • la struttura del bilancio (o di un singolo prospetto); • se leggi o regolamenti prescrivono il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. La direzione concorda e riconosce/comprende le proprie responsabilità per: • la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria, inclusa (ove pertinente) la sua corretta rappresentazione; • il mantenimento di quella parte del controllo interno che la direzione

Da tenere in considerazione:	Linea di indagine
	ritiene necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali; • fornire al revisore: − l'accesso a tutte le informazioni pertinenti, quali registrazioni, documentazione e altro; − ulteriori informazioni richieste alla direzione ai fini della revisione contabile (quali attestazioni scritte); − la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.
Esiste una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione?	La direzione o i responsabili delle attività di governance hanno imposto qualche tipo di limitazione allo svolgimento di procedure di revisione? Ad esempio imposizione di scadenze non realistiche, il non accettare che determinate persone facenti parte del personale professionale del soggetto incaricato della revisione contabile svolgano il lavoro e il rifiuto di concedere l'accesso alla struttura dell'impresa o ai documenti rilevanti, o di consentire il contatto con il personale chiave. Laddove una tale limitazione comportasse una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, il soggetto incaricato della revisione contabile non deve accettare l'incarico, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti.

Nel caso in cui la direzione non riconosca le proprie responsabilità o non accetti di fornire le attestazioni scritte, il revisore non sarà in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati. In tali circostanze, o laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria non sia accettabile, il principio di revisione internazionale n. 210 par. 8 richiede al revisore di non accettare l'incarico a meno che leggi o regolamenti dispongano diversamente.

4.4 Concordare i termini dell'incarico

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
210.7	Qualora la direzione o i responsabili delle attività di governance, nei termini dell'incarico di revisione proposto, impongano una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione tale da far ritenere al revisore che tale limitazione comporterà una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, il revisore non deve accettare tale incarico limitato come un incarico di revisione, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti.
210.9	Il revisore deve concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione ovvero con i responsabili delle attività di governance, come appropriato. (Rif.: Par. A21)
210.10	Salvo quanto previsto al paragrafo 11, i termini concordati dell'incarico di

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	revisione devono essere riportati in una lettera di incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto e devono includere. (Rif.: Parr. A22-A25) a) l'obiettivo e la portata della revisione contabile del bilancio; b) le responsabilità del revisore; c) le responsabilità della direzione; d) l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per la redazione del bilancio; e) il riferimento alla diversa forma ed al contenuto previsti per le relazioni da emettere a cura del revisore in relazione ai diversi esiti del lavoro svolto.
210.11	Qualora leggi o regolamenti prescrivano in modo sufficientemente dettagliato i termini dell'incarico di revisione di cui al paragrafo 10, non è necessario che il revisore li riporti in un accordo scritto, salvo specificare che si applicano tali leggi o regolamenti e che la direzione riconosce e comprende le proprie responsabilità così come indicato al paragrafo 6 b). (Rif.: Parr. A22, A26-A27)
210.12	Qualora leggi o regolamenti prescrivano responsabilità della direzione simili a quelle descritte al paragrafo 6 b), il revisore può stabilire che le leggi o i regolamenti includono responsabilità che, a suo giudizio, sono equivalenti in termini di effetti a quelle indicate in tale paragrafo. Per descrivere tali responsabilità equivalenti nell'accordo scritto, il revisore può utilizzare la formulazione della legge ovvero del regolamento. Laddove leggi e regolamenti prevedono responsabilità che non producono effetti equivalenti, nell'accordo scritto deve essere utilizzata la descrizione di cui al paragrafo 6 b). (Rif.: Par. A26)
210.13	Con riferimento agli incarichi di revisione contabile ricorrenti, il revisore deve valutare se le circostanze richiedono che i termini dell'incarico di revisione siano modificati e se vi sia la necessità di ricordare all'impresa i termini vigenti dell'incarico. (Rif.: Par. A28)
210.14	Il revisore non deve acconsentire ad un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione laddove non esista una motivazione ragionevole per farlo. (Rif.: Parr. A29-A31)
210.15	Qualora, prima di completare l'incarico di revisione, venga richiesto al revisore di modificare l'incarico di revisione in un incarico che fornisca un minore livello di attendibilità, egli deve stabilire se vi sia una motivazione ragionevole per farlo. (Rif.: Parr. A32-A33)
210.16	Se i termini dell'incarico di revisione vengono cambiati, il revisore e la direzione devono concordare i nuovi termini dell'incarico e riportarli in una lettera d'incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto.
210.17	Qualora il revisore non sia in grado di acconsentire ad un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione e la direzione non gli permetta di continuare l'incarico di revisione originario, egli deve: a) recedere dall'incarico di revisione, ove ciò sia consentito da leggi o regolamenti applicabili; b) stabilire se vi sia un obbligo, contrattuale o di altro tipo, di riferire le circostanze ad

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	altre parti, quali i responsabili delle attività di governance, i proprietari o le autorità di vigilanza.

Nota: I paragrafi dal 18 al 22 del principio di revisione internazionale n. 210 contengono alcune considerazioni aggiuntive sull'accettazione dell'incarico, per i casi in cui i principi contabili siano integrati da leggi o regolamenti e in cui il quadro normativo sull'informazione finanziaria sia prescritto da leggi o regolamenti.

Per assicurare la massima comprensione tra la direzione e il revisore sui termini dell'incarico, è predisposta una lettera di incarico (o altra forma di accordo scritto), concordata con il delegato dalla direzione dell'impresa cliente. Al fine di evitare potenziali fraintendimenti, la lettera di incarico è predisposta e firmata prima dell'inizio dell'incarico.
Anche nei paesi in cui l'obiettivo, la portata e gli obblighi della revisione contabile sono stabiliti dalla legge, la lettera di incarico può sempre essere utile per informare i clienti sul loro ruolo e sulle loro responsabilità specifiche.
Nel materiale a corredo del case study, viene incluso un modello di lettera di incarico basata sull'esempio riportato nel principio di revisione internazionale n. 210.
La lettera di incarico tratta gli aspetti sotto elencati.

Tabella 4.4-1

Termini	Descrizione
L'obiettivo, il quadro normativo di riferimento, la portata e la forma della relazione di revisione	• Quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria. • L'obiettivo della revisione contabile del bilancio e la forma attesa della relazione di revisione o altre comunicazioni. Inoltre, le circostanze in cui la relazione può essere diversa nella forma e nel contenuto rispetto alle aspettative. • La portata della revisione contabile, compresi i riferimenti alle disposizioni applicabili di leggi, regolamenti, principi di revisione internazionali e posizioni espresse dagli organismi professionali in merito alle questioni di natura etica o di altra natura cui il revisore fa riferimento. • Altri soggetti con i quali il revisore è tenuto a relazionarsi, ad es. un organismo di vigilanza.
Le responsabilità del revisore	• Svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali. • Riconoscere che, in ragione dei limiti intrinseci della revisione contabile, e dei limiti del controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, nonostante la revisione sia correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione internazionali.
Le responsabilità della direzione	• Per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile e per la configurazione e la messa in atto di 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 frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Termini	Descrizione
	• Accettare i termini dell'incarico riportati nella lettera d'incarico. • Fornire accesso, senza limitazioni, alle scritture contabili, a qualsiasi documento o ad altra informazione oggetto di richiesta con riferimento alla revisione contabile. • Fornire la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa. • Confermare l'aspettativa del revisore di ricevere da parte della direzione una conferma scritta delle attestazioni che saranno rilasciate nel corso della revisione contabile. • Consenso della direzione ad informare il revisore sui fatti che possono influire sul bilancio, di cui la direzione può venire a conoscenza nel periodo intercorrente tra la data della relazione di revisione e la data di approvazione del bilancio.

Altri aspetti che possono essere inclusi nella lettera di incarico.

Tabella 4.4-2

Termini	Descrizione

Modalità di svolgimento della revisione contabile, risoluzione di eventuali controversie, obblighi e accordi sui compensi	Accordi riguardanti:
	• la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile, inclusa la composizione del team di revisione, i dettagli (eventuali) della bozza di bilancio o di altro documento, che dovranno essere predisposti dal cliente e consegnati al revisore, ed entro quale data;
	• il coinvolgimento di altri revisori ed esperti;
	• il coinvolgimento dell'eventuale precedente revisore con riferimento ai saldi di apertura;
	• Altri aspetti:
	  • eventuali limitazioni alla responsabilità del revisore, quando questa eventualità sia prevedibile;
	  • criteri di determinazione degli onorari e modalità di fatturazione;
	  • eventuali obblighi del soggetto incaricato della revisione contabile di fornire le carte di lavoro ad altre parti;.
	  • il riferimento ad eventuali altri accordi tra il revisore ed il cliente o ad altre attestazioni o relazioni che il revisore prevede di redigere per il cliente.
	Il cliente deve confermare i termini dell'incarico dichiarando di aver ricevuto e accettato la lettera di incarico.

Aggiornamento della lettera di incarico

Quando non si sono verificate modifiche, il revisore deve valutare se sia necessario ottenere dall'impresa cliente la riconferma dei termini dell'incarico. I termini dell'incarico possono essere riconfermati in caso di proroga dell'incarico del revisore senza dover emettere una nuova lettera ogni anno.

È necessario rivedere la lettera di incarico quando le circostanze sono cambiate. Gli aspetti che possono costituire una modifica nelle circostanze includono:

- eventuali modifiche dei termini dell'incarico o l’inserimento di condizioni particolari;
- un recente avvicendamento dei componenti della direzione dell’impresa;
- un cambiamento significativo nell’assetto proprietario;
- un mutamento significativo nella natura o nelle dimensioni dell'attività dell’impresa;
- un cambiamento nelle disposizioni di leggi o regolamentari;
- un cambiamento nel quadro normativo sull’informazione finanziaria adottato nella redazione del bilancio;
- un cambiamento in altre disposizioni riguardanti la predisposizione dell’informativa finanziaria;
- segnali che la direzione fraintende l’obiettivo e la portata della revisione contabile.

Modifica ai termini dell’incarico di revisione

Se la direzione richiede modifiche ai termini dell’incarico di revisione, il revisore dovrà valutare se vi siano motivazioni ragionevoli a giustificare la richiesta e le implicazioni per la portata della revisione contabile. Una motivazione ragionevole potrebbe consistere in una modifica nelle condizioni dell’impresa cliente ovvero un fraintendimento occorso circa la natura del servizio originariamente richiesto.

Una richiesta di modifica non sarebbe ragionevole se motivata da problemi emersi nel corso della revisione contabile. Tali problemi potrebbero includere evidenze in contrasto con le attestazioni della direzione, la non disponibilità di informazioni utili alla revisione (cosa che limiterebbe di fatto la portata della revisione contabile) ovvero altre evidenze non soddisfacenti. Un esempio potrebbe essere il caso in cui il revisore non riesca ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi delle rimanenze di magazzino e l’impresa chieda di convertire l'incarico di revisione in un incarico di revisione limitata per evitare l’espressione di un giudizio con rilievi ovvero la dichiarazione dell’impossibilità di esprimere un giudizio.

Qualora la modifica dei termini sia ragionevole, si dovrà redigere una lettera di incarico che recepisca le modifiche o altro accordo scritto. Se tuttavia, il revisore non è in grado di acconsentire alla modifica dei termini, così come proposta, e la direzione non gli consente di proseguire l’incarico originario, egli deve:

- recedere dall’incarico di revisione, ove ciò sia possibile secondo le leggi ed i regolamenti applicabili;
- stabilire se vi sia l’obbligo, contrattuale o di altro tipo, di riferire le circostanze ad altri soggetti, quali i responsabili delle attività di governance, i proprietari o le autorità di vigilanza.

4.5 Case Study — Accettazione e mantenimento del cliente

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study. Nel caso si tratti di un rinnovo d’incarico di revisione, il socio, personalmente o tramite un suo delegato, del soggetto incaricato della revisione contabile dovrebbe compiere indagini per identificare e valutare eventuali fattori di rischio, nuovi o già noti, utili per decidere se proseguire l’incarico, quali quelle di seguito elencate.

Case Study A ─ Dephta Furniture Inc.

Accettazione e mantenimento dell'incarico
Esempio di questionario.

• Le condizioni indispensabili alla revisione contabile sono state soddisfatte?	Il bilancio della Dephta sarà redatto dalla direzione in base agli IFRS. La lettera di incarico è stata firmata e la direzione ha riconosciuto la propria responsabilità di: • Rendere disponibili tutte le informazioni richieste • Consentirci la possibilità di contattare senza limitazioni il personale • Pianificare e implementare controlli interni per redigere un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.
• Le disposizioni relative all'accettazione/proseguimento dell'incarico contenute nel manuale sul controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione sono stati rispettate?	Sì *Fare riferimento alle direttive XX e YY del manuale sul controllo della qualità*
• Sono intervenute eventuali modifiche ai termini dell'incarico di revisione?	No
• Esistono eventuali problemi relativi all'indipendenza o a conflitti di interesse? Valutare: rapporti personali/familiari con il personale del cliente, servizi diversi dalla revisione contabile quali assistenza contabile, interessi finanziari e altri rapporti d'affari.	Il solo aspetto che abbiamo rilevato è che un membro del nostro personale professionale ha comprato dalla Dephta diversi pezzi di arredamento per camera da letto a prezzi di listino. Tale circostanza non è considerata una minaccia alla nostra indipendenza.
• Esistono eventuali circostanze che farebbero sorgere dei dubbi sull'integrità dei soci dell'impresa cliente? Considerare condanne, contenziosi o sanzioni legali, sospetti o conferme di atti illeciti o frodi, indagini giudiziarie e ogni altro genere di referenze negative.	Nessuna. Tuttavia, Parvin (figlia del consulente aziendale del cliente) nel mese di luglio è stata menzionata in alcuni articoli comparsi sulla stampa, quale consulente in una operazione immobiliare in cui alcuni funzionari governativi sono stati accusati di aver ricevuto tangenti. Questo evento è stato incluso nel nostro elenco di fattori di rischio per la revisione contabile.
• Vi sono aree in cui è necessaria una	Impiegheremo David (che ha competenze IT)

conoscenza specialistica?	per verificare i controlli sulle vendite via Internet.
• Il soggetto incaricato della revisione ha le capacità in termini di tempo, competenze e risorse per completare l'incarico in linea con gli standard professionali?	Sì. Si veda il budget pianificato.
• Vi sono eventuali altri problemi identificati nelle precedenti revisioni contabili e in altri incarichi svolti per lo stesso cliente che devono essere risolti?	È necessario verificare i controlli generali IT in relazione alle vendite via Internet.
• Vi sono eventuali nuove circostanze che fanno aumentare i nostri rischi?	No. La direzione ha un atteggiamento positivo riguardo al controllo interno.
• Il cliente è in grado di continuare a pagare i nostri compensi?	Sì

Conclusioni
Valutazione complessiva del rischio legato allo svolgimento dell'incarico = ***Basso***

Proseguiamo l'incarico con questo cliente.
Sang Jun Lee

I termini dell'incarico dovrebbero essere inclusi in una lettera di cui si fornisce di seguito un esempio.

Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St, Cabetown, United Territories 123-50004

15 ottobre 20X2

Sig. Suraj Dephta, Amministratore Delegato
Dephta Furniture, Inc.
2255 West Street
North Cabetown
United Territories
123-50214

Egregio Sig. Dephta,

l'incarico prospettatoci riguarda la revisione contabile del bilancio della Società Dephta Furniture al 31 dicembre 20X2. Abbiamo il piacere di sottoporVi la presente proposta in cui esponiamo le caratteristiche e le condizioni dell'incarico prospettatoci. La revisione contabile sarà da noi svolta con l'obiettivo di esprimere un giudizio sul bilancio di esercizio della Vostra Società.

Svolgeremo la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di accertare, ragionevolmente, che il bilancio non contenga errori significativi. La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio. Le procedure di revisione adottate dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti od eventi non intenzionali. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.

In ragione dei limiti intrinseci della revisione contabile, insieme ai limiti intrinseci del controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione.

Nell'effettuare le nostre valutazioni del rischio, consideriamo il controllo interno relativo alla redazione del bilancio da parte 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. Vi comunicheremo tuttavia per iscritto le eventuali carenze significative nel controllo interno rilevanti ai fini della revisione del bilancio che abbiamo identificate nel corso della revisione contabile.

A meno che non si incontrino difficoltà inaspettate, la nostra relazione avrà sostanzialmente la forma seguente:

[la forma ed il contenuto della relazione di revisione sono state omesse.]

Può rendersi necessario modificare la forma ed il contenuto della nostra relazione alla luce dei risultati della revisione svolta.

Responsabilità della direzione

La nostra revisione sarà svolta in base al presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance, riconoscono e comprendono che hanno la responsabilità:

a) per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità agli International Financial Reporting Standards;
b) per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
c) di fornirci:
   i) accesso a tutte le informazioni di cui siate a conoscenza che siano pertinenti alla redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
   ii) le informazioni aggiuntive che possiamo richiederVi ai fini della revisione contabile;
   iii) la possibilità di contattare senza limitazioni il personale dell'impresa per acquisire elementi probativi.

La nostra attività di revisione contabile comprenderà la richiesta, indirizzata alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, di confermare per iscritto le attestazioni da loro rilasciate ai fini della revisione contabile.

Confidiamo nella piena collaborazione del Vostro personale nel corso della revisione contabile.

Compensi
I nostri compensi, che saranno fatturati con l'avanzare dei lavori, sono calcolati in base ai tempi necessari per lo svolgimento dell'incarico e ad aliquote orarie proporzionate al livello professionale del personale assegnato. La tariffa oraria individuale varierà in rapporto al grado di responsabilità e all'esperienza e alle competenze necessarie.

La presente lettera rimarrà valida anche per gli esercizi successivi, salvo annullamento, modifica o sostituzione della stessa.

Vi preghiamo di restituirci, firmata per accettazione, la copia allegata della presente lettera.

Distinti saluti,

_____
Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Per Dephta Furniture

_____

Suraj Dephta
Managing Director
1 novembre 20X2

Case Study B ─ Kumar & Co.

Accettazione e mantenimento dell'incarico
Nel caso si tratti di un reincarico al soggetto che ha già svolto la revisione contabile del bilancio del precedente esercizio, le indagini per identificare e valutare eventuali fattori di rischio, nuovi o già noti, potrebbero essere documentate in un memo, con le modalità di seguito indicate.

Memo sul mantenimento dei rapporti con il cliente – Kumar & Co.

15 ottobre 20X2

Abbiamo avuto un colloquio con il cliente, Raj Kumar, il 15 settembre 20X2, per valutare se accettare l'incarico.

Di seguito sono riassunti i punti emersi:

- Raj ci ha chiesto di esprimere un giudizio sul bilancio della Kumar & Co. redatto secondo gli IFRS.
- Non abbiamo identificato alcuna minaccia alla nostra indipendenza.
- Non si è verificato alcun fatto nuovo che possa far sorgere dubbi sull'integrità del proprietario.
- Le operazioni sono simili a quelle dello scorso anno, sebbene Raj non sia più coinvolto nella gestione quotidiana dell'impresa; ciò potrebbe fornire maggiori opportunità alla commissione di frodi. Dovremmo considerare di ampliare per quest'anno le nostre procedure di validità per fronteggiare tali rischi.
- Non vi è la necessità di altro personale specializzato e la revisione contabile può essere svolta dalle stesse persone impiegate lo scorso anno.

Per l'esercizio in corso riscontriamo due potenziali aspetti critici:

- Si è verificato un crollo degli ordini da parte del maggiore cliente, la Dephta.
- Raj è stato impegnato dai suoi problemi familiari. Nel corso del nostro incarico, dovremo verificare che libri e registrazioni contabili siano stati tenuti aggiornati e che non si siano verificati errori non individuati. Questo aspetto potrebbe anche generare un rischio di frode.

Valutazione complessiva del rischio legato allo svolgimento dell'incarico = ***Medio***

Accettiamo l'incarico.

Sang Jun Lee

I termini dell'incarico saranno inclusi in una lettera che sarà molto simile all'esempio fornito nel precedente Case Study A: Dephta Furniture Inc.

5. Strategia generale di revisione

Contenuto del capitolo	Principio di revisione internazionale pertinente
Schema delle fasi per lo sviluppo di un piano generale e di una strategia di revisione.	**300**

Figura 5.0-1

VALUTAZIONE DEI RISCHI	Attività	Scopo	
	Procedure preliminari all'incarico	Decidere se accettare l'incarico	Elenco dei fattori di rischio Indipendenza Lettera di incarico
	Pianificare la revisione	Elaborare la strategia generale di revisione e il piano di	Significatività Discussioni con il team Strategia generale di revisione

1 Per un elenco completo della documentazione necessaria fare riferimento a ISA 230

2 La pianificazione (ISA 300) è un processo continuativo e iterativo durante tutto il corso della revisione

Paragrafo	Oggetto del principio di revisione internazionale
300.4	L'obiettivo del revisore è di pianificare la revisione contabile affinché sia svolta in modo efficace.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
300.5	Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono essere coinvolti nella pianificazione della revisione, incluse l'organizzazione e la partecipazione alla discussione tra i membri del team di revisione. (Rif.: Par. A4)

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
300.7	Il revisore deve definire una strategia generale di revisione che stabilisca la portata, la tempistica e la direzione della revisione e che guidi l'elaborazione del piano di revisione.
300.8	Nel definire la strategia generale di revisione, il revisore deve: a) identificare le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata; b) determinare gli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste; c) considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione; d) considerare i risultati delle attività preliminari dell'incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico siano pertinenti; e) determinare la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico. (Rif.: Parr. A8-A11)
300.9	Il revisore deve elaborare un piano di revisione che deve includere una descrizione dei seguenti aspetti: a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, come stabilito dal principio di revisione internazionale n. 315; b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati (nel seguito anche "procedure di revisione conseguenti") pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale n. 330; c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione. (Rif.: Par. A12)
300.10	Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione. (Rif.: Par. A13)
300.11	Il revisore deve pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro. (Rif.: Parr. A14-A15)
200.15	Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato. (Rif.: Parr. A18-A22)

5.1 Parte generale

La pianificazione è importante per assicurare che l'incarico sia svolto in modo efficace ed efficiente e che il rischio di revisione sia stato ridotto ad un livello accettabilmente basso.

La pianificazione del lavoro di revisione non è una fase distinta della revisione contabile. Si tratta di un processo continuo e iterativo che comincia appena dopo il completamento della revisione contabile precedente per continuare fino al completamento di quella corrente.
I vantaggi della pianificazione del lavoro di revisione sono evidenziati nella successiva tabella.

Tabella 5.1-1

Vantaggi della pianificazione del lavoro di revisione	• I membri del team imparano dall'esperienza/conoscenza del socio e di altri membri chiave del personale.
	• L'incarico viene ben organizzato e gestito impiegando personale professionale adeguato.
	• L'esperienza acquisita negli incarichi precedenti è correttamente utilizzata.
	• Si dedica la giusta attenzione alle aree importanti della revisione.
	• I problemi potenziali sono identificati e risolti tempestivamente.
	• La documentazione della revisione è riesaminata tempestivamente.
	• È presente un coordinamento del lavoro svolto da altri (altri revisori, esperti, ecc.).

Ci sono due livelli di pianificazione per la revisione contabile così come illustrato nella seguente figura.

Figura 5.1-2

Pianificazione della revisione		
Valutazione dei rischi	Risposta ai rischi	Reporting
Strategia generale di revisione Caratteristiche dell'incarico Obiettivi di reporting Fattori ed esperienze significativi (significatività, fattori di rischio, ecc.) Natura, tempistica e risorse necessarie		
Aggiornare e modificare la strategia, se necessario		
Piano di revisione Natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione Procedure di valutazione dei rischi Procedure di revisione conseguenti		
Comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance		

Spunti di riflessione

Si dice spesso che un'ora spesa nella pianificazione può far risparmiare cinque ore in fase di esecuzione. Un lavoro di revisione ben pianificato assicura che l'attività di revisione sia prevalentemente mirata sulle aree ad alto rischio, che le procedure di revisione non necessarie siano abolite e che i professionisti incaricati della revisione sappiano ciò che ci si aspetta da loro.

La realizzazione di una strategia generale di revisione comincia all'inizio dell'incarico ed è completata e quindi aggiornata in base alle informazioni acquisite:

- dalle precedenti esperienze maturate presso l'impresa;
- dalle attività preliminari (accettazione e mantenimento dell'incarico);
- dalle discussioni con il cliente sui cambiamenti avvenuti rispetto al precedente esercizio e sui recenti risultati operativi;
- da altri incarichi svolti per il cliente durante l'anno;
- da discussioni e riunioni del team di revisione;
- da altre fonti esterne quali giornali e articoli pubblicati in rete;
- da nuove informazioni acquisite, da procedure di revisione fallite o da nuove circostanze rilevate nel corso della revisione contabile che modificano le strategie precedentemente pianificate.

Il piano di revisione dettagliato inizierà successivamente quando saranno pianificate le procedure specifiche di valutazione dei rischi e si disporrà di informazioni sui rischi identificati e valutati sufficienti a formulare una risposta di revisione appropriata. Le regole per predisporre un piano di revisione dettagliato sono trattate nel Volume II, Capitolo 16.

Il tempo necessario per predisporre una strategia generale di revisione varia in base:

- alla dimensione e alla complessità dell'impresa;
- alla composizione e alla dimensione del team di revisione. Le revisioni contabili di imprese di dimensioni minori avranno piccoli team, e fasi semplificate di pianificazione, di coordinamento e di comunicazione;
- alle precedenti esperienze maturate presso l'impresa;
- alle circostanze rilevate nel corso dello svolgimento della revisione contabile.

Spunti di riflessione

Le revisioni contabili di imprese di dimensioni minori sono spesso svolte da team di revisione molto piccoli. Questo rende più facile il coordinamento e la comunicazione tra i membri del team e la realizzazione di una strategia generale di revisione può essere semplice e immediata. La documentazione per le imprese di dimensioni minori può presentarsi sotto forma di un breve memorandum che includa:

- la natura e la tempistica dell'incarico;
- gli aspetti identificati nel corso della revisione contabile appena completata;
- quello che è cambiato nell'anno in corso;
- le eventuali modifiche necessarie nella strategia generale di revisione o nella pianificazione del lavoro;
- le specifiche responsabilità di ciascun membro del team.

La pianificazione per l'esercizio in esame può cominciare con un breve memo predisposto alla fine della revisione contabile precedente. Tuttavia il memo deve essere aggiornato sulla base delle discussioni con il proprietario-amministratore e degli spunti emersi nel corso delle riunioni del team di revisione.

5.2 Realizzare una strategia generale di revisione

La strategia generale di revisione ricomprende le decisioni chiave ritenute necessarie per una corretta pianificazione del lavoro di revisione e per la comunicazione di aspetti rilevanti al team di revisione. La strategia documenterà le decisioni prese durante lo svolgimento delle diverse fasi di pianificazione, evidenziate nella tabella successiva. I dettagli specifici della valutazione dei rischi e delle procedure di revisione conseguenti saranno documentate nella pianificazione dettagliata del lavoro di revisione.

Tabella 5.2-1

Fasi principali	Descrizione
Avvio	• Svolgere le attività preliminari (accettazione e mantenimento dell'incarico e definizione dei termini dell'incarico). • Raccogliere informazioni sull'impresa quali gli attuali risultati operativi, i risultati dei precedenti incarichi e le modifiche significative avvenute nell'esercizio in esame. • Assegnare il personale professionale all'incarico inclusi, ove applicabile, il responsabile del riesame della qualità e gli esperti eventualmente necessari. • Programmare le riunioni del team di revisione (incluso il responsabile dell'incarico) per discutere sulla possibilità che il bilancio contenga errori significativi (incluse le frodi). • Stabilire le date in cui si svolgerà ciascun aspetto del lavoro di revisione (conte delle giacenze di magazzino, procedure di valutazione dei rischi, conferme esterne, controlli di fine anno e le riunioni per discutere i risultati di revisione).
Valutare i rischi e le risposte	• Definire il parametro di significatività generale e di significatività operativa. • Determinare la natura e la portata delle procedure di valutazione dei rischi necessarie e decidere chi deve svolgerle. • Quando è stato valutato il rischio a livello di bilancio, elaborare una risposta generale appropriata (fare riferimento al Volume I, Capitolo 9). Includere inoltre l'impatto sulle procedure di revisione conseguenti da svolgere. • Comunicare ai responsabili delle attività di governance una panoramica della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile. • Aggiornare e modificare la strategia e il piano di revisione in base alle nuove circostanze.

Una volta identificati e valutati i rischi di errori significativi, si può finalizzare la strategia generale (inclusi tempistica, personale e supervisione), e predisporre il piano di revisione dettagliato con le procedure di revisione conseguenti a livello di asserzioni in risposta ai rischi identificati e valutati.

All’inizio dell’incarico può rendersi necessario apportare alcune modifiche alla strategia generale e al piano dettagliato in risposta alle nuove circostanze, agli elementi emersi nel corso della revisione e alle nuove informazioni acquisite. Tali eventuali modifiche devono essere documentate e motivate nel memorandum che descrive la strategia generale di revisione.
La strategia generale documenta aspetti pertinenti quali quelli di seguito elencati.

Tabella 5.2-2

Aspetto da documentare	Descrizione
Caratteristiche dell’incarico	• Il quadro normativo sull’informazione finanziaria da utilizzare. • Le altre relazioni richieste (dalle autorità di vigilanza, ecc.) in conformità ad altre specifiche regole riguardanti il settore o obblighi assunti verso i finanziatori. • Eventuali conoscenze o competenze specialistiche necessarie per fronteggiare aree complesse, specifiche o ad alto rischio. • Gli elementi probativi da ottenere dai fornitori di servizi. • Uso di elementi probativi acquisiti nel corso di revisioni contabili precedenti (quali le procedure di valutazione dei rischi e le procedure di conformità). • L’impatto delle procedure informatiche sulla revisione (disponibilità di dati e utilizzo di procedure di revisione basate su tecniche computerizzate). • La necessità di introdurre elementi di imprevedibilità nello svolgimento delle procedure di revisione. • La disponibilità del personale e dei dati dell’impresa.

Obiettivi di informativa	• Le scadenze dell’impresa relative all’informativa finanziaria.
	• Le date degli incontri con la direzione e con i responsabili delle attività di governance per discutere:
	  − la natura, la tempistica e l’estensione del lavoro di revisione. Ciò potrebbe includere le date per le conte delle giacenze di magazzino, le conferme esterne e le procedure di interim o di altro genere necessarie,
	  − lo stato di avanzamento del lavoro di revisione nel corso dell’incarico,
	  − la relazione di revisione e altre comunicazioni quali le lettere di commento alla direzione.
	• Le date delle riunioni/comunicazioni tra i membri del team di revisione per discutere:
	  − i fattori di rischio dell’impresa (connessi all’attività svolta o a frodi);
	  − la natura, la tempistica e l’estensione del lavoro da svolgere;
	  − il riesame del lavoro;
	  − altre comunicazioni con terzi.

Fattori significativi	• Significatività (generale, specifica per singole aree di bilancio e la significatività operativa). • Valutazione preliminare del rischio a livello di bilancio nel suo complesso e l’effetto sulla revisione. • L’identificazione preliminare:

Aspetto da documentare	Descrizione
	− delle classi di operazioni, dei saldi contabili e dell'informativa significativi; − delle aree in cui può sussistere un livello di rischio alto; • In che modo si ricorderà ai membri del team di revisione la necessità di mantenere un approccio critico e un atteggiamento di scetticismo professionale nel raccogliere e valutare gli elementi probativi. • I risultati significativi di precedenti revisioni incluse le carenze identificate nel controllo interno e le azioni intraprese dalla direzione per fronteggiarle. • La discussione con il personale del soggetto incaricato della revisione che ha fornito altri servizi all'impresa. • L'evidenza dell'atteggiamento della direzione nei confronti del controllo interno e l'importanza attribuita al controllo interno in generale nell'ambito dell'impresa. • Il volume delle operazioni, utile per determinare se sia più efficiente per il revisore fare affidamento sul controllo interno.
Modifiche e sviluppi significativi	• Sviluppi significativi che riguardano l'attività dell'impresa, incluse le modifiche alle tecnologie informatiche e ai processi aziendali, i cambiamenti di dirigenti chiave e le acquisizioni, le fusioni e i disinvestimenti. • Modifiche significative intervenute nel settore in cui opera l'impresa, nella regolamentazione di settore e nuovi obblighi informativi. • Modifiche significative al quadro normativo sull'informativa finanziaria, quali quelle afferenti i principi contabili. • Altri sviluppi significativi e pertinenti, quali le modifiche al contesto giuridico che interessa l'impresa.
Natura, tempistica e risorse necessarie	• Il team di revisione (incluso, se necessario, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico). • L'assegnazione del lavoro di revisione ai membri del team, inclusa la designazione di membri del team in possesso dell'esperienza necessaria per affrontare le aree ad alto rischio. • La predisposizione del budget dell'incarico, inclusa la previsione di un periodo di tempo adeguato da dedicare alle aree ad alto rischio.

Qualora l'impresa abbia componenti (quali controllate o divisioni operative), occorre fare riferimento alle ulteriori considerazioni sulla pianificazione evidenziate nell'Appendice al principio di revisione internazionale n. 300 e alle regole del principio di revisione internazionale n. 600.
Per le imprese di dimensioni minori, come documentazione della strategia generale di revisione si può usare un breve memorandum. Per redigere il piano di revisione, possono essere utilizzati programmi di revisione standard o checklist, purché tali programmi siano adattati all'incarico e tengano conto delle valutazioni dei rischi effettuate.

5.3 Comunicare il piano di revisione alla direzione e ai responsabili delle attività di governance

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
260.15	Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile. (Rif.: Parr. A11-A15)

Un dialogo continuo e reciproco con la direzione e con i responsabili delle attività di governance può giocare un ruolo importante nel processo di pianificazione del lavoro di revisione. Una buona comunicazione sulla portata e sulla tempistica pianificate per la revisione può assistere la direzione e i responsabili delle attività di governance:

- a comprendere le conseguenze del lavoro di revisione;
- a discutere con il revisore le problematiche relative a rischi e al concetto di significatività;
- ad identificare le eventuali aree in cui essi possono richiedere al revisore lo svolgimento di ulteriori procedure di revisione.

Tale dialogo può altresì aiutare il revisore a comprendere meglio l'impresa ed il contesto in cui opera.
Occorre, tuttavia, prestare attenzione a non compromettere l'efficacia della revisione stessa. Ad esempio, comunicare l'esatta natura e tempistica delle procedure di revisione dettagliate può ridurne l'efficacia rendendole troppo prevedibili.
Gli aspetti che il revisore può considerare di comunicare includono:

- le modalità proposte dal revisore per fronteggiare i rischi significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- l'approccio del revisore al controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile;
- l'applicazione del concetto di significatività nell'ambito della revisione contabile.

Altri aspetti relativi alla pianificazione che può essere appropriato discutere includono:

- il punto di vista dei responsabili delle attività di governance in merito a:
  - la ripartizione delle responsabilità tra i responsabili delle attività di governance e la direzione;
  - gli obiettivi e le strategie dell'impresa e i correlati rischi connessi all'attività svolta che possono causare errori significativi;
  - gli aspetti che secondo i responsabili delle attività di governance necessitano di particolare attenzione nel corso della revisione contabile ed eventuali aree che richiedono lo svolgimento di ulteriori procedure di revisione;
  - comunicazioni rilevanti con gli organismi di vigilanza;
  - altri aspetti che secondo i responsabili delle attività di governance possono influenzare la revisione contabile del bilancio;
- l'atteggiamento, la consapevolezza e le azioni dei responsabili delle attività di governance in merito:
  - al controllo interno dell'impresa e all'importanza che ha per l'impresa, compreso il modo in cui i responsabili delle attività di governance svolgono la supervisione dell'efficacia del controllo interno;
  - all'individuazione o la possibilità di frodi;

- le azioni dei responsabili delle attività di governance in risposta all'evoluzione dei principi contabili, delle prassi di corporate governance, e degli aspetti correlati;
- le risposte dei responsabili delle attività di governance alle precedenti comunicazioni del revisore.

Nota: Nonostante tale attività di comunicazione reciproca, il revisore rimane il solo responsabile della definizione della strategia generale di revisione e del piano di revisione, compresa la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione necessarie ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Leggi o regolamenti, accordi con l'impresa o ulteriori regole applicabili all'incarico possono richiedere la comunicazione di altri aspetti. Si noti anche che il principio di revisione internazionale n. 265 prescrive di comunicare le carenze significative identificate nel controllo interno.

5.4 La documentazione

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
300.12	Il revisore deve includere nella documentazione della revisione: a) la strategia generale di revisione b) il piano di revisione; c) qualunque modifica significativa apportata ad essi nel corso dell'incarico di revisione, e le ragioni di tali modifiche. (Rif.: Parr. A16-A19)

Le modifiche significative apportate nel corso dell'incarico di revisione alla strategia generale di revisione, al piano di revisione dettagliato ed ai relativi dettagli, dovranno essere documentati. Il revisore può usare un memorandum, programmi di revisione standard o check-list, opportunamente adattati alle particolari circostanze dell'incarico.

5.5 Case Study – La strategia generale di revisione

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study. Una volta deciso di continuare l'incarico di revisione, la fase successiva è quella di elaborare o aggiornare la strategia generale di revisione per lo svolgimento dell'incarico. Ciò può essere documentato mediante alcune forme di checklist di pianificazione o un breve memorandum strutturato (si vedano gli spunti di riflessione evidenziati sopra) come esemplificato di seguito.

Case Study A ─ Dephta Furniture Inc.

Dephta Furniture Inc.

Memo strategia generale
Bilancio al 31 dicembre 20X2

Portata

La portata della revisione contabile non è stata modificata per l'esercizio in corso. Revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali e finalizzata alla conformità dell'informativa finanziaria e al quadro normativo degli IFRS. Nel corso di questo esercizio non sono intervenute modifiche negli IFRS che interessano la Dephta.

Modifiche nell'impresa
La Dephta sta pianificando di effettuare vendite in valuta estera.

Anche le vendite via Internet stanno aumentando e la Dephta adeguerà il sistema informatico.

Attualmente la Dephta sta vendendo alla Franjawa Merchandising. Tale azienda è famosa per ridurre i margini dei fornitori a fronte di ingenti ordini. Essa richiede altresì ai fornitori di conservare scorte supplementari di alcuni prodotti per consegne urgenti.

Rischio
Il rischio a livello di bilancio, in base alla nostra valutazione, è basso (fare riferimento a W/P Rif. #). La direzione non è di altissimo livello, ma è fortemente motivata ad accrescere le proprie competenze; ha introdotto un codice etico e, in generale, ha un atteggiamento positivo riguardo al controllo interno.

Strategia generale

- La significatività generale sarà aumentata per l'esercizio in corso da 8.000€ a 10.000€ per riflettere l'aumento del fatturato e della redditività. I premi corrisposti alla direzione di circa 70.000€ sono stati aggiunti all'utile per calcolare la significatività generale (fare riferimento alle carte di lavoro per la determinazione della significatività Volume II, Capitolo 6). La significatività operativa (basata sulla nostra valutazione del rischio di revisione) è stata stabilita a 7.000€, fatta eccezione per alcuni saldi contabili, come illustrato in W/P rif. #.
- Impiegare lo stesso personale professionale dello scorso anno e svolgere il lavoro negli stessi periodi.
- Svolgere le nostre procedure di valutazione dei rischi alla fine del mese di agosto. Al momento non è in programma alcun cambiamento nei sistemi.
- Nel corso della riunione programmatica del nostro team, che si terrà il 15 novembre, sarà

necessario:
- considerare la possibilità che il bilancio sia soggetto a frodi;
- sottolineare l'importanza dell'utilizzo dello scetticismo professionale da parte del nostro personale professionale;
- ipotizzare possibili frodi da parte di impiegati e direzione;
- concentrarsi sull'identificazione delle operazioni con parti correlate, che si sono incrementate, ed ampliare la nostra verifica.

- Partecipare alle conte delle giacenze di magazzino a fine anno. Non ci sono ancora procedure di controllo in corso sulle giacenze di magazzino.
- Avvalersi di David (esperto IT) per identificare i rischi di errori significativi legati alle vendite via Internet e capire se esistano controlli interni pertinenti per limitare tali rischi. Valuterà anche i controlli generali IT.

Il partner di revisione (firmato) Sang Jun Lee

Data: 18 luglio 20X2

Case Study B ─ Kumar & Co.

Kumar & Co.

Memo della strategia generale

Bilancio al 31 dicembre 20X2

Portata

- Svolgere la revisione legale
- La direzione vuole utilizzare gli IFRS

Rischio

- A livello di bilancio il rischio è **medio** (fare riferimento a W/P Rif. #).

Modifiche

- Minor fatturato per calo degli ordini della Dephta.
- Potrebbero derivarne giacenze di prodotti finiti invendibili e resi.
- Raj non è più così attivo e presente come lo scorso anno e questo potrebbe far aumentare il rischio di frode.
- Nuovi finanziamenti bancari soggetti a covenants.

Strategia generale

- La significatività generale sarà ridotta da 3.000€ a 2.500€ in relazione alla flessione del fatturato e della redditività. La significatività operativa (basata sulla nostra valutazione del rischio di revisione) è stata stabilita a 1.800€, fatta eccezione per alcuni saldi contabili, come illustrato in W/P rif. #.
- Avvalersi dello stesso team dello scorso anno per ragioni di continuità e di efficienza.

- Svolgere le procedure di valutazione dei rischi a fine dicembre.
- Nel corso della riunione di programmazione del nostro team che si terrà il 30 novembre, sarà necessario:
  - considerare la possibilità che il bilancio sia soggetto a frodi;
  - discutere la possibilità per gli impiegati di perpetrare frodi e per la direzione di forzare i controlli. La persona che si occupa della contabilità sembra insoddisfatta e può averne motivo e opportunità dato che Raj non rivedrà il bilancio con attenzione;
  - concentrarci sulle crescenti operazioni con la parte correlata Dephta.
- Partecipare alla conta delle giacenze di magazzino a fine anno.
- Ampliare la nostra verifica sulle operazioni con parti correlate.

Il partner di revisione (firmato) Sang Jun Lee

Data: 20 ottobre 20X2

6. La determinazione e l'uso della significatività

Contenuto del capitolo	Principi di revisione internazionali pertinenti
La determinazione e l'uso della significatività in un incarico di revisione contabile.	320, 450

Figura 6.0-1

VALUTAZIONE DEI RISCHI	Attività	Scopo	
	Procedure preliminari all'incarico	Decidere se accettare l'incarico	Elenco dei fattori di rischio Indipendenza Lettera di incarico
	Pianificare la revisione	Elaborare la strategia generale di revisione e il piano di	Significatività Discussioni con il team Strategia generale di revisione

1 Per un elenco completo della documentazione necessaria fare riferimento a ISA 230

2 La pianificazione (ISA 300) è un processo continuativo e iterativo durante tutto il corso della revisione

Figura 6.0-2

A livello di bilancio	Significatività *(per il bilancio nel suo complesso)* Significatività operativa
A livello di saldo contabile, classi di operazioni e informativa	Significatività specifica *(per particolari aree di bilancio)* Significatività operativa specifica
Importo →	

Nota: I termini significatività “generale” e significatività “specifica” utilizzati nella figura qui sopra e nel testo che segue sono usati esclusivamente ai fini della presente Guida, e non sono presenti nei principi di revisione internazionali. La significatività generale fa riferimento al bilancio nel suo complesso mentre la significatività specifica fa riferimento alla significatività di particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa.

Paragrafo	Oggetto dei principi di revisione internazionali
320.8	L’obiettivo del revisore è di applicare appropriatamente il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile
450.3	L’obiettivo del revisore è di valutare: a) l’effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile; b) l’effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
320.9	Ai fini dei principi di revisione, la significatività operativa per la revisione si riferisce all’importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l’insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività per il bilancio nel suo complesso. Ove applicabile, la significatività operativa per la revisione si riferisce anche all’importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore al livello o ai livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa.
320.10	In fase di definizione della strategia generale di revisione, il revisore deve determinare la significatività per il bilancio nel suo complesso. Qualora, nelle specifiche circostanze dell’impresa, sussistano una o più particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per le quali ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo inferiore alla significatività considerata per il bilancio nel suo complesso possano influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio, il revisore deve anche stabilire il livello o i livelli di significatività da applicare a tali particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa. (Rif.: Parr. A2-A11)
320.11	Il revisore deve determinare la significatività operativa per la revisione ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti. (Rif.: Par. A12)
320.12	Il revisore deve modificare la significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per classi di operazioni, saldi contabili o informativa) nel caso in cui, nel corso della revisione

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	contabile, venga a conoscenza di informazioni che lo avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso (o importi diversi). (Rif.: Par. A13)
320.13	Qualora il revisore giunga a ritenere appropriato un livello di significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa) inferiore rispetto a quello inizialmente determinato, egli deve stabilire se sia necessario modificare la significatività operativa per la revisione e se la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti continuino ad essere appropriate.
320.14	Il revisore deve includere nella documentazione della revisione gli importi di seguito riportati, nonché i fattori considerati ai fini della loro determinazione: a) la significatività per il bilancio nel suo complesso (si veda il paragrafo 10); b) ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa (si veda il paragrafo 10); c) la significatività operativa per la revisione (si veda il paragrafo 11); d) qualunque modifica degli importi di cui ai punti a)-c) effettuata nel corso della revisione contabile (si vedano i paragrafi 12 e 13).
450.6	Il revisore deve stabilire se sia necessario rivedere la strategia generale di revisione e il piano di revisione qualora: a) la natura degli errori identificati e le circostanze in cui essi si sono verificati indichino la possibile esistenza di altri errori che, se considerati insieme agli errori già identificati nel corso della revisione contabile, potrebbero essere significativi; ovvero (Rif.: Par. A4) b) l'insieme degli errori identificati nel corso della revisione contabile approssimi la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale n. 320. (Rif.: Par. A5)

6.1 Parte generale

Le decisioni prese dal revisore sulla significatività costituiranno la base della valutazione dei rischi e della determinazione dell'ampiezza delle procedure di revisione necessarie.
La determinazione della significatività attiene al giudizio professionale. Essa si basa sulla percezione da parte del revisore delle esigenze comuni di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio in quanto gruppo. La significatività generale (che è un'espressione utilizzata nella Guida per sintetizzare la significatività per il bilancio nel suo complesso) è l'ammontare totale degli errori contenuti in un bilancio, incluse le omissioni, che, oltre un determinato importo, si potrebbe ragionevolmente presumere influenzeranno le decisioni economiche degli utilizzatori. Ciò è diverso dal rischio di revisione, che attiene ad un giudizio di revisione non appropriato emesso su un bilancio che contiene errori significativi.
Il presente capitolo si occupa della determinazione della significatività generale e specifica e dell'utilizzo da parte del revisore della significatività operativa per la revisione per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati. La significatività è utilizzata nel corso della revisione contabile ai fini della pianificazione del lavoro di revisione, della valutazione dei rischi, della risposta ai rischi nonché nella formazione del giudizio nella relazione di revisione. Ulteriori

informazioni sulla significatività e sul rischio di revisione sono contenute nel Volume I, Capitolo 7, della presente Guida.
Vi sono due livelli di significatività da considerare – la significatività generale e la significatività specifica, come illustrato di seguito.

Tabella 6.1-1

	Descrizione
Significatività generale (per il bilancio nel suo complesso)	La significatività per il bilancio nel suo complesso (significatività generale) è basata sul giudizio professionale del revisore e corrisponde all'importo dell'errore o degli errori che considerati nel loro insieme potrebbero essere inclusi nel bilancio senza influenzare le decisioni economiche prese da un utilizzatore del bilancio. Se l'importo degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, supera la significatività generale determinata per l'incarico, il bilancio conterrà errori significativi. La significatività generale è basata sulle esigenze comuni di informativa finanziaria degli utilizzatori come gruppo. Di conseguenza, non è considerato il possibile effetto di errori sui singoli utilizzatori specifici, le cui esigenze possono variare considerevolmente.
Significatività specifica (il livello o i livelli di significatività da considerare per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa)	In alcuni casi può essere necessario identificare errori di misura inferiore rispetto alla significatività generale che possono influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio. Ciò potrebbe riguardare aree sensibili quali particolari informazioni (cioè i compensi della direzione o dati specifici del settore), la conformità alla legislazione o ad alcune condizioni di un contratto o operazioni sulle quali si basa il calcolo di premi. Ciò potrebbe riguardare altresì la natura di un potenziale errore.

Natura degli errori
Quando il revisore valuta l'effetto sul bilancio di un errore oltre all'importo dovrebbe tenere in considerazione la natura e le circostanze in cui l'errore si è verificato. Le circostanze relative ad alcuni errori possono indurre il revisore a ritenerli significativi anche quando si trovino al di sotto del livello di significatività. Gli esempi potrebbero includere atti illeciti, mancato rispetto delle condizioni sul prestito e non conformità agli obblighi di informativa finanziaria derivanti da leggi o regolamenti. Tuttavia, non si ritiene fattibile definire procedure di revisione per individuare errori che potrebbero essere significativi esclusivamente a causa della loro natura.

La significatività operativa per la revisione
La significatività operativa per la revisione (di seguito, più brevemente, "significatività operativa") è utilizzata dal revisore per ridurre il rischio, ad un livello appropriatamente basso, che il cumulo degli errori non corretti e non identificati ecceda la significatività per il bilancio nel suo complesso (significatività generale) o i livelli di significatività stabiliti per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa (significatività specifica).

La significatività operativa è fissata ad un livello (o a livelli) più basso rispetto alla significatività generale o specifica. L'obiettivo è quello di svolgere un lavoro di revisione più ampio rispetto a quello che sarebbe richiesto dalla significatività generale o specifica per:

- assicurare che gli errori al di sotto della significatività generale o specifica siano individuati;
- fornire un margine di sicurezza a fronte di possibili errori non individuati tale margine si

colloca quantitativamente tra l'insieme degli errori individuati, ma non corretti, e la significatività generale o specifica.

Tale margine mira a tutelare il revisore dal rischio che gli errori non individuati, sommati agli errori non corretti, raggiungano un livello tale da rendere il bilancio significativamente errato.

La determinazione della significatività operativa non è un semplice calcolo meccanico e richiede l'esercizio del giudizio professionale sulla base degli specifici fattori di rischio identificati, della comprensione dell'impresa e di eventuali aspetti che il revisore abbia identificato nel corso di precedenti incarichi di revisione.
La significatività operativa è fissata in relazione alla significatività generale o alla significatività specifica. Ad esempio, la significatività operativa può essere fissata in misura inferiore rispetto alla significatività generale per verificare le spese di riparazione e di manutenzione laddove vi sia un rischio più elevato di beni che non siano capitalizzati. La significatività operativa può essere utilizzata anche per svolgere lavoro supplementare in aree che possono essere sensibili per la natura o per la frequenza dei potenziali errori, anziché per il loro importo.

6.2 Come determinare la significatività

I paragrafi seguenti di occupano della determinazione e dell'utilizzo della significatività generale e specifica.

Significatività generale
La significatività generale si basa sulla percezione da parte del revisore delle esigenze degli utilizzatori del bilancio. I revisori, con riferimento agli utilizzatori del bilancio, possono presumere quanto segue.

Tabella 6.2-1

	Assunzioni
Utilizzatori del bilancio	• Hanno una ragionevole conoscenza delle attività aziendali ed economiche e della contabilità. • Hanno la volontà di esaminare con ragionevole diligenza le informazioni contenute in bilancio. • Comprendono che il bilancio è redatto e sottoposto a revisione contabile in base a livelli di significatività. • Riconoscono le incertezze intrinseche nelle quantificazioni di importi basate su stime, nelle valutazioni soggettive e nella considerazione di eventi futuri. • Prendono decisioni economiche ragionevoli sulla base delle informazioni contenute in bilancio.

La determinazione della significatività implica l'esercizio del giudizio professionale. Come punto di partenza nella determinazione della significatività generale, viene spesso applicata una percentuale ad un valore di riferimento prescelto..

Spunti di riflessione

Per garantire una certa coerenza, gli studi professionali possono stabilire linee guida per determinare la significatività, che prevedono l'utilizzo di appropriati valori di riferimento. Il valore di riferimento effettivo da usare sarà comunque basato sul giudizio professionale alla luce delle particolari circostanze dell'impresa. Quanto sopra vale anche per la significatività

operativa, che è essenzialmente uno strumento utilizzato dal revisore con l'obiettivo di intercettare errori che si collocano sotto una determinata soglia.

Nell'identificare un valore di riferimento appropriato, il revisore considererà gli aspetti evidenziati nella tabella seguente e acquisirà una comprensione dei punti di vista e delle aspettative della direzione e dei responsabili delle attività di governance.

Tabella 6.2-2

	Da tenere in considerazione:
Scelta del giusto valore di riferimento da usare	Utilizzatori Individuare i probabili utilizzatori del bilancio. Ciò includerà i soci di riferimento dell'impresa (e gli altri soci) ed i responsabili delle attività di governance, le istituzioni finanziarie, i franchisors, i principali finanziatori, i dipendenti, i clienti, i creditori, agenzie ed organizzazioni governative.
Scelta del giusto valore di riferimento da usare **(continua)**	Aspettative degli utilizzatori specifici Identificare le eventuali aspettative degli utilizzatori specifici quali quelle di seguito elencate: • quantificazione o informativa di voci quali operazioni con parti correlate, compensi agli amministratori e la conformità a leggi e regolamenti; • informazioni specifiche del settore quali i costi di esplorazione per un'impresa mineraria ed i costi di ricerca per un'industria farmaceutica o hi-tech; • eventi principali. Potrebbero includere notizie relative ad eventi quali un'acquisizione, un disinvestimento, una ristrutturazione o un procedimento legale significativo nei confronti dell'impresa; • l'esistenza di prestiti con clausole particolari (covenants), in particolare i casi in cui l'impresa ne rischia la violazione. Se un errore di lieve entità non corretto comportasse la violazione di tali clausole, potrebbe avere un effetto significativo sul bilancio e, nel peggiore dei casi, anche sull'applicazione del presupposto di continuità aziendale nella redazione del bilancio.
	Elementi di bilancio rilevanti Quali sono i principali elementi del bilancio di interesse per gli utilizzatori (per esempio, attività, passività, patrimonio netto, ricavi e costi)?
	Natura dell'impresa Considerare la natura dell'impresa, la fase del ciclo di vita in cui si trova (in crescita, maturità, in declino, ecc.) nonché il settore ed il contesto economico in cui essa opera.
	Rettifiche necessarie

	Da tenere in considerazione:
	Sono necessarie rettifiche per “normalizzare” il valore di riferimento? Ad esempio, i redditi derivanti dalle attività operative in esercizio potrebbero essere rettificati per: • voci ricavi/costi inusuali o straordinari; • voci quali il bonus alla direzione, che può basarsi sull’utile prima del bonus o che può essere riconosciuto per abbattere l’utile dell’esercizio.
	Il principale interesse degli utilizzatori Quali informazioni nelle voci di bilancio attireranno maggiormente l’attenzione degli utilizzatori? Per esempio gli utilizzatori interessati: • alla valutazione del risultato economico si concentreranno sugli utili, sui ricavi o sull’attivo netto; • alle risorse impiegate per raggiungere determinati obiettivi o finalità si concentreranno sulla natura e sull’ammontare dei ricavi e delle spese.
	Finanziamenti In che modo viene finanziata l’impresa? Se viene finanziata unicamente ricorrendo all’indebitamento (anziché con il capitale proprio), gli utilizzatori possono prestare una maggiore attenzione alle attività date a garanzia e ad eventuali pretese da parte di terzi, anziché ai risultati d’esercizio dell’impresa.
	Volatilità Qual è la volatilità del valore di riferimento scelto? Ad esempio, un valore di riferimento basato sui risultati dell’esercizio potrebbe in genere essere appropriato, ma se l’impresa è in costante e sostanziale pareggio (ad esempio con utili o perdite di scarsa entità) ovvero i risultati dell’esercizio variano in modo considerevole, potrebbe non rappresentare una base appropriata per la determinazione della significatività.
	Alternative Vi è la necessità di un valore di riferimento alternativo da usare in casi particolari? I valori di riferimento alternativi potrebbero includere le attività correnti, il capitale investito netto, il totale dei ricavi, il risultato lordo, il patrimonio netto totale e i flussi di cassa operativi.

La significatività operativa

Mentre la significatività generale e specifica sono determinate in relazione alle esigenze degli utilizzatori del bilancio, la significatività operativa è fissata in un importo inferiore**.** Questo comporterà un maggior lavoro di revisione (per identificare errori di minore entità) e un rischio di revisione ridotto ad un livello appropriatamente basso.

Se la revisione fosse pianificata esclusivamente per individuare gli errori significativi, si rischierebbe di non individuare eventuali errori non significativi che, nel loro insieme, potrebbero

rendere il bilancio significativamente errato.

La significatività operativa è definita per:

- assicurare che gli errori di importo inferiore alla significatività generale o specifica siano individuati;
- fornire un margine di sicurezza a fronte di possibili errori non individuati, che si colloca quantitativamente tra l'insieme degli errori individuati, ma non corretti, e la significatività generale o specifica.

La determinazione della significatività operativa non è un semplice calcolo meccanico, quale l'80% della significatività generale. Tale semplificazione non terrebbe in considerazione i fattori di rischio specifici che possono essere rilevanti per l'impresa. Ad esempio, se esiste un rischio elevato di errore nella valorizzazione delle rimanenze di magazzino, la significatività operativa per la revisione potrebbe essere ridotta di modo che venga svolto lavoro supplementare per identificare gli errori di un'ampiezza adeguata. Per contro, se il rischio di errore nel saldo dei crediti è valutato come basso, la significatività operativa potrebbe essere aumentata riducendo così le procedure di validità sul saldo.
La significatività operativa richiede al revisore l'esercizio del giudizio professionale ed è influenzata:

- dalla comprensione dell'impresa da parte del revisore, che viene aggiornata nel corso delle procedure di valutazione dei rischi;
- dalla natura e dall'ampiezza degli errori identificati nelle revisioni contabili precedenti.

Spunti di riflessione

Non ridurre il livello di significatività generale in presenza di rischi di revisione elevati.

Evitate di commettere l'errore di ridurre il livello di significatività generale (sul bilancio nel suo complesso) a causa di un rischio di revisione valutato come elevato. La significatività generale si basa sulle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori, non sul livello di rischio attribuito a un determinato saldo contabile. Abbassare la soglia di significatività generale implica che:

- la decisione di un utilizzatore del bilancio è influenzata dal rischio di revisione e non dalle informazioni contenute nel bilancio;
- il revisore svolgerà lavoro supplementare per assicurare che il bilancio non contenga errori che singolarmente o congiuntamente eccedano la significatività generale.

Un approccio migliore è quello di affrontare il rischio di revisione determinando la significatività operativa a livello di classe di operazioni o saldo contabile ad un valore inferiore. Ciò garantirà lo svolgimento di un lavoro sufficiente ad individuare eventuali errori senza dover ridurre il livello di significatività generale. Crea inoltre un margine di sicurezza a tutela di eventuali errori non identificati dal lavoro svolto.

Determinate la significatività generale con riferimento agli utilizzatori del bilancio e poi determinate la significatività operativa per progettare le procedure di revisione conseguenti.

Informativa di bilancio, saldi e problematiche di rilievo

Usate la significatività operativa specifica per progettare procedure di revisione conseguenti atte a fronteggiare rischi specifici e saldi nelle aree di revisione sensibili.

Sintesi
I livelli di significatività e l'utilizzo della significatività operativa sono sintetizzati nella tabella seguente.

Tabella 6.2-3

	Generale	Specifica	Operativa
Scopo	Importo soglia per valutare se il bilancio contiene errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.	Importi soglia (inferiori alla significatività generale) da applicare a particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa nelle quali ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo inferiore alla significatività generale per il bilancio possano influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori.	Importo (o importi) soglia (inferiore alla significatività generale o specifica) che assicuri di identificare gli errori non significativi (inferiori alla significatività generale o specifica) e fornisca al revisore un margine di sicurezza (gli errori sono cumulati a tale livello e non al livello della significatività generale o specifica).
Base di calcolo	Qual è l'importo al di sotto del quale l'errore è accettabile per gli utilizzatori del bilancio (che quindi non influenzerebbe le decisioni economiche prese da un utilizzatore del bilancio)?	Qual è l'importo al di sotto del quale l'errore relativo ad una particolare classe di operazioni, ad un saldo contabile o ad un'informativa ragionevolmente potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori?	Quanto lavoro sarà necessario per: • identificare gli errori di importo inferiore alla significatività generale o specifica; • mantenere un margine di sicurezza a fronte di errori non individuati.
Regole pratiche (da usare come punto di partenza)	La significatività attiene al giudizio professionale e non è un semplice calcolo meccanico. Per questo motivo nei principi di revisione internazionali non sono date indicazioni specifiche. Tuttavia, spesso nella pratica si fa riferimento al risultato operativo (dal 3% al	Definire un importo inferiore per la significatività specifica (sulla base del giudizio professionale) per la revisione contabile di aree del bilancio specifiche o sensibili.	Nei principi di revisione internazionali non vengono date indicazioni specifiche. Le percentuali vanno dal 60% (della significatività generale o specifica), se vi è un rischio più elevato di errori significativi, fino all'85% se il rischio valutato di errori significativi è minore.

	Generale	Specifica	Operativa
	7%)* in quanto riveste una particolare importanza per gli utilizzatori del bilancio. Se la redditività non rappresenta un parametro adeguato di riferimento, (come nel caso di un'impresa non profit o quando il reddito è volatile) allora si deve tenere conto di altri elementi quali*: • Ricavi o costi dall'1% al 3%; • Attività dall'1% al 3%; ovvero • Patrimonio netto dal 3% al 5%.		
Utilizzo nella revisione contabile	Stabilire se gli errori non corretti, singolarmente o insieme ad altri, eccedono la significatività generale.	Stabilire se gli errori non corretti, singolarmente o insieme ad altri, eccedono la significatività specifica.	• Valutare i rischi di errori significativi. • Definire procedure di revisione conseguenti a fronte dei rischi identificati e valutati.
Modifiche nel corso del lavoro di revisione	• Un cambiamento nelle circostanze avvenuto nel corso della revisione contabile quale la vendita di parte delle attività. • Nuove informazioni. • Un cambiamento da parte del revisore nella comprensione dell'impresa e delle sue attività operative, quale risultato delle di procedure di revisione conseguenti. Ad esempio risultati operativi consuntivi molto diversi da quelli attesi.	Un cambiamento nelle circostanze specifiche.	• Modifiche ai rischi identificati e valutati. • Natura ed ampiezza degli errori riscontrati nel corso dello svolgimento delle procedure di revisione conseguenti. Ovvero • Una modifica nella comprensione dell'impresa.

* NdT: i livelli percentuali indicati si riferiscono alla prassi internazionale. Nella prassi nazionale sono utilizzati livelli inferiori, generalmente pari a circa la metà di quelli indicati.

6.3 La significatività nella pianificazione e nella valutazione dei rischi

La determinazione dei diversi livelli di significatività rappresenta una componente chiave del processo di pianificazione. Non si tratta di una fase distinta della revisione contabile, ma di un processo continuo ed iterativo. La tabella che segue presenta sinteticamente l'utilizzo della significatività nella pianificazione e nella valutazione del rischio.

Tabella 6.3-1

	Significatività
Pianificazione ***(strategia generale e piano di revisione)***	Usare la significatività per: • stabilire quali aree del bilancio sia necessario sottoporre a procedure di revisione; • definire il contesto per la strategia generale di revisione; • pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione specifiche; • determinare la significatività specifica per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per cui ci si possa ragionevolmente attendere, che errori di importo inferiore alla significatività generale o alla significatività operativa, possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori; • determinare la significatività operativa per ogni livello di significatività specifica poiché potrebbe essere necessario che il revisore lavori utilizzando un livello di significatività operativa per una particolare classe di operazioni, saldi contabili o informativa, in base al livello di rischio associato a quell'elemento; • valutare evidenze successive per stabilire se sia necessario rettificare alcuni dei livelli di significatività. In tal caso il revisore dovrà coerentemente riesaminare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure.
Procedure di valutazione dei rischi	• Identificare quali procedure di valutazione dei rischi siano necessarie. • Descrivere il contesto in cui valutare le informazioni acquisite. • Valutare l'impatto (effetto) dei rischi identificati. • Valutare i risultati delle procedure di valutazione dei rischi.
Incontri del team	• Assicurarsi che i membri del team sappiano chi sono gli utilizzatori individuati e ciò che ragionevolmente ci si può attendere influenzerà le loro decisioni economiche. Ciò può essere utile nel caso in cui un membro del team venga a conoscenza di informazioni nel corso della revisione contabile, che avrebbero comportato la determinazione iniziale di un diverso livello di significatività. Ad esempio: (a) la decisione di cedere una parte rilevante delle attività dell'impresa (b) nuove informazioni o nuovi fattori di rischio che avrebbero influenzato la determinazione iniziale della significatività;

	Significatività
	(c) una modifica nella comprensione da parte del revisore dell'impresa e delle sue operazioni quale risultato dello svolgimento di procedure di revisione conseguenti, come quando i risultati finanziari consuntivi sono sostanzialmente diversi da quelli attesi. • Stabilire la strategia generale di revisione. • Determinare l'ampiezza delle verifiche in relazione: − alla significatività operativa generale; − alla significatività operativa specifica. • Identificare gli aspetti e le aree critiche per focalizzare su di essi la revisione contabile.

Spunti di riflessione
La determinazione dei livelli di significatività operativa generale e specifica richiede l'utilizzo del giudizio professionale. È suggerito (ma non è obbligatorio) che i team discutano con il responsabile dell'incarico le valutazioni alla base della determinazione dei livelli di significatività e ne ottengano l'approvazione. Infine, documentare nelle carte di lavoro, in modo sufficientemente dettagliato, tali considerazioni.

6.4 La significatività nello svolgimento delle procedure di revisione

I revisori dovrebbero tenere in considerazione la significatività nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, come illustrato nella tabella seguente.

Tabella 6.4-1

	Significatività
Lo svolgimento delle procedure di revisione	Usare la significatività per: • Identificare quali procedure di revisione siano necessarie. • Stabilire quali voci selezionare per la verifica e se usare tecniche di campionamento. • Determinare le dimensioni del campione (ad esempio, intervallo di campionamento = precisione (significatività) ÷ fattore di confidenza). • Proiettare sull'intera popolazione errori rappresentativi rilevati nel campione selezionato. • Valutare l'insieme degli errori totali a livello di conto e a livello di bilancio. • Valutare l'insieme degli errori, incluso l'effetto netto degli errori non corretti inclusi nei saldi di apertura. • Valutare i risultati delle procedure svolte.

Nota: La strategia generale di revisione e il piano di revisione dovranno essere riconsiderati quando:

- la natura degli errori identificati e le circostanze in cui essi si sono verificati indicano la possibile esistenza di altri errori che, se insieme agli altri errori cumulati nel corso della revisione contabile, potrebbero essere significativi; ovvero

- l'insieme degli errori cumulati nel corso della revisione contabile approssima la significatività.

Spunti di riflessione

Di solito la significatività generale non è modificata frequentemente. Tuttavia può rendersi necessario modificarla quando il revisore viene a conoscenza di nuove informazioni o interviene una modifica nella comprensione, da parte del revisore, dell'impresa e delle sue attività operative. Qualora sia necessario modificarla, occorre assicurarsi che il team di revisione ne sia informato e valutarne l'effetto sul piano di revisione.

La significatività operativa può cambiare sulla base di nuovi fattori di rischio o di nuovi risultati emersi dalla revisione che possono non avere alcun effetto sulla significatività generale. Le modifiche nella significatività operativa avranno come effetto il cambiamento della natura, della tempistica e dell'ampiezza delle procedure di revisione. Ovviamente, se cambia la significatività generale, sarà probabilmente necessario modificare coerentemente anche la significatività operativa.

6.5 La significatività nella fase di reporting

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
450.11	Il revisore deve stabilire se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi. A tal fine, il revisore deve considerare: a) l'entità e la natura degli errori, sia relativamente a particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa sia relativamente al bilancio nel suo complesso, e le particolari circostanze in cui si sono verificati; (Rif.: Parr. A13-A17, A19-A20) b) l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso. (Rif.: Par. A18)
450.12	Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli errori non corretti e l'effetto che tali errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, possono avere sul giudizio nella relazione di revisione, ove non sia vietato da leggi o regolamenti. La comunicazione del revisore deve identificare singolarmente ciascun errore significativo non corretto Il revisore deve altresì richiedere la correzione degli errori non corretti. (Rif.: Parr. A21-A23)

Fare riferimento al Volume II, Capitolo 21, per maggiori informazioni sulla valutazione degli errori.

Prima di emettere un giudizio, il revisore dovrebbe:

- confermare la significatività generale stabilita per il bilancio nel suo complesso;
- valutare la natura e l'insieme degli errori non corretti che sono stati identificati;
- valutare complessivamente se il bilancio contiene errori significativi.

Tabella 6.5-1

	Significatività
Informativa	Il revisore dovrebbe usare la significatività per: • valutare l'insieme degli errori identificati a livello di conto ed a livello di bilancio; • valutare l'insieme degli errori identificati, incluso l'effetto netto degli errori non corretti sul saldo di apertura degli utili indivisi; • stabilire se sia necessario svolgere procedure di revisione supplementari qualora l'insieme degli errori stia approssimando la significatività generale o specifica; • richiedere alla direzione di correggere tutti gli errori identificati; • considerare di riesaminare le aree in cui si sono rilevati gli errori di ammontare più elevato; • esprimere giudizi sulla natura e sulla rilevanza degli errori identificati e sul loro ammontare; • stabilire se è necessario modificare la relazione di revisione per gli errori significativi non corretti.

L'insieme degli errori è costituito da:

- errori specifici identificati dal revisore quale risultato delle procedure di verifica effettuate;
- una stima degli altri errori identificati non specificamente quantificabili.

Il revisore dovrebbe chiedere alla direzione di correggere tutti gli errori identificati.

Fare riferimento al Volume II, Capitolo 21, per informazioni supplementari sugli elementi probativi acquisiti.

6.6 Altre considerazioni

Le altre considerazioni includono:

- comunicare con la direzione e con i responsabili delle attività di governance;
- aggiornare la significatività;
- ridurre il livello di significatività rispetto all'esercizio precedente.

Le comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance
È necessario che la direzione e i responsabili delle attività di governance comprendano i limiti riguardanti il grado di precisione che ci si può attendere da una revisione contabile. È altresì necessario sappiano che non è economicamente fattibile definire procedure di revisione che forniscano la sicurezza assoluta che il bilancio non contenga errori significativi. Una revisione può fornire a questo riguardo unicamente una ragionevole sicurezza.

Quando il revisore identifica errori nel corso della revisione contabile, il primo passo è chiedere alla direzione di correggerli. Qualora la direzione decidesse di non correggere alcuni errori, il revisore è tenuto a comunicare ai responsabili delle attività di governance:

- i dettagli degli errori non corretti e l'effetto che tali errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, possono avere sul giudizio nella relazione di revisione (se ciò non è vietato da leggi o regolamenti);
- gli errori significativi non corretti, considerati singolarmente;

- l’effetto degli errori non corretti, relativi agli esercizi precedenti, sulle classi di operazioni, sui saldi contabili o sull’informativa pertinenti e sul bilancio nel suo complesso.

Aggiornamento della significatività
La valutazione preliminare della significatività generale e specifica può cambiare dalla pianificazione iniziale del lavoro di revisione al momento della valutazione dei risultati delle procedure di revisione. Ciò potrebbe essere causato da un cambiamento nelle circostanze o da una modifica nelle conoscenze del revisore intervenuta a seguito delle procedure di revisione svolte. Ad esempio, se le procedure di revisione sono svolte prima della fine dell’esercizio, il revisore dovrà necessariamente prevedere il risultato economico e la situazione patrimoniale e finanziaria. Se il risultato economico e la situazione patrimoniale e finanziaria a consuntivo divergessero in modo significativo da quelli previsti dal revisore, anche le valutazioni sulla significatività e sul rischio di revisione potrebbero cambiare.

Riduzione del livello di significatività rispetto all’esercizio precedente
Quando da un esercizio all’altro cambiano le circostanze, il revisore deve considerare l’effetto di eventuali errori sul patrimonio netto iniziale. Ad esempio, se i ricavi di vendita fossero significativamente inferiori rispetto a quelli dell’esercizio precedente, occorrerebbe determinare una significatività inferiore. Potrebbero quindi esistere errori nei saldi di apertura non identificati nell’esercizio precedente, dato che la revisione dell’esercizio precedente era stata svolta utilizzando un livello di significatività superiore. Per ridurre il rischio di errori significativi presenti nel patrimonio netto iniziale, il revisore può svolgere procedure di revisione conseguenti sui saldi di apertura di attività e passività.

Spunti di riflessione

Nuovi incarichi
Per un nuovo incarico di revisione, svolgere indagini sulla significatività generale utilizzata dal precedente revisore. Ciò potrebbe aiutare a stabilire quali procedure di revisione conseguenti è necessario effettuare sui saldi di apertura di attività e passività.

Utilizzo di esperti
Assicurarsi che agli eventuali esperti utilizzati dal team di revisione venga comunicato l’utilizzo di un livello di significatività appropriato al lavoro che devono svolgere.

6.7 La documentazione

Documentare la determinazione di quanto segue inclusi i fattori di cui si è tenuto conto:

- significatività generale;
- ove applicabile, il livello o i livelli di significatività specifica per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa;
- la significatività operativa;
- eventuali modifiche dei fattori di cui sopra nel corso del lavoro di revisione.

6.8 Case Study ─ Determinare e usare la significatività

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study.

La significatività è spesso documentata su un foglio di lavoro che include una sintesi dei risultati operativi e altre considerazioni su eventuali fattori qualitativi.

Case Study A ─ Dephta Furniture Inc.

Dephta Furniture Inc.

(Estratto)

Valutazione della significatività
I principali utilizzatori del bilancio sono le banche e gli azionisti. La significatività calcolata l'esercizio precedente era di 8.000€.

Si veda W/P Ref. # per i possibili livelli di significatività relativi all'utile e ai ricavi. Utilizzando il nostro giudizio professionale abbiamo deciso di determinare la significatività in base al 5% del risultato prima delle imposte, a cui abbiamo aggiunto 70.000€ di bonus alla direzione. Abbiamo preso in considerazione anche altri elementi quali i ricavi, ma si è ritenuto che il risultato prima delle imposte fosse l'importo più significativo per gli utilizzatori del bilancio.

Per questo esercizio prevediamo di fissare a 10.000€ la significatività generale. Il concetto di significatività ed il suo utilizzo nella revisione contabile sono stati discussi, in termini generali, con il cliente.

Utilizzando il giudizio professionale, e considerando le tipologie di errori identificati nelle revisioni precedenti, la significatività operativa generale è stata fissata a 7.500€.

È stata inoltre fissata a 1.000€ una significatività specifica relativa alle imposte locali sulle vendite, poiché siamo tenuti a svolgere la revisione contabile su tale voce e a fornire una specifica relazione all'amministrazione pubblica competente.

Si veda anche W/P 615 sull'analisi quantitativa.

Preparato da: JF Data: 8 dicembre 20X2

Riesaminato da: LF Data: 5 gennaio 20X3

Case Study B ─ Kumar & Co.

Kumar & Co.

(Estratto)

Valutazione della significatività
I principali utilizzatori del bilancio sono le banche e i soci.

La significatività calcolata l'esercizio precedente era di 3.000€.

Tenendo conto delle esigenze degli utilizzatori, abbiamo deciso di determinare la significatività a circa l'1% del fatturato. A nostro giudizio i ricavi sono una base più stabile per determinare la significatività rispetto ai risultati prima delle imposte. Per questo esercizio prevediamo di fissare a 2.500€ la significatività generale. Il concetto di significatività ed il suo utilizzo nella revisione contabile sono stati discussi, in termini generali, con il cliente.

Utilizzando il giudizio professionale, basato prevalentemente sulla serie storica degli errori rilevati nel corso delle revisioni contabili precedenti, la significatività operativa generale è stata fissata a 1.800€.

Altri aspetti

Si veda W/P 615 per ...

Preparato da: JF Data: 8 dicembre 20X2

Riesaminato da: LF Data: 5 gennaio 20X3

7. Discussioni con il team di revisione

Contenuto del capitolo	Principi di revisione internazionali pertinenti
Scopo e natura delle discussioni da effettuare tra i membri del team di revisione in merito alla possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi.	240, 300, 315

Figura 7.0-1

VALUTAZIONE DEI RISCHI	Attività	Scopo	
	Procedure preliminari all'incarico	Decidere se accettare l'incarico	Elenco dei fattori di rischio Indipendenza Lettera di incarico
	Pianificare la revisione	Elaborare la strategia generale di revisione e il piano di	Significatività Discussioni con il team Strategia generale di revisione

1 Per un elenco completo della documentazione necessaria fare riferimento a ISA 230

2 La pianificazione (ISA 300) è un processo continuativo e iterativo durante tutto il corso della revisione

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
240.15	Il principio di revisione internazionale n. 315 richiede che vi sia una discussione tra i membri del team di revisione e che il responsabile dell'incarico decida quali aspetti debbano essere comunicati ai membri del team di revisione non coinvolti nella discussione. Tale discussione deve porre una particolare attenzione alle modalità ed alle aree in cui il bilancio può essere soggetto a errori significativi dovuti a frodi, incluse le modalità con cui la frode potrebbe verificarsi. La discussione deve avvenire in assenza di pregiudizi da parte dei membri del team di revisione in merito all'onestà ed all'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance. (Rif.: Parr. A10-A11)

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
240.44	Il revisore deve includere nella documentazione della revisione richiesta dal principio di revisione internazionale n. 315, relativa alla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e alla valutazione dei rischi di errori significativi, i seguenti elementi: a) le decisioni significative prese nel corso della discussione tra i membri del team di revisione riguardo la potenziale esposizione del bilancio dell'impresa ad errori significativi dovuti a frodi; b) i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio e a livello di asserzioni.
315.10	Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono discutere sulla possibilità che i bilanci dell'impresa contengano errori significativi e sull'applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento ai fatti ed alle circostanze dell'impresa. Il responsabile dell'incarico deve stabilire quali aspetti devono essere comunicati ai membri del team di revisione non coinvolti nella discussione. (Rif.: Parr. A14-16)

7.1 Parte generale

Un elemento cruciale per il successo di ogni incarico di revisione è una buona comunicazione tra i membri del team di revisione. Le comunicazioni iniziano con la designazione dei membri del team, l'organizzazione delle riunioni del team per pianificare l'incarico e continuano nel corso di tutto l'incarico. I benefici di una buona comunicazione includono quelli indicati nella tabella successiva.

Tabella 7.1-1

	Benefici
Necessità di una comunicazione continua tra i membri del team di revisione	Efficienza della revisione • Ciascun membro del team dovrà avere una comprensione dell'impresa sottoposta a revisione contabile, del quadro normativo sull'informazione finanziaria da utilizzare, del suo ruolo specifico nell'ambito della revisione contabile e delle aspettative sulle modalità e sulla tempistica dello svolgimento del lavoro. • Minimizzare il rischio di svolgere procedure di revisione insufficienti o eccessive.
	Efficacia della revisione contabile • I membri più esperti del team, come il responsabile dell'incarico, devono fornire al personale professionale le considerazioni sul cliente e le aspettative definite. • Le discussioni nell'ambito del team sulla possibilità che il bilancio contenga errori significativi aiuteranno a determinare i rischi connessi all'attività e i rischi di frode da affrontare. • Saranno prese decisioni migliori riguardo la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione dei rischi e delle procedure di revisione conseguenti.

	Benefici
	• Una comunicazione aperta e costante consentirà di reagire in tempi rapidi a nuove informazioni su aree quali operazioni/eventi inusuali, parti correlate o le questioni relative all'emissione della relazione.
	Formazione del personale professionale • Le best practice nella revisione saranno trasferite dai partner al personale professionale. • Il personale professionale sarà incoraggiato a fare domande e a riconsiderare l'efficacia delle risposte ai rischi identificati e valutati nel precedente esercizio.

Una comunicazione continua efficace richiede:

- il coinvolgimento (e l'attenzione vigile) del partner responsabile dell'incarico e dei membri più esperti del team;
- la disponibilità dei membri più esperti del team ad ascoltare i membri meno esperti. Ciò include la comprensione dell'incarico da parte degli assistenti, sollecitare i loro quesiti e suggerimenti e fornire adeguato feedback.

Nella tabella che segue sono presentati sinteticamente gli aspetti da considerare e da discutere nell'ambito delle comunicazioni del team di revisione.

Figura 7.1-2

DISCUSSIONI NELL'AMBITO DEL TEAM		
Assegnazione di ruoli e incarichi Valutare: - Competenze ed esperienze - Necessità di avvalersi di esperti - Necessità di riesame della qualità dell'incarico	**Riunioni di pianificazione** Argomenti di discussione: - Significatività - Considerazioni derivanti alla conoscenza dell'impresa - Rischi potenziali connessi all'attività svolta e rischi di frode - In che modo/in quali aree il bilancio può essere soggetto a errori significativi - Piano di revisione che indichi chi, cosa, dove e quando - Supervisione e riesame	**Durante e dopo la revisione** Argomenti di discussione: - Risultati di revisione, stato di avanzamento del lavoro e problematiche identificate - Modifiche al piano di revisione - Nuove informazioni - Eventi/operazioni inusuali - Suggerimenti per la revisione del prossimo esercizio

Spunti di riflessione

Le discussioni nell'ambito del team di revisione sono cruciali per svolgere una revisione contabile efficace. Occorre evitare di cedere alla tentazione di condurre le riunioni in modo affrettato. Tali discussioni consentono di esaminare i rischi di revisione, gli scenari di frode e le possibili risposte. Forniscono altresì l'opportunità al personale professionale di essere informati sulle attività dell'impresa e su ciò che ci si aspetta da loro. Il personale professionale può essere così incoraggiato a proporre miglioramenti alla revisione contabile.

7.2 Riunioni del team di revisione per la pianificazione

Per gli incarichi di maggiori dimensioni dovrebbe essere programmata una riunione di pianificazione con molto anticipo rispetto all'inizio del lavoro presso il cliente. Ciò fornirà il tempo necessario per predisporre il piano di revisione dettagliato o per apportarvi modifiche. Per gli incarichi di dimensioni ridotte la pianificazione può consistere in brevi discussioni tenute all'inizio e nel corso dello svolgimento della revisione contabile.

I membri del team dovrebbero essere incoraggiati a partecipare alla riunione con senso critico valutando le informazioni con scetticismo professionale, evitando pregiudizi sull'onestà e sull'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance. L'ampiezza della discussione dipenderà dai ruoli, dall'esperienza e dalle esigenze informative dei membri del team di revisione.

Le tre aree chiave da affrontare sono evidenziate nella seguente tabella seguente.

Tabella 7.2-1

Aree chiave	Scopo: avere un dibattito aperto
Condividere le considerazioni sull'impresa, ad esempio quelle sulle persone, sulle attività operative e sugli obiettivi	L'impresa • Storia e obiettivi aziendali • Cultura aziendale. . • Modifiche nell'ambito delle attività operative, del personale o dei sistemi. • Applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria ai fatti ed alle circostanze dell'impresa. Direzione • La natura/struttura dell'impresa e della direzione. • Atteggiamento verso il controllo interno. • Incentivi alla commissione di frodi. • Modifiche inspiegabili nel comportamento o nello stile di vita dei dipendenti con posizioni chiave. • Eventuali segnali di ingerenze da parte della direzione. Fattori di rischio conosciuti • L'esperienza acquisita in precedenti incarichi di revisione. • Fattori di rischio significativi per l'impresa. • Opportunità di perpetrare frodi.

Aree chiave	Scopo: confrontare i diversi punti di vista e i possibili approcci di revisione
Esame approfondito	Possibilità di errori o frodi • Quali aree del bilancio possono essere soggette ad errori significativi (frodi o comportamenti o eventi non intenzionali)? Questa fase è necessaria in tutte le revisioni contabili. • In che modo la direzione potrebbe presentare e occultare informazioni finanziarie fraudolente? Potrebbe essere utile elaborare diversi scenari di frode o, se possibile, avvalersi di un professionista con competenze in ambito legale. Considerare le scritture contabili, le ingerenze da parte della direzione nelle stime/previsioni, le modifiche ai principi contabili, ecc. • Come potrebbero avvenire appropriazioni illecite o uso personale di beni aziendali? • Esistono incentivi a manipolare il bilancio per scopi benefici (come ad esempio finanziare un ente non profit)? Risposta ai rischi • Quali possibili procedure/approcci di revisione potrebbero essere efficaci per rispondere ai rischi identificati? • Considerare se inserire elementi di imprevedibilità nella natura, nella tempistica e nell'estensione delle procedure di revisione.

Aree chiave	Scopo: focalizzare il lavoro di revisione
Pianificazione del lavoro di revisione	Aree specifiche su cui concentrarsi Assicurarsi che il piano di revisione rifletta le regole specifiche contenute in tutti i principi di revisione internazionali applicabili. I principi di revisione internazionali che prevedono lo svolgimento di procedure specifiche includono: Principio di revisione internazionale n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio". Principio di revisione internazionale n. 402 "Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi". Principio di revisione internazionale n. 540 "Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa". Principio di revisione internazionale n. 550 "Parti correlate". Principio di revisione internazionale n. 600 "La revisione del bilancio del gruppo - considerazioni specifiche (incluso il lavoro

Aree chiave	Scopo: focalizzare il lavoro di revisione
	dei revisori delle componenti)”. Fornire linee guida al team di revisione • Determinare i livelli di significatività. • Assegnare ruoli e responsabilità. • Fornire al personale professionale una panoramica delle aree di cui ognuno è responsabile, dell’approccio da seguire, delle speciali considerazioni per i rischi significativi, della tempistica, della documentazione richiesta, della supervisione, del riesame delle carte di lavoro e di eventuali altre aspettative. • Sottolineare l’importanza di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile.

Nota: Se alcuni assistenti del team non hanno potuto partecipare (o non invitati) ad una riunione, il responsabile dell’incarico deve stabilire quali, tra gli aspetti emersi, sia necessario comunicare loro.

Spunti di riflessione

Sottolineare l’importanza per il personale professionale di fare attenzione ai segnali di frode, senza però giungere a conclusioni affrettate, in particolare nel corso degli incontri con la direzione o con il personale dell’impresa. Indicare le possibili circostanze (cosiddette “bandiere rosse”) che, se riscontrate, potrebbero indicare la possibilità di frodi.

Una frode viene solitamente scoperta identificando indizi ricorrenti, eccezioni ed elementi inusuali riferiti ad operazioni ed eventi. Ad esempio, la richiesta di un indebito rimborso spese, di per sé non significativa per il bilancio, potrebbe indicare un problema molto più ampio, quale quello della mancanza di integrità della direzione.

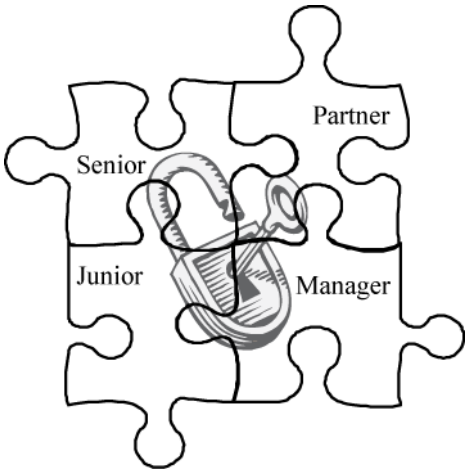
7.3 Comunicazioni nel corso e al termine della revisione contabile

Ciascun membro del team di revisione ha una percezione dell’impresa lievemente diversa. Alcune delle informazioni raccolte da uno specifico membro del team possono non avere senso se non sono combinate con quelle acquisite dagli altri membri. Ciò vale soprattutto riguardo alle frodi, dove l’accostamento di indizi ricorrenti, eccezioni e elementi inusuali può portare alla loro individuazione.

Possiamo fare un raffronto con un puzzle, in cui ciascun pezzo da solo non consente di vedere l’immagine intera; solo quando si mettono insieme tutti i pezzi è possibile vedere l’immagine completa. Lo stesso vale per la revisione. È solo quando le conoscenze/i risultati del singolo revisore sono condivisi con il team, che emerge l’immagine completa.

Figura 7.3-1

Condividere i risultati



Le discussioni nell'ambito del team non devono essere limitate alle riunioni di pianificazione. I membri del team di revisione dovrebbero essere spronati a comunicare e a condividere le informazioni che acquisiscono nel corso della revisione, su tutti gli aspetti aventi rilevanza, in particolare quando influenzano la valutazione dei rischi e le procedure di revisione pianificate.

Spunti di riflessione

Tenere brevi riunioni di aggiornamento in momenti strategici nel corso della revisione contabile.

Oltre alle discussioni per la pianificazione del lavoro di revisione all'inizio dell'incarico, può essere utile (ma non indispensabile) per il team di revisione (anche se formato da pochi membri) incontrarsi (o organizzare una conference call) e discutere sui risultati della revisione dopo le seguenti fasi della revisione contabile.

Svolgimento di procedure di valutazione dei rischi e progettazione di procedure di revisione conseguenti

Non è necessario che tali sessioni di aggiornamento siano lunghe o formali; esse servono ai membri del team di revisione per scambiarsi reciprocamente le conclusioni raggiunte, le eccezioni riscontrate e i dubbi evidenziati. Essi possono anche riferire eventuali questioni (anche se di lieve importanza) che siano apparse strane o senza senso. Sono spesso questioni minori che, combinate con le informazioni acquisite dagli altri membri del team, indicano un possibile fattore di rischio (quale la frode), che può richiedere lo svolgimento di lavoro supplementare. Anche se il team di revisione è composto soltanto da due persone, tali riunioni possono portare a risultati significativi.

Completamento della revisione contabile

Una volta completata una revisione contabile, la tentazione è sempre quella di andare avanti e di passare all'incarico successivo. Di conseguenza, buona parte delle conoscenze, che potrebbero aiutare a svolgere la revisione contabile dell'esercizio successivo, può andare perduta. Una breve riunione o una conference call da tenersi dopo ciascuna revisione contabile potrebbe consentire di raccogliere riscontri dai membri del team di revisione, fonti di possibili migliorie. Potrebbe consentire di individuare:

- le aree di revisione che potrebbero richiedere in futuro un'attenzione supplementare o minore;
- altri fattori inattesi, operazioni inusuali o pressioni finanziarie sul personale che possono segnalare frodi o un incentivo a commettere frodi;

- gli eventuali cambiamenti pianificati che influenzeranno i futuri incarichi quali cambiamenti nel personale chiave, nuovi finanziamenti, un'acquisizione, nuovi prodotti o servizi, l'installazione di un nuovo sistema contabile o altre modifiche nel controllo interno;
- le aree in cui l'impresa potrebbe fornire assistenza supplementare, ad esempio l'analisi di alcune aree di bilancio;
- qualora esistano fattori di rischio significativi, la riunione conclusiva potrebbe anche valutare se proseguire o no l'incarico per l'esercizio successivo. Se il soggetto incaricato della revisione rassegna le dimissioni subito dopo il termine dell'incarico, il cliente avrà più tempo per trovare un altro revisore.

In occasione della prima riunione possono essere già pianificate le date di tali riunioni conclusive.

7.4 Case Study — Discussioni nell'ambito del team di revisione

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study.

Potrebbe essere utile distribuire ai membri del team, prima della riunione, i bilanci più recenti, l'elenco dei rischi identificati e valutati rilevati negli esercizi precedenti (o nell'esercizio corrente, se aggiornati) e la risposta di revisione. Nel corso della riunione, sottolineare la necessità di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale e di riferire immediatamente eventuali situazioni sospette o possibili segnali di frode.

La documentazione può essere sotto forma di un ordine del giorno standard o di un memorandum da archiviare nelle carte di lavoro.

Case Study A ─ Dephta Furniture Inc.

Data della riunione: 15 novembre 20X2

Punti all'ordine del giorno	Verbale della riunione
1. Significatività e saldi contabili significativi.	*Aumentare la significatività generale a 10.000€ sulla base dell'incremento della redditività e del fatturato e la significatività operativa a 7.500€.*
2. Tempistica, scadenze e disponibilità del personale del cliente.	*Confermato che la tempistica dell'esercizio precedente è appropriata e che le nostre richieste di supporto alla direzione, per la predisposizione di alcuni prospetti, sono ragionevoli.*
3. Cosa possiamo imparare dalle precedenti esperienze, ad esempio le problematiche e gli eventi che hanno causato ritardi e le aree sottoposte a procedure eccessive o carenti?	*Il controllo interno sulle giacenze di magazzino è risultato carente lo scorso esercizio e ha richiesto lavoro supplementare. Il cliente si è impegnato a porvi rimedio prima di fine anno.*
4. Ci sono nuovi dubbi sull'integrità della direzione, sulla continuità aziendale, sulle controversie legali, ecc.	*Si vedano i ritagli di giornale riguardanti Parvin. Può trattarsi di un caso isolato, ma dobbiamo fare attenzione.*
5. Cambiamenti in corso d'anno nelle attività operative e/o nella situazione economico finanziaria, nei principi contabili utilizzati e nel personale.	*Le vendite via Internet rappresentano ora il 12% del fatturato.* *Vi sono previsioni di crescita significativa. Ciò genererà tensione finanziaria, metterà a dura prova il controllo interno e i sistemi operativi.* *L'attuale recessione economica genera ulteriore pressione su tutta l'organizzazione per mantenere i livelli di fatturato nonostante la contrazione della domanda e dei prezzi di vendita.*
6. Possibilità che il bilancio sia soggetto a frode. In che modo l'impresa potrebbe essere soggetta a frode? Elaborare alcuni possibili scenari e quindi pianificare procedure per confermare o fugare ogni sospetto.	*Sono possibili ingerenze e forzature da parte della direzione per ridurre il carico fiscale. Le stime della direzione, le scritture contabili e le operazioni con le parti correlate sono soggette a possibili manipolazioni. Inoltre, Arjan (responsabile commerciale) conduce uno stile di vita dispendioso. Dovremmo verificare anche il calcolo del premio ed i ricavi di vendita.*
7. Rischi significativi che richiedono speciale considerazione.	Inadempimento *delle condizioni bancarie sui finanziamenti (covenants). Suraj dice che rinegozierà le condizioni bancarie per avere maggiore flessibilità.*
8. Risposte di revisione appropriate ai rischi	*Il piano di revisione dettagliato è stato*

identificati.	*riesaminato in alcune parti con i responsabili del team e sono state identificate alcune efficienze.*
9. Considerare la necessità di competenze specialistiche o di consulenti, valutare se svolgere procedure di conformità oppure procedure di validità, considerare la necessità di introdurre elementi di imprevedibilità in alcune procedure di revisione ed il lavoro che potrebbe essere svolto dal cliente.	*Specialista IT per controllare le vendite via Internet e controlli generali IT. Visita programmata a dicembre.*
10. I ruoli del team di revisione, la programmazione ed il riesame delle carte di lavoro.	*I piani di revisione generali e dettagliati sono stati aggiornati.*

Preparato da: FJ Data: 8 dicembre 20X2

Riesaminato da: LF Data: 5 gennaio 20X3

Case Study B ─ Kumar & Co.

Memo da archiviare: Kumar & Co.

L'8 dicembre 20X2 il team di revisione (partner e senior) si è riunito per pianificare l'incarico di revisione della Kumar & Co.

Abbiamo discusso quanto segue:

- La significatività generale è stata diminuita a 2.500€ sulla base di una contrazione della redditività e del fatturato. La significatività operativa è stata fissata a 1.800€.
- Raj è stato occupato da problemi famigliari. La persona che tiene la contabilità non riuscirà a rivedere nel durante le registrazioni effettuate, il che necessariamente comporterà un sovraccarico di lavoro in sede di redazione del bilancio. Eventuali errori involontari o intenzionali di Ruby, potrebbero non essere individuati. Questa circostanza comporterà un rischio significativo di frode.
- Potrebbero verificarsi ingerenze e forzature da parte della direzione per ridurre il carico fiscale o per evitare inadempimenti delle condizioni bancarie sui finanziamenti (covenants). Tradizionalmente le stime della direzione sono prudenti. Al team di revisione è stato ricordato di porre attenzione a qualsiasi cosa inusuale.
- Presteremo particolare attenzione alle operazioni e alla determinazione dei prezzi con la parte correlata, Dephta.

Piano di revisione:

- Abbiamo confermato la tempistica dell'esercizio precedente e richiederemo l'aiuto della direzione per predisporre alcuni prospetti. Tuttavia, poiché lo scorso anno il cliente ha avuto difficoltà a predisporre i prospetti in tempo utile, ci incontreremo per tempo con Ruby per fornirle esempi dei prospetti richiesti, assicurarci che comprenda quello di cui abbiamo bisogno e le scadenze.
- Il piano di revisione dettagliato è stato riesaminato in alcune parti. Le procedure in alcune aree sono state ampliate in base ai rischi identificati e valutati ed altre procedure sono state eliminate nelle aree a basso rischio.
- Abbiamo deciso che sarà più efficiente svolgere procedure di validità anziché procedure di conformità poiché non vi sono asserzioni per le quali le sole procedure di validità non possano fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Preparato da: FJ Data: 8 dicembre 20X2

Riesaminato da: LF Data: 5 gennaio 20X3

8. Rischi intrinseci - Identificazione

Contenuto del capitolo	Principi di revisione internazionali pertinenti
Come identificare i rischi di errori significativi in bilancio.	240, 315

Figura 8.0-1

	Attività	Scopo	Documentazione
VALUTAZIONE DEI RISCHI	Procedure preliminari all'incarico	Decidere se accettare l'incarico	Elenco dei fattori di rischio Indipendenza Lettera di incarico
	Pianificare la revisione	Elaborare la strategia generale di revisione e il piano di revisione	Significatività Discussioni con il team Strategia generale di revisione
	Procedure di valutazione dei rischi	Identificare/valutare i rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa	Rischi d'impresa, rischi di frode e altri rischi significativi Controlli interni pertinenti Rischi di errori significativi: - a livello di bilancio - a livello di asserzioni

Note:

1. Per un elenco completo della documentazione necessaria fare riferimento al principio di revisione internazionale n.230.
2. La pianificazione (principio di revisione internazionale n.300) è un processo continuo e iterativo che si svolge nel corso di tutta la revisione contabile.

Paragrafo	Oggetto dei principi di revisione internazionali
240.10	Gli obiettivi del revisore sono i seguenti: a) identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi; b) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi, mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate; c) fronteggiare adeguatamente frodi o sospette frodi individuate durante la revisione.
315.3	L'obiettivo del revisore è quello di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
200.13	Ai fini dei principi di revisione internazionali, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato. n) Rischio di errori significativi – Il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile. Tale rischio è costituito da due componenti, di seguito descritte a livello di asserzioni: i) Rischio intrinseco – La possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito. ii) Rischio di controllo - Il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.
240.11	Ai fini dei principi di revisione internazionali, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato. a) Frode - Un atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili delle attività di governance, del personale dipendente o di terzi, allo scopo di conseguire

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	vantaggi ingiusti o illeciti. b) Fattori di rischio di frodi - Eventi o circostanze che indicano incentivi o pressioni a commettere frodi o che forniscono un'occasione per la commissione di frodi.
240.12	In conformità al principio di revisione internazionale n. 200, il revisore deve mantenere uno scetticismo professionale per tutta la durata della revisione, tenendo presente la possibilità che un errore significativo dovuto a frodi possa comunque sussistere, a prescindere dall'esperienza precedentemente acquisita dal revisore circa l'onestà e l'integrità della direzione dell'impresa e dei responsabili delle attività di governance. (Rif.: Parr. A7-A8)
240.13	Se non ha motivo di ritenere diversamente, il revisore può considerare autentiche le scritture contabili ed i documenti. Se le condizioni individuate nel corso della revisione inducono il revisore a credere che un dato documento possa non essere autentico o che il suo contenuto sia stato modificato senza comunicarlo al revisore, egli deve compiere ulteriori indagini. (Rif.: Par. A9)
240.15	Il principio di revisione internazionale n. 315 richiede che vi sia una discussione tra i membri del team di revisione e che il responsabile dell'incarico decida quali aspetti debbano essere comunicati ai membri del team di revisione non coinvolti nella discussione. Tale discussione deve porre una particolare attenzione alle modalità ed alle aree in cui il bilancio può essere soggetto a errori significativi dovuti a frodi, incluse le modalità con cui la frode potrebbe verificarsi. La discussione deve avvenire in assenza di pregiudizi da parte dei membri del team di revisione in merito all'onestà ed all'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance. (Rif.: Parr. A10-A11)
240.17	Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione aventi ad oggetto: a) la valutazione, da parte della direzione, del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi incluse la natura, l'estensione e la frequenza di tale valutazione; (Rif.: Parr. A12-A13) b) il processo adottato dalla direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa, compresi gli eventuali rischi specifici di frode che la direzione ha identificato o che sono stati portati alla sua attenzione, ovvero quali siano le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa di bilancio per le quali è probabile che sussista un rischio di frode; (Rif.: Par. A14) c) le eventuali comunicazioni da parte della direzione ai responsabili delle attività di governance in merito ai processi da essa adottati per identificare

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa; d) le eventuali comunicazioni da parte della direzione ai propri dipendenti in merito ai suoi orientamenti riguardo le prassi aziendali ed il comportamento etico.
240.18	Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione, e presso gli altri soggetti all'interno dell'impresa secondo quanto ritenuto appropriato, al fine di stabilire se essi siano a conoscenza di eventuali frodi effettive, sospette o segnalate che coinvolgano l'impresa stessa. (Rif.: Parr. A15-A17)
240.22	Il revisore deve valutare se relazioni inusuali o inattese che siano state identificate nel corso dello svolgimento delle procedure di analisi comparativa, incluse quelle relative alla contabilizzazione dei ricavi, possano indicare rischi di errori significativi dovuti a frodi.
240.23	Il revisore deve considerare se le altre informazioni che ha acquisito indichino rischi di errori significativi dovuti a frodi. (Rif.: Par. A22)
240.24	Il revisore deve valutare se le informazioni acquisite mediante le altre procedure di valutazione del rischio e le attività correlate svolte indichino la presenza di uno o più fattori di rischio di frodi. Anche se la presenza di fattori di rischio non indica necessariamente l'esistenza di frodi, tali fattori risultano tuttavia frequentemente presenti nei casi in cui le frodi sono state effettivamente commesse e quindi possono indicare rischi di errori significativi dovuti a frodi. (Rif.: Parr. A23-A27)
240.44	Il revisore deve includere nella documentazione della revisione richiesta dal principio di revisione internazionale n. 315, relativa alla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e alla valutazione dei rischi di errori significativi, i seguenti elementi: a) le decisioni significative prese nel corso della discussione tra i membri del team di revisione riguardo la potenziale esposizione del bilancio dell'impresa ad errori significativi dovuti a frodi; b) i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio e a livello di asserzioni.
315.11	Il revisore deve acquisire una comprensione di quanto segue: a) settore di attività, regolamentazione ed altri fattori esterni rilevanti, incluso il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; (Rif.: Parr. A17-A22) b) la natura dell'impresa, che include:

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	i) le attività operative; ii) l'assetto proprietario e la struttura di governance; iii) le tipologie degli investimenti in essere e quelli pianificati per il futuro, inclusi gli investimenti in imprese a destinazione specifica; iv) il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata . Tale conoscenza permette al revisore di comprendere le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa che ci si attende siano presenti nel bilancio. (Rif.: Parr. A23-A27) c) la scelta e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, incluse le ragioni per una loro eventuale modifica. Il revisore deve valutare se i principi contabili dell'impresa siano appropriati per l'attività svolta dalla medesima e coerenti con il quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile e con i principi contabili utilizzati nello specifico settore di attività. (Rif.: Par. A28) d) gli obiettivi e le strategie dell'impresa ed i relativi rischi connessi all'attività svolta, che possono comportare rischi di errori significativi; (Rif.: Parr. A29-A35) e) la misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria dell'impresa. (Rif.: Parr. A36-A41)

8.1 Parte generale

L'identificazione dei rischi è il fondamento della revisione contabile. Essa si basa sulle procedure svolte dal revisore per comprendere l'impresa ed il contesto in cui opera e costituisce una parte integrante di tali procedure. Senza una valida comprensione dell'impresa, il revisore può tralasciare alcuni fattori di rischio. Per esempio, se le vendite di un cliente sono in crescita, sarebbe importante per il revisore sapere che, in realtà, le vendite del settore in generale sono in netta discesa.

L'obiettivo della fase di valutazione dei rischi è quello di identificare le fonti di rischio e quindi di valutare se esse possono generare errori significativi nel bilancio. Ciò fornisce al revisore le informazioni necessarie per indirizzare l'attività di revisione contabile verso le aree in cui i rischi di errori significativi sono maggiori e distoglierla dalle aree meno esposte ai rischi.

La valutazione dei rischi si compone di due parti distinte:

- l'identificazione dei rischi (dove ci si chiede "cosa può andare storto");
- la valutazione dei rischi (dove si determina la significatività di ciascun rischio).

La valutazione dei rischi è trattata nel Volume II, Capitolo 9.

L'identificazione dei rischi è illustrata di seguito.

Figura 8.1-1

Identificazione del rischio	Svolgere procedure di valutazione del rischio
Cosa potrebbe andare storto e dare origine ad un errore in bilancio?	Obiettivi dell'impresa, fattori esterni, natura dell'impresa, principi contabili, misurazioni della performance e controllo interno.
Elencare i fattori di rischio identificati connessi all'attività svolta ed al rischio di frode (1-5)	1 2 3 4 5

Spunti di riflessione

Prima di tutto identificare i rischi

Non si può valutare un rischio che non sia stato prima identificato. Non bisogna cedere alla tentazione di presumere che, dal momento che l'impresa è di piccole dimensioni, non ci sono rischi rilevanti o che i rischi di errori significativi sono gli stessi dell'esercizio precedente. Infatti è possibile che esistano nuovi rischi e che la natura/significatività di alcuni rischi identificati in precedenza sia cambiata.

Dopo il primo incarico, concentrarsi sui cambiamenti rispetto all'esercizio precedente

Dopo aver concluso il primo incarico, concentrarsi sui cambiamenti avvenuti nell'ambito di ciascuna delle sei fonti di rischio (ossia, i fattori esterni, la natura dell'impresa, ecc.), invece di cominciare di nuovo tutto dall'inizio. Ciò vi farà risparmiare del tempo e concentrare l'attenzione sulla natura e sull'effetto dei nuovi rischi che possono esistere e sul riesame dei rischi identificati in precedenza.

8.2 Tipologie di rischio

Esistono due classificazioni principali del rischio:

- i rischi connessi all'attività svolta;
- i rischi di frode.

La differenza tra i rischi connessi all'attività svolta e i rischi di frode è che questi ultimi sono la conseguenza di azioni volontariamente commesse da un soggetto. Questo concetto è illustrato nella figura seguente.

Figura 8.2-1

	Rischio basso	**Rischio medio**	**Rischio alto**
Rischio connesso all'attività svolta	**Esistenza rischi di errori significativi**		
Rischio di frode	**Esistenza rischi di errori significativi commessi intenzionalmente**		

Bassa ← ---------- **esposizione al rischio** ----------→alta

Nota: In molti casi un rischio può essere sia un rischio connesso all'attività svolta sia un rischio di frode. Per esempio, l'introduzione di un nuovo sistema contabile che crea incertezza (potrebbero verificarsi degli errori mentre il personale sta imparando il nuovo sistema) verrebbe classificata come rischio connesso all'attività svolta. Tuttavia, potrebbe essere classificata anche come rischio di frode in quanto qualcuno potrebbe approfittare dell'incertezza per effettuare appropriazioni illecite o per manipolare il bilancio.

Rischio connesso all'attività svolta

L'espressione "rischio connesso all'attività svolta" non comprende solo i rischi di errori significativi in bilancio. I rischi connessi all'attività svolta derivano da condizioni, eventi, circostanze, azioni o inattività significative che potrebbero incidere sfavorevolmente sulla capacità dell'impresa di raggiungere i propri obiettivi e di mettere in atto le proprie strategie. Ciò potrebbe includere anche la definizione di obiettivi e strategie non appropriate.

I rischi connessi all'attività svolta includono altresì eventi derivanti da cambiamenti, da situazioni complesse ovvero dall'incapacità di rendersi conto che è necessario un cambiamento. Il cambiamento può essere originato, ad esempio:

- dallo sviluppo di nuovi prodotti che possono non avere una buona riuscita;
- da un mercato inadeguato, anche in presenza di nuovi prodotti sviluppati con successo;
- da difetti in un prodotto che possono causare passività e danni alla reputazione dell'impresa.

Rischio di frode

Il rischio di frode è connesso ad eventi o circostanze che indicano incentivi o pressioni a commettere frodi o che forniscono l'opportunità di commettere frodi.

La comprensione da parte del revisore dei fattori di rischio connessi all'attività svolta e di rischio di frode aumenta la probabilità di identificare i rischi di errori significativi. Tuttavia il revisore non ha la responsabilità di identificare o valutare tutti i possibili rischi connessi all'attività svolta.

8.3 Fonti di informazioni sull'impresa

Il primo passo nel processo di valutazione dei rischi è quello di raccogliere (o di aggiornare) quante più informazioni pertinenti possibile sull'impresa. Tali informazioni forniscono un quadro di riferimento importante per identificare e valutare i possibili fattori di rischio.

Le informazioni sull'impresa e sul contesto in cui opera possono essere acquisite da fonti sia

interne sia esterne. In molti casi, il revisore inizia dalle fonti di informazione interne. Successivamente può verificare se tali informazioni sono coerenti con le informazioni acquisite dalle fonti esterne, quali i dati acquisiti dalle organizzazioni di categoria e quelli sulle condizioni economiche generali, che possono spesso essere reperiti tramite Internet. La figura successiva mostra alcune delle possibili fonti di informazioni disponibili.

Figura 8.3-1

	Fonti interne	**Fonti esterne**
Informazioni economico-finanziarie	Bilancio Prospetti previsionali Relazioni Indicatori di performance Dichiarazioni dei redditi Principi contabili adottati Giudizi e stime	Informazioni da Internet Informazioni di settore Informazione strategica Agenzie di rating Creditori Organismi pubblici Mezzi di comunicazione e altre parti esterne
Informazioni di altra natura	Vision, valori, obiettivi e strategie Struttura organizzativa Descrizione delle mansioni Caratteristiche del personale Indicatori della performance Manuali delle direttive e procedure	Informazioni da Internet Dati dell'associazione di categoria Organismi pubblici Articoli di stampa

Spunti di riflessione

Una notevole fonte di informazioni che viene spesso trascurata sono le carte di lavoro del revisore relative agli incarichi degli esercizi precedenti. Esse contengono spesso preziose informazioni su aspetti quali:

- considerazioni o problematiche da affrontare nella pianificazione della revisione contabile dell'esercizio in esame;
- valutazione e fonti di possibili rettifiche e di errori non corretti;
- aree in cui vi sono disaccordi ricorrenti con la direzione, quali le assunzioni utilizzate per le stime contabili;
- aree che sembrano soggette a errori;
- aspetti emersi nelle comunicazioni del revisore con la direzione e con i responsabili delle attività di governance.

Ai fini della comprensione dell'impresa da parte del team di revisione, si possono utilizzare le informazioni acquisite dalle procedure di valutazione dei rischi svolte prima dell'accettazione o del mantenimento dell'incarico.

8.4 Procedure di valutazione dei rischi

Sulla base delle informazioni acquisite in merito all'impresa, il revisore è ora nella posizione di definire le procedure di valutazione dei rischi presentate nel Volume I, Capitolo 8. Tali procedure saranno definite per acquisire e documentare una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno.

L'ambito della comprensione necessaria al revisore per identificare i rischi è ricompreso in sei aree fondamentali di rischio di seguito elencate.

Tabella 8.4-1

A. Fattori esterni	Natura del settore Contesto regolamentare Quadro normativo sull'informazione finanziaria
B. Natura dell'impresa	Attività operative e personale chiave Assetto proprietario e sistema di governance Investimenti, struttura e finanziamenti
C. Principi contabili	Scelta e applicazione Motivazioni per i cambiamenti Appropriatezza per l'impresa
D. Obiettivi e strategie dell'impresa	Business plan e strategie aziendali Implicazioni finanziarie e rischi assunti
E. Determinazione quantitativa/esame del risultato economico	Quali importi sono determinati Chi esamina i risultati economici
F. Controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile	Procedure e controlli rilevanti per attenuare i rischi pervasivi (a livello di impresa) e a livello operativo.

La sufficienza delle informazioni (quanto la comprensione sia approfondita) necessarie al revisore attiene al giudizio professionale. Essa è inferiore rispetto a quella posseduta dalla direzione nella gestione dell'impresa. L'ultima sezione ("F" in tabella 8.4-1), che riguarda i controlli interni rilevanti ai fini della revisione contabile, viene trattata nel Volume I, Capitolo 5, e nel Volume II, Capitoli 4, 11 e 12.

Acquisire una comprensione della natura dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno, ha numerosi benefici evidenziati di seguito.

Tabella 8.4-2

	Fornisce un quadro di riferimento
Benefici acquisiti dalla comprensione dell'impresa	**Identificazione dei rischi ed elaborazione delle risposte** • Esprimere giudizi sulla valutazione dei rischi • Elaborare risposte appropriate ai rischi identificati e valutati di errori significativi in bilancio • Definire la significatività (fare riferimento al Volume II, Capitolo 6) • Formare le aspettative necessarie per svolgere procedure di analisi comparativa • Definire/svolgere procedure di revisione conseguenti al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso • Valutare la sufficienza/appropriatezza degli elementi probativi acquisiti (per esempio, l'appropriatezza delle assunzioni utilizzate e delle attestazioni, scritte e verbali, rilasciate dalla direzione). **Riesame del bilancio** • Valutare la scelta e l'applicazione dei principi contabili da parte della direzione • Considerare l'adeguatezza dell'informativa di bilancio • Identificare le aree di revisione che meritano una speciale considerazione (per esempio, le operazioni con parti correlate, accordi contrattuali inusuali o complessi, la continuità aziendale ovvero le operazioni inusuali).

Spunti di riflessione

Acquisire una comprensione dell'impresa non è un compito a sé stante che si può svolgere all'inizio del lavoro di revisione e poi mettere da parte. È importante continuare ad acquisire informazioni sull'impresa nel corso di tutto il lavoro di revisione, prestando attenzione ai fattori di rischio non identificati in precedenza o ai fattori per i quali è necessario aggiornare la valutazione iniziale dei rischi.

8.5 Fonti di rischio

Errori e frodi in bilancio derivano da fattori di rischio che nascono in una o in alcune delle sei aree fondamentali per la comprensione dell'impresa (si veda la Tabella 8.4-1).

Un esempio potrebbe essere una tassa nuova e complessa che è imposta all'impresa. Essa rappresenterà un fattore di rischio esterno. Un rischio di errore in bilancio può essere costituito da una non corretta interpretazione della nuova legge, che dia luogo ad un calcolo sbagliato delle imposte sul reddito e dell'importo dovuto. Va notato che la fonte (o causa) del rischio è la nuova tassa applicata all'impresa e non l'errore nel calcolo che è l'effetto del fattore di rischio. In

conseguenza della nuova tassa aumenta il rischio di errore di calcolo.

La seguente figura mostra le sei aree di comprensione come potenziali fonti di rischio.

Figura 8.5-1

Di seguito sono evidenziati esempi di fonti di rischio (ma non l'effetto sulle specifiche aree del bilancio).

Tabella 8.5-2

Fonti dei rischi connessi all'attività svolta o dei rischi di frode	
Obiettivi e strategie aziendali	• Obiettivi e strategie non appropriati, irrealistici ovvero eccessivamente aggressivi • Nuovi prodotti o servizi, o ingresso in nuove linee di attività • Entrare in aree di attività/operazioni nelle quali l'impresa ha un'esperienza limitata • Incoerenze tra le strategie IT e le strategie aziendali • Risposta ad una rapida crescita o ad una diminuzione delle vendite che può mettere alla prova i sistemi di controllo interno e le competenze del personale • Utilizzo di accordi di finanziamento complessi • Ristrutturazioni aziendali • Operazioni significative con parti correlate
Fattori esterni	• Situazione economica e cambiamenti nella regolamentazione • Contrazione della domanda di prodotti e servizi dell'impresa • Elevato grado di complessità nel quadro regolamentare • Modifiche nel settore • Incapacità di acquisire le risorse necessarie (materiali e personale qualificato) • Sabotaggio deliberato dei prodotti o dei servizi di un'impresa • Limitazioni alla disponibilità di capitale e di credito
Natura dell'impresa	• Cultura aziendale e governance deboli • Personale incompetente in posizioni chiave • Cambiamenti del personale chiave, incluso l'allontanamento di dirigenti chiave • Elementi di complessità nelle attività operative, nella struttura organizzativa o nei prodotti • Vizi nei prodotti o nei servizi che possono dare luogo a passività e ad un rischio per la reputazione • Incapacità di rendersi conto che un cambiamento è necessario (a livello di competenze necessarie o di tecnologia) • Carenze nel controllo interno, specialmente quelle non affrontate dalla direzione • Rapporti mediocri con i finanziatori esterni, quali le banche • Problematiche legate alla continuità aziendale e alla liquidità, inclusa la perdita di clienti significativi • Installazione di nuovi sistemi connessi all'informativa finanziaria
Indicatori di performance	• Misurazioni della performance non utilizzate dalla direzione nella valutazione della performance dell'impresa e del conseguimento degli obiettivi

Fonti dei rischi connessi all'attività svolta o dei rischi di frode	
	• Misurazioni non utilizzate per migliorare le attività operative né per intraprendere azioni correttive
Principi contabili	• Applicazione dei principi contabili in modo non coerente. • Uso non appropriato dei principi contabili
Controllo interno	• Inadeguata supervisione da parte della direzione sulle attività operative quotidiane • Controlli generali limitati ovvero inesistenti sulle attività a livello di impresa quali le risorse umane, la frode e la predisposizione di informazioni contabili quali le stime e prospetti finanziari • Controlli specifici limitati ovvero inesistenti sulle operazioni quali ricavi, acquisti, spese e stipendi • Scarsa tutela di beni e attività

8.6 Rischi di frode

Il termine "frode" fa riferimento ad un atto intenzionalmente perpetrato da uno o più componenti della direzione, dei responsabili delle attività di governance, dal restante personale dipendente o da terzi al fine di ottenere un vantaggio ingiusto o illecito.

La frode che coinvolge uno o più componenti della direzione o dei responsabili delle attività di governance è chiamata "frode della direzione". La frode che coinvolge unicamente i dipendenti dell'impresa viene chiamata "frode dei dipendenti". In entrambi i casi vi può essere la collusione con altri soggetti all'interno della impresa o con soggetti esterni a quest'ultima.

La figura sottostante evidenzia le tipologie e le caratteristiche della frode.

Figura 8.6-1

	Manipolazioni del bilancio (dichiarare un livello più alto/più basso di utili rispetto a quello reale)		Appropriazione illecita di beni ed attività dell'impresa (uso personale di beni e attività dell'impresa)	
Chi?	Proprietari e direzione	Dipendenti	Proprietari e direzione	Dipendenti
Perché?	Vantaggio personale (risparmiare sulle tasse, vendere l'attività a prezzi gonfiati o pagare un bonus) Giustificare una finalità (mantenere l'attività operativa, conservare il posto di lavoro, mantenere un finanziamento, servire la comunità)	Vantaggio personale (ottenere un bonus basato sul rendimento, nascondere le perdite o coprire il furto di beni)	Vantaggio personale o per aiutare qualcuno che ne ha bisogno	Vantaggio personale o per aiutare qualcuno che ne ha bisogno
In che modo?	Mediante la forzatura dei controlli interni, operazioni false/ non corrette, collusione, manipolazione dei principi contabili, sfruttando le carenze nel controllo interno	Mediante operazioni registrate in modo falso e scorretto, collusione, manipolazione dei principi contabili, sfruttando le carenze nel controllo interno	Mediante la forzatura dei controlli interni, collusione, il furto di giacenze di magazzino/beni dell'impresa, sfruttando le carenze nel controllo interno	Furto di giacenze di magazzino o di beni dell'impresa, collusione, sfruttando le carenze nel controllo interno
Quanto?	Spesso in larga misura, per via della posizione ricoperta nell'impresa dalla direzione nonché la conoscenza che quest'ultima ha del controllo interno	Spesso in misura limitata, ma nel tempo può accumularsi in modo significativo laddove non sia individuata	Spesso dipende da una particolare necessità. Anche se comincia in misura limitata, presumibilmente aumenterà nel caso non sia prontamente individuata	Spesso dipende da una particolare necessità. Potrebbe essere in misura limitata, ma presumibilmente aumenterà nel caso non sia prontamente individuata

Spunti di riflessione

Per ciascun fattore di rischio identificato, considerare se si tratta di un rischio connesso all'attività, di un rischio di frode o di entrambi. Molte fonti di rischio possono dare luogo sia a rischi connessi all'attività sia a rischi di frode. Per esempio, un cambiamento nel personale che si occupa della contabilità può dare luogo ad errori (rischio connesso all'attività) ma può anche dare a qualcuno l'opportunità di commettere una frode.

8.7 Tipologie e caratteristiche della frode

Sebbene la frode possa verificarsi a qualunque livello organizzativo, essa tende ad essere più importante (implicando importi monetari più elevati) quando vi è un coinvolgimento dei vertici della direzione.

Alcune delle principali condizioni che creano un ambiente favorevole alla commissione di frodi includono:

- una governance aziendale inefficace;
- la mancanza di una leadership nella direzione e un scarsa coerenza nel "tone at the top";
- incentivi elevati legati al risultato economico;
- imposte o altre spese che sono considerate molto elevate o onerose;
- complessità delle norme, dei regolamenti e delle direttive dell'impresa;
- aspettative non realistiche da parte di banche, investitori o altri soggetti interessati;
- diminuzione nella redditività o cambiamenti inattesi;
- obiettivi di budget assegnati al personale non realistici ed impossibili da conseguire;
- controllo interno non adeguato, specialmente in presenza di cambiamenti organizzativi.

Come è possibile desumere da quanto detto sopra, il controllo interno maggiormente efficace contro le frodi sarebbe un forte impegno da parte dei responsabili delle attività di governance e dei vertici della direzione a fare la cosa giusta. La prova di tale impegno può essere rinvenuta nell'esplicitazione dei valori aziendali e nell'impegno etico, perseguito con coerenza nei comportamenti quotidiani. Ciò è vero qualunque sia la dimensione dell'impresa.

8.8 Il triangolo delle frodi

Esistono tre condizioni che spesso forniscono indizi dell'esistenza di frodi. Spesso sono indicate come "triangolo delle frodi" (si veda la figura sotto riportata) poiché quando sono presenti tutte e tre le condizioni, è altamente probabile che si stia verificando una frode.

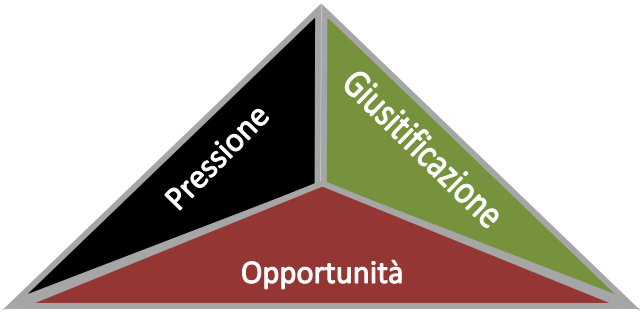
Le condizioni sono:

- **pressione**
  Essa è spesso generata da necessità urgenti (quali debiti personali significativi o dover soddisfare le aspettative sui profitti da parte delle banche o degli analisti) difficili da condividere con altri.

- **opportunità**
  Una scarsa cultura aziendale e una mancanza di procedure di controllo interno adeguate possono spesso ingenerare la convinzione che la frode potrebbe non essere individuata.

- **giustificazione**
  La giustificazione è la convinzione che la frode non sia stata realmente commessa. Per esempio, colui che l'ha perpetrata si giustifica dicendo "non è una cosa da molto" oppure "mi sto soltanto prendendo quello che merito".

Figura 8.8-1



Per esempio ad un proprietario amministratore nel settore edilizio un suo amico potrebbe chiedere di effettuare un ampliamento significativo della propria casa pagando il compenso in contanti ma senza fatturazione. Bisogna considerare le tre condizioni:

- La "**pressione**" sul proprietario amministratore potrebbe essere costituita dalla riduzione delle imposte che sarebbero altrimenti dovute.
- L'"**opportunità**" per il proprietario amministratore di forzare i controlli interni sulla rilevazione dei ricavi e di non registrare il ricavo derivante dalla vendita.
- La "**giustificazione**" potrebbe essere che il proprietario amministratore sta già pagando troppe tasse.

Nota: Se una delle tre condizioni non è presente, è probabile che la vendita senza fatturazione non abbia luogo.

Nello svolgere le procedure di valutazione dei rischi, è necessario che i membri del team di revisione considerino l'esistenza di tutte e tre le condizioni e non soltanto l'opportunità di commettere la frode. Considerare le fonti di rischio di frode evidenziate di seguito.

Tabella 8.8-2

Fonti di rischio di frode	
Incentivi e pressioni	• La stabilità finanziaria o la redditività sono minacciate dalle condizioni operative dell'economia, del settore o dell'impresa. • Esiste una pressione eccessiva sulla direzione a soddisfare le richieste o le aspettative di terzi o dei responsabili delle attività di governance (quali obiettivi legati agli utili o il rispetto di normative ambientali particolarmente onerose, ecc.).

Fonti di rischio di frode	
	• Obbligazioni pecuniarie personali possono creare pressioni sulla direzione o sui dipendenti che hanno accesso alle disponibilità finanziarie e ad altre attività suscettibili di furto, spingendoli a commettere un'appropriazione illecita. • Rapporti tesi tra l'impresa e i dipendenti che hanno accesso alla gestione delle disponibilità finanziarie e ad altre attività. Per esempio: – piani futuri di riduzione del personale noti o previsti; – modifiche recenti o previste al sistema retributivo o ai piani di incentivazione del personale; – promozioni, remunerazioni o altri riconoscimenti considerati non in linea con le aspettative. • La situazione patrimoniale e finanziaria della direzione o dei responsabili delle attività di governance può essere intaccata dal risultato economico dell'impresa (quali gli interessi finanziari, i compensi, le garanzie, ecc.).
Atteggiamenti e giustificazioni	**Giustificazioni** • La direzione ha interesse a utilizzare mezzi impropri al fine di: – ridurre al minimo gli utili dichiarati per ragioni fiscali; – aumentare gli utili rilevati per rispettare i covenants bancari, per aumentare il prezzo di vendita dell'impresa o per conseguire obiettivi stabiliti da terzi. • Il comportamento dei dipendenti indica scontento o insoddisfazione nei confronti dell'impresa. • I vertici della direzione hanno una scarsa motivazione. • La direzione tollera alcuni furti commessi da dipendenti. Per esempio non sono intraprese azioni disciplinari nei confronti di un dipendente sorpreso a rubare. • La direzione non fa rispettare i valori o i principi etici dell'impresa • La direzione non considera la necessità di monitorare o di ridurre i rischi connessi alle appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa. **Atteggiamenti** • In passato la direzione ha infranto leggi e regolamenti o sono state segnalate frodi a suo carico. • La direzione mostra cambiamenti nel comportamento o nello stile di vita che possono indicare che beni e attività dell'impresa sono stati oggetto di appropriazione illecita. • I vertici della direzione forniscono un esempio poco etico (ad esempio gonfiano le spese e commettono piccoli furti, ecc.). • La direzione ha forzato i controlli esistenti. • La direzione non ha intrapreso azioni correttive appropriate su carenze note nel controllo interno. • Il proprietario amministratore non tiene separate le operazioni personali da quelle dell'impresa. • Si verificano liti tra i soci di un'impresa ad azionariato ristretto. • La direzione fa ripetuti tentativi di giustificare contabilizzazioni residuali

Fonti di rischio di frode	
	o inappropriate sulla base della loro scarsa significatività. • I rapporti tra la direzione ed il revisore in carica o quello precedente sono tesi.
Opportunità	**Beni suscettibili di appropriazione illecita** • Rilevanti risorse liquide disponibili e da gestire. • Articoli di magazzino di dimensioni ridotte, di rilevante valore unitario, oppure facilmente rivendibili. • Beni facilmente convertibili come titoli al portatore, diamanti o chip dei computer. • Immobili, impianti e macchinari di ridotte dimensioni, commerciabili, ovvero dei quali non sia possibile accertare la proprietà. **Controlli interni inadeguati** • Supervisione inadeguata da parte dei responsabili delle attività di governance in relazione ai processi della direzione volti all'identificazione dei rischi di frode e all'elaborazione di risposte adeguate a tali rischi. • Inadeguatezza nella separazione delle funzioni o nei controlli. • Supervisione inadeguata delle spese dei vertici della direzione. • Supervisione inadeguata da parte della direzione sui dipendenti responsabili dei beni e delle attività. • Inadeguata selezione del personale che ha accesso a beni ed attività. • Inadeguata tenuta delle registrazioni contabili relative ad attività e beni aziendali. • Autorizzazione e approvazione inadeguate delle operazioni. • Inadeguata tutela fisica della liquidità, dei titoli, delle rimanenze di magazzino o di immobili, impianti e macchinari. • Mancanza di una completa e tempestiva riconciliazione dei beni con le risultanze contabili. • Mancanza di una tempestiva ed appropriata documentazione delle operazioni (ad esempio, delle note di credito per le merci rese). • Impossibilità concreta di fruire delle ferie da parte del personale che svolge funzioni di controllo chiave. • Inadeguata comprensione da parte della direzione del sistema informativo, che consente al personale addetto ai sistemi informativi di commettere appropriazioni illecite. • Inadeguati controlli sull'accesso alle scritture generate automaticamente dal sistema, ivi inclusi i controlli e la verifica dei log degli eventi di sistema. **Particolari aree di vulnerabilità** • Stime della direzione, rilevazione dei ricavi, utilizzo delle scritture contabili, operazioni con parti correlate, ecc.

Spunti di riflessione

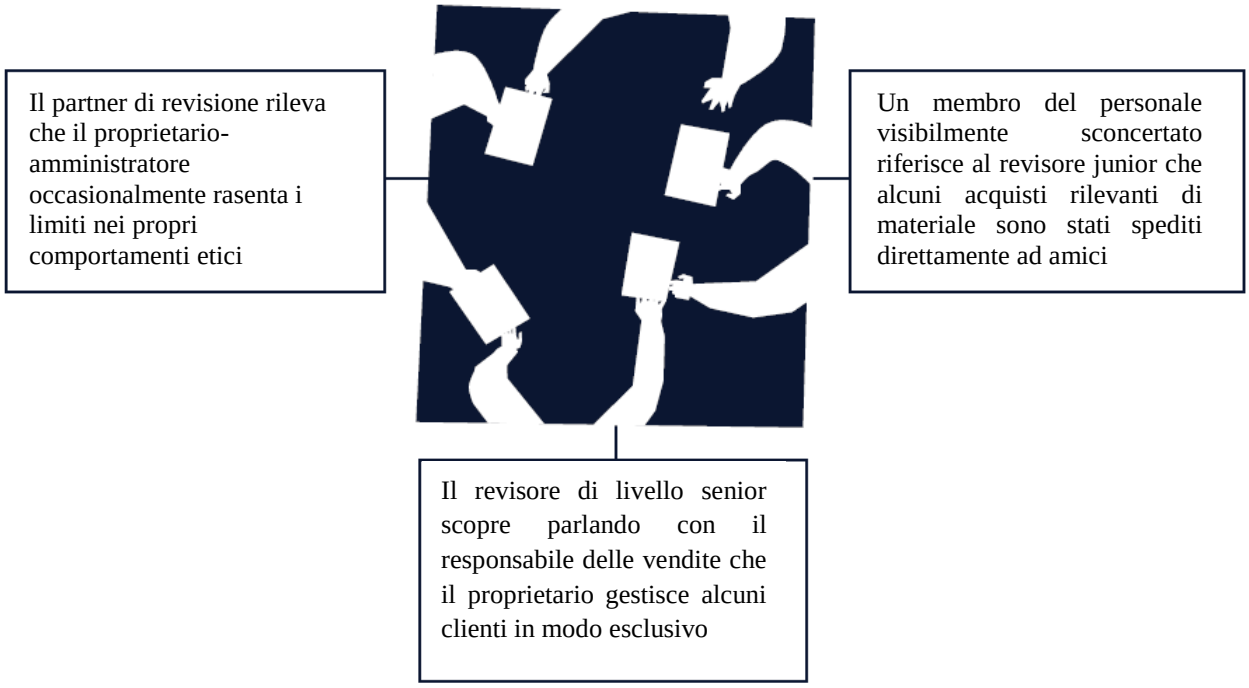
La frode è sempre compiuta intenzionalmente. Essa implica l'occultamento di informazioni nei confronti del revisore, nonché rappresentazioni intenzionalmente fuorvianti. Di conseguenza, la frode viene spesso scoperta cercando gli andamenti, le eccezioni e le stranezze in quelli che potrebbero essere considerati importi monetari molto modesti.

È improbabile che la frode sia scoperta mediante l'applicazione delle sole procedure di validità. Per esempio, è improbabile che un revisore identifichi un'operazione mancante o stabilisca che quella operazione non è valida a meno che non vi sia una ulteriore "comprensione dell'impresa" che può essere utilizzata come quadro di riferimento.

I revisori, in base al loro ruolo e alla loro posizione nel team di revisione, possono identificare un fattore di rischio di frode che riguarda uno o più degli elementi del triangolo. Tuttavia, è meno probabile che un unico revisore identifichi tutte e tre le condizioni (opportunità, pressione e giustificazione) insieme. Per questo motivo è importante per il team di revisione discutere in modo continuativo i propri risultati per tutta la durata dell'incarico.

I benefici delle discussioni nell'ambito del team di revisione sono evidenziati nella figura successiva.

Figura 8.8-3



In assenza di comunicazioni, sarebbe difficile per ciascun membro del team di revisione di cui sopra vedere l'immagine completa. Discussioni continue nell'ambito del team di revisione consentiranno al team di mettere insieme ciascun frammento di informazioni così da rendere possibile la visione dell'immagine più grande.

8.9 Scetticismo professionale

Il revisore ha la responsabilità di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale in ogni momento nel corso dell'incarico. L'atteggiamento di scetticismo professionale coinvolge gli aspetti evidenziati nella tabella sottostante.

Tabella 8.9-1

Lo scetticismo comporta:	
Riconoscere che è sempre possibile che la direzione commetta delle frodi	La direzione è sempre nella posizione di forzare in qualche modo i controlli interni. I membri del team di revisione devono mettere da parte tutte le loro convinzioni riguardo il fatto che la direzione ed i responsabili delle attività di governance sono onesti ed integerrimi, a prescindere dall'esperienza precedentemente acquisita dal revisore circa la loro onestà e integrità.
Un approccio critico	Effettuare valutazioni critiche sulla validità degli elementi probativi acquisiti.
Rimanere vigili	Gli elementi probativi contraddicono o mettono in dubbio l'attendibilità: • dei documenti e delle risposte alle indagini? • delle altre informazioni acquisite dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance?
Prestare attenzione	Evitare: • di trascurare le circostanze inusuali; • di compiere eccessive generalizzazioni nel trarre le conclusioni a partire dalle osservazioni effettuate nel corso della revisione; • di utilizzare assunzioni errate per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione e valutarne i risultati; • di accettare elementi probativi meno che persuasivi nella convinzione che direzione e responsabili delle attività di governance siano onesti ed integerrimi; • di accettare le attestazioni fornite dalla direzione come se queste fossero un sostituto dell'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati.

Spunti di riflessione

Può essere difficile applicare lo scetticismo professionale nella revisione contabile di un cliente che conoscete e nel quale avete fiducia. Vi è una naturale tendenza dell'uomo a riporre fiducia nelle persone, quando non sussistono indicazioni del contrario. Di conseguenza è necessario ricordare regolarmente a tutti i membri del team di revisione di applicare lo scetticismo professionale. Di seguito alcuni suggerimenti pratici per l'applicazione di tale concetto:

- Creare un personaggio fittizio (ed un nome) che abbia un atteggiamento negativo riguardo al controllo e uno scarso senso morale. Quando ha luogo una discussione sui possibili scenari di frode e sulla possibilità del bilancio di esserne oggetto, immaginate che questa persona (e non il vostro reale cliente) sia il cliente o il responsabile membro della direzione.
- Invitare qualcuno (sarebbe l'ideale se con esperienza in campo giuridico) che non conosce l'impresa a partecipare alle discussioni in merito ai rischi di frode fin dalla fase di pianificazione.

8.10 Come identificare i fattori di rischi intrinseci

La maniera più efficace per non tralasciare alcun fattore di rischio rilevante è rendere l'identificazione dei rischi parte integrante della comprensione dell'impresa. Quanto maggiori sono le conoscenze che il revisore ha sulle sei aree di comprensione, tanto più è probabile che egli sia in grado di identificare i fattori di rischio. Comprendere l'impresa aiuta anche ad identificare i possibili scenari di frode e in seguito ad elaborare le relative risposte. Ricordate che le forzature da parte della direzione sono sempre possibili e che la frode è occultata (specialmente al revisore).

Una volta raccolte (o aggiornate) le informazioni su ciascuna delle aree necessarie per la comprensione dell'impresa, sarà valutata l'esistenza di rilevanti fattori dei rischi connessi all'attività svolta e dei rischi di frode. Per molti dei rischi connessi all'attività svolta identificati, possono esserci anche dei rischi di frode da considerare. Per questa ragione si suggerisce che, ove possibile, i rischi di frode siano elencati e valutati separatamente dai rischi connessi all'attività svolta. Per esempio, se le previsioni di vendita dei prodotti di un'impresa fossero scarse (fonte esterna di rischio), considerare cosa potrebbe andare storto (le implicazioni) nel bilancio. Ridotti volumi di vendite potrebbero causare un'eccedenza nelle rimanenze di magazzino che può essere necessario svalutare, ma potrebbero anche innescare un rischio di frode qualora fornissero ad un venditore un incentivo a gonfiare le vendite per giungere alla soglia necessaria al conseguimento del premio.

Spunti di riflessione

I rischi connessi all'attività svolta ed i rischi di frode (rischi intrinseci) sono identificati prima di qualunque considerazione dei controlli interni che potrebbe attenuare tali rischi. Il controllo interno per attenuare tali rischi viene trattato nel Volume II, Capitoli 11 e 12. Si tratta di un elemento importante anche per identificare l'esistenza di eventuali rischi significativi (fare riferimento al Volume II, Capitolo 10).

L'effetto di alcuni dei fattori di rischio identificati sarà connesso ad una specifica area del bilancio, ma altri fattori di rischio saranno pervasivi e saranno connessi a molte aree del bilancio. Per esempio se l'addetto alla contabilità è incompetente, è probabile che gli errori non siano limitati ad un'area del bilancio. Inoltre, se qualcuno approfitta della situazione per commettere frodi, potrebbero verificarsi errori in qualsiasi saldo contabile di attività e passività che potrebbero essere occultati con ulteriori errori nelle operazioni relative ai ricavi e ai costi.

I rischi pervasivi derivano spesso da un ambiente di controllo carente e influenzano potenzialmente molte aree di bilancio, informativa e asserzioni. I rischi pervasivi influenzeranno probabilmente la valutazione dei rischi a livello di bilancio. I rischi a livello di bilancio saranno fronteggiati mediante una risposta generale di revisione da parte del revisore (ad esempio lo svolgimento di maggiore lavoro, l'utilizzo di personale professionale con maggiore esperienza, ecc.).

Nel corso della revisione contabile, possono essere identificati altri fattori di rischio. Questi dovrebbero essere aggiunti alla lista dei rischi identificati, e andrebbero appropriatamente valutati prima di prendere qualunque decisione in merito all'impatto sulla strategia di revisione ed al piano di revisione, quali la natura e l'ampiezza delle procedure di revisione conseguenti necessarie. In tal modo ci si assicura inoltre che, quando avrà luogo la pianificazione per l'esercizio successivo, l'identificazione e la valutazione dei rischi saranno già completate.

Di seguito è evidenziato un processo di identificazione dei rischi in tre fasi.

Tabella 8.10-1

Identificazione dei rischi	
Fase 1 **Raccogliere le informazioni di base sull'impresa**	Il punto di partenza è acquisire una comprensione o un quadro di riferimento di base per definire le procedure di valutazione dei rischi da svolgere. Senza tale comprensione, sarebbe difficile, se non impossibile, identificare quali errori e quali frodi potrebbero verificarsi in bilancio. • Acquisire (o aggiornare) le informazioni di base rilevanti sull'impresa e su obiettivi, cultura, attività operative, personale chiave, organizzazione e controllo interno.
Fase 2 **Definire, svolgere e documentare le procedure di valutazione dei rischi**	• È necessario svolgere le procedure/attività di valutazione dei rischi (si veda il Volume I, Capitolo 8) al fine di: – identificare le fonti di rischio di errori significativi; – acquisire una comprensione appropriata dell'impresa; – acquisire gli elementi probativi di supporto necessari. • Utilizzare la comprensione di base dell'impresa, acquisita nella fase 1 descritta sopra, definire e svolgere le procedure di valutazione dei rischi e le attività correlate. • Tenere discussioni nell'ambito del team di revisione in merito alla possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi, dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi (si veda il

Identificazione dei rischi	
	Volume II, Capitolo 7). • Svolgere indagini presso la direzione per capire in che modo identifica e gestisce i fattori di rischio (in particolare la frode) e quali fattori di rischio siano stati effettivamente identificati e gestiti. Chiedere inoltre alla direzione se i comportamenti o gli eventi non intenzionali o le frodi si siano effettivamente verificati. • Documentare tutti i fattori di rischio identificati.
Fase 3 **Mettere in relazione i rischi identificati con le aree significative del bilancio (stabilire una corrispondenza tra gli stessi)**	Per ciascun fattore di rischio (causa del rischio) identificato, identificare l'effetto (errori specifici come la frode e il comportamento o evento non intenzionale) che esso, conseguentemente, potrebbe avere sul bilancio. Da notare che un singolo fattore di rischio può dare luogo a molti diversi tipi di errore che possono influenzare più di un'area di bilancio (per gli esempi si veda il successivo riquadro Spunti di riflessione). • Identificare in bilancio i saldi contabili, le classi di operazioni e l'informativa significativi. • Mettere i rischi identificati in relazione con le specifiche aree del bilancio, l'informativa e le asserzioni interessate ovvero farne una mappatura. Qualora il rischio identificato sia pervasivo, metterlo in relazione con il bilancio nel suo complesso. Identificare l'effetto dei rischi per area di bilancio aiuta a valutare i rischi a livello di asserzioni. Identificare l'effetto dei rischi pervasivi aiuta a valutare i rischi a livello di bilancio.

Spunti di riflessione

Una naturale tendenza dei revisori è quella di utilizzare il bilancio quale punto di partenza per l'identificazione dei rischi. Per esempio, le rimanenze di magazzino possono essere considerate a rischio elevato a ragione degli errori rilevati negli esercizi precedenti. Tuttavia, ciò equivale ad identificare l'effetto di un rischio ma non la causa sottostante. Sapere che le rimanenze di magazzino rappresentano un rischio elevato è importante; tuttavia, è ancora più utile conoscere la causa del rischio. Se la causa del rischio non è identificata, può accadere di trascurare completamente alcuni fattori di rischio. Tenere in considerazione quanto segue:

Saldi o operazioni mancanti

Il bilancio sintetizza unicamente i risultati delle decisioni e delle operazioni aziendali che sono state registrate. Se un'operazione non è stata registrata, oppure se il bene è stato oggetto di appropriazione illecita ovvero se le attività e le passività potenziali non sono state oggetto di informativa, è alquanto probabile che i fattori di rischio associati a questi importi o informative mancanti non siano identificati né valutati.

Raccolta di fatti "contro" identificazione del rischio

Il processo di comprensione dell'impresa può facilmente essere focalizzato sulla raccolta di fatti riguardanti l'impresa invece che sull'identificazione delle fonti di rischio. Quando ciò avviene, è possibile che nuovi fattori di rischio, eventi, operazioni e rischi di frode vengano

del tutto ignorati.

Causa ed effetto degli errori
È possibile che la significatività di alcune fonti di rischio venga trascurata se si presta attenzione principalmente all'effetto o alla conseguenza del fattore di rischio (come nel caso in cui si focalizza l'attenzione sugli errori nel saldo delle rimanenze invece di considerare prima di tutto le ragioni per cui tali errori si sono verificati). La fonte del rischio è rappresentata dall'evento (o dagli eventi) che per primo ha causato il verificarsi degli errori. La fonte di errori nel saldo delle rimanenze potrebbe essere attribuibile a personale professionale inadeguato o insufficientemente preparato, ad un sistema di controllo interno obsoleto, alla mancata applicazione dei principi contabili, ad esempio quelli relativi alla rilevazione dei ricavi, alla mancanza di sorveglianza nel custodire le rimanenze ovvero a vere e proprie frodi perpetrate dai dipendenti, ecc.

Una causa avente come effetto molteplici errori
Una singola fonte di rischio può spesso influenzare molti saldi di bilancio. Per esempio, una recessione nell'economia può condizionare la valutazione delle rimanenze, la recuperabilità dei crediti, il rispetto degli accordi con le banche, la manipolazione delle operazioni di vendita ai fini del raggiungimento della soglia prevista per l'attribuzione del premio e perfino eventualmente la prospettiva della continuità aziendale.

Rischi pervasivi
Focalizzando l'attenzione su un'area di bilancio alla volta, è possibile che alcuni rischi pervasivi e rischi di frode non siano identificati. Per esempio, l'introduzione di un nuovo sistema contabile potrebbe determinare il verificarsi di errori in molti saldi di bilancio. Inoltre, qualcuno potrebbe approfittare dell'incertezza creata dal nuovo sistema per commettere frodi.

8.11 Documentare il processo di identificazione dei rischi

Il revisore utilizza il proprio giudizio professionale per decidere in che modo documentare tali aspetti. Per esempio, la documentazione del processo di identificazione dei rischi che segue le tre fasi evidenziate sopra potrebbe essere costituita:

- dalle informazioni sull'impresa:
- dalle procedure di valutazione dei rischi;
- dalle relazioni tra i rischi identificati e i possibili errori e frodi contenuti nel bilancio.

Tabella 8.11-1

Documento	Descrizione
Informazioni sull'impresa	Documentare le informazioni acquisite nella comprensione dell'impresa suddividendole in aree, ad esempio gli obiettivi dell'impresa, i fattori esterni, la natura dell'impresa, ecc. La documentazione può essere semplice o complessa, a seconda della dimensione dell'impresa, ed include:

	• le informazioni predisposte dal cliente (quali i *business plan* e le analisi aziendali); • i dati esterni e interni (pubblicazioni di settore, comunicazioni interne del personale, direttive e procedure documentate); • la corrispondenza pertinente (con i consulenti legali, con gli uffici pubblici, ecc.) e-mail, relazioni dei consulenti, memoranda; • le checklist del revisore.
Procedure di valutazione dei rischi	Documentare i dettagli delle procedure di valutazione dei rischi svolte. Ciò includerà: • le discussioni nell'ambito del team di revisione sulla possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi, dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi, e le conclusioni emerse; • gli elementi chiave acquisiti nella comprensione dell'impresa, ivi inclusi: – gli aspetti sopra evidenziati dell'impresa e del contesto in cui opera; – ciascuna delle cinque componenti del controllo interno, come illustrate nel Volume I, Capitolo 5; – le fonti di informazione dalle quali è stata acquisita la comprensione; • i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio e a livello di asserzioni.
Mettere i rischi identificati in relazione con i possibili errori e frodi contenuti nel bilancio	Elencare i saldi contabili, le classi di operazioni e l'informativa significativi contenuti nel bilancio; quindi per ciascuna fonte di rischio identificata, indicare se sia: • pervasiva per il bilancio nel suo complesso; ovvero • limitata a specifiche aree, informative e asserzioni di bilancio.

È possibile documentare i rischi identificati in molti modi. Uno di questi è illustrato di seguito. La figura mostra le fonti di rischio suddivise in base all'area oggetto di comprensione (fattori esterni, natura dell'impresa, ecc.), l'impatto o le possibili conseguenze del rischio e le aree del bilancio interessate.

Tabella 8.11-2

Fonte di rischio	Impatto del rischio sul bilancio (errori o frode)	Aree del bilancio interessate o rischio pervasivo
Obiettivi dell'impresa		
Introduzione di un nuovo prodotto nel corso dell'esercizio	Errori nell'allocazione dei costi e nella valutazione delle rimanenze.	Valutazione delle rimanenze
	Metodologie/sistemi di attribuzione di costi e prezzi ad un nuovo prodotto potrebbero offrire l'opportunità di commettere frodi.	Accuratezza nelle rimanenze
	I nuovi finanziamenti necessari renderanno difficile rispettare i covenants bancari esistenti. Se l'impresa viola i covenants, i prestiti possono diventare effettivamente esigibili a richiesta.	Informativa sui finanziamenti e sui covenants; classificazione dei prestiti
	La direzione può essere tentata di manipolare il bilancio per garantire il rispetto dei covenants bancari.	Rischio pervasivo
Natura dell'impresa		
Personale addetto alla contabilità senza preparazione adeguata	Errori nel bilancio.	Rischio pervasivo
	Opportunità di commettere frodi.	Rischio pervasivo

Spunti di riflessione

Una collocazione unica per i rischi

Considerare di rilevare i fattori di rischio identificati in un unico documento o con un numero di riferimento univoco all'interno delle carte di lavoro. Ciò presenta numerosi vantaggi:

- Agevola il riesame delle carte di lavoro. Tutti i fattori di rischio identificati possono essere rintracciati in modo univoco.
- Valutazione coerente. Quando i rischi sono riesaminati tutti insieme, un particolare rischio che sia stato valutato in modo non coerente rispetto agli altri risulterà più evidente.
- I rischi possono essere ordinati (utilizzando un foglio elettronico) facendo in modo che

quelli maggiormente significativi si trovino in cima alla pagina. In questo modo, chi effettua il riesame del lavoro può effettuare un controllo per assicurarsi che tutti i principali rischi identificati siano stati fronteggiati con risposte di revisione appropriate.

Liste separate di fattori di rischio di frode e di fattori di rischio connesso all'attività svolta

Fare elenchi distinti e valutare separatamente i rischi di frode e i rischi connessi all'attività svolta. Molti rischi connessi all'attività svolta forniscono anche l'opportunità o l'incentivo al verificarsi di frodi. Se non si considerano le frodi separatamente, è possibile che alcuni fattori di rischio di frode siano trascurati. Per esempio un nuovo sistema contabile può rendere possibili degli errori (rischi connessi all'attività svolta) ma può anche dare a qualcuno l'opportunità di manipolare i risultati economico finanziari o di perpetrare appropriazioni illecite di beni (rischio di frode). Un'altra ragione per tenerli separati è che le risposte di revisione ai rischi di frode (identificazione della possibile esistenza di andamenti, eccezioni e stranezze) potrebbero essere piuttosto diverse dalle risposte ai rischi connessi all'attività svolta.

Rimandare ad un momento successivo la valutazione dei rischi

Non cedere alla tentazione di elencare soltanto quei fattori di rischio che sono probabilmente significativi o importanti. Una parte chiave dell'identificazione dei rischi o degli eventi sta nell'elaborazione di un elenco dei fattori di rischio quanto più completo possibile. I fattori di rischio irrilevanti possono sempre essere rimossi in un secondo momento, dopo che ciascun rischio è già stato appropriatamente valutato. Ciò aiuterà ad assicurare che tutti i rischi significativi siano effettivamente identificati.

Riutilizzare la documentazione per quanto possibile

Evitare di dover documentare nuovamente, in ogni esercizio, i fattori di rischio identificati e la comprensione dell'impresa acquisita. Se le informazioni sulle procedure svolte per la valutazione dei rischi e sui rischi identificati sono raccolte in modo strutturato (si veda la sezione "Una collocazione unica per i rischi" di cui sopra), in ciascun esercizio esse possono essere semplicemente aggiornate. Predisporre tali informazioni può, inizialmente, richiedere più tempo (nel primo esercizio), ma negli esercizi successivi farà risparmiare del tempo. Tuttavia, assicuratevi che per ciascun esercizio siano state svolte e documentate appropriate procedure di valutazione dei rischi e che le eventuali modifiche possano essere identificate. Assicuratevi inoltre che in ogni documento sia chiaramente indicato l'avvenuto aggiornamento delle informazioni in esso contenute.

Impatto dei rischi

La colonna più importante da completare, ma anche la più difficile, è quella che riguarda l'"impatto del rischio sul bilancio" (si veda la figura precedente). È in questa colonna che il revisore evidenzia le implicazioni dei rischi identificati. Un calo nelle vendite rappresenta un fattore di rischio ma, se accuratamente registrato dall'impresa, non darà luogo a rischi di errori significativi. Tuttavia, un calo nelle vendite potrebbe dar luogo ad un'obsolescenza o ad una sovrastima delle rimanenze e la riscossione dei crediti può diventare difficile. È necessario che il revisore identifichi le implicazioni di ciascun fattore di rischio per poter elaborare le risposte di revisione appropriate.

Nota: Le fonti di rischio identificate in questo esempio hanno impatti multipli, ciascuno dei

quali è stato considerato separatamente. Se i diversi impatti delle fonti di rischio non sono suddivisi in componenti distinte, non soltanto il processo di valutazione dei rischi sarà più difficile ma il revisore potrebbe facilmente tralasciare completamente alcune implicazioni dei rischi (come la frode).

8.12 Case Study – Rischi intrinseci - Identificazione

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study.

- **Comprendere l'impresa**
  È possibile documentare tale comprensione in un memo simile a quello del Volume II, Capitolo 2, che riepiloga le informazioni significative per ciascuno dei due Case Study.

- **Identificare i fattori di rischio**
  Un modo per documentare la causa e l'effetto dei rischi identificati (siano essi rischi connessi all'attività svolta o rischi di frode) è quello di elencarli in un formato strutturato, ad esempio utilizzando il modulo per la valutazione dei rischi sotto illustrato. Ciò assicurerà che tutti i rischi siano registrati in unico posto e che la valutazione dei rischi sia coerente. Alternativamente è possibile elencare i rischi identificati in formato di memo. Non cedere alla tentazione di combinare in un modulo unico i rischi connessi all'attività svolta ed i rischi di frode. La valutazione e la risposta ad un rischio connesso all'attività svolta possono essere piuttosto diverse se paragonate a quelle riguardanti un rischio di frode.

Di seguito sono presentati un formato strutturato per la Dephta Furniture Inc. e un formato memo per la Kumar & Co.

Case Study A ─ Dephta Furniture Inc.

Rischi connessi all'attività svolta		
Evento/Fonte di rischio	**Implicazione del fattore di rischio**	**Asserzioni**
	Quali aree del bilancio potrebbero essere soggette ad errore e in che modo?	P CAEV
Recessione economica	*La riscossione dei crediti può diventare difficoltosa*	*V*
Recessione economica	*Possono essere necessarie svalutazioni delle rimanenze*	*V*
È noto che il responsabile del magazzino commette errori	*I saldi delle rimanenze possono essere maggiori/minori rispetto alla situazione effettiva ed è possibile che questo influenzi la valutazione*	*CAEV*
Crescita continua (nonostante la	*Violazione dei covenants bancari*	*P*

recessione) e scarso controllo sulle rimanenze		
I controlli generali IT sono carenti in numerose aree	*L'integrità dei dati può essere compromessa o i dati possono perfino andare perduti*	*P*
Si cerca di sviluppare le vendite in altri paesi	*Rischi di cambio sui crediti*	*A*
Legenda colonna asserzioni: P = Pervasivo (tutte le asserzioni); C = Completezza; A = Accuratezza, E = Esistenza, V = Valutazione		

Rischi di frode		
Evento/Fonte di rischio	**Implicazione dei fattori di rischio**	**Asserzioni**
	Quali aree del bilancio potrebbero essere soggette ad errore e in che modo?	P CAEV
Pressioni		
Ridurre al minimo gli oneri fiscali	*Ingerenze della direzione nelle stime (quali la valutazione delle rimanenze) per ridurre l'utile*	*CAV*
Ridurre al minimo gli oneri fiscali	*Scritture contabili non autorizzate o manipolazioni del bilancio*	*P*
Una crescita rapida mette sotto pressione i finanziamenti	*Si manipola il bilancio per evitare di violare i covenants bancari*	*P*
Premio per i venditori in caso di vendite che superino una certa soglia	*Vendite gonfiate per raggiungere la soglia*	*E*
Pagamento di tangenti per ottenere contratti	*Danni alla reputazione, spese gonfiate, sanzioni pecuniarie non accantonate*	*CAE*
Opportunità		
Rilevazione dei ricavi	*Applicazione non coerente dei principi contabili*	*CAE*
Scarso controllo sulle rimanenze	*Merci rubate dal magazzino*	*E*
Scarso controllo sulle vendite in contanti	*Furti di beni o di contanti*	*E*

Operazioni con parti correlate	*Le vendite/acquisti possono essere incompleti, valutati o presentati in bilancio in modo non corretto*	*P*
Ampliamento significativo nell'utilizzo delle operazioni con parti correlate	*Le vendite/acquisti potrebbero essere sotto/sopravvalutati* *I saldi con le parti correlate possono non essere esigibili La manipolazione del bilancio potrebbe essere realizzata trasferendo i saldi contabili "rischiosi" ad una parte correlata. Questo sostituirebbe un saldo contabile rischioso con un saldo contabile nei confronti di una parte correlata.*	*V*
Giustificazione		
Scarsa motivazione nei dipendenti a tempo determinato	*Furti di beni o di contanti*	*E*
Legenda colonna asserzioni: P= Pervasivo (tutte le asserzioni); C = Completezza; A = Accuratezza, E = Esistenza, V = Valutazione		

Memo da archiviare – Kumar & Co.

Identificazione dei rischi intrinseci
In seguito allo svolgimento delle procedure di valutazione dei rischi, illustrate nelle carte di lavoro X.X, che includono le potenziali fonti di rischio derivanti dalle sei aree di comprensione dell'impresa, abbiamo identificato i seguenti fattori di rischio:

Rischi connessi all'attività svolta

Assenza di Raj dalle attività operative – un rischio pervasivo

- La qualità e l'accuratezza delle registrazioni contabili potrebbe essere compromessa poiché l'attenzione di Raj è concentrata su questioni familiari. Il bilancio potrebbe contenere errori significativi.

  Valutazione del rischio *(trattata nel Volume II, Capitolo 9)*

  Risposta al rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 16)*

- Raj aveva l'abitudine di controllare la qualità delle merci prima di spedirle. La qualità dei prodotti venduti potrebbe essere compromessa causando un maggior numero di resi e/o di rimanenze invendibili. (Valutazione)

  Valutazione del rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 9)*

  Risposta al rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 16)*

Recessione economica e dipendenza economica

- La Kumar & Co. dipende dal suo principale cliente, la Dephta Furniture Inc., che rappresenta oltre il 90% delle sue vendite. Dato il momento di recessione economica, la Dephta potrebbe cancellare degli ordini. Potrebbero conseguirne violazioni dei covenants bancari e sovrastima di beni e attività dell'impresa.
- Un calo delle vendite e pressioni sulla liquidità possono indurre a manipolazioni del bilancio per evitare violazioni dei covenants bancari.
- Se la banca chiedesse la restituzione del prestito, l'impresa potrebbe non essere in grado di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Ciò potrebbe causare un'incertezza significativa che dovrebbe essere rappresentata in bilancio e una valutazione del presupposto (ossia la continuità aziendale) su è basata la redazione del bilancio. Ciò influenzerà tutte le asserzioni.

  Valutazione del rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 9)*

  Risposta al rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 16)*

Rischi di frode

Rilevazione dei ricavi

- Possibilità di applicazione non coerente dei principi contabili

Valutazione del rischio: Probabilità media/impatto medio = Rischio Medio ma il principio di revisione internazionale n. 240.26 presume sia un rischio significativo e sarà trattato come tale.

Risposta al rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 16)*

Minimizzare gli oneri fiscali

- Può verificarsi un'ingerenza da parte della direzione finalizzata a ridurre al minimo gli oneri fiscali. Può verificarsi un'ingerenza nelle stime della direzione o potrebbero essere utilizzate scritture contabili non autorizzate. (Completezza, Accuratezza)

  Valutazione del rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 9)*

  Risposta al rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 16)*

Assenza di Raj dalle attività operative – un rischio pervasivo

- Data l'assenza di Raj, la supervisione sul lavoro di Ruby è minima. Inoltre, Ruby sembra avere una scarsa motivazione e una difficile situazione finanziaria personale. Ciò crea incentivi, opportunità e giustificazioni a furti di denaro/merci (Esistenza) e/o a manipolazioni del bilancio e dovrebbe essere trattato come un rischio di frode.

  Valutazione del rischio: *(trattata nel Volume II , Capitolo 9)*

  Risposta al rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 16)*

Parti correlate

- Le operazioni con parti correlate potrebbero essere manipolate causando una sopravvalutazione delle vendite. (Valutazione) Si dovrebbe fare attenzione anche alla possibile esistenza di altre parti correlate e alla valutazione/accuratezza dei saldi contabili nei confronti delle parti correlate a fine esercizio.

  Valutazione del rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 9)*

  Risposta al rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 16)*

Preparato da: FJ **Data:** 8 dicembre 20X2

Riesaminato da: LF **Data:** 5 gennaio 20X3

9. Rischi intrinseci - Valutazione

Contenuto del capitolo	Principi di revisione internazionali pertinenti
Modalità di valutazione dei rischi identificati di errori significativi nel bilancio	**240, 315**

Figura 9.0-1

	Attività	Scopo	Documentazione
VALUTAZIONE DEI RISCHI	Procedure preliminari all'incarico	Decidere se accettare l'incarico	Elenco dei fattori di rischio Indipendenza Lettera di incarico
	Pianificare la revisione	Elaborare la strategia generale di revisione e il piano di revisione	Significatività Discussioni con il team Strategia generale di revisione
	Procedure di valutazione dei rischi	Identificare/valutare i rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa	Rischi d'impresa, rischi di frode e altri rischi significativi Controlli interni pertinenti Rischi di errori significativi: - a livello di bilancio - a livello di asserzioni

Note:

1. Per un elenco completo della documentazione necessaria fare riferimento al principio di revisione internazionale n.230.
2. La pianificazione (principio di revisione internazionale n.300) è un processo continuo e iterativo che si svolge nel corso di tutta la revisione contabile.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
240.25	In conformità al principio di revisione internazionale n. 315, il revisore deve identificare e valutare 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.
240.26	Nell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi, il revisore, basandosi sul presupposto che vi siano rischi di frodi nella rilevazione dei ricavi, deve valutare quali tipologie di ricavi, operazioni di vendita o asserzioni diano origine a tali rischi. Il paragrafo 47 specifica la documentazione richiesta laddove il revisore giunga alla conclusione che la presunzione non sia applicabile nelle circostanze dell'incarico e, di conseguenza, non abbia identificato nella rilevazione dei ricavi un rischio di errore significativo dovuto a frode. (Rif.: Parr. A28-A30)
240.27	Il revisore deve considerare quei rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi come rischi significativi e di conseguenza, nella misura in cui non l'abbia già fatto, egli deve acquisire una comprensione dei relativi controlli adottati dall'impresa a fronte di tali rischi, incluse le attività di controllo. (Rif.: Parr. A31-A32)
315.25	Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi: a) a livello di bilancio; (Rif.: Parr. A105-A108) b) a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa; (Rif.: Parr. A109-A113) su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti.
315.26	A tale scopo, il revisore deve: a) identificare i rischi nel corso di tutto il processo volto ad acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, inclusi i relativi controlli istituiti per fronteggiare tali rischi, considerando le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa presenti in bilancio; (Rif.: Parr. A114-A115) b) valutare i rischi identificati, e valutare se si riferiscano in modo più esteso al bilancio nel suo complesso e interessino potenzialmente più asserzioni; c) collegare i rischi identificati con quanto può risultare errato a livello di asserzioni, tenendo conto dei controlli rilevanti che il revisore intende verificare; (Rif.: Parr. A116-A118) d) considerare la probabilità di errore, inclusa la possibilità della presenza di molteplici errori, e se i potenziali errori siano di una importanza tale da comportare errori significativi nel bilancio.

9.1 Parte generale

L'identificazione dei rischi, trattata nel capitolo precedente, comporta:

- lo svolgimento di procedure di valutazione dei rischi per identificare le fonti (cause) di rischio mediante la comprensione dell'impresa;
- stabilire i possibili effetti delle fonti di rischio identificate (potenziali errori nel bilancio) inclusa la possibilità di frode;
- mettere in relazione gli effetti dei rischi con le aree del bilancio e le asserzioni interessate o stabilire che i rischi sono pervasivi per il bilancio nel suo complesso e influenzano potenzialmente molte asserzioni.

La fase successiva consiste nel valutare i rischi identificati e determinarne la significatività per la revisione contabile del bilancio. È preferibile, anche in questo caso, valutare i rischi intrinseci prima di considerare gli eventuali controlli interni che potrebbero attenuarli.

La valutazione di un rischio implica la valutazione di due caratteristiche di quel rischio.

- Qual è la probabilità che un errore si verifichi in conseguenza del rischio?
- Quale sarebbe il suo impatto (effetto monetario) se il rischio si verificasse?

Probabilità che un errore si verifichi
Qual è la probabilità che il rischio si verifichi? Il revisore potrebbe valutare questa probabilità semplicemente come alta, media o bassa oppure potrebbe assegnargli un punteggio numerico, ad esempio da 1 a 5. Il punteggio numerico fornisce una valutazione leggermente più precisa. Più il punteggio è alto, più è probabile che il rischio si verifichi.

Impatto (effetto monetario) se il rischio si verificasse
Se il rischio si verificasse, quale effetto monetario avrebbe? È necessario che tale giudizio sia espresso rispetto ad uno specifico importo monetario, ad esempio la significatività operativa. Diversamente, persone diverse (con in mente importi diversi di significatività) potrebbero giungere a conclusioni completamente diverse. Ai fini della revisione contabile, l'importo specificato fa riferimento a ciò che costituisce un errore significativo per il bilancio nel suo complesso. Tale valutazione può anche essere stimata semplicemente come alta, media o bassa oppure assegnandole un punteggio numerico, ad esempio da 1 a 5. Maggiore è il punteggio numerico, maggiore è l'impatto del rischio.

Spunti di riflessione

Se per valutare probabilità e impatto sono utilizzati punteggi numerici, i numeri possono essere moltiplicati per attribuire un punteggio numerico, combinato o complessivo, nella valutazione del rischio. Tale calcolo può essere utile nel valutare se esistano rischi significativi. Inoltre, se si utilizza un foglio di calcolo elettronico, l'elenco dei rischi può essere classificato e ordinato in modo che i rischi identificati maggiormente significativi si trovino sempre in cima alla lista. Questa informazione può essere utile al momento di riesaminare le carte di lavoro e per assicurare che sia stata elaborata una risposta appropriata ai rischi identificati e valutati.
Per le imprese di dimensioni minori, in cui il numero dei fattori di rischio è contenuto e le

risposte di revisione sono già state stabilite, le due valutazioni (probabilità e impatto) possono ancora essere considerate separatamente, ma documentate in una valutazione combinata.

Le fasi che caratterizzano la valutazione dei rischi (utilizzando i criteri di valutazione alto, medio, basso) sono illustrate di seguito.

Figura 9.1-1

Valutazione del rischio					
Elenco dei fattori di rischio identificati connessi all'attività svolta ed al rischio di frode	1	2	3	4	5
È probabile che il rischio (errore) identificato si verifichi? (alto medio basso)	M	B	A	A	B
Qualora il rischio (errore) si sia verificato, in quale misura sarebbe significativo per il bilancio? (alto medio basso)	M	M	A	M	B
Valutazione del livello di rischio (alto medio basso)	M	B	A	M	B

I risultati della procedura di valutazione dei rischi possono anche essere inseriti in un diagramma come illustrato di seguito. Alcuni pacchetti software in commercio hanno la capacità di produrre tali diagrammi.

Figura 9.1-2

Impatto (effetto) del rischio	Impatto alto Probabilità bassa	Impatto alto Probabilità alta
	Impatto basso Probabilità bassa	Impatto basso Probabilità alta
	Probabilità che il rischio si verifichi	

I rischi rientranti nell'area "impatto alto, probabilità alta" del diagramma richiedono naturalmente un'azione da parte della direzione volta ad attenuarli. Inoltre, tali rischi saranno probabilmente valutati come significativi, ciò renderà necessaria una speciale considerazione nella revisione (fare riferimento al Volume II, Capitolo 10).

Spunti di riflessione

Discussioni con la direzione

Quando i fattori di rischio sono documentati e valutati dal revisore, è importante che i risultati siano discussi con la direzione dell'impresa. Tale discussione aiuterà ad assicurare che un fattore di rischio non sia trascurato e che la valutazione dei rischi da parte del revisore (probabilità e impatto) sia ragionevole. Tuttavia, è sempre importante utilizzare lo scetticismo professionale nel valutare gli input e le risposte della direzione.

9.2 Valutazioni dei rischi effettuate dall'impresa

La valutazione dei rischi è una delle cinque componenti del controllo interno (si veda il Volume I, Capitolo 5) che dovrebbero essere affrontate dalla direzione dell'impresa.

Nelle imprese di dimensioni minori, è probabile che il processo di valutazione dei rischi sia informale e non strutturato. Il rischio nelle imprese di dimensioni minori è spesso riconosciuto in modo implicito e non esplicito. La direzione può venire a conoscenza dei rischi connessi all'informativa finanziaria mediante il rapporto diretto con i dipendenti e con le parti esterne. Di conseguenza, il revisore svolgerà indagini presso la direzione sulle modalità da questa utilizzate per identificare e gestire i rischi e poi su quali rischi siano stati effettivamente identificati e gestiti. Il revisore ne documenterà i risultati.

Nella misura in cui la direzione comprende i benefici di un processo più formalizzato di valutazione dei rischi, può decidere di elaborare, implementare e documentare i propri processi. Quando ciò avviene, il revisore valuterà:

- i controlli in atto sui processi della direzione;
- la completezza dei rischi connessi all'attività svolta e dei rischi di frode identificati. Questo viene spesso rilevato in quello che è comunemente chiamato "registro dei rischi";
- la valutazione, da parte della direzione, dell'impatto dei rischi e della probabilità che essi si verifichino;
- le risposte della direzione per fronteggiare i rischi identificati e valutati.

Se la direzione ha mancato di identificare rischi chiave, si dovrebbe considerare se vi sia una carenza significativa nel processo adottato dall'impresa per la valutazione dei rischi.

9.3 Documentare i rischi identificati e valutati

Il revisore utilizza il proprio giudizio professionale relativamente alle modalità di valutazione dei fattori di rischio.

La valutazione dei rischi di errori significativi è effettuata:

- a livello di bilancio;
- a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

La documentazione può presentarsi sotto forma di memorandum o di elenco dei rischi (di frode) come evidenziato nella tabella 9.3-1. Si noti quanto segue:

- Le prime due colonne della tabella sottostante saranno completate nell'ambito della procedura di identificazione dei rischi, come evidenziato nel Volume II, Capitolo 8.
- La colonna relativa alle asserzioni costituisce una valutazione:
  - delle specifiche asserzioni che fanno riferimento all'area o all'informativa di bilancio influenzate dal rischio. Ciò sarà di aiuto nella valutazione dei rischi a livello di asserzioni,
  - dei rischi pervasivi che influenzano molte asserzioni e che hanno un impatto sulla valutazione dei rischi a livello di bilancio.
- I rischi oggetto di valutazione sono rischi intrinseci. Il rischio di controllo è trattato nel Volume II, Capitoli 11 e 12.
- Le valutazioni circa la probabilità e l'impatto sono espresse con la scala numerica da 1= probabilità/impatto basso, a 5= probabilità/impatto alto. Tali punteggi possono essere moltiplicati per fornire un punteggio complessivo combinato. Tuttavia, tali rischi potrebbero essere valutati anche utilizzando i criteri alto, medio o basso.

Tabella 9.3-1

Esercizio chiuso il: 31 dicembre 20X2 Significatività 50.000€					
			Valutazione dei rischi intrinseci		
Evento/Fonte di rischio	**Implicazioni del fattore di rischio**	**Asserzioni** PCAEV	Probabilità	Impatto	Punteggio combinato
Compensi degli addetti alle vendite conteggiati come commissioni di vendita	*Le vendite potrebbero essere fittizie, registrate nell'esercizio sbagliato, gonfiate ovvero a condizioni differenti da quelle standard al fine di conseguire l'obiettivo legato all'erogazione del premio*	EA	4	4	16
Il mancato rispetto dei covenants bancari viene nascosto per sottrarsi agli accertamenti bancari	*Registrazioni contabili non autorizzate per rinviare la rilevazione di spese, ingerenze nelle stime della direzione, ecc.*	P	2	5	10
Fornitori fittizi inseriti dai dipendenti	*L'Acme paga spese a prezzi gonfiati oppure non ricevendo in cambio alcun servizio/prodotto.*	EA	2	4	8
Operazioni con parti correlate non identificate. Azionisti non coinvolti nell'attività potrebbero venirne penalizzati	*Ricavi e costi non registrati al loro fair value*	P	3	5	15

Vendite in contanti di componenti e di servizi possono essere non registrate	*I ricavi e le attività sono rilevate per importi inferiori a quelli reali.*	CAE	4	1	4

Spunti di riflessione

Nel documentare i fattori di rischio, considerare in che modo essi saranno aggiornati e utilizzati negli esercizi successivi. Registrare le informazioni in un unico documento ed in modo strutturato (come nell'esempio sopra) può richiedere inizialmente un po' più tempo ma sarà poi più facile, in futuro, effettuare gli aggiornamenti. Un formato strutturato aiuta inoltre a garantire:

- che i rischi non siano identificati e valutati più di una volta (cosa che può accadere se i rischi sono disseminati ovunque nelle carte di lavoro);
- una valutazione coerente di ciascun rischio;
- che i rischi significativi siano identificati;
- un agevole riesame. L'utilizzo di un foglio elettronico consente che i rischi (cui è attribuito un punteggio numerico) siano classificati sulla base del loro punteggio combinato, della probabilità che si verifichino ovvero del loro impatto;
- l'elenco dei rischi può essere condiviso con il cliente per ottenerne la sua valutazione o per richiedere al cliente di completarlo esplicitando i fattori di rischio da sottoporre al riesame del revisore.

9.4 Case Study – Rischi intrinseci - Valutazione

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study.

Qualora per documentare la valutazione si utilizzi un formato strutturato, è possibile completarla servendosi dello stesso modulo di cui al Volume II, Capitolo 8. La colonna relativa alle risposte di revisione può essere utilizzata per fare riferimenti incrociati tra i fattori di rischio e le specifiche procedure di revisione o i programmi di revisione che fronteggiano i rischi identificati.

Qualora si utilizzi un memo, la valutazione del rischio e la risposta al rischio potrebbero essere aggiunte al memo di cui al Volume II, Capitolo 8.

Case Study A – Dephta Furniture Inc.

Rischi connessi all'attività svolta						
Evento/Fonte di rischio	**Implicazioni del fattore di rischio**	**Asserzioni**	**Valutazione dei rischi intrinseci**			**Rischi Significa-tivi?** Si/No
	Quali aree del bilancio potrebbero essere soggette ad errori e in che modo ciò potrebbe avvenire?	P CAEV	Probabilità	Impatto	Punteggio combinato	
Crescita continua (nonostante la recessione) e scarso controllo sulle rimanenze	*Violazione dei covenants bancari*	*P*	*4*	*5*	*20*	*Sì*
È noto che il responsabile del magazzino commette errori	*I saldi delle rimanenze dichiarati possono essere superiori alla situazione effettiva*	*E*	*5*	*3*	*15*	*No*
I controlli generali IT sono carenti in numerose aree	*L'integrità dei dati può essere compromessa o i dati possono anche andare perduti*	*P*	*3*	*5*	*15*	*No*
Recessione economica	*Possono rendersi necessarie svalutazioni delle rimanenze*	*V*	*3*	*3*	*9*	*No*
Si cerca di sviluppare le vendite in altri paesi	*Rischi di cambio sui crediti*	*A*	*2*	*2*	*4*	*No*
Recessione economica	*La riscossione dei crediti può diventare difficoltosa*	*V*	*1*	*3*	*3*	*No*

Legenda:	Valutare la probabilità che si verifichino su una scala da 1 a 5	Valutare l'impatto monetario in relazione alla significatività su una scala da 1 a 5
P = Pervasivo (tutte le asserzioni)	1 = Remota	1 = Non significativo
C = Completezza	2 = Improbabile	2 = Ridotto
A = Accuratezza	3 = Probabile	3 = Medio
E = Esistenza	4 = Molto probabile	4 = Grande
V = Valutazione	5 = Quasi certa	5 = Significativo

(In generale, i fattori di rischio con un punteggio di valutazione del rischio combinato (Probabilità x Impatto) pari o maggiore di 20 devono essere considerati "significativi".)

Nota: La possibile violazione dei covenants bancari ha un punteggio di rischio combinato pari a 20 ed è quindi considerata un rischio significativo. I rischi significativi richiedono una speciale considerazione da parte del revisore, che include acquisire una comprensione dei relativi controlli dell'impresa rilevanti per tali rischi.

Rischi di frode						
Evento/Fonte di rischio	**Implicazioni del fattore di rischio**	**Asserzioni**	**Valutazione dei rischi intrinseci**			**Rischi Significativi?** Si/No
	Quali aree del bilancio potrebbero essere soggette ad errori e in che modo ciò potrebbe avvenire?	P CAEV	Probabilità	Impatto	Punteggio combinato	
Pressioni						
Ridurre al minimo gli oneri fiscali	*Scritture contabili non autorizzate o manipolazioni del bilancio*	*CAV*	*4*	*5*	*20*	*Sì*
Una crescita rapida mette sotto pressione i finanziamenti	*Si manipola il bilancio per evitare di violare i covenants bancari*	*P*	*4*	*5*	*20*	*Sì*
Ridurre al minimo gli oneri fiscali	*Ingerenze della direzione nelle stime per ridurre l'utile*	*CA*	*4*	*4*	*16*	*Sì*
Premio riservato ai venditori in caso di	*Vendite gonfiate per raggiungere la soglia.*	*E*	*3*	*2*	*6*	*No*

Rischi di frode						
Evento/Fonte di rischio	**Implicazioni del fattore di rischio**	**Asserzioni**	**Valutazione dei rischi intrinseci**			**Rischi Significativi?** Si/No
	Quali aree del bilancio potrebbero essere soggette ad errori e in che modo ciò potrebbe avvenire?	P CAEV	Probabilità	Impatto	Punteggio combinato	
vendite che superino una certa soglia	*Tuttavia gli importi dei premi sono esigui.*					
Pagamento di tangenti per ottenere contratti	*Danni alla reputazione, spese gonfiate, sanzioni pecuniarie non accantonate.*	*CAE*	*2*	*2*	*4*	*No*
Opportunità						
Rilevazione dei ricavi	*Applicazione non coerente dei principi contabili*	*CAE*	*3*	*4*	*12*	*Sì*
Ampliamento significativo nell'utilizzo delle operazioni con parti correlate	*Vendite e acquisti potrebbero essere sotto/sopravvalutati*	*V*	*4*	*5*	*20*	*Sì*
Scarso controllo sulle rimanenze	*Merci rubate dal magazzino*	*E*	*4*	*3*	*12*	*No*
Scarso controllo sulle vendite in contanti	*Furti di beni o di contanti*	*E*	*4*	*3*	*12*	*No*
Operazioni con parti correlate	*Vendite e acquisti possono essere incompleti, valutati o presentati in bilancio in modo non corretto*	*P*	*3*	*4*	*12*	*No*
Giustificazione						

Rischi di frode						
Evento/Fonte di rischio	**Implicazioni del fattore di rischio**	**Asserzioni**	**Valutazione dei rischi intrinseci**			**Rischi Significativi?** Si/No
	Quali aree del bilancio potrebbero essere soggette ad errori e in che modo ciò potrebbe avvenire?	P CAEV	Probabilità	Impatto	Punteggio combinato	
Scarsa motivazione nei dipendenti a tempo determinato	*Furti di beni o di contanti*	*E*	*3*	*2*	*6*	*No*

Legenda:	Valutare la probabilità che si verifichino su una scala da 1 a 5	Valutare l'impatto monetario in relazione alla significatività su una scala da 1 a 5
P = Pervasivo (tutte le asserzioni)	1 = Remota	1 = Non significativo
C = Completezza	2 = Improbabile	2 = Ridotto
A = Accuratezza	3 = Probabile	3 = Medio
E = Esistenza	4 = Molto probabile	4 = Grande
V = Valutazione	5 = Quasi certa	5 = Significativo

(In generale, i fattori di rischio con un punteggio di valutazione del rischio combinato (Probabilità x Impatto) pari o maggiore di 20 devono essere considerati "significativi".)

Nota: Le possibili ingerenze da parte della direzione nelle stime, le scritture contabili non autorizzate, le pressioni per finanziare una rapida crescita e le operazioni con parti correlate sono state valutate come rischi significativi (laddove il punteggio combinato era uguale o superiore a 20). I rischi significativi richiedono una speciale considerazione da parte del revisore che include la comprensione dei relativi controlli dell'impresa rilevanti per tali rischi. Se tali controlli non sono presenti, è probabile che esista una carenza significativa. Da notare che la rilevazione dei ricavi ha un punteggio combinato inferiore a 20 ma si presume che essa rappresenti un rischio significativo. (Fare riferimento al principio di revisione internazionale n. 240.26).

Memo da archiviare – Kumar & Co.

Identificazione dei rischi intrinseci
Significatività = 3.000€
In seguito allo svolgimento delle procedure di valutazione dei rischi, evidenziate nelle carte di lavoro X.X, che includono le potenziali fonti di rischio derivanti dalle sei aree di comprensione dell'impresa, abbiamo identificato i seguenti fattori di rischio:

Rischi connessi all'attività svolta

Assenza di Raj dalle attività operative – un rischio pervasivo

- La qualità e l'accuratezza delle registrazioni contabili potrebbe essere compromessa poiché l'attenzione di Raj è concentrata su questioni familiari. Il bilancio potrebbe contenere errori significativi.

  Valutazione del rischio: Probabilità alta/impatto alto (in relazione alla significatività) = Rischio Alto e anche un rischio significativo. Si veda WP # X.X

  Risposta al rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 16)*

- Raj aveva l'abitudine di controllare la qualità delle merci prima di spedirle. La qualità dei prodotti venduti potrebbe essere compromessa causando un gran numero di resi e/o di rimanenze invendibili. (Valutazione)

  Valutazione del rischio: Probabilità bassa/impatto basso = Rischio Basso
  Risposta al rischio: ***(trattata nel Volume II, Capitolo 16)***

Recessione economica e dipendenza economica

- La Kumar & Co. dipende dal suo principale cliente, la Dephta Furniture Inc., che rappresenta oltre il 90% delle sue vendite. Dato il momento di recessione economica, la Dephta potrebbe cancellare degli ordini. Potrebbero conseguirne violazioni dei covenants bancari e sopravvalutazione di beni e attività dell'impresa. Se la banca chiedesse la restituzione del prestito, l'impresa potrebbe compromettere la propria continuità aziendale. (Valutazione)

  Valutazione del rischio: Probabilità media/impatto medio = Rischio Medio

  Risposta al rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 16)*

Rischi di frode

Rilevazione dei ricavi

- Possibilità di applicazione non coerente dei principi contabili

  Valutazione del rischio: Probabilità media/impatto medio = Rischio Medio ma il principio di revisione internazionale n. 240.26 presume sia un rischio significativo e sarà trattato come tale

  Risposta al rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 16)*

Minimizzare gli oneri fiscali

- Può verificarsi un'ingerenza da parte della direzione finalizzata a ridurre al minimo gli oneri fiscali. Può verificarsi un'ingerenza nelle stime della direzione o potrebbero essere utilizzate scritture contabili non autorizzate. (Completezza, Accuratezza)

  Valutazione del rischio: Probabilità alta/impatto medio = Rischio da Medio a Alto e dovrebbe essere considerato un rischio significativo

  Risposta al rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 16)*

Recessione economica e dipendenza economica

- Un calo delle vendite e pressioni sulla liquidità possono indurre a manipolazioni del bilancio per evitare violazioni dei covenants bancari. (Tutte le asserzioni)

  Valutazione del rischio: Probabilità media/impatto alto = Rischio da Medio a Alto e dovrebbe essere considerato un rischio significativo

  Risposta al rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 16)*

Assenza di Raj dalle attività operative – un rischio pervasivo

- Data l'assenza di Raj, la supervisione sul lavoro di Ruby è minima. Inoltre, Ruby sembra avere una scarsa motivazione e una difficile situazione finanziaria personale. Ciò crea incentivi, opportunità e giustificazioni a furti di denaro /merci (Esistenza) e/o a manipolazioni del bilancio.

  Valutazione del rischio: Probabilità media/impatto medio = Rischio Medio

  Risposta al rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 16)*

Parti correlate

- Le operazioni con parti correlate potrebbero essere manipolate causando una sopravvalutazione delle vendite. (Valutazione)

  Valutazione del rischio: Probabilità media/impatto medio = Rischio Medio e dovrebbe essere considerato un rischio significativo

  Risposta al rischio: *(trattata nel Volume II, Capitolo 16)*

Nota: I rischi significativi richiedono una speciale considerazione da parte del revisore che include acquisire una comprensione dei relativi controlli dell'impresa rilevanti per tali rischi. Se tali controlli non sono presenti, è probabile che esista una carenza significativa.

10. Rischi significativi

Contenuto del capitolo	Principi di revisione internazionali pertinenti
Indicazioni sulla natura e sulla determinazione dei rischi significativi e sulle conseguenze per la revisione contabile.	**240, 315, 330**

Figura 10.0-1

	Attività	Scopo	Documentazione
VALUTAZIONE DEI RISCHI	Procedure preliminari all'incarico	Decidere se accettare l'incarico	Elenco dei fattori di rischio Indipendenza Lettera di incarico
	Pianificare la revisione	Elaborare la strategia generale di revisione e il piano di revisione	Significatività Discussioni con il team Strategia generale di revisione
	Procedure di valutazione dei rischi	Identificare/valutare i rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impesa	Rischi d'impresa, rischi di frode e altri rischi significativi Controlli interni pertinenti Rischi di errori significativi: - a livello di bilancio - a livello di asserzioni

Note:

1. Per un elenco completo della documentazione necessaria fare riferimento al principio di revisione internazionale n.230.
2. La pianificazione (principio di revisione internazionale n.300) è un processo continuo e iterativo che si svolge nel corso di tutta la revisione contabile.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
240.26	Nell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi, il revisore, basandosi sul presupposto che vi siano rischi di frodi nella rilevazione dei ricavi, deve valutare quali tipologie di ricavi, operazioni di vendita o asserzioni diano origine a tali rischi. Il paragrafo 47 specifica la documentazione richiesta laddove il revisore giunga alla conclusione che la presunzione non sia applicabile nelle circostanze dell'incarico e, di conseguenza, non abbia identificato nella rilevazione dei ricavi un rischio di errore significativo dovuto a frode. (Rif.: Parr. A28-A30)
315.4	Ai fini dei principi di revisione internazionali, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato. e) Rischio significativo – Un rischio di errore significativo identificato e valutato che, a giudizio del revisore, richiede una speciale considerazione nella revisione.
315.25	Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi: a) a livello di bilancio; (Rif.: Parr. A105-A108) b) a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa (Rif.: Parr. A109-A113) su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti.
315.27	Nell'ambito della valutazione del rischio, così come descritta nel paragrafo 25, il revisore deve stabilire se i rischi identificati, a suo giudizio, rappresentino un rischio significativo. Nell'esercizio di tale giudizio, il revisore deve escludere gli effetti dei controlli individuati su tali rischi.
315.28	Nell'esercitare il giudizio su quali siano i rischi significativi, il revisore deve considerare almeno quanto segue: a) se il rischio sia un rischio di frode; b) se il rischio sia connesso a recenti e significativi sviluppi economici, contabili o di altra natura e richieda quindi un'attenzione particolare; c) la complessità delle operazioni; d) se il rischio sia connesso a operazioni significative con parti correlate; e) il grado di soggettività nella quantificazione delle informazioni finanziarie connesse al rischio, specialmente in quelle quantificazioni che comportino un ampio grado di incertezza; f) se il rischio sia connesso a operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale o che, sotto altri aspetti,

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	sembrino essere inusuali. (Rif.: Parr. A119-A123)
315.29	Se il revisore ha stabilito che sussiste un rischio significativo, egli deve acquisire una comprensione dei controlli dell'impresa, incluse le attività di controllo, rilevanti per tale rischio. (Rif.: Parr. A124-A126)
330.21	Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un rischio significativo, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio. Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio. (Rif.: Par. A53)
550.18	Nel rispettare le regole del principio di revisione internazionale n. 315 per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi, il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate e stabilire se tra questi vi siano rischi significativi. A tal fine, il revisore deve considerare le operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale come operazioni che danno origine a rischi significativi.
550.19	Qualora il revisore, nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate in relazione a parti correlate, identifichi fattori di rischio di frode (incluse le circostanze riguardanti l'esistenza di una parte correlata con un'influenza dominante), egli deve considerare tali informazioni in sede di identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frode in conformità al principio di revisione internazionale n. 240. (Rif.: Parr. A6, A29-A30)

10.1 Parte generale

Dopo aver identificato e valutato i rischi connessi all'attività svolta e i rischi di frode, è possibile considerare l'esistenza di rischi significativi. Si è in presenza di un rischio significativo quando il rischio identificato e valutato di errori significativi è talmente alto che (a giudizio del revisore) è necessaria una speciale considerazione nella revisione.

I rischi significativi sono valutati prima di considerare eventuali controlli finalizzati ad attenuarli. Il rischio significativo si basa sul rischio intrinseco (prima di considerare i relativi controlli interni) e non sul rischio combinato (considerando sia il rischio intrinseco sia il rischio di controllo). Per esempio, un'impresa con un grande magazzino di diamanti avrà un elevato rischio intrinseco di furto. La risposta della direzione è di provvedere alla sicurezza delle strutture. Il rischio combinato di errori significativi è quindi basso. Tuttavia, poiché il rischio di perdita (prima di considerare il controllo interno) è molto probabile e avrebbe un impatto significativo sul bilancio, sarà classificato come

“significativo”.

Spunti di riflessione

Nel considerare l’esistenza di rischi significativi, può essere difficile ignorare l’effetto attenuante del controllo interno pertinente. Ciò è particolarmente vero quando le persone che applicano il controllo sono ben note al revisore e molto probabilmente in possesso di competenze elevate nelle attività che svolgono.

È necessario separare il rischio intrinseco dai controlli in essere. Per esempio, un adulto in procinto di attraversare una strada trafficata probabilmente non lo reputerà molto rischioso. Ciò perché si presume che gli adulti usino i propri occhi e orecchie nonché le precedenti esperienze (di attraversamenti di strade) per attraversare in modo sicuro. Ma tale valutazione del rischio combina il rischio intrinseco implicito nell’attraversare la strada con le numerose attività di controllo poste in essere (l’utilizzo di occhi e orecchie e di precedenti esperienze). Per valutare se attraversare la strada rappresenti un rischio significativo (prima degli eventuali controlli), la persona dovrebbe essere bendata, indossare tappi per le orecchie e le dovrebbe essere chiesto di attraversare la strada.

10.2 Esempi

Esempi di rischi significativi sono riportati nella tabella sottostante.

Tabella 10.2-1

Fonti	Esempi
Attività a rischio alto	Includono le attività operative o gli eventi in cui è facile che si verifichino errori significativi. Per esempio, le rimanenze di valore elevato in diamanti o in oro possedute da un gioielliere o l’introduzione di un sistema contabile nuovo/complesso.
Operazioni significative e non di routine (per dimensione e natura)	Le operazioni significative con parti correlate che vanno al di là del normale svolgimento dell’attività aziendale devono essere trattate come operazioni che danno luogo a rischi significativi. Includono le operazioni non frequenti e significative. Per esempio: • un volume inusuale di operazioni di routine con una parte correlata; • un grosso contratto di fornitura o di vendita; • l’acquisto o la vendita dei principali beni e attività o settori dell’azienda; • la cessione dell’attività a terzi. Le operazioni non complesse e di routine, che sono oggetto di elaborazione sistematica, hanno minori probabilità di generare rischi significativi.

Fonti	Esempi
Aspetti che richiedono valutazioni soggettive o l'intervento della direzione	Tra gli esempi: • le assunzioni ed i calcoli utilizzati dalla direzione nell'elaborazione delle principali stime; • i calcoli o i principi contabili complessi; • la rilevazione dei ricavi (che si presume essere un rischio significativo) che può dar luogo a interpretazioni diverse; • un'ampia raccolta ed elaborazione manuale dei dati; • il caso in cui l'intervento della direzione sia necessario a specificare il trattamento contabile da utilizzare.

Possibilità di frodi	Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frode (che sia volontario e occultato deliberatamente) è maggiore rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali.
	
	Nel valutare se i rischi significativi potrebbero essere dovuti ai fattori di rischio di frode identificati e ai possibili scenari e piani (si veda il Volume II, Capitolo 7) tenere in considerazione i seguenti fattori:
	• l'abilità del potenziale esecutore;
	• la dimensione relativa dei singoli importi manipolati;
	• il livello gerarchico della direzione o del dipendente al fine di:
	  − manipolare direttamente o indirettamente le registrazioni contabili;
	  − forzare le procedure di controllo;
	• la frequenza e l'ampiezza della manipolazione in oggetto;
	• il possibile livello di collusione;
	• le dichiarazioni intenzionalmente fuorvianti rilasciate al revisore;
	• le precedenti esperienze di revisione o i dubbi espressi da altri soggetti.
	
	È possibile identificare rischi significativi di frode durante qualunque fase della revisione contabile in conseguenza dell'acquisizione di nuove informazioni.

10.3 L'identificazione dei rischi significativi

Qualora i rischi di errori significativi siano già stati identificati e valutati, è necessario riesaminare unicamente i risultati e poi selezionare (utilizzando il giudizio professionale) quei rischi che sono effettivamente significativi. Per esempio, se la valutazione dei rischi fosse riassunta in un diagramma come quello illustrato qui sotto (le stelle rappresentano i rischi identificati e valutati) sarebbero considerati per primi come rischi significativi i due rischi riportati nell'area grigia (rischi con impatto alto e probabilità alta).

Figura 10.3-1

Impatto (effetto) del rischio	Impatto alto Probabilità bassa * *	* * Impatto alto Probabilità alta
	Impatto basso Probabilità bassa *	* Impatto basso Probabilità alta
	Probabilità che il rischio si verifichi	

*= fattore di rischio identificato

Nel valutare se esistono rischi significativi, il revisore considera gli aspetti sotto elencati.

	Considerazioni
Fattori che indicano possibili "rischi significativi"	Rischio di frode.
	Rischi connessi a recenti e significativi sviluppi economici, contabili o di altra natura e che richiedono quindi un'attenzione specifica.
	Complessità delle operazioni.
	Operazioni significative con parti correlate.
	Il grado di soggettività nella quantificazione delle informazioni finanziarie connesse al rischio, specialmente di quelle che comportano un ampio grado di incertezza nella quantificazione.
	Le operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale o che, sotto altri aspetti, sembrano essere inusuali.

Nelle imprese di dimensioni minori, i rischi significativi spesso riguardano gli aspetti evidenziati nella tabella sottostante.

Tabella 10.3-2

Aspetti/informazioni	**Caratteristiche**

Operazioni significative non di routine	• Rischio intrinseco alto (probabilità e impatto).
	• Non si verificano spesso e che non sono soggette ad una elaborazione sistematica.
	• Inusuali a motivo della loro dimensione o natura (quali l'acquisizione di un'altra impresa).
	• Richiedono l'intervento della direzione:
	  – per specificare il trattamento contabile;
	  – per la raccolta e l'elaborazione dei dati.
	• Implicano calcoli o principi contabili complessi.
	• La loro natura rende difficile per l'impresa mettere in atto efficaci

Aspetti/informazioni	Caratteristiche
	controlli interni sui rischi.
Aspetti significativi legati alla valutazione soggettiva	• Rischio intrinseco alto. • Comportano una incertezza significativa nella quantificazione (ad esempio nell'elaborazione di stime contabili). • I principi contabili coinvolti possono essere soggetti ad interpretazioni diverse (quali la predisposizione di stime contabili ovvero l'applicazione della rilevazione dei ricavi). • Il giudizio richiesto dalla direzione può essere soggettivo, complesso o richiedere assunzioni sugli effetti degli eventi futuri (quali valutazioni soggettive sul fair value, valutazione delle rimanenze di magazzino soggette a rapida obsolescenza, ecc.).
Rischi significativi legati alle operazioni	• Può esistere un numero esiguo di rischi legati alle operazioni riguardanti le principali procedure aziendali (ad esempio, nel processo di vendita, le merci spedite senza aver emesso la fattura) che, se non attenuati, potrebbero dare origine ad errori significativi in bilancio. Laddove tali rischi richiedano una speciale considerazione nella revisione, essi saranno considerati rischi significativi. Nel caso non fossero presenti controlli interni per attenuare tali rischi, ciò sarebbe altresì comunicato alla direzione come una carenza significativa.
Frode	• Rilevazione dei ricavi. Si tratta di un rischio che si presume significativo. • Forzature o ingerenze nelle stime da parte della direzione, ecc. • Principali operazioni con parti correlate utilizzate per aumentare le vendite o gli acquisti. • Collusione con i fornitori o con i clienti, ad esempio manipolazioni dei prezzi o delle offerte. • Operazioni non registrate o fittizie.

10.4 Le risposte del revisore ai rischi significativi

Quando un rischio è classificato come "significativo", il revisore dovrebbe rispondere nel modo di seguito evidenziato.

Tabella 10.4-1

Fasi di revisione	Descrizione
Valutare la configurazione e la messa in atto del controllo interno su ciascun rischio significativo	La direzione ha definito e implementato un controllo interno che attenui i rischi significativi? Valutare l'esistenza di controlli diretti quali attività di controllo e di controlli indiretti generali che possono essere inclusi nell'ambiente di controllo, nella valutazione del rischio, nei sistemi informativi e negli elementi di monitoraggio. Tali informazioni saranno utili ad elaborare risposte di revisione efficaci ai rischi identificati.

Fasi di revisione	Descrizione
	Qualora gli aspetti significativi non di routine o che sono oggetto di valutazioni soggettive non siano sottoposti al controllo interno di routine (come un evento singolo o a cadenza annuale), il revisore valuterà la consapevolezza della direzione circa i rischi e l'appropriatezza delle sue risposte. Per esempio, se l'impresa ha acquistato le attività di un'altra azienda, le risposte dell'impresa potrebbero includere: • incaricare un perito indipendente per le attività acquisite; • l'applicazione dei principi contabili appropriati; • una corretta informativa in bilancio sull'operazione. Se il revisore stabilisce che la direzione non ha risposto in modo appropriato (mettendo in atto il controllo interno sui rischi significativi), sussisterebbe una carenza significativa nel controllo interno dell'impresa che andrebbe comunicata (appena possibile) ai responsabili delle attività di governance.
Definire una risposta di revisione ai rischi significativi identificati	Le procedure di revisione conseguenti pianificate affrontano in maniera specifica i rischi significativi? Tali procedure dovrebbero essere definite in modo da acquisire elementi probativi con una attendibilità elevata e potrebbero includere procedure di conformità e procedure di validità. In molti casi, le procedure di revisione possono semplicemente essere un'estensione delle procedure che sarebbero svolte in ogni caso. Per esempio, se il rischio significativo riguardasse le potenziali ingerenze della direzione, come nel caso della predisposizione di una stima, le procedure di validità estese includerebbero: • valutare la validità delle assunzioni utilizzate; • identificare le fonti e l'attendibilità delle informazioni utilizzate (sia interne che esterne); • valutare l'esistenza di eventuali ingerenze nelle stime dell'esercizio precedente comparandole con i fatti reali; • riesaminare i metodi utilizzati (incluse le formule su fogli elettronici) nel calcolo delle stime.
Gli elementi probativi acquisiti in esercizi precedenti possono essere considerati non attendibili	Quando si pianifica una verifica sull'efficacia operativa di un controllo che attenua un rischio significativo, il revisore può considerare non attendibili gli elementi probativi sull'efficacia operativa del controllo interno, acquisiti nel corso di revisioni contabili in esercizi precedenti.
Le procedure di	L'uso di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di

Fasi di revisione	Descrizione
analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, da sole, non sono sufficienti	validità non è considerato di per sé una risposta appropriata a fronteggiare un rischio significativo. Quando l'approccio ai rischi significativi consiste unicamente in procedure di validità, le procedure di revisione possono consistere: • unicamente in verifiche di dettaglio; ovvero • in una combinazione di verifiche di dettaglio e di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

10.5 Documentare i rischi significativi

L'identificazione di rischi significativi e la risposta di revisione proposta devono essere documentate in base al giudizio professionale del revisore. Se la documentazione di tutti i rischi è raccolta in un'unica carta di lavoro, la documentazione dei rischi significativi può essere semplicemente un integrazione alle informazioni già documentate.

Nota: Se il revisore conclude che la rilevazione dei ricavi non rappresenta un rischio significativo di errori significativi dovuti a frodi, le motivazioni di tale conclusione devono essere incluse nella documentazione di revisione.

10.6 Case Study – Rischi significativi

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study.

I rischi significativi possono essere identificati dall'elenco dei fattori di rischio e dalla loro valutazione. Si vedano i moduli contenuti all'interno della discussione dei Case Study nel Volume II, Capitoli 8 e 9. Tale modulo può essere utilizzato anche per indicare un riferimento incrociato tra ciascun rischio significativo ed il relativo piano di revisione dettagliato.

Per ciascun rischio significativo identificato, dovrebbe essere documentata la risposta della direzione e dovrebbero essere elaborate procedure di revisione appropriate in risposta al rischio specifico.

Case Study A ─ Dephta Furniture Inc.

(Estratto)

Rischi significativi	Risposte della direzione	Risposta di revisione	Riferimento W/P
Possibile violazione dei covenants bancari?	*Preparazione e monitoraggio delle previsioni dei flussi di cassa.*	*Consultare i piani di crescita dell'impresa e verificare se i flussi di cassa previsti sono realistici.*	*(non incluso)*

Rischi significativi	Risposte della direzione	Risposta di revisione	Riferimento W/P
	Rinegoziare gli importi e le condizioni del finanziamento.	*Riesaminare e confrontare le previsioni i risultati e i flussi di cassa consuntivi.* *Assicurarsi che le valutazioni dei crediti e delle rimanenze (la garanzia per i prestiti) siano ragionevoli.* *Riesaminare la richiesta di rifinanziamento presentata dall'impresa alla banca.* *Riesaminare le eventuali risposte ricevute dalla banca.*	
È possibile che si verifichi una manipolazione del bilancio per evitare di violare i covenants bancari.	*Nessuna. La direzione non lo considera affatto un rischio.*	*Riesaminare attentamente le assunzioni utilizzate nelle previsioni dei flussi di cassa e gli elementi sulla base dei quali sono predisposti i prospetti consuntivi sui flussi di cassa.* *Assicurarsi che gli elementi alla base delle valutazioni dei crediti e delle rimanenze siano validi e corretti. Verificare attentamente l'esistenza e l'accuratezza delle vendite, poiché sussiste una pressione a mantenere e ad aumentare i livelli delle vendite nonostante un contesto economico difficile.*	
Rilevazione dei ricavi non coerente (si presume un rischio di frode).	*I contratti di vendita al di sopra di 500€ sono riesaminati dal responsabile delle vendite.*	*Riesame dei principali contratti (e di un campione dei contratti minori) e discussione con il responsabile delle vendite per verificare se i ricavi sono stati adeguatamente rilevati nel corso dell'esercizio.*	
Scritture contabili non	*La direzione ha accettato di attuare direttive che*	*Identificare e riesaminare tutte le scritture contabili al di sopra di*	

Rischi significativi	Risposte della direzione	Risposta di revisione	Riferimento W/P
autorizzate	*richiedono l'approvazione di tutte le scritture contabili ma non sono state ancora messe in atto.*	*1.500€ e tutte le registrazioni del mese antecedente e successivo alla fine dell'esercizio.*	
Ampliamento significativo nell'utilizzo delle operazioni con parti correlate	*Le direttive stabiliscono che tutte le operazioni con parti correlate siano identificate in quanto tali e siano condotte secondo le normali condizioni di vendita. Ciò include le eventuali attività o servizi aziendali per l'uso personale della direzione o dei dipendenti.*	*Verificare la conoscenza delle direttive da parte dei dipendenti mediante indagini e ispezioni.* *Cercare di verificare che tutte le operazioni con parti correlate siano state identificate e che le operazioni, la loro natura, le loro date e le condizioni di vendita siano effettivamente appropriate.*	

Preparato da: FJ **Data:** 9 dicembre 20X2

Riesaminato da: LF **Data:** 5 gennaio 20X3

Memo da archiviare: Kumar & Co.

Identificazione dei rischi significativi
Le aree di rischio significativo, che includono le risposte della direzione e le risposte di revisione, sono identificate di seguito.

Recessione economica
L'impresa non ha sofferto eccessivamente durante la recessione. Tuttavia Raj avrebbe dovuto riesaminare periodicamente i calcoli dei covenants bancari, ma durante l'esercizio non lo ha fatto. Effettueremo un calcolo autonomo di tutti gli indicatori per verificare il rispetto dei covenants. Svolgeremo altresì ulteriori procedure di revisione per le aree di bilancio che influenzano il calcolo di tali indicatori. Il rischio è accresciuto quanto più l'impresa è vicina a commettere la violazione, a causa della possibilità che il bilancio sia manipolato.

Minimizzare gli oneri fiscali
Non esistono controlli della direzione che si occupano in modo specifico di questi aspetto. La risposta a tale rischio sarà quella di riesaminare attentamente le stime della direzione e le scritture contabili (si veda qui sotto).

Scritture contabili non autorizzate
Raj dovrebbe autorizzare tutte le scritture contabili, ma ciò non è avvenuto in modo costante. Identificheremo e riesamineremo tutte le scritture contabili al di sopra di 500€ e tutte le registrazioni del mese antecedente e successivo alla fine dell'esercizio.

Operazioni con parti correlate
Le direttive dell'impresa stabiliscono che tutte le operazioni con parti correlate siano identificate in quanto tali e siano condotte secondo le normali condizioni di vendita. Verificheremo la comprensione delle direttive da parte di Raj e di Ruby mediante indagini ed ispezioni. Verificheremo che, per tutte le operazioni con parti correlate, le condizioni di vendita, la natura delle operazioni e le date siano effettivamente appropriate. Nel corso dello svolgimento della revisione contabile, faremo altresì attenzione alle operazioni che esulano dalla normale attività aziendale e verificheremo che tutte le operazioni con parti correlate siano state, effettivamente, identificate.

Rilevazione dei ricavi

Le direttive relative alla rilevazione dei ricavi di vendita sono piuttosto semplici e la maggior parte delle vendite della Kumar sono effettuate alla Dephta Furniture Inc. Il lavoro di revisione svolto sul cut off e sulle operazioni con parti correlate ha fronteggiato le eventuali possibilità di frodi perpetrate mediante una rilevazione dei ricavi non appropriata.

Preparato da: FJ
Data: 9 dicembre 20X2
Riesaminato da: LF
Data: 5 gennaio 20X3

11. La comprensione del controllo interno

Contenuto del capitolo	Principio di revisione internazionale pertinente
Indicazioni sulle fasi coinvolte nella comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile: • valutazione della configurazione e della messa in atto dei controlli; • documentazione mediante l'utilizzo di due possibili approcci.	**315**

Figura 11.0-1

	Attività	Scopo	Documentazione
VALUTAZIONE DEI RISCHI	Procedure preliminari all'incarico	Decidere se accettare l'incarico	Elenco dei fattori di rischio Indipendenza Lettera di incarico
	Pianificare la revisione	Elaborare la strategia generale di revisione e il piano di revisione	Significatività Discussioni con il team Strategia generale di revisione
	Procedure di valutazione dei rischi	Identificare/valutare i rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impesa	Rischi d'impresa, rischi di frode e altri rischi significativi Controlli interni pertinenti Rischi di errori significativi: - a livello di bilancio - a livello di asserzioni

Note:

1. Per un elenco completo della documentazione necessaria, fare riferimento al principio di revisione internazionale n.230.
2. La pianificazione (principio di revisione internazionale n.300) è un processo continuo e iterativo che si svolge nel corso di tutta la revisione contabile.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
315.4	Ai fini dei principi di revisione internazionali, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato. a) Asserzioni – Attestazioni della direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi. b) Rischi connessi all'attività – Un rischio derivante da condizioni, eventi, circostanze, azioni o inattività significative che potrebbero incidere sfavorevolmente sulla capacità dell'impresa di raggiungere i propri obiettivi e di realizzare le proprie strategie, ovvero un rischio derivante dalla definizione di obiettivi e strategie non appropriate. c) Controllo interno - 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.
315.12	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 probabilmente relativi all'informativa finanziaria, non tutti i controlli ad essa relativi sono rilevanti ai fini della revisione. La rilevanza ai fini della revisione di un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, è oggetto di giudizio professionale da parte del revisore. (Rif.: Parr. A42-A65)
315.14	Il revisore deve acquisire una comprensione dell'ambiente di controllo. A tal fine, il revisore deve valutare se: a) la direzione, con la supervisione dei responsabili della governance, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà ed a comportamenti eticamente corretti; b) i punti di forza negli elementi dell'ambiente di controllo forniscano nel loro insieme un fondamento appropriato per le altre componenti del controllo interno, e se tali altre componenti non siano compromesse dalle carenze nell'ambiente di controllo. (Rif.: Parr. A69-A78)

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
315.15	Il revisore deve comprendere se l'impresa disponga di un processo finalizzato a: a) identificare i rischi connessi all'attività rilevanti per gli obiettivi di informativa finanziaria; b) stimare la significatività dei rischi; c) valutare la probabilità che tali rischi si verifichino; d) decidere sulle azioni da intraprendere per fronteggiare tali rischi. (Rif.: Par. A79)
315.18	Il revisore deve comprendere il 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, le informazioni di supporto e gli specifici conti del bilancio che sono utilizzati per rilevare, registrare, elaborare le operazioni e darne informativa; ciò include la correzione delle informazioni non corrette e il modo in cui le informazioni sono trasferite nei libri contabili. Le registrazioni possono avvenire sia in forma manuale che in forma elettronica. d) il modo in cui il sistema informativo recepisce eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, che siano rilevanti ai fini del bilancio; e) il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, utilizzato dall'impresa per redigere il bilancio, incluse le stime contabili significative e l'informativa; f) i controlli relativi alle scritture contabili, incluse le scritture non standard utilizzate per registrare le operazioni o le scritture di rettifica non ricorrenti ed inusuali. (Rif.: Parr. A81-A85)
315.19	Il revisore deve comprendere le modalità con cui l'impresa comunica i ruoli, le responsabilità e gli aspetti significativi in relazione alla predisposizione dell'informativa finanziaria, incluse: (Rif.: Parr. A86-A87) a) le comunicazioni tra la direzione e i responsabili delle attività di governance; b) le comunicazioni esterne, quali quelle con le autorità di vigilanza.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
315.20	Il revisore deve acquisire una comprensione delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione, che sono quelle che il revisore considera necessario comprendere al fine di valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni e per definire procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati. La revisione contabile non richiede una comprensione di tutte le attività di controllo relative a ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile o informativa di bilancio ovvero a ciascuna asserzione ad essi correlata. (Rif.: Parr. A88-A94)
315.21	In fase di comprensione delle attività di controllo dell'impresa, il revisore deve acquisire una comprensione di come l'impresa ha fronteggiato i rischi derivanti dalla IT. (Rif.: Parr. A95-A97)
315.22	Il revisore deve acquisire una comprensione delle principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno sulla redazione dell'informativa finanziaria ed in particolare quelle riguardanti le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione, e deve comprendere in che modo l'impresa intraprende azioni correttive riguardo alle carenze nei propri controlli. (Rif.: Parr. A98-A100)

11.1 Parte generale

Il presente capitolo tratta del lavoro necessario per comprendere gli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile. Il Volume I, Capitolo 5, si occupa della natura del controllo interno e fornisce una descrizione dettagliata delle cinque componenti del controllo interno. Il Volume II, Capitolo 12, evidenzia un approccio in quattro fasi alla valutazione del controllo interno.

Il controllo interno si riferisce ai procedimenti, alle direttive e alle procedure definiti dalla direzione per garantire un'informativa finanziaria attendibile nonché la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo contabile di riferimento. Il controllo interno si occupa di aspetti quali l'atteggiamento della direzione verso il controllo, la competenza dei soggetti chiave, la valutazione dei rischi, i sistemi contabili e gli altri sistemi di informativa finanziaria utilizzati e le attività di controllo tradizionali.

Il revisore è tenuto ad acquisire una comprensione del controllo interno per qualsiasi incarico di revisione. Ciò è valido per tutte le imprese a prescindere dalla loro dimensione, anche laddove il revisore abbia già deciso che un approccio basato unicamente su procedure di validità sia la risposta appropriata ai rischi di errori significativi.

Acquisire una comprensione sufficiente del controllo interno (per gli aspetti rilevanti ai fini della revisione contabile) comporta lo svolgimento di procedure di valutazione dei rischi per identificare i controlli che, direttamente o indirettamente, attenuano gli errori significativi. Le informazioni acquisite aiuteranno il revisore:

- a valutare il rischio residuo (rischio intrinseco e rischio di controllo) di errori significativi a livello di bilancio e a livello di asserzioni;
- a definire procedure di revisione conseguenti per fronteggiare i rischi identificati e valutati.

Tuttavia, non tutte le attività di controllo sono rilevanti ai fini della revisione contabile e non è pertanto necessario acquisirne la loro comprensione. Il revisore si occuperà unicamente di valutare quei controlli che attenuano il rischio di un errore significativo (dovuto a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali) nel bilancio. Le attività di controllo che non sono rilevanti ai fini della revisione possono essere del tutto tralasciate dal revisore.

11.2 Rischio e controllo

È possibile illustrare il rapporto tra rischio e controllo come segue.

Figura 11.2-1

Obiettivo dell'impresa

Predisporre un bilancio che non contenga errori e frodi

Rischi intrinseci: Eventi che potrebbero portare ad errori in bilancio

Rischio di controllo: controlli configurati per attenuare gli errori

Rischio di errori significativi

Basso ←---------- Esposizione al rischio ----------→ Alto

I rischi intriseci connessi all'attività svolta e i rischi intriseci di frode sono identificati nella fase di identificazione e valutazione dei rischi. La direzione attenua tali rischi configurando e mettendo in atto i controlli interni e le procedure per ridurli ad un livello accettabilmente basso. L'ammontare del rischio rimanente (dopo che il controllo interno è stato configurato e messo in atto) rappresenta il rischio di errori significativi (tale rischio è denominato a volte rischio residuo).

L'ideale sarebbe che la direzione definisse un controllo sufficiente ad assicurare che il rischio residuo sia ridotto ad un livello accettabilmente basso sia per le finalità interne della direzione sia per quelle della revisione. Nella pratica, alcuni manager tenderanno ad avere una tolleranza elevata nei confronti del rischio (ad es. sono attivi meno controlli e questo comporta un rischio residuo più elevato) mentre altri (spesso nel settore pubblico) tenderanno ad essere prudenti e a definire controlli finalizzati a ridurre il rischio fino a renderlo quasi inesistente.

Spunti di riflessione

L'unico scopo di un controllo è quello di attenuare un rischio. Un controllo senza un rischio da attenuare è ovviamente superfluo. Pertanto, un rischio deve esistere prima di poter essere attenuato da un controllo della direzione. Tuttavia, alcuni revisori ignorano questo fatto. Essi cominciano la loro valutazione del controllo interno documentando il sistema ed i controlli esistenti prima di avere identificato quali rischi richiedono effettivamente di essere attenuati. Tale approccio può produrre una quantità di lavoro non necessario per la documentazione dei

processi e dei controlli che più tardi potrebbero rivelarsi del tutto irrilevanti per gli obiettivi del revisore.

11.3 Controlli interni generali e specifici

I controlli interni possono essere classificati come generali (o controlli a livello di impresa) quando si occupano di rischi pervasivi e come specifici (o controlli operativi) quando si occupano di rischi specifici. Le differenze tra tali controlli sono illustrate di seguito:

Figura 11.3-1

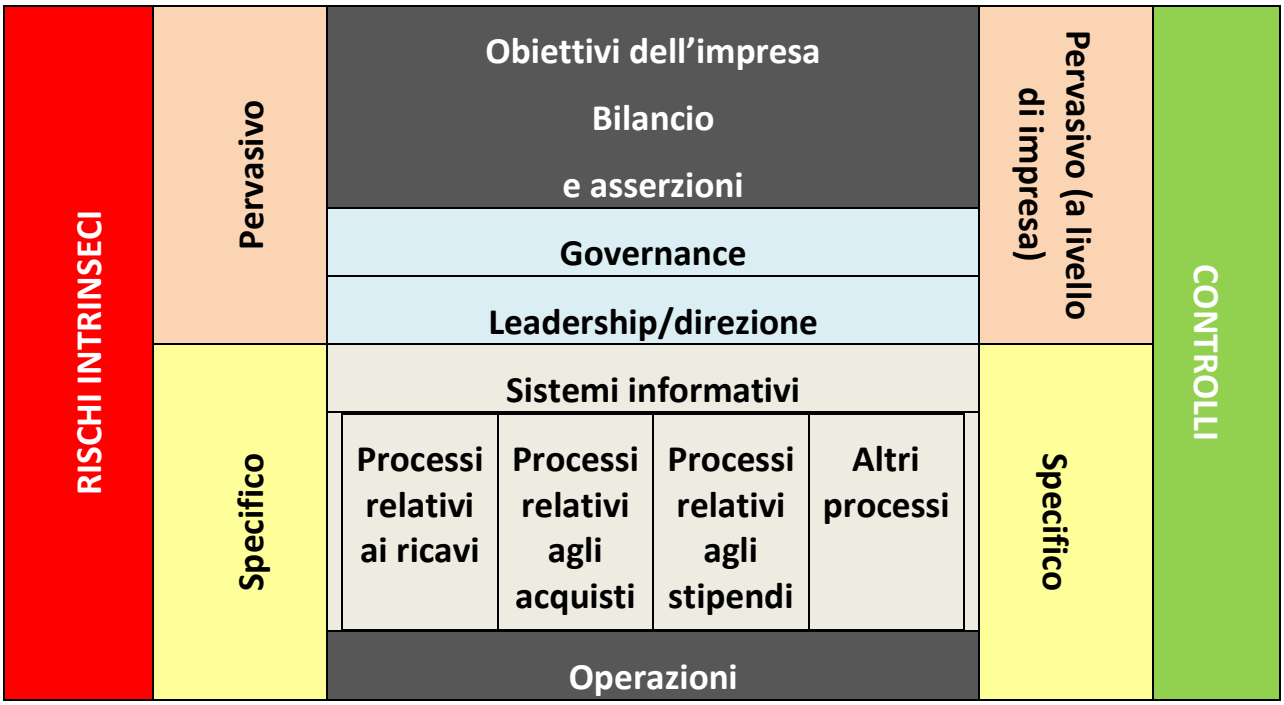


Tabella 11.3-2

	Descrizione
Controlli generali	I controlli generali si occupano della governance e della gestione generale e servono a preservare l'ambiente di controllo complessivo ispirato a valori di onestà ed a comportamenti diffusi eticamente corretti, o il "tone at the top". I tipici processi di controllo includono le risorse umane, la frode, la valutazione dei rischi (forzature da parte della direzione), la gestione generale della IT, la redazione

	Descrizione
	dell'informazione finanziaria (incluso il bilancio e le stime sottostanti, ecc.) e le attività operative di monitoraggio continue. Nelle imprese di dimensioni minori, tali controlli faranno riferimento anzitutto all'atteggiamento della direzione riguardo all'integrità ed al controllo. Un'ottima conoscenza degli elementi generali del controllo interno fornisce una base importante per valutare i controlli pertinenti sull'informativa finanziaria a livello di operazioni (processo aziendale). Per esempio se vi sono scarsi controlli sull'integrità dei dati a livello dell'impresa, ciò avrà un impatto sull'attendibilità di tutte le informazioni fornite dai diversi sistemi quali quello delle vendite, degli acquisti e degli stipendi.
Controlli specifici (operativi)	I controlli operativi (di processo aziendale) sono controlli specifici che sono definiti per assicurare: • che le operazioni siano appropriatamente registrate per la redazione del bilancio; • che le registrazioni contabili siano tenute in modo ragionevolmente dettagliato così da riflettere accuratamente e correttamente tutte le operazioni e le cessioni di attività; • che gli incassi e le spese siano effettuati unicamente attenendosi alle autorizzazioni della direzione; • che l'acquisizione, l'utilizzo o la cessione non autorizzati di attività siano prevenute o individuate in modo tempestivo. I processi dei controlli operativi includono le operazioni di routine (quali i ricavi, gli acquisti e gli stipendi) e quelle non di routine (quali l'acquisto di macchinari o i costi per avviare nuovi rami di attività).

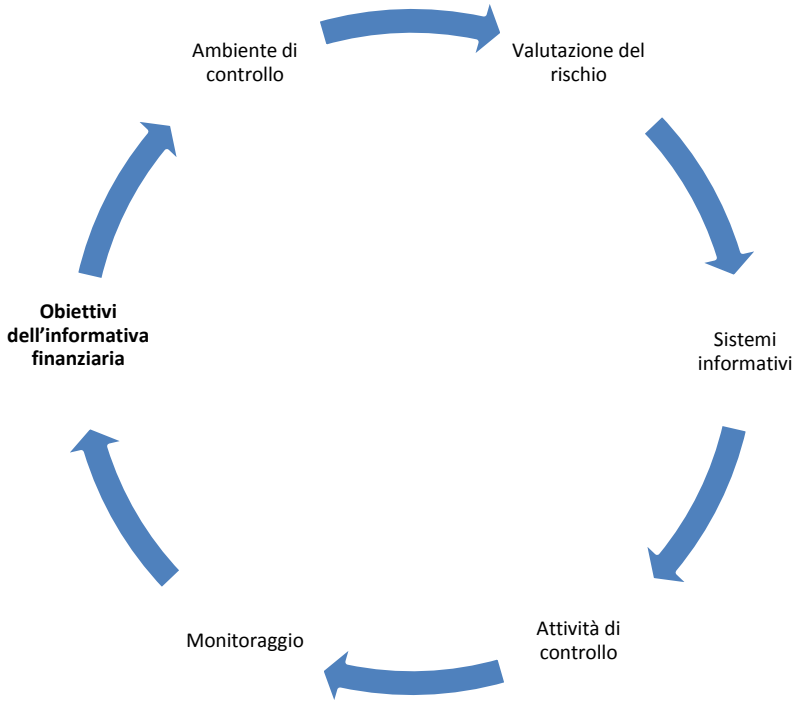
11.4 Le cinque componenti del controllo interno

Le diverse tipologie di controllo interno esistenti nell'ambito di un'impresa sono state suddivise in cinque componenti chiave come evidenziato di seguito.

Ciascuna di tali componenti deve essere fronteggiata dal revisore come:

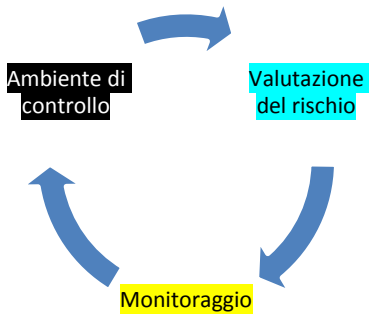
- parte della comprensione del controllo interno (sull'informativa finanziaria);
- informazione per valutare in che modo le diverse tipologie di controllo interno possono influenzare la revisione contabile.

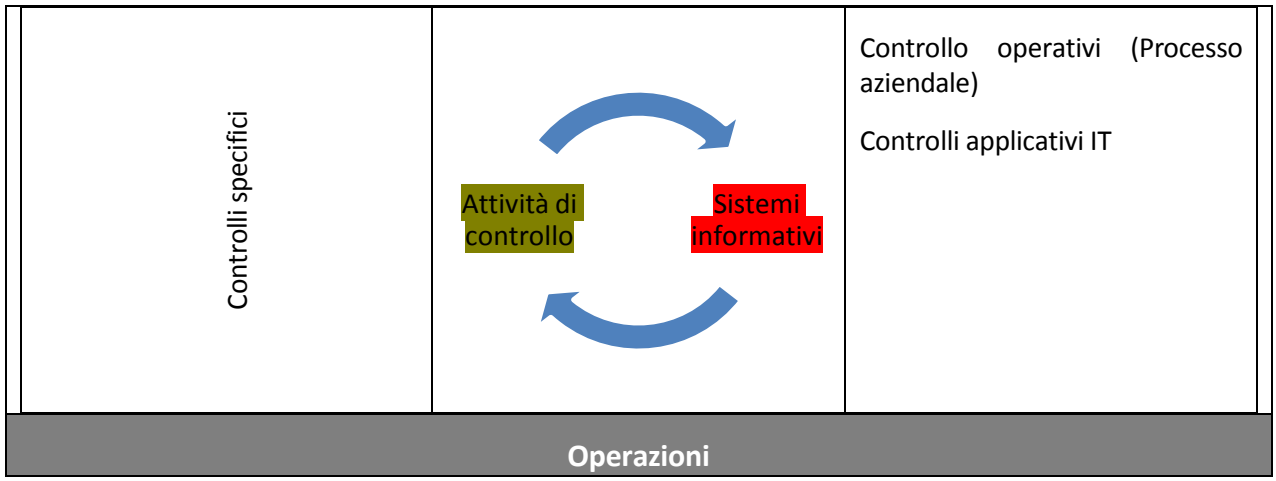
Figura 11.4-1



Di seguito sono illustrate le interrelazioni delle cinque componenti tra i controlli generali (a livello di impresa) e i controlli operativi (di processo aziendale) specifici.

Figura 11.4-2

Saldi e informativa di bilancio significativi		
Controlli pervasivi		Include i controlli su: • frodi (forzature da parte della direzione) • elaborazione centralizzata • processo di informativa finanziaria di fine esercizio
	Controlli a livello di impresa Controlli generali IT	



I controlli generali forniscono nel loro insieme un fondamento appropriato per tutte le altre componenti del controllo interno, in quanto dei controlli generali inadeguati a livello di impresa possono rendere inefficaci anche i migliori processi di controllo aziendali. Per esempio, un'impresa può avere un sistema d'acquisto efficace ma se il contabile/ragioniere è incompetente (e quindi l'ambiente di controllo è carente), potrebbe verificarsi una vasta gamma di errori che è possibile dia luogo ad errori significativi in bilancio. Forzature da parte della direzione e un "tone at the top" incoerente (che si verificano principalmente a livello di impresa) sono gli elementi comuni di un comportamento aziendale negligente.

Spunti di riflessione

Le modalità con cui un'impresa configura e mette in atto il proprio controllo interno variano in base alla dimensione e alla complessità dell'impresa. Nelle imprese di dimensioni minori, il proprietario amministratore può svolgere funzioni inerenti le diverse componenti del controllo interno.

11.5 Il controllo interno nelle imprese di dimensioni minori

Nelle imprese di dimensioni minori ci sono spesso pochi dipendenti, ciò può limitare la misura in cui:

- è fattibile una separazione dei compiti;
- è disponibile una documentazione cartacea.

In tali imprese il controllo interno scaturisce spesso dall'ambiente di controllo (impegno della direzione nei confronti dei principi etici, della competenza, l'atteggiamento verso il controllo interno e le attività quotidiane) piuttosto che dai controlli specifici sulle operazioni. La valutazione dell'ambiente di controllo è piuttosto diversa dalle tradizionali attività di controllo poiché comporta una valutazione del comportamento, degli atteggiamenti, delle competenze e delle azioni della direzione. Tali valutazioni sono spesso documentate in un memo o con un

questionario.

La presenza di un proprietario-amministratore molto coinvolto nella gestione costituisce spesso un punto di forza del controllo interno ma allo stesso tempo un punto di debolezza. Il punto di forza è rappresentato dal fatto che la persona (assumendo che sia competente) sarà preparata su tutti gli aspetti dell'attività operativa e sarà altamente improbabile che degli errori significativi vengano tralasciati. Il punto di debolezza del controllo è rappresentato dall'opportunità di cui dispone questa persona di forzare il controllo interno a proprio vantaggio.

Spunti di riflessione

Identificare i controlli generali

Nella revisione contabile delle imprese di dimensioni minori si è tentati di presupporre che il controllo interno sia inesistente e che quindi non valga la pena acquisirne una comprensione. Tuttavia, qualunque impresa che voglia continuare la propria attività dovrà avere una qualche forma di controllo interno. Per esempio, a quale imprenditore non interessa verificare se gli incassi ricevuti sono stati depositati in banca o se le merci spedite sono corredate da una fattura?

Valutare in che modo si potrebbe dare evidenza ai controlli generali

Nei casi in cui il proprietario amministratore, o persona equivalente, approva le operazioni e riesamina attentamente i risultati finanziari, il controllo può avere l'effetto di prevenire o di individuare gli errori verificatisi a livello di asserzioni. Qualora l'attendibilità di tale controllo riduca la necessità di svolgere altre procedure di validità, occorre valutare se è data evidenza a tali controlli ad esempio mediante una firma su una relazione o una riconciliazione ad indicare l'avvenuto riesame ovvero l'approvazione. Tale evidenza potrebbe poi essere utilizzata per verificare l'efficacia operativa del controllo.

11.6 Assenza del controllo interno

Virtualmente in tutte le imprese, esiste una qualche forma di controllo interno, ad esempio la competenza del proprietario-amministratore (ambiente di controllo). Può trattarsi di un controllo informale e non sofisticato, ma è pur sempre un controllo interno. È improbabile che un'impresa che non si preoccupa di attenuare nessuno dei rischi principali che affronta (mediante le componenti del controllo quali l'ambiente di controllo, la valutazione dei rischi, i sistemi informativi, le attività di controllo o il monitoraggio) rimanga in attività ancora a lungo.

Laddove non sia possibile identificare molte attività di controllo, il revisore valuterà se:

- sia possibile fronteggiare le asserzioni rilevanti svolgendo procedure di revisione conseguenti che siano principalmente procedure di validità; ovvero
- l'assenza di attività di controllo o di altre componenti del controllo (piuttosto raro) possa rendere impossibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Altri aspetti che metterebbero in forse la possibilità di svolgere la revisione contabile includono:

- dubbi sull'integrità della direzione, comportamenti eticamente non corretti o un atteggiamento carente riguardo il controllo interno. Le carenze nell'ambiente di controllo tendono a pregiudicare i controlli esistenti in altre componenti del controllo. Fanno altresì

aumentare il rischio di dichiarazioni fuorvianti o di frode da parte della direzione;

- dubbi sulle condizioni e sull'attendibilità delle rilevazioni dell'impresa che rendono improbabile la disponibilità di elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto di un giudizio senza rilievi.

Se sussistono questi o altri dubbi, il revisore dovrebbe considerare la necessità di modificare il proprio giudizio nella relazione di revisione o di recedere dall'incarico.

Qualora scelga di recedere dall'incarico, il revisore valuterà le sue responsabilità professionali e giuridiche, inclusa l'eventuale necessità di rilasciare una relazione ai soggetti che hanno conferito l'incarico di revisione e alle autorità di vigilanza. Il revisore discuterà altresì la sua decisione di recedere dall'incarico e le relative motivazioni con un livello appropriato della direzione e con i responsabili delle attività di governance.

11.7 Controlli finalizzati a prevenire le frodi (Controlli Anti Frode)

Nelle imprese di dimensioni minori le forzature da parte della direzione possono spesso essere attenuate o rallentate stabilendo e poi documentando direttive e procedure chiave. Per esempio, una direttiva scritta che stabilisce che tutte le scritture contabili non di routine devono essere approvate darebbe al contabile la facoltà di chiedere al direttore di approvare le scritture contabili proposte. Anche se ciò non basterà ad evitare il verificarsi di forzature da parte della direzione, agirà comunque da deterrente. Qualora non siano operative le direttive e le procedure anti frode, il rischio di forzature da parte della direzione dovrà essere fronteggiato dal revisore mediante lo svolgimento di altre procedure di revisione adeguate.

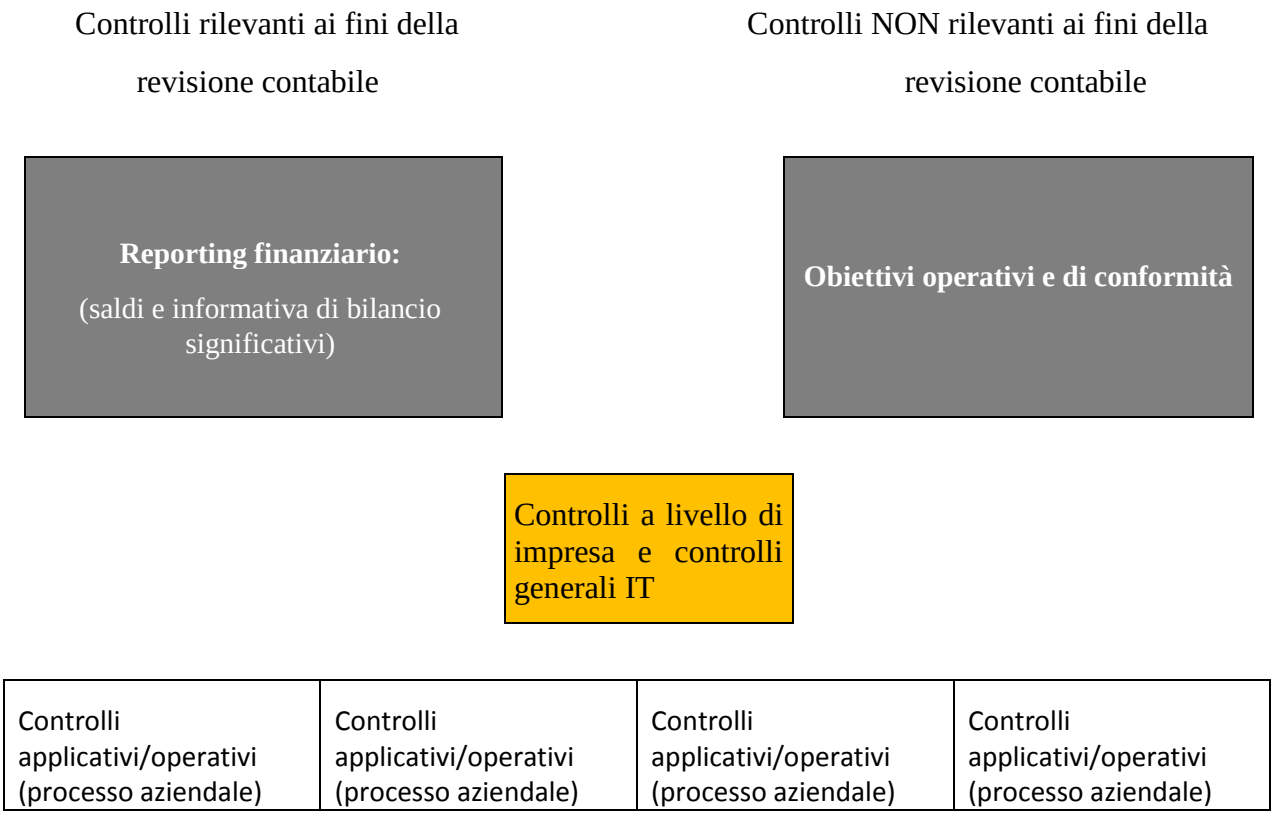
Nota: Non è necessario che la revisione contabile si occupi dei controlli sulla conformità a leggi e regolamenti che non sono rilevanti ai fini della revisione contabile (cioè laddove la non conformità non dia luogo ad errori significativi in bilancio).

11.8 Controlli interni rilevanti ai fini della revisione contabile (portata della comprensione)

Non tutti i controlli sono rilevanti ai fini della revisione contabile o richiedono una comprensione. Il revisore si occuperà unicamente di comprendere e valutare quei controlli che attenuano il rischio di errori significativi (dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali) in bilancio. È quindi possibile che alcuni tipi di controlli esulino dalla portata della revisione, come illustrato nella figura sotto riportata. Si tratta dei controlli che:

- non riguardano l'informativa finanziaria (quali i controlli sulle attività operative e i controlli sulla conformità a leggi e regolamenti);
- anche laddove non siano in essere, è improbabile che determinino un errore significativo in bilancio.

Figura 11.8-1



In alcuni casi, possono sussistere sovrapposizioni tra controlli finanziari e controlli su attività operative e su obiettivi di conformità. Tra gli esempi vi sono i controlli relativi ai dati che il revisore valuta o utilizza nell'applicare altre procedure di revisione, quali:

- i dati necessari per le procedure di analisi comparativa (per esempio, statistiche sulla produzione);
- i controlli che individuano casi di non conformità a leggi e regolamenti;
- i controlli per la salvaguardia di beni e attività che riguardano l'informativa finanziaria;
- i controlli sulla completezza e sull'accuratezza delle informazioni prodotte che possono costituire la base per il calcolo delle misurazioni chiave della performance.

Tra i controlli sempre rilevanti ai fini della revisione contabile, sono inclusi quelli che attenuano i seguenti rischi:

Tabella 11.8-2

	Descrizione
Rischi significativi	I rischi significativi sono rischi identificati e valutati di errori significativi che, a giudizio del revisore, richiedono una speciale considerazione nella revisione.
Rischi che non possono essere facilmente fronteggiati dalle procedure di validità	Si tratta dei rischi identificati e valutati di errori significativi per i quali la sola applicazione delle procedure di validità non fornirebbe elementi probativi sufficienti ed appropriati.
Altri rischi di errori significativi	Si tratta dei rischi identificati e valutati di errori significativi che, a giudizio del revisore, potrebbero potenzialmente determinare errori significativi.

Il giudizio del revisore sulla rilevanza di un particolare controllo ai fini della revisione contabile è influenzato:

- dall'essere a conoscenza della presenza/assenza di controlli identificati in altre componenti del controllo interno. Qualora un particolare rischio sia già stato fronteggiato (ad esempio dall'ambiente di controllo, dal sistema informativo, ecc.), non è necessario identificare la presenza di qualunque controllo supplementare;
- dall'esistenza di molteplici attività di controllo aventi lo stesso obiettivo. Non è necessario acquisire una comprensione di tutte le attività di controllo finalizzate a tale obiettivo;
- dalla necessità di verificare l'efficacia operativa di alcuni controlli chiave. Per esempio se non esiste un modo pratico di verificare la completezza delle vendite (ossia svolgendo procedure di validità), è necessario effettuare una verifica dell'efficacia operativa dei controlli;
- dall'impatto che la verifica sull'efficacia operativa dei controlli avrà sull'estensione (ossia sulla riduzione) delle procedure di validità necessarie.

È necessario utilizzare il giudizio professionale per stabilire se un controllo interno, singolarmente o in combinazione con altri controlli, sia, di fatto, rilevante.

Spunti di riflessione

Approccio dall'alto verso il basso e basato sul rischio

L'approccio del revisore alla comprensione del controllo interno dovrebbe essere del tipo "dall'alto verso il basso". Il primo passo consiste nell'identificare i rischi pervasivi e i rischi specifici a livello di operazioni per poi stabilire se la risposta della direzione è appropriata.

Un'ottima conoscenza dei controlli generali fornisce elementi importanti su cui basare la valutazione dei controlli rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria a livello di operazioni

(processo aziendale). Per esempio se vi sono scarsi controlli generali sull'integrità dei dati, ciò avrà un impatto sull'attendibilità di tutte le informazioni fornite dai diversi sistemi quali quello delle vendite, degli acquisti e degli stipendi.

Esempio

L'approccio alla comprensione del controllo interno dall'alto verso il basso e basato sul rischio implica:

- identificare, per ciascun saldo contabile significativo, i processi aziendali coinvolti (inclusa la contabilità);
- stabilire, per ciascun processo identificato, se è possibile che si verifichi un errore significativo in bilancio o se esistono altri fattori che lo rendono rilevante;
- escludere dalla portata della revisione quei processi e quei controlli che non sono rilevanti.

Per esempio, la voce ricavi di vendita di un'impresa che produce biscotti può essere influenzata dai seguenti processi:

- il sistema principale per gli ordini di vendita acquisisce i dettagli e lo stato di avanzamento di ciascun ordine effettuato telefonicamente. Questo sistema costituisce il 70% delle vendite;
- le vendite promozionali sono quelle in cui i clienti possono acquistare i biscotti rotti in un piccolo negozio retrostante l'impianto di produzione. Queste costituiscono il 2% delle vendite;
- le vendite via Internet sono quelle in cui gli ordini sono effettuati online e pagati con carta di credito; esse costituiscono il 28% delle vendite;
- il sistema contabile acquisisce i dettagli di tutte le tipologie di vendita.

In questa situazione, è improbabile che le vendite promozionali generino errori significativi in bilancio e pertanto possono essere trascurate dal revisore contabile. Tuttavia, prima di prendere questa decisione, sarà comunque prudente:

- svolgere indagini circa l'esistenza di controlli sulle vendite promozionali per assicurarsi che tali vendite siano effettivamente tutte registrate e che i biscotti non vengano rotti di proposito per vendere a prezzi ridotti alle parti correlate; ovvero
- svolgere un'analisi comparativa sul dettaglio delle vendite, per assicurarsi che le vendite promozionali non si siano discostate dal 2% previsto.

11.9 Case Study – Identificare i controlli rilevanti

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study.

Poiché non tutti i processi ed i controlli aziendali sono rilevanti ai fini della revisione contabile, è importante capire quali aree del bilancio e quali controlli potrebbero avere un impatto significativo sul bilancio.

Stabilire quali aree del bilancio e quali processi aziendali rientrino nella portata della revisione

contabile implica l’utilizzo della significatività generale come indicazione al fine di identificare:

- quali aree del bilancio sono, o potrebbero essere, significative;
- quali controlli generali e quali processi aziendali sono rilevanti.

Nella revisione contabile è possibile escludere da qualsiasi ulteriore considerazione i saldi contabili e le operazioni non significativi, nonché i processi aziendali e i controlli non rilevanti per i quali è improbabile che si verifichino errori significativi. Tuttavia prima di decidere di trascurare un’area, considerare:

- il possibile cumulo di errori non significativi che potrebbero, nel loro insieme, formare un errore significativo;
- se nell’area di bilancio sono presenti sottovalutazioni a causa di frodi o di comportamenti o eventi non intenzionali.

Case Study A ─ Dephta Furniture Inc.

Rischi pervasivi identificati a livello di bilancio	Identificare ciascun processo che attenua i rischi
Controlli generali a livello di impresa e controlli generali IT	Ciclo annuale di pianificazione aziendale, riunioni mensili con la direzione o proprietario amministratore, inclusi il riesame del bilancio, il budget IT e il coinvolgimento quotidiano della direzione nelle attività operative.
Disponibilità liquide e mezzi equivalenti	Processo degli incassi e dei pagamenti, investimento in depositi bancari a breve termine (30-60 giorni), riconciliazioni bancarie e gestione della liquidità.
Crediti commerciali e altri crediti	Processo relativo a ricavi, crediti e incassi, valutazione di crediti scaduti, vendite di beni e attività
Rimanenze	Processo relativo ad acquisti, debiti e pagamenti, gestione delle scorte, rilevazioni di inventario, valutazione di rimanenze obsolete.
Immobili, impianti e macchinari	Processo relativo ad acquisti, debiti e pagamenti, calcolo dell'ammortamento, capitalizzazione di beni e attività, vendita di beni e attività.
Debiti verso banche	Processo relativo a crediti e incassi, riconciliazioni bancarie e gestione della liquidità
Debiti commerciali e altri debiti	Processi relativi ad acquisti, debiti, stipendi e pagamenti, calcolo dell'ammortamento, capitalizzazione di beni e attività.
Debiti tributari	Predisposizione dell'accantonamento per imposte sul reddito.
Debiti finanziari	Oneri finanziari, processo delle riconciliazioni bancarie.
Capitale e riserve	Emissione e rimborso di capitale, dividendi.
Ricavi di vendita	Processo relativo a ricavi, crediti e incassi (incluse le vendite in contanti degli scarti, le vendite via Internet, le vendite su ordinazione e mediante cataloghi).
Costo del venduto	Processi relativi ad acquisti, debiti, stipendi e pagamenti, rettifiche delle rimanenze.
Costi di distribuzione	Acquisti, debiti, stipendi, pagamenti.
Spese amministrative	Acquisti, debiti, stipendi, pagamenti.
Ammortamenti	Calcolo degli ammortamenti.

Oneri finanziari	Oneri finanziari, processo di riconciliazione bancaria.
Imposte sul reddito	Predisposizione dell’accantonamento per imposte sul reddito.

Preparato da: FJ **Data:** 18 febbraio 20X3

Riesaminato da: LF **Data:** 5 marzo 20X3

Memo da archiviare: Esame delle aree di bilancio e dei processi significativi

A livello di impresa e generale IT

- Raj prepara per ciascun esercizio un budget annuale per la banca.
- Raj si mette in contatto con il manager della banca ogni trimestre quando il bilancio viene spedito alla banca.
- Solitamente Raj lo riesamina con Suraj e Jawad poiché la Dephta è un azionista, ma anche perché Raj apprezza i loro suggerimenti e le conoscenze di Jawad in ambito contabile ed economico finanziario.

Non esistono strutture o processi formali IT. Raj decide quale software e hardware debbano essere sostituiti in base alle necessità. Anche se Raj si assicura che Ruby effettui settimanalmente un back up dei dati contabili, non esiste alcun piano di *disaster recovery* né un processo IT documentato.

Aree significative di bilancio
Ad eccezione delle disponibilità liquide, che sembrano oscillare da un esercizio all'altro, tutte le aree del bilancio sono significative e da considerare. Pertanto, come parte della nostra revisione contabile, sarà necessario esaminare i seguenti processi aziendali:

Processo aziendale	Aree significative di bilancio interessate
Crediti/incassi	Ricavi, crediti commerciali e altri crediti, disponibilità liquide.
Valutazione dei crediti scaduti	Crediti commerciali e spese per crediti insoluti
Processi di vendita (vendite in contanti, vendite su ordine)	Ricavi
Acquisti, debiti, pagamenti	Debiti commerciali e altri debiti, immobili, impianti e macchinari, rimanenze, categorie di spesa del conto economico.
Stipendi	Costi del personale
Debiti tributari e versamenti	Imposte sul reddito, ritenute e contributi, IVA
Valutazione e gestione delle rimanenze	Acquisti e rimanenze
Riconciliazioni dei conti correnti bancari	Disponibilità liquide, debiti finanziari, interessi passivi.
Calcolo dell'ammortamento	Immobili, impianti e macchinari e ammortamenti.

Preparato da: FJ **Data:** 18 febbraio 20X3

Riesaminato da: LF **Data:** 5 marzo 20X3

12. Valutazione del controllo interno

Contenuto del capitolo	Principio di revisione internazionale pertinente
Indicazioni sulle quattro fasi chiave coinvolte nella valutazione della configurazione e della messa in atto del controllo interno e nella documentazione dei risultati.	**315**

Figura 12.0-1

	Attività	Scopo	Documentazione
VALUTAZIONE DEI RISCHI	Procedure preliminari all'incarico	Decidere se accettare l'incarico	Elenco dei fattori di rischio Indipendenza Lettera di incarico
	Pianificare la revisione	Elaborare la strategia generale di revisione e il piano di revisione	Significatività Discussioni con il team Strategia generale di revisione
	Procedure di valutazione dei rischi	Identificare/valutare i rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa	Rischi d'impresa, rischi di frode e altri rischi significativi Controlli interni pertinenti Rischi di errori significativi: - a livello di bilancio - a livello di asserzioni

Note:

3. Per un elenco completo della documentazione necessaria, fare riferimento al principio di revisione internazionale n.230.
4. La pianificazione (principio di revisione internazionale n.300) è un processo continuo e iterativo che si svolge nel corso di tutta la revisione contabile.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
315.13	Nell'acquisire una comprensione dei controlli rilevanti ai fini della revisione, il revisore deve valutare la configurazione di tali controlli e stabilire se siano stati messi in atto, svolgendo ulteriori procedure rispetto alle indagini presso il personale dell'impresa. (Rif.: Parr. A66-A68)
315.29	Se il revisore ha stabilito che sussiste un rischio significativo, egli deve acquisire una comprensione dei controlli dell'impresa, incluse le attività di controllo, rilevanti per tale rischio. (Rif.: Parr. A124-A126)
315.32	Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile: a) la discussione tra i membri del team di revisione, ove richiesto dal paragrafo 10, e le principali decisioni assunte; b) gli elementi chiave della comprensione di ciascun aspetto dell'impresa e del contesto in cui opera, indicati nel paragrafo 11, e di ciascuna delle componenti del controllo interno, indicate nei paragrafi 14-24; le fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione; le procedure di valutazione del rischio svolte; c) i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni come richiesto nel paragrafo 25; d) i rischi identificati ed i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione, in ragione delle regole di cui ai paragrafi 27-30. (Rif.: Parr. A131-A134)

12.1 Parte generale

A prescindere dal fatto che le procedure di conformità saranno comunque svolte al fine di raccogliere elementi probativi, è in ogni caso necessario, in tutti gli incarichi, che il revisore valuti la configurazione e la messa in atto del controllo interno. Ciò implica lo svolgimento di un processo costituito da quattro fasi, che può essere sintetizzato come segue.

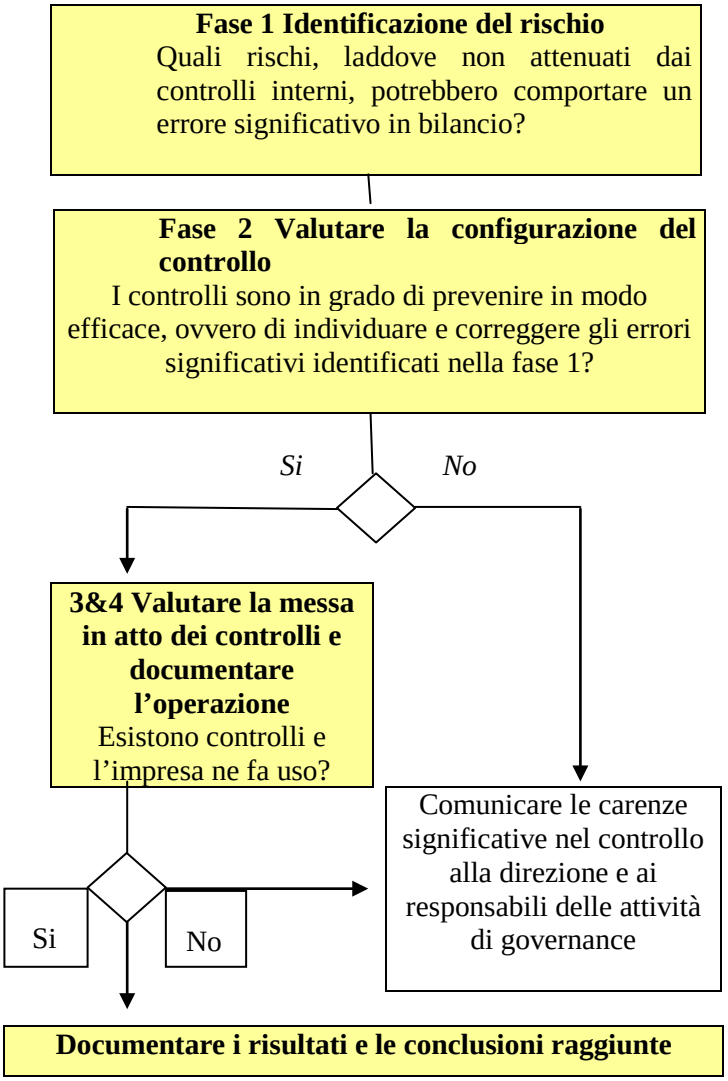
Tabella 12.1-1

	Descrizione
Fase 1 **Quali rischi è necessario attenuare?**	Identificare i rischi intrinseci di errori significativi (rischi connessi all'attività svolta e rischi di frode) e se si tratta di rischi pervasivi che influenzano tutte le asserzioni ovvero di rischi specifici che influenzano particolari aree e asserzioni di bilancio.
Fase 2 **I controlli configurati dalla direzione attenuano il rischio?**	Identificare i processi aziendali in atto (ove presenti). • Svolgere colloqui con il personale dell'impresa per identificare quali controlli attenuano i rischi identificati nella fase 1 di cui sopra. • Riesaminare i risultati e valutare se i controlli attenuano, effettivamente, i rischi. • Comunicare alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance le eventuali carenze significative identificate nel controllo interno dell'impresa. Nelle imprese di maggiori dimensioni, tale fase può richiedere riferimenti alla documentazione del sistema di controllo interno dell'impresa ovvero la predisposizione di documentazione di riepilogo per identificare il contesto relativo all'operatività di alcuni controlli (si veda la successiva fase 3).
Fase 3 **I controlli che attenuano i fattori di rischio sono operativi?**	Osservare o svolgere indagini sull'operatività dei controlli interni rilevanti al fine di verificare che siano stati effettivamente messi in atto. Notare che le indagini presso la direzione non sono sufficienti a valutare se un controllo rilevante sia stato effettivamente messo in atto. Tale fase può spesso essere combinata con la fase 2 di cui sopra.
Fase 4 **L'operatività dei controlli rilevanti è stata documentata?**	Tale fase può consistere in una semplice descrizione narrativa dei principali processi (predisposta dalla direzione dell'impresa o dal revisore), descrivendo l'operatività dei controlli interni rilevanti identificati. *Non* è necessario che tale documentazione includa: • una descrizione dettagliata del processo aziendale né il flusso dei documenti cartacei all'interno dell'impresa; né

	Descrizione
	• i controlli interni che possono esistere ma che non sono rilevanti ai fini della revisione contabile.

Nota: Per quanto un controllo possa essere stato configurato e messo in atto correttamente, a causa di alcuni limiti intrinseci, esso può fornire soltanto una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi di un'impresa con riferimento all'attendibilità dell'informativa finanziaria. Tali limiti sono descritti di seguito.

Figura 12.1-2



	Descrizione
Limiti del controllo interno	• Errori di valutazione e semplici negligenze. • Elusione del controllo interno mediante la collusione tra due o più persone. • Forzatura inappropriata del controllo interno da parte della direzione, ad esempio rivedere i termini di un contratto di vendita o aumentare i limiti di credito concessi ad un cliente.

Il Volume II, Capitolo 11, si occupa della comprensione necessaria del controllo interno. Il Volume I, Capitolo 5, si occupa della natura del controllo interno e fornisce una descrizione dettagliata delle cinque componenti del controllo interno.

12.2 Fase 1 - Quali rischi è necessario attenuare?

Figura 12.2-1

Identificare quali rischi è necessario attenuare	⇨	**Una procedura di valutazione del rischio** Quali sono i rischi presenti (pervasivi o specifici) che qualora non attenuati dai controlli potrebbero causare il verificarsi di un errore?

Prima che il revisore inizi a documentare i controlli esistenti, la prima fase consiste nell'identificare e quindi valutare i fattori di rischio significativi e gli altri fattori di rischio che sono presenti. Altrimenti la valutazione del controllo interno avrà luogo senza comprendere quali rischi sia necessario attenuare mediante il controllo interno.

L'identificazione dei rischi è stata trattata nel Volume II, Capitolo 8. I rischi che è necessario attenuare possono essere pervasivi, con riferimento a molte aree e asserzioni di bilancio, oppure specifici con riferimento a particolari aree e asserzioni di bilancio.

La seguente tabella sintetizza, a puro titolo esemplificativo, alcune tipiche fonti di rischio e le possibili tipologie di controllo che potrebbero attenuare tali rischi.

Tabella 12.2-2

Cosa potrebbe andare storto?	Fonti di rischio	Controlli per attenuare il rischio
Informazioni finanziarie non attendibili (*rischi pervasivi*)	Fattori esterni relativi al settore Natura dell'impresa Principi contabili Obiettivi e traguardi Indicatori di performance Frodi	Controlli e processi a livello di impresa Controlli generali IT Controlli sulle operazioni
Errori derivanti dalla predisposizione dell'informativa finanziaria (*rischi pervasivi*)	Stime contabili Forniture Principi contabili Uso di fogli di lavoro Operazioni non di routine Scritture contabili, riconciliazioni Informazioni necessarie per l'informativa di bilancio	Controlli a livello di impresa Controlli generali IT Controlli sulle operazioni
Operazioni non elaborate o registrate in modo accurato (*rischi specifici*)	Identificazione/registrazione delle operazioni autorizzate Classificazione delle operazioni Misurazione, cut-off Salvaguardia di beni e attività	Controlli sulle operazioni Controlli applicativi IT Alcuni controlli specifici a livello di impresa

Una volta predisposto un elenco dei fattori di rischio (per processo aziendale), sarebbe utile (ma non necessario):

- eliminare gli eventuali fattori di rischio che, anche se non attenuati, probabilmente non danno luogo ad errori significativi. I controlli che fronteggiano tali rischi non sono rilevanti ai fini della revisione contabile;
- adattare la formulazione dei fattori di rischio per renderli pertinenti alla specifica impresa;
- verificare che tutte le asserzioni pertinenti siano state affrontate;
- valutare se vi siano eventuali ulteriori rischi (a livello di impresa e a livello di operazioni) che, ove non attenuati, potrebbero dare luogo ad errori significativi.

Spunti di riflessione

Alcune imprese possono utilizzare un quadro di riferimento sul controllo interno (ad esempio quello pubblicato dal *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO) che fornisce elenchi generici degli obiettivi e delle procedure del controllo interno. Qualora nella revisione contabile ci si avvalesse di un tale strumento, andrebbero seguite le stesse fasi evidenziate sopra:

- rimuovere gli obiettivi del controllo (o i fattori di rischio) che probabilmente non daranno luogo ad errori significativi anche in assenza di controllo interno;
- aggiungere eventuali altri obiettivi di controllo (fattori di rischio) supplementari che, ove non attenuati, potrebbero dare luogo ad un errore significativo per l'impresa;
- identificare le aree e le asserzioni di bilancio interessate dai fattori di rischio.

12.3 Fase 2 - I controlli configurati dalla direzione attenuano il rischio?

Figura 12.3-1

Identificare quali rischi è necessario attenuare	⇨	**Identificare/valutare se i controlli attenuano i rischi** Fronteggiare ciascuna delle 5 componenti del controllo Esistono carenze significative nei controlli?

Valutare se i controlli siano stati configurati correttamente dalla direzione comporta valutare se i controlli identificati (singolarmente o in combinazione con altri controlli) attenuano effettivamente il fattore di rischio. Ciò implica valutare se i controlli siano effettivamente in grado di:

- impedire anzitutto il verificarsi di errori significativi; ovvero
- individuare e correggere errori significativi dopo che si sono verificati.

Si raccomanda di effettuare la valutazione della configurazione dei controlli a partire dai controlli generali. Questi tipi di controlli costituiscono la base fondamentale per valutare successivamente la configurazione e l'operatività dei controlli specifici (sulle operazioni).

A questo punto alcuni revisori (in particolare quando svolgono la revisione contabile su imprese di dimensioni maggiori o più complesse) possono ritenere utile acquisire alcune informazioni (preferibilmente predisposte dall'impresa) che descrivano il processo aziendale e il flusso dei documenti cartacei all'interno dell'impresa e dove esistono controlli. Tuttavia, questa non è una regola specifica contenuta nei principi di revisione internazionali.

Esistono due modalità diffuse per abbinare i controlli interni ai fattori di rischio (o obiettivi di controllo) che tali controlli sono volti ad attenuare. Ai fini della presente Guida, tali approcci

sono stati denominati:

- singolo rischio - più controlli;
- più rischi - più controlli.

Singolo rischio - più controlli
Seguendo questo approccio, ciascun fattore di rischio viene considerato a parte. Sono identificati tutti i controlli che fronteggiano quel particolare fattore di rischio. Questo approccio è particolarmente utile per fare una mappa dei fattori di rischio pervasivi (a livello di impresa) e dei controlli relativi. L'approccio è illustrato di seguito.

Tabella 12.3-2

Rischio/obiettivo di controllo	Asserzione	Controlli che attenuano
1. Fattore di rischio	C	1. Procedura di controllo A 2. Procedura di controllo B 3. Procedura di controllo C 4. Procedura di controllo D
2. Fattore di rischio	EA	1. Procedura di controllo E 2. Procedura di controllo F 3. Procedura di controllo G 4. Procedura di controllo H
3. Fattore di rischio	A	1. Procedura di controllo I 2. Procedura di controllo J 3. Procedura di controllo K 4. Procedura di controllo L
4. Fattore di rischio	CA	1. Procedura di controllo M 2. Procedura di controllo N 3. Procedura di controllo O 4. Procedura di controllo P

Tale approccio "singolo rischio – più controlli" è stato spesso utilizzato per fare una mappa di tutte le tipologie di controllo, inclusi i controlli sulle operazioni. Tuttavia, poiché un singolo

controllo sulle operazioni può spesso fronteggiare più di un rischio (e quindi essere ripetuto molte volte in questo approccio), la matrice ”più rischi – più controlli” (si veda la Figura 12.3-4) è generalmente considerata più efficace per i controlli sulle operazioni.

Il seguente esempio illustra in che modo può funzionare l’approccio ”singolo rischio – più controlli”. Un obiettivo dell’ambiente di controllo è la necessità per la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, di creare e mantenere una cultura aziendale ispirata al valore dell’onestà ed a comportamenti eticamente corretti. Indicare questo obiettivo come fattore di rischio potrebbe significare che la direzione non ha creato né mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell’onestà ed a comportamenti eticamente corretti.

Alcuni controlli che la direzione può configurare e mettere in atto per fronteggiare questo rischio pervasivo potrebbero includere:

- la direzione dimostra continuamente, con parole ed azioni, un impegno al rispetto di principi etici elevati;
- la direzione rimuove o riduce gli incentivi o le tentazioni che potrebbero indurre il personale a compiere azioni disoneste o eticamente non corrette;
- esiste un codice di condotta o un documento equivalente che statuisce i principi attesi di comportamento eticamente e moralmente corretto;
- i dipendenti comprendono chiaramente quale comportamento sia accettabile e quale non lo sia, e sanno cosa fare quando si trovano davanti a comportamenti sconvenienti;
- i dipendenti sono sempre puniti per aver tenuto comportamenti sconvenienti.

Il revisore prima studierà il rischio o l’obiettivo del controllo e poi identificherà, se possibile da una lista tipo quella di cui sopra, quali eventuali controlli esistano per attenuare tale rischio. La documentazione che ne risulterà potrebbe prendere la forma seguente.

Nota: La colonna sulla definizione del controllo evidenzia i passaggi successivi che il revisore potrebbe fare per valutare la definizione del controllo.

Tabella 12.3-3

Componente del controllo interno	**Fattore di rischio**	**Controllo identificato**	**Configurazione del controllo**
L’ambiente di controllo	Non viene sottolineata l’importanza dell’integrità e dell’etica	*Il codice di condotta è firmato ogni anno dai dipendenti e viene fatto rispettare mediante l’applicazione di sanzioni al personale*	*Avere letto il codice che sottolinea effettivamente il bisogno di integrità e di etica.*
	Potrebbero essere assunti dipendenti incompetenti	*Per ciascun profilo professionale sono richieste conoscenze*	*Sono state esaminate le caratteristiche richieste per ciascun*

Componente del controllo interno	Fattore di rischio	Controllo identificato	Configurazione del controllo
		e competenze specifiche	*profilo professionale inclusa la contabilità; sembrano accettabili.*
Valutazione dei rischi	La direzione viene spesso sorpresa da eventi prevedibili	*I rischi connessi all'attività svolta sono identificati e valutati ogni anno nell'ambito della pianificazione aziendale.*	*È stato esaminato il piano aziendale ed i rischi sono stati identificati, aggiornati e valutati.*

Una volta che i controlli sono stati identificati, il revisore utilizzerà il giudizio professionale per decidere se la configurazione di un controllo sia sufficiente a fronteggiare il fattore di rischio.

Nel giungere ad una conclusione sull'ambiente di controllo, il revisore è tenuto, in conformità al principio di revisione internazionale n. 315, paragrafo 14, a valutare se:

- la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà ed a comportamenti eticamente corretti;
- i punti di forza negli elementi dell'ambiente di controllo forniscano nel loro insieme una base appropriata per le altre componenti del controllo interno, e se tali altre componenti non siano compromesse dalle carenze nell'ambiente di controllo.

Tale formulazione potrebbe essere utilizzata come conclusione complessiva dal revisore su tutti i controlli generali. Tale conclusione avrà anche un notevole impatto sulla valutazione da parte del revisore del rischio a livello di bilancio.

Più rischi – più controlli

Per i rischi specifici, l'approccio più comune per valutare la configurazione dei controlli è quello che usa la cosiddetta "matrice della configurazione dei controlli". Tali matrici consentono al revisore di vedere con un unico colpo d'occhio:

- i rapporti "più rischi – più controlli" esistenti;
- dove il controllo interno è forte;
- dove il controllo interno è debole;
- i controlli chiave che fronteggiano molti rischi/asserzioni e che potrebbero essere sottoposti a verifica della loro efficacia operativa.

Un esempio semplificato di matrice di configurazione dei controlli viene illustrato di seguito.

Tabella 12.3-4

Processo = Vendite						
Fattori di rischi significativi		**Rischio A**	**Rischio B**	**Rischio C**	**Rischio D**	**Controlli chiave**
	Asserzioni	**C**	**EA**	**AC**	**CE**	
Controlli	*Componente del controllo interno*					
Procedura #1	*Ambiente di controllo*	I				
Procedura #2	*Sistemi informativi*		I			
Procedura #3	*Attività di controllo*	P	P		P	Sì
Procedura #4	*Monitoraggio*	I				
Procedura #5	*Attività di controllo*		P		P	Sì
Procedura #6	*Attività di controllo*					
Procedura #7	*Sistemi informativi*	I	I		I	
La configurazione dei controlli è corretta? *(i controlli identificati attenuano i fattori di rischio?)*		Sì	Sì	No	Sì	

Legenda:
P= controllo che previene l'errore
I= controllo che identifica e corregge l'errore

Nota: la matrice sopra riportata contiene le seguenti informazioni:

- i fattori di rischio significativi che, se non attenuati, potrebbero dare luogo ad un errore significativo in bilancio;
- le asserzioni affrontate dai fattori di rischio;
- laddove la procedura di controllo interno fronteggia (si interseca con) il rischio sulla matrice, è indicata con (P) se previene un errore ovvero con (I) se individua e poi corregge l'errore dopo che si è verificato.

Tale matrice può anche essere ampliata per includere altre informazioni tra le quali:

- la periodicità con cui il controllo viene effettuato, ad esempio continuamente, settimanalmente o mensilmente;
- se si tratta di un controllo manuale o automatizzato;
- l'affidabilità attesa del controllo interno per un periodo di tempo. Ciò potrebbe includere, per esempio, la valutazione delle competenze (e dell'indipendenza dalle altre funzioni) della persona che esegue il controllo, se il controllo sia svolto tempestivamente ed eventuali esperienze di errori verificatisi in passato.

Spunti di riflessione

Procedure di controllo multiplo

Da notare che è improbabile che una singola procedura di controllo attenui di per sé stessa un fattore di rischio significativo. Spesso, una combinazione di più attività di controllo, agendo insieme con altre componenti del controllo interno (ad esempio l'ambiente di controllo) saranno sufficienti a fronteggiare un fattore di rischio.

Iniziare dai rischi

Non cedere alla tentazione di elencare tutti i controlli conosciuti e di combinarli ai rischi. Vengono prima i rischi e solo dopo arrivano i controlli che attenuano i rischi. È più efficiente fronteggiare un rischio (o obiettivo del controllo) per volta e poi identificare quali controlli esistono per fronteggiare tale rischio. Una volta identificati controlli a sufficienza per fronteggiare il rischio, non c'è più ragione di sprecare del tempo ad identificare qualunque controllo supplementare.

Combinare i controlli con i rischi non soltanto aiuta a valutare la configurazione dei controlli ma identificherà anche i controlli chiave (sulle asserzioni pertinenti) che potrebbero potenzialmente essere verificati. Aiuterà altresì il revisore ad identificare le carenze del controllo interno che potrebbero richiedere:

- comunicazioni tempestive alla direzione e ai responsabili delle attività di governance sulle carenze significative in modo da poter intraprendere misure correttive;
- l'elaborazione di una risposta di revisione appropriata.

La matrice di configurazione dei controlli (si veda la Tabella 12.3-4) può essere utilizzata per identificare sia i punti di forza sia le carenze del controllo interno. Tale processo è descritto di seguito.

Tabella 12.3-5

Identificare	Descrizione – Utilizzare la matrice di configurazione dei controlli
Carenze del controllo interno	Scorrere ciascuna colonna di rischio (nella matrice di configurazione dei controlli di cui sopra) per vedere quali procedure di controllo interno sono in essere al fine di attenuare i rischi. Qualora esistano controlli sufficienti, non vi sono carenze del controllo interno.

Identificare	Descrizione – Utilizzare la matrice di configurazione dei controlli
	Qualora invece esistano poche procedure di controllo interno per attenuare il rischio ovvero non ve ne sia alcuna, può esistere una carenza significativa nel controllo interno. Nella matrice di cui sopra in riferimento al Rischio C, sembra esistere una carenza significativa. In tal caso, il revisore: • svolgerà un'indagine sulla possibile esistenza di eventuali altre procedure o di procedure compensative di controllo interno. Qualora non ne esista alcuna, può esservi una carenza significativa che sarà comunicata alla direzione e ai responsabili delle attività di governance appena possibile in modo che possano essere intraprese azioni correttive; • considererà quali procedure di revisione conseguenti possono essere necessarie per fronteggiare i rischi identificati. I controlli compensativi possono essere attività che indirettamente impattano sul fattore di rischio. Per esempio, il rischio di spedire le merci senza prima fatturarle potrebbe essere individuato dal responsabile delle vendite mediante il riesame trimestrale dei risultati delle vendite. Tale controllo però non sarebbe ovviamente sufficiente di per sé ad attenuare il rischio.
Punti di forza del controllo interno	Scorrere tra le righe della matrice di configurazione dei controlli di cui sopra per identificare le procedure di controllo interno che prevengono ovvero individuano e correggono gli errori derivanti da numerosi fattori di rischio. Da notare che la Procedura di Controllo n. 3 nella matrice di cui sopra fronteggia tre rischi e tre asserzioni. Si tratta di un esempio che rientra tra i tipi di controlli (spesso chiamati controlli chiave) che, se ritenuti affidabili, potrebbero essere considerati ai fini della verifica della loro efficacia operativa, in particolare laddove tale verifica potrebbe essere utilizzata per ridurre le altre verifiche di dettaglio.

12.4 Come identificare i controlli interni

I controlli sono solitamente identificati mediante discussioni (colloqui) con la persona o le persone responsabili della gestione del rischio o del particolare processo. Nelle imprese di dimensioni minori, questa persona è spesso il proprietario-amministratore o un membro dei vertici della direzione. Di seguito è illustrato un approccio tipico all'identificazione dei controlli.

Tabella 12.4-1

Azione	Descrizione
Identificare i rischi intrinseci	Identificare i rischi pervasivi (a livello di impresa) e specifici (operativi) che è necessario attenuare mediante il controllo interno per prevenire o individuare e correggere gli errori significativi.
Fare domande sulle procedure di controllo interno (ove presenti) che fronteggiano i rischi intrinseci *(Fronteggiare ciascun fattore di rischio – uno alla volta)*	Chiedere al proprietario-amministratore o alla persona responsabile quali procedure di controllo interno esistono nell'impresa per attenuare ciascun particolare fattore di rischio, considerandoli uno alla volta. Documentare i controlli identificati mediante l'intervista. Quando (sulla base del giudizio professionale) sono stati identificati controlli sufficienti per attenuare in modo efficace il rischio, smettere di fare domande sugli altri eventuali controlli. Non è necessario elencare tutti gli altri controlli che possono esistere per attenuare il rischio, a meno che non sia specificamente richiesto per altri motivi.
Documentare i risultati	I controlli identificati possono essere documentati in numerosi modi. Possono essere elencati sotto ciascun fattore di rischio che fronteggiano, oppure riportati in una matrice dei controlli e collegati a tutti i diversi fattori di rischio che fronteggiano. La chiave è assicurare che le procedure di controllo identificate siano collegate al fattore di rischio per attenuare il quale sono state configurate. Ciò consente di valutare se i controlli identificati attenuano effettivamente il rischio. Se si utilizza la matrice dei controlli: • registrare le procedure di controllo interno identificate direttamente nella matrice e indicare (dove esse intersecano il rischio) se esse prevengono ovvero individuano e correggono i potenziali errori per i fattori di rischio; • valutare se il controllo sarebbe efficace anche nell'attenuare altri fattori di rischio. È di fatto possibile che alcune procedure di controllo interno prevengano ovvero individuino diversi fattori di rischio. Laddove non siano stati identificati controlli per fronteggiare un rischio, il revisore avvertirà immediatamente la direzione della carenza nel controllo interno (probabilmente significativa) che può essere necessario fronteggiare.

Spunti di riflessione

Evitare l'utilizzo di controlli generici
Non cedere alla tentazione di utilizzare elenchi generici di attività di controllo interno appropriate per la cosiddetta impresa "tipica". Può essere necessario del tempo per leggere e comprendere gli elenchi di controlli "standard" o "tipici" che spesso sono troppo complessi o semplicemente non pertinenti per le imprese di dimensioni minori. Utilizzarli, invece, come riferimento ma soltanto ove necessario. È molto meglio documentare la natura di ciascun controllo identificato utilizzando la stessa descrizione impiegata dal cliente.

Multi funzione
La valutazione della configurazione del controllo può essere combinata con la documentazione del controllo effettivamente utilizzata nell'impresa (si veda la Fase 3 più avanti) e con l'ispezione/osservazione di documenti a supporto della messa in atto del controllo (si veda la Fase 4 più avanti). Per esempio, se è stata identificata una direttiva secondo la quale per tutte le scritture contabili non di routine è necessaria l'approvazione, chiedere di esaminare la direttiva vera e propria (valutare la configurazione del controllo) e alcune scritture contabili per verificarne l'approvazione (messa in atto del controllo).

Gestione del rischio
Molte imprese assegnano le responsabilità di gestione del rischio per processo (come le vendite o gli acquisti) invece che per rischio. Di conseguenza, possono sussistere numerosi importanti fattori di rischio che si trovano nelle competenze di più di un ufficio (come l'ufficio vendite, l'ufficio acquisti e la contabilità) nessuno dei quali è direttamente responsabile. Qualora i rischi non siano specificamente identificati e la responsabilità non sia stata assegnata a qualcuno in particolare, se qualcosa va storto sono spesso additate più persone. I membri del personale possono incolparsi a vicenda dicendo frasi del tipo "pensavo che questo rischio fosse gestito da Tizio o da Caio, o dall'ufficio contabilità, dall'ufficio IT o dall'ufficio vendite, ecc."

Conclusioni sulla configurazione del controllo interno

La fase finale nella valutazione della configurazione del controllo interno è quella di concludere se i controlli identificati attenuano davvero il particolare fattore di rischio. Per far questo è necessario utilizzare il giudizio professionale. Per ciascuna asserzione o fattore di rischio rilevanti, valutare se la risposta della direzione sia sufficiente a ridurre il rischio di errori significativi ad un livello accettabilmente basso. Qualora si utilizzi l'approccio con la matrice della configurazione dei controlli, l'ultima riga potrebbe essere utilizzata per documentare la conclusione circa la sufficienza o meno dei controlli per attenuare ciascun fattore di rischio.

Una sintesi della valutazione complessiva del controllo interno (che fronteggi le cinque componenti del controllo) è riportata nella tabella successiva.

Tabella 12.4-2

	Processi a livello di impresa	Processi di vendita	Processi di acquisto	Processi riguardanti gli stipendi
Sono stati identificati rischi rilevanti relativi all'informativa finanziaria				
I principi contabili sono applicati in modo coerente				
Il personale è competente e ben informato				
Esiste una chiara identificazione di autorità e responsabilità				
Le attività di controllo sono appropriatamente configurate e messe in atto				
Esistono controlli anti frode per fronteggiare i rischi di frode				
I sistemi informativi forniscono dati attendibili				
Sui controlli viene effettuato un monitoraggio				

Legenda:
Verde = i rischi sottostanti sono stati appropriatamente attenuati
Giallo = possono sussistere alcuni problemi
Rosso = carenze potenzialmente significative

Spunti di riflessione

Per le imprese di dimensioni minori, esiste un modo anche più semplice di valutare i controlli operativi. Identificare anzitutto i fattori di rischio (si vada la Fase 1 di cui sopra) e l'asserzione o le asserzioni interessate. Quindi, invece di fare una mappa dei controlli identificati per ciascun fattore di rischio, identificare i controlli che fronteggiano le asserzioni interessate dal rischio.

Qualora per una particolare asserzione non sia identificato alcun controllo, sarà necessario elaborare una risposta di revisione mediante procedure di validità. Qualora ci si attenda che i controlli identificati operino in modo affidabile, la risposta di revisione potrebbe includere una procedura di conformità sui controlli chiave pertinenti. Per esempio, il rischio di vendite non registrate attiene l'asserzione della completezza. L'identificazione di controlli pertinenti potrebbe essere limitata a quei controlli che fronteggiano l'asserzione di completezza in generale, invece di quel rischio specifico.

12.5 Fase 3 - I controlli che attenuano i fattori di rischio operano?

Figura 12.5-1

Accedere alla messa in atto dei controlli	⇨	**Una procedura di valutazione del rischio** Assicurarsi che i controlli (pertinenti) identificati stiano attualmente operando così come configurati

Le indagini presso la direzione non sono di per sé sufficienti a valutare la configurazione delle procedure di controllo interno o a stabilire se esse siano state messe in atto. Ciò in quanto le persone possono ritenere o sperare davvero che esistano determinati controlli quando di fatto questi non esistono. Per quanto completa e ben documentata la sola descrizione dei controlli non è di alcun valore ai fini della revisione contabile se in realtà i controlli non esistono o non operano.

Alcune delle ragioni per osservare il controllo interno in azione sono:

- **Cambiamenti nei processi**

I processi cambiano nel tempo a causa di prodotti o servizi nuovi o aggiornati, delle efficienze raggiunte nelle attività operative, di cambiamenti nel personale e dell'implementazione di nuove applicazioni IT di supporto.

- **Illusioni**

Il personale dell'impresa può spiegare al revisore come un sistema dovrebbe operare e non come questo opera realmente nella pratica.

- **Mancanza di conoscenze**

Nell'acquisire una comprensione del controllo interno possono essere stati involontariamente trascurati alcuni aspetti del sistema.

Spunti di riflessione

Se vi è il dubbio che alcuni controlli identificati nella Fase 2 di cui sopra non siano stati di fatto messi in atto, non valutare la configurazione e documentare l'operatività dei controlli finché non sia stato svolto del lavoro al fine di stabilire che essi esistono e sono operativi. Inoltre, non dedicare del tempo a valutare controlli che presumibilmente non sono rilevanti ai fini della revisione contabile oppure sono stati configurati in modo non appropriato.

Le procedure di valutazione dei rischi necessarie per acquisire elementi probativi sulla messa in atto dei controlli includeranno quelli di seguito elencati.

Tabella 12.5-2

	Descrizione
Valutare la messa in atto dei controlli	• Svolgere indagini presso il personale dell'impresa; • osservare o rieseguire l'applicazione dei controlli specifici; • effettuare ispezioni di documenti e relazioni; • ripercorrere una o due operazioni attraverso il sistema informativo rilevante ai fini dell'informativa finanziaria. Questo spesso viene chiamato *walkthrough*.

Nota: Un *walkthrough* non è una verifica dell'efficacia operativa di un controllo.

La messa in atto dei controlli fornisce elementi circa il fatto se un controllo era effettivamente operativo in un determinato momento. Ma non si occupa dell'efficacia operativa durante tutto il periodo della revisione contabile. Gli elementi probativi sull'efficacia operativa (se questa fa parte della strategia di revisione che si sta elaborando) saranno acquisiti mediante una procedura di conformità che raccolga l'evidenza dell'efficacia operativa lungo un periodo di tempo, ad esempio un anno.

Soltanto quando si è stabilito che il controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile è stato configurato e messo in atto correttamente vale la pena di considerare:

- quali verifiche sull'efficacia operativa dei controlli (ove esistenti) ridurranno la necessità di svolgere altre procedure di validità;
- quali controlli richiedono verifiche poiché non vi è altro modo di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.

Spunti di riflessione

Assicurarsi che il team di revisione abbia una comprensione chiara della differenza tra configurazione dei controlli, messa in atto dei controlli e procedure di conformità. Questi sono sintetizzati come segue:

Configurazione dei controlli
Sono stati configurati controlli che attenuano i rischi intrinseci?

Messa in atto dei controlli
I controlli configurati operano effettivamente? Si dovrebbero svolgere le procedure sulla messa in atto dei controlli in ciascun esercizio per identificare eventuali modifiche nel sistema.

Procedure di conformità
I controlli hanno operato efficacemente durante il periodo di tempo specificato ? Non è prescritta alcuna verifica sull'efficacia operativa dei controlli tranne nel caso in cui non vi sia altro modo (ad esempio in un sistema ad elevata automazione e senza documentazione cartacea) di acquisire gli elementi probativi necessari. La decisione di verificare l'efficacia operativa dei controlli attiene quindi al giudizio professionale.

Non ignorare il nesso tra la definizione e l'implementazione del controllo

Se sussiste qualche dubbio sul fatto che qualche controllo identificato nella Fase 2 di cui sopra

sia stata di fatto implementato, non valutare la definizione del controllo finché non sia stato svolto del lavoro al fine di stabilire che essi esistono e sono operativi. Inoltre, se il revisore conclude che la definizione del controllo non è adeguata, non c'è ragione di andare avanti e di valutare l'implementazione del controllo. È probabile infatti che già esista una carenza significativa .

Valutare l'implementazione per ciascun esercizio

Negli incarichi ricorrenti si consiglia di svolgere subito una valutazione dell'implementazione del controllo per stabilire cosa è cambiato rispetto all'incarico precedente. Utilizzare come punto di partenza la documentazione sulla definizione del controllo già acquisita nell'esercizio precedente. Qualora sia identificata una modifica nel controllo interno, valutare se i controlli nuovi o aggiornati continuino ad attenuare il fattore di rischio oppure se adesso vi siano nuovi rischi da attenuare.

12.6 Fase 4 – L'operatività dei controlli rilevanti è stata documentata?

Figura 12.6-1

Documentare i controlli rilevanti	⇨	**Documentare l'operatività dei controlli rilevanti** Fornire il contesto dell'operatività dei controlli dall'inizio e fino all'emissione dell'informativa finanziaria

Lo scopo di questa fase è quello di fornire alcune informazioni sull'operatività dei controlli rilevanti identificati nella Fase 2 di cui sopra. L'ampiezza della documentazione necessaria è stabilita in base al giudizio professionale.

La documentazione risultante aiuterà il revisore:

- a comprendere la natura, l'operatività (avvio, elaborazione, registrazione, ecc.) ed il contesto (ad esempio chi effettua il controllo, dove viene effettuato il controllo, quanto spesso e la documentazione che ne deriva) dei controlli identificati;
- a stabilire se è probabile che i controlli siano affidabili e operino efficacemente. In questo caso, essi potrebbero essere verificati come parte della risposta di revisione ai rischi identificati e valutati. Se si decide di verificare l'efficacia operativa dei controlli, tale documentazione aiuterà il revisore anche a definire la verifica, ad esempio quale popolazione utilizzare nel selezionare il campione, quali caratteristiche del controllo esaminare, chi effettua il controllo e dove sia possibile reperire la documentazione necessaria.

Spunti di riflessione

La documentazione dei controlli non deve essere complessa né esaustiva. Non vi è alcun obbligo per il revisore di documentare l'intero processo aziendale né di descrivere l'operatività di qualunque controllo che non sia rilevante ai fini della revisione contabile.

Alcuni degli aspetti da considerare nel documentare i controlli interni rilevanti sono identificati

nella tabella seguente.

Tabella 12.6-2

Documentare i controlli interni rilevanti
• In che modo le operazioni significative sono avviate, autorizzate, registrate, elaborate e rilevate. • Il flusso di operazioni con un dettaglio sufficiente ad identificare i punti in cui potrebbero verificarsi errori significativi dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali. • I controlli interni sul processo di informativa finanziaria di fine esercizio, incluse le stime contabili e le informazioni significative.

Le forme più comuni di documentazione predisposte dalla direzione ovvero dal revisore sono:

- descrizioni narrative o in forma di memorandum;
- diagrammi di flusso;
- una combinazione di diagrammi di flusso e di descrizioni narrative;
- questionari e checklist.

La natura e l'ampiezza della documentazione necessaria attengono al giudizio professionale. I fattori da tenere in considerazione includono:

- la natura, la dimensione e la complessità dell'impresa e il suo controllo interno,
- la disponibilità di informazioni provenienti dall'impresa
- la metodologia e la tecnologia di revisione utilizzate nel corso della revisione contabile.

L'ampiezza della documentazione può riflettere anche l'esperienza e le capacità del team di revisione. Una revisione contabile intrapresa da un team con minore esperienza può richiedere una documentazione più dettagliata che lo aiuti ad acquisire un'appropriata comprensione dell'impresa rispetto ad un team composto da membri con maggiore esperienza.

12.7 Aggiornare la documentazione del controllo interno negli esercizi successivi

Nel pianificare la revisione contabile di un esercizio successivo al primo, il revisore può utilizzare la documentazione predisposta o acquisita nel corso dell'esercizio precedente. Ciò includerà la seguente documentazione.

Tabella 12.7-1

	Descrizione
Aggiornare la documentazione	• Fare una copia delle carte di lavoro dell'esercizio precedente riguardanti i controlli da utilizzare quale punto di partenza per l'aggiornamento nell'esercizio corrente. Se nulla è cambiato, prima

	Descrizione
del controllo interno predisposta negli esercizi precedenti	della configurazione, valutare la messa in atto dei controlli. Se i controlli sono stati messi in atto e i rischi non sono mutati la configurazione sarà accettabile. • Aggiornare l'elenco dei rischi che richiedono di essere attenuati dai controlli. • Identificare le modifiche nei controlli interni generali e a livello di operazioni. Questo avviene mediante procedure che considerano la messa in atto dei controlli. • Laddove siano stati identificate delle modifiche (rischi o controlli), stabilire se siano stati configurati e messi in atto nuovi controlli. • Aggiornare il collegamento dei controlli con il fattore di rischio appropriato. • Aggiornare le conclusioni sul rischio di controllo.

Qualora sia probabile che la strategia di revisione richieda di fare affidamento sull'efficacia operativa di alcuni controlli (ad esempio mediante procedure di conformità) e si siano verificate modifiche nei controlli, sarà necessario ripercorrere (*walkthrough*) alcune operazioni che sono state elaborate sia prima che dopo la modifica.

Spunti di riflessione

Modifiche nei controlli generali

Nell'aggiornare la documentazione del controllo interno, considerare attentamente le modifiche nei controlli generali. Tali modifiche potrebbero avere un impatto significativo sull'efficacia di altri controlli specifici (operativi) e possono influenzare la risposta di revisione ai rischi identificati e valutati. Per esempio, la decisione della direzione di assumere professionale qualificato per redigere il bilancio può ridurre considerevolmente il rischio di errori nell'informazione finanziaria e migliorare l'efficacia dei controlli operativi che potrebbe essere stata precedentemente compromessa. Dall'altra parte, la mancata sostituzione da parte della direzione di un manager IT incompetente o la mancata assegnazione di risorse sufficienti a fronteggiare i rischi di sicurezza IT possono compromettere altre procedure di controllo interno in essere. In entrambi i casi, tali modifiche potrebbero innescare una modifica significativa alla risposta di revisione appropriata.

12.8 Attestazioni scritte sul controllo interno

Si dovrebbero ottenere delle attestazioni scritte dalla direzione nelle quali questa riconosce la propria responsabilità per quella parte del controllo interno ritenuto necessario al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

12.9 Case Study – Valutazione del controllo interno

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study.

I seguenti estratti dalla documentazione del controllo interno forniscono un esempio delle informazioni che si otterrebbero utilizzando il processo in quattro fasi descritto sopra.

Case Study A ─ Dephta Furniture Inc.

Controlli generali

Il presente modello affronta le quattro fasi descritte sopra. Esso evidenzia i rischi da fronteggiare e fornisce documentazione dei controlli identificati, del modo in cui i controlli operano e sono messi in atto.

Ambiente di controllo	Esistono controlli ?	Descrivere la natura della documentazione di supporto (ove presente) ovvero le azioni della direzione	Descrivere le indagini/osservazioni per garantire che i controlli identificati sono stati messi in atto
1. Rischio: Non viene posta alcuna enfasi sull'importanza dell'integrità e del rispetto di valori etici			
Possibili controlli *(scegliere quelli applicabili)*			
a) La direzione dimostra continuamente, con parole ed azioni, un impegno al rispetto di principi etici elevati.	Sì	*Suraj ed il team di direzione enfatizzano in modo coerente la necessità di attenersi agli standard di sicurezza e ai principi etici mediante comunicazioni quotidiane ai dipendenti.*	*I due dipendenti intervistati, Jon e Amad, hanno confermato che ciò avviene.*
b) La direzione rimuove o riduce incentivi o tentazioni che potrebbero indurre il personale a compiere attività disoneste o eticamente non corrette.	Sì	*Suraj ha accettato la nostra raccomandazione del precedente esercizio e ha predisposto un codice di condotta evidenziando i comportamenti che ci si attendono dai dipendenti.*	*Ai dipendenti è stata data una copia del codice di condotta ed essi hanno partecipato il 13 maggio ad una riunione nella quale sono state spiegate le linee guida.*
c) Esiste un codice di condotta o un documento equivalente che statuisce i principi attesi di comportamento eticamente e	Sì	*Si veda sopra la risposta b).*	*Il codice di condotta è stato aggiornato.*

Ambiente di controllo	Esistono controlli ?	Descrivere la natura della documentazione di supporto (ove presente) ovvero le azioni della direzione	Descrivere le indagini/osservazioni per garantire che i controlli identificati sono stati messi in atto
moralmente corretto.			
d) I dipendenti comprendono chiaramente quale comportamento sia accettabile e quale non lo sia e sanno cosa fare quando si trovano davanti a comportamenti sconvenienti.	Sì	*I dipendenti in passato sono stati puniti per aver tenuto comportamenti sconvenienti.*	*Suraj licenzia immediatamente chi sia stato sorpreso a rubare o a comportarsi in modo eticamente scorretto. Si sono verificati due casi del genere tra i lavoratori a tempo determinato lo scorso anno.*
e) I dipendenti sono sempre puniti per aver tenuto comportamenti sconvenienti.	Sì	*Suraj non tollererà comportamenti illeciti o eticamente scorretti da parte di dipendenti, clienti o fornitori*	*Da notare che un nuovo dipendente è stato subito licenziato dopo essere stato sorpreso a rubare delle dotazioni dell'ufficio.*
f) Altro (spiegare)	No		
2. Rischio: È possibile che siano assunti o mantenuti dipendenti incompetenti			
Possibili controlli *(scegliere quelli applicabili)*			
a) Il personale dell'impresa ha la competenza e la formazione necessarie per svolgere le funzioni assegnate.	Sì	*Tutto il personale ha ricevuto una formazione "sul campo" ed è adeguatamente monitorato.*	*Sono stati intervistati due dipendenti, Jon and Amad, che:* • *hanno compreso chiaramente i propri ruoli e responsabilità in assenza di una descrizione scritta del lavoro* • *hanno indicato di ricevere istruzioni quando un macchinario o un processo cambiano.* • *hanno ricevuto complimenti quando le cose sono andate meglio del previsto ed è stato loro subito segnalato quando un lavoro non era stato fatto bene.*
b) La direzione specifica i requisiti di conoscenze e competenze richieste per le varie posizioni di lavoro	Sì	*La direzione è esperta nella produzione, nelle vendite e nell'amministrazione. Ravi e Parvin offrono consulenza sulla gestione aziendale, sul marketing e su questioni legali*	
c) Esistono descrizioni del lavoro da svolgere che sono concretamente utilizzate	No		

Ambiente di controllo	Esistono controlli ?	Descrivere la natura della documentazione di supporto (ove presente) ovvero le azioni della direzione	Descrivere le indagini/osservazioni per garantire che i controlli identificati sono stati messi in atto
d) La direzione consente al personale di accedere ai programmi di addestramento sugli argomenti loro pertinenti.	No		*Indagini presso il personale amministrativo (Mirelli e Cliff) hanno indicato che il numero dei dipendenti è rimasto costante nel corso dell'esercizio*
e) Il numero di dipendenti è tale da consentire di svolgere efficacemente le mansioni richieste.	Sì	*Nel corso dell'esercizio non ci sono stati posti vacanti nelle posizioni che influenzano l'informativa finanziaria.*	
f) Abbinamento iniziale e continuo tra le competenze del personale e le caratteristiche del lavoro	No		
g) Il personale viene ricompensato e premiato quando le prestazioni sono buone	No	*I dipendenti sono incoraggiati quando svolgono un buon lavoro. Non sono previsti altri tipi di premi oltre a quelli per i venditori*	
h) Altro (spiegare)	No		
3. Rischio: La direzione ha un atteggiamento carente riguardo il controllo interno e/o la gestione dei rischi connessi all'attività svolta			
Possibili controlli *(scegliere quelli applicabili)* La direzione dimostra atteggiamenti positivi e azioni concrete nei confronti: a) della messa in atto e dell'aggiornamento di un solido controllo interno sulla predisposizione dell'informativa finanziaria (inclusa le forzature da parte della direzione e altre	Sì	*La direzione è molto reattiva alle raccomandazioni che non siano costose o disagevoli da implementare ed ha un atteggiamento positivo riguardo il controllo interno.*	*Il business plan è stato riesaminato, esso include:* • *previsioni di vendite e flussi di cassa;* • *investimenti previsti;* • *discussioni su come la recessione può influenzare l'impresa in termini di vendite e la possibilità che un fornitore fallisca.* *I suggerimenti contenuti nelle*

Ambiente di controllo	Esistono controlli ?	Descrivere la natura della documentazione di supporto (ove presente) ovvero le azioni della direzione	Descrivere le indagini/osservazioni per garantire che i controlli identificati sono stati messi in atto
frodi): −scelta/applicazione appropriata dei principi contabili, − controlli sull'elaborazione delle informazioni, − il trattamento del personale che si occupa della contabilità. b) La direzione sottolinea l'importanza del comportamento appropriato al personale operativo. c) La direzione ha stabilito le procedure per prevenire l'accesso non autorizzato o la distruzione di beni, documenti e registri. d) La direzione analizza i rischi connessi all'attività svolta e intraprende le misure appropriate.	Sì Sì Alcuni	*Si vedano i precedenti commenti sugli atteggiamenti e il codice di condotta.* *Sebbene la gestione del rischio sia informale, i rischi connessi all'attività svolta sono discussi durante le riunioni della direzione e sono riflessi nel business plan.*	*nostre lettere di commenti alla direzione sono sempre stati accettati se erano fattibili.* *Secondo le nostre interviste ai dipendenti (si veda la fase 2), essi comprendono quanto viene richiesto e le norme da seguire.* *Nel corso della nostra intervista a Jawad, egli ha indicato che Suraj era aperto a discutere dei problemi e che non si sentiva spinto a manipolare il bilancio. Con le parole di Suraj, "i numeri sono quello che sono, siano essi buoni o cattivi per questo mese".*

Legenda: **Asserzioni** C=Completezza E=Esistenza A=Accuratezza V=Valutazione	**Componenti del Controllo interno** AC=Ambiente di controllo AdC Attività di controllo IC=Informazione e comunicazione MO=Monitoraggio **Tipologia di controllo** P= prevenire I= individuare e correggere	**Fattori di rischio: cosa può andare storto?**								
		Componenti del controllo interno	**Gli incassi non sono registrati/archiviati ovvero solo in parte**	**Le vendite in contanti sono registrate parzialmente o non registrate**	**Gli incassi registrati sono attribuiti al cliente o al conto sbagliato (frode o errore)**	**Gli incassi sono registrati nel periodo errato**	**I crediti scaduti non sono gestiti in modo tempestivo**		**Veirifica dei controlli (Sì/No)**	**WP ref.**
Asserzioni fronteggiate dai fattori di rischio			**CAE**	**CAE**	**CAE**	**CAE**	**AV**			
Karla predispone le distinte di versamento ma è Jawad che effettua materialmente il versamento in modo che le funzioni rimangano separate		**AdC**	**P**							
Quando la posta ricevuta contiene degli assegni, su questi si appone il timbro "solo per versamento in conto corrente" con il numero di conto corrente della Dephta. La banca ha ricevuto istruzioni di non cambiare gli assegni.		**AdC**	**P**							
Gli assegni ricevuti sono inseriti in un elenco, sommati e ricontrollati prima di essere depositati.		**AdC**	**P**							
Suraj e Jawad svolgono indagini sui crediti scaduti da oltre 90 giorni e le misure prese vengono documentate.		**AdC**					**I**			
Esistono procedure di cut off per garantire che gli incassi siano registrate nel periodo corretto		**AdC**				**P**				
Viene predisposta regolarmente una lista dei crediti per data di scadenza e distribuita mensilmente a Suraj e		**IC**					**I**			

Jawad									
Suraj riesamina a intervalli regolari la lista dei crediti per data di scadenza e follow up dei crediti scaduti. Per i creditori insolventi è previsto il pagamento alla consegna	**MO**					**P**			
Le procedure di controllo attenuano i fattori di rischio?			**No**	**No**					
Legenda: Sì=rischio attenuato PA=parziale attenuazione No=esiste una carenza significativa									
Carenze identificate									
Poiché gli estratti conti non vengono inviati ai clienti, esiste una carenza nel controllo che potrebbe comportare un accredito nel conto di un cliente sbagliato.									
Poiché la maggior parte delle vendite dirette avvengono in contanti e le ricevute sono date se richieste, esiste il rischio che non tutte le vendite siano registrate.									

Processo aziendale o controlli operativi
La matrice della configurazione dei controlli riportata sopra si occupa di due delle quattro fasi. Essa abbina i rischi operativi ai controlli identificati e potrebbe essere utilizzata anche come riferimento per il lavoro sulla messa in atto.

Fase 3 – Valutazione della messa in atto dei controlli

Estratto dal walkthrough ricavi/crediti

Svolgere indagini presso il personale che elabora l'operazione.

Persone intervistate:

Karla Data 16 febbraio 20X3

Dameer Data 17 febbraio 20X3

Maria Ho Data 17 febbraio 20X3

Descrivere le procedure svolte connesse all'operazione. Trattare l'avvio dell'operazione, l'autorizzazione, la rilevazione nelle scritture contabili e l'informativa che ne viene data in bilancio.	*Il sistema funziona così come illustrato nella documentazione inclusa nelle carte di lavoro. Si veda il W/P 530 per le copie dei documenti che mostrano i controlli interni in azione. Tuttavia, abbiamo rilevato che Maria Ho è una neo dipendente e al momento conosce poco il sistema.*
Descrivere il processo per eventuali trasferimenti di informazioni da una persona (il titolare del processo) all'altra.	*Vi è un passaggio di informazioni dalle vendite alla contabilità. Secondo il walkthrough, il passaggio ha funzionato bene.*
Rilevare la frequenza e la tempistica delle procedure di controllo interno svolte.	*Riportato nella matrice della configurazione dei controlli.*
Identificare eventuali controlli generali IT necessari per proteggere i file con i dati dell'operazione ed assicurare il funzionamento appropriato dell'applicazione dei controlli interni.	*I controlli generali IT sono minimi a causa delle dimensioni ridotte dell'impresa.*
Documentare le procedure in essere per coprire i periodi di malattia e di ferie del personale. Se non sono state prese ferie negli ultimi dodici mesi, documentarne le ragioni.	*Nel periodo prima che Maria fosse assunta il posto di delle venditore è stato vacante per 4 mesi. Ciò ha portato a una minore separazione dei compiti in quel periodo.*
Indagare sull'estensione e sulla natura degli errori riscontrati nell'esercizio precedente.	*La maggior parte degli errori erano dovuti ad inesattezze nella determinazione dei prezzi, che al momento è un processo svolto per lo più manualmente.*
Chiedere se a qualcuno sia mai stato chiesto di derogare alle procedure documentate.	*Una richiesta fatta dal direttore vendite di ridurre sostanzialmente il prezzo dell'arredamento per una camera da letto destinata ad un amico è stata respinta.*

Fase 4 – Documentazione dei controlli

Estratto dalla documentazione del processo aziendale utilizzando un approccio narrativo - Dephta Furniture Inc.
Nota: i controlli sono identificati in grassetto.

Processo aziendale – Sistema ricavi/crediti/incassi

Contratti di vendita
I contratti di vendita per gli ordini al dettaglio e per gli ordini speciali sono predisposti da Arjan poiché comportano un lavoro approfondito. I contratti sono tutti basati su un **modello** che contiene le quantità stimate, le tipologie di mobili, le richieste specifiche così come i termini e le condizioni **standard** di consegna e di pagamento. I termini e le condizioni di pagamento possono

variare in base al cliente. È richiesto un anticipo del 15% sul totale dell'ordine, che viene registrato come ricavo al momento della vendita.

Tutti i contratti sono **riesaminati e firmati per approvazione** da Suraj prima di essere consegnati al cliente per la firma. Una volta che il **cliente ha firmato** il contratto per approvazione, l'ordine viene inserito nel sistema contabile, che gli assegna automaticamente un **numero sequenziale**. Quando l'ordine è pronto per la spedizione, viene predisposto un documento di spedizione, che viene inserito nel sistema e abbinato all'ordine stesso. Karla prepara quindi una fattura dal sistema contabile, che gli assegna automaticamente un **numero sequenziale.** Vige una regola molto severa secondo la quale non possono essere effettuate spedizioni senza che il numero del documento di spedizione sia stato inserito nel sistema. Il sistema può quindi tenere traccia di quali ordini sono stati evasi e di quali sono ancora in sospeso secondo la data di consegna.

Ordini di vendita abituali
Gli ordini di vendita sono predisposti per ciascun ordine ricevuto e **inseriti** nel sistema contabile, che gli assegna automaticamente un **numero sequenziale.** L'unica eccezione è per i mobili venduti direttamente dal negozio o altri piccoli articoli disponibili.

Tutti gli ordini di valore superiore ai 500€ o il cui prezzo di vendita sia al di sotto del minimo devono essere **approvati** da Arjan.

Quando gli articoli sono assemblati e pronti alla spedizione, Karla prepara una fattura che viene inviata al cliente insieme all'ordine.

Arjan non effettua un controllo sul credito del cliente tranne quando non lo conosce oppure se l'ordine è consistente. Nel garantire il credito, egli si affida per lo più alle esperienze precedenti con il cliente.

Vendite in negozio
Per tutte le vendite in negozio, **al momento della vendita sono predisposte le fatture** che sono inserite nel sistema contabile. Il **sistema genera automaticamente un numero di fattura** per ciascuna vendita. Copia delle fatture sono generalmente consegnate ai clienti.

La maggior parte delle vendite in negozio avviene per contanti, così il rischio di credito è molto ridotto.

Vendite via Internet
Dal sito web Karla scarica il riepilogo delle vendite quotidiane realizzate via Internet. Karla predispone gli ordini di vendita che sono consegnati al reparto di produzione. Al tempo stesso viene preparata una fattura che è registrata come ricavo anticipato dal momento che per l'articolo è stato effettuato un pagamento. A tutti gli ordini effettuati via Internet che sono stati spediti è allegata la fattura recante la scritta "pagato".

Crediti
Karla apre tutta la posta e separa i pagamenti ricevuti in acconto. Jawad di solito ritornando a casa passa dalla banca ed effettua il versamento. Poi Karla inserisce i pagamenti nel sistema contabile e indica il pagamento nelle relative fatture.

Jawad prepara una lista dei crediti per data di scadenza e la consegna a Suraj che la riesamina.

I crediti scaduti da oltre 90 giorni sono controllati tutti i mesi e nella lista sono apposti commenti sui tempi che il cliente ha indicato per il saldo del conto.

Per i clienti il cui credito sia scaduto da oltre 90 giorni e che non abbiano concordato alcuna forma di pagamento alternativa, le vendite future saranno effettuate unicamente mediante pagamento in contanti alla consegna.

Controlli a livello di impresa e generali IT
Il presente modello affronta le quattro fasi descritte sopra. Esso evidenzia i rischi da fronteggiare e fornisce documentazione dei controlli identificati, del modo in cui i controlli operano e sono messi in atto.

Controlli a livello di impresa	
Rischi da considerare	**Controlli pertinenti**
Ambiente di controllo: • non viene posta alcuna enfasi sull'importanza/bisogno di integrità e di valori etici; • nessuna considerazione dell'importanza della competenza dei dipendenti; • supervisione inefficace sulla direzione da parte dei responsabili delle attività di governance; • la direzione ha un atteggiamento carente riguardo il controllo interno e/o la gestione dei rischi connessi all'attività svolta; • struttura organizzativa inefficace/inappropriata per pianificare, controllare e conseguire gli obiettivi; • non esiste alcune direttiva/procedura per garantire una gestione efficace delle risorse umane.	*Raj trasmette di continuo il bisogno di integrità e di rapporti etici nelle comunicazioni quotidiane con i dipendenti e nelle sue azioni.* *Egli ha un atteggiamento positivo riguardo il controllo interno – in passato ha implementato le nostre raccomandazioni laddove risultavano fattibili.* *Non esiste alcuna struttura formale di governance, ma Raj si incontra regolarmente con Suraj e Jawad (Dephta).*
I controlli attenuano i fattori di rischio?	Sì
Descrivere le indagini/osservazioni per assicurare che i controlli identificati siano stati messi in atto.	*Ruby, intervistata, ha confermato l'impegno di Raj a trattare i fornitori ed i clienti in modo eticamente corretto e con lealtà.* *Sono state riesaminati i verbali dell'ultima riunione che sono stati preparati da Jawad.*
Valutazione dei rischi: • la direzione si trova spesso impreparata di fronte al verificarsi di eventi che non erano	*Preparazione annuale del business plan. Raj effettua un monitoraggio mensile dell'andamento dei flussi di cassa e delle*

Controlli a livello di impresa	
Rischi da considerare	**Controlli pertinenti**
stati precedentemente identificati/valutati oppure si trova di continuo a reagire agli eventi invece di svolgere una pianificazione in anticipo.	*vendite.*
I controlli attenuano i fattori di rischio?	Sì
Descrivere le indagini/osservazioni per assicurare che i controlli identificati siano stati messi in atto.	*È stata riesaminata una copia del business plan che sottolineava la possibilità che l'economia influenzasse le vendite.* *È stata riesaminata una cartella contenente i flussi di cassa mensili consegnata a Raj. Il riesame effettuato da Raj è comprovato dai commenti apposti sui documenti e dalle modifiche richieste.*
Rischi relativi all'informativa finanziaria: • eventi e condizioni (diversi dalle operazioni) significativi per il bilancio possono non essere percepiti o registrati; • una supervisione o controllo carente sull'informativa finanziaria, le scritture contabili e la predisposizione di stime o informative significative potrebbero dare luogo ad errori significativi in bilancio; • aspetti significativi riguardanti l'informativa finanziaria possono non essere comunicati al consiglio di amministrazione o ai soggetti esterni come banche o autorità di vigilanza.	*Raj incontra Suraj e Jawad (Dephta) per riesaminare il bilancio ed i business plan.* *Raj riesamina il bilancio ma riesamina le scritture contabili soltanto quando ha tempo. (Il rischio è accresciuto dalla mancanza di separazione dei compiti e mette Ruby nelle condizioni di poter registrare le scritture senza che altri se ne accorgano).*
I controlli attenuano i fattori di rischio?	*No. Le carenze nei controlli comportano il rischio di forzature da parte della direzione e la mancanza di separazione nei compiti in un'impresa così piccola.*
Descrivere le indagini/osservazioni per assicurare che i controlli identificati siano stati messi in atto.	*È stata riesaminata una cartella contenente i prospetti finanziari mensili consegnata a Raj. Tuttavia non vi sono elementi che provino che*

Controlli a livello di impresa	
Rischi da considerare	**Controlli pertinenti**
	Raj li abbia effettivamente riesaminati.
Prevenire le frodi: • la direzione non ha considerato né valutato il rischio che si verifichino delle frodi (incluse le forzature da parte della direzione).	*Raj tiene sotto chiave i contanti e gli oggetti di valore.* *Raj è coinvolto in tutte le fasi delle attività operative, inclusa la produzione, in tal modo la supervisione su tutte le attività operative riduce al minimo il rischio di frode.*
I controlli attenuano i fattori di rischio?	*No. Gli oggetti di valore sono tenuti al sicuro ma Raj si è assentato piuttosto a lungo quest'anno, riducendo quindi la supervisione da parte della direzione. Inoltre, è risaputo che il contabile ha problemi finanziari personali.*
Descrivere le indagini/osservazioni per assicurare che i controlli identificati siano stati messi in atto.	*Sono stati ispezionati i luoghi in cui il contante viene tenuto sotto chiave ed è stato appurato che soltanto Raj possiede la chiave.*

Controlli generali IT	
Rischi da considerare	**Controlli pertinenti**
Rischi da considerare: • non esiste alcuna direttiva/procedura per assicurare un'efficace gestione IT né la supervisione del personale dell'area IT; • non esiste alcun allineamento tra gli obiettivi aziendali, i rischi e i piani di IT; • si fa affidamento su sistemi/programmi che elaborano dati in modo non accurato o che elaborano dati non accurati; • accesso non autorizzato ai dati. Possibile	*Nessuna direttiva o procedura IT.* *Le spese e gli investimenti IT sono parte del budget annuale (se previsti).* *Raj assicura che il software sia aggiornato e che Ruby effettui un backup dei dati.*

distruzione dei dati, modifiche non adeguate, operazioni non autorizzate o inesistenti ovvero registrazione non adeguata delle operazioni.	
I controlli attenuano i fattori di rischio?	*Sì, tenuto conto della dimensione ridotta delle attività operative.*
Descrivere le indagini/osservazioni per assicurare che i controlli identificati siano stati messi in atto.	*È stato riesaminato il budget annuale che prevede una voce specifica per le spese IT. Non sono stati pianificati nuovi investimenti nell'esercizio.*

Processo aziendale o controlli operativi

Il presente modello (ricavi, crediti, incassi) affronta le quattro fasi descritte sopra. Esso combina i rischi operativi specifici per asserzione con i controlli identificati. Esso potrebbe essere utilizzato anche per indicare riferimenti incrociati al lavoro sulla messa in atto dei controlli.

Impresa: Kumar & Co. Data fine esercizio: 31 dicembre 20XX

1. Identificare qualunque controllo operativo che, se non controllato, potrebbe portare a un errore significativo in bilancio

Fase 1: individuare i rischi operativi significativi (eliminare dall'elenco i rischi non significativi)		**Rischi a livello di asserzioni**		**Fase 3: risposte di revisione** (inserire descrizione **o** rinvio al piano di revisione)	**WP ref.**
1	Mancata fatturazione dei prodotti inviati o dei servizi effettuati	C		Vedi il piano di revisione area ricavi	700
2	Ricavi non rilevati o rilevati parzialmente (per es. vendite in contanti)	CA		Vedi il piano di revisione area ricavi	700
3	Rilevazione fittizia di vendite o di crediti verso clienti	CE		Vedi il piano di revisione area ricavi	700
4	Mancata applicazione delle politiche di rilevazione dei ricavi	CEA		Vedi il piano di revisione area ricavi	700
5	Errata imputazione per competenza di ricavi/fatture al periodo	A		Vedi il piano di revisione area ricavi	700
6	Le fatture non sono archiviate o rilevate, ovvero lo sono solo in parte	CA		Vedi il piano di revisione area ricavi	700

7	Nessun accantonamento per i crediti in sofferenza o non incassabili	V		Vedi il piano di revisione area ricavi	700
8	Mancata individuazione delle operazioni con parti correlate	CEAV		Fare riferimento a WP 666	666
9					

2. Individuare le procedure di controllo interno rilevanti (manuali o automatizzate) che attenuano (P=prevengono o I=individuano e correggono) i rischi identificati a livello di asserzioni (1-8) nella Fase 1 di cui sopra. Successivamente valutare, per ogni asserzione, se tali procedure attenuano il rischio a livello di asserzioni.

Fase 2: Individuare le procedure di controllo interno rilevanti		**Asserzioni**			
		C	E	A	V
Procedure di controllo					
1	Il registro degli ordini e delle spedizioni elenca: dettagli degli ordini, informazioni sulla consegna, quantità vendute, spedite, data di spedizione e eventuale pagamento.	I	I	I	
2	Il registro delle vendite elenca: nome del cliente, data di spedizione, dettagli dell'ordine, prezzo, importo pagato.	I		I	
3	Raj confronta ogni settimana il registro spedizioni con quello delle vendite per verificare che tutte le spedizioni siano state effettuate	I			
4	Ogni mese Raj esamina i conti delle vendite, dei crediti e degli incassi (pochi clienti, la maggior parte delle vendite è verso Dephta).	I	I	I	I
5	Tutte le vendite a Dephta e società correlate sono registrate in conti separati.			I	
6					
7					
Le procedure di controllo attenuano il rischio a livello di asserzioni?		Sì	Sì	Sì	Sì

Legenda:
Sì=rischio attenuato
PA=parziale attenuazione
No=esiste una carenza significativa

Fase 3 – Messa in atto dei controlli

Messa in atto dei controlli operativi

Estratto dal *walkthrough* ricavi/crediti

Persone intervistate:

Ruby Data 22 febbraio 20X3

Raj Data 22 febbraio 20X3

Descrivere le procedure svolte connesse all'operazione. Trattare l'avvio dell'operazione, l'autorizzazione, la rilevazione nelle scritture contabili e l'informativa che ne viene data in bilancio.	*Il sistema funziona così come illustrato nella documentazione inclusa nelle carte di lavoro. Si veda il W/P 535 per le copie dei documenti che mostrano i controlli interni in azione.*
Descrivere il processo per eventuali trasferimenti di informazioni da una persona (il titolare del processo) all'altra.	*Vi è un passaggio di informazioni dalle vendite alla contabilità. Secondo il walkthrough, il passaggio ha funzionato bene.*
Rilevare la frequenza e la tempistica delle procedure di controllo interno svolte.	*Riportato nella matrice della configurazione dei controlli.*
Identificare eventuali controlli generali IT necessari per proteggere i file con i dati dell'operazione ed assicurare il funzionamento appropriato dell'applicazione dei controlli interni.	*I controlli generali IT sono minimi per via delle dimensioni ridotte dell'impresa.*
Documentare le procedure in essere per coprire i periodi di malattia e di ferie del personale. Se non sono state prese ferie negli ultimi dodici mesi, documentarne le ragioni.	*Come dipendente part-time, Ruby aggiorna la tenuta dei libri contabili ogni volta che rientra in ufficio. Ciò è stato sinora sufficiente, dal momento che le operazioni sono in numero limitato.*
Indagare sull'estensione e sulla natura degli errori riscontrati nell'esercizio precedente.	*La maggior parte degli errori erano dovuti agli errori nelle quantità di articoli ordinati e spediti. Raj si occupa della rilevazione degli errori con l'abbinamento delle registrazioni delle vendite e degli ordini; tale combinazione, stando alla nostra verifica walkthrough, sembra funzionare bene.*
Chiedere se a qualcuno sia mai stato chiesto di derogare alle procedure documentate.	*Non è stato rilevato nulla.*

Fase 4 – Documentazione del controllo interno
Nota: i controlli sono identificati in grassetto.

Estratto dalla documentazione del processo aziendale utilizzando un approccio narrativo - Kumar & Co.

Processo aziendale – Sistema ricavi/crediti/incassi

Ordini di vendita
Gli ordini di vendita sono predisposti per ciascun ordine ricevuto e **inseriti** nel sistema contabile, che gli assegna automaticamente un **numero sequenziale.** L'unica eccezione è per i mobili venduti direttamente dal negozio o altri piccoli articoli disponibili.

Raj tiene un **registro degli ordini** che riporta la data dell'ordine, la quantità, la tipologia di prodotto, la data fissata, il prezzo, ecc. Egli tiene altresì un **registro delle vendite** con il nome dei clienti, i dettagli dell'ordine, il prezzo, ecc. Raj **confronta e riesamina** i registri degli ordini e delle vendite alla fine del mese per verificarne la correttezza.

Quando gli articoli sono assemblati e pronti per la spedizione, Ruby **prepara la fattura** che viene spedita al cliente insieme all'ordine.

Vendite in negozio
Per tutte le vendite in negozio, **al momento della vendita** Raj **predispone le fatture** che sono inserite nel sistema contabile. Il **sistema genera automaticamente un numero di fattura** per ciascuna vendita. Le fatture sono consegnate ai clienti.

La maggior parte delle vendite in negozio avviene per **contanti**, così il rischio di credito è molto ridotto.

Crediti
Ruby apre tutta la posta e **separa** i pagamenti ricevuti in acconto. Raj ritornando a casa passa dalla banca ed effettua il versamento. Quindi Ruby inserisce i pagamenti nel sistema contabile e indica il pagamento sulle relative fatture.

Ruby prepara una **lista dei crediti per data di scadenza** e la consegna a Raj che la riesamina.

I crediti **che sono scaduti da oltre 90 giorni sono controllati da Ruby** tutti i mesi e sulla lista sono apposti **commenti** sui tempi che il cliente ha indicato per il saldo del conto.

13. Comunicazione delle carenze nel controllo interno

Contenuto del capitolo	Principio di revisione internazionale pertinente
Indicazioni sulla comunicazione delle carenze identificate nel controllo interno che, a giudizio del revisore, meritano l'attenzione della direzione e dei responsabili delle attività di governance.	**265**

Figura 13.0-1

	Attività	Scopo	Documentazione
VALUTAZIONE DEI RISCHI	Procedure preliminari all'incarico	Decidere se accettare l'incarico	Elenco dei fattori di rischio Indipendenza Lettera di incarico
	Pianificare la revisione	Elaborare la strategia generale di revisione e il piano di revisione	Significatività Discussioni con il team Strategia generale di revisione
	Procedure di valutazione dei rischi	Identificare/valutare i rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impesa	Rischi d'impresa, rischi di frode e altri rischi significativi Controlli interni pertinenti Rischi di errori significativi: - a livello di bilancio - a livello di asserzioni

Note:

5. Per un elenco completo della documentazione necessaria, fare riferimento al principio di revisione internazionale n.230.

6. La pianificazione (principio di revisione internazionale n.300) è un processo continuo e iterativo che si svolge nel corso di tutta la revisione contabile.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
260.10	Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato. a) Responsabili delle attività di governance – La persona, o le persone, ovvero l'organizzazione, o le organizzazioni, (ad esempio, un *trustee*) responsabili della supervisione della direzione strategica dell'impresa e degli obblighi relativi alla rendicontazione dell'impresa. Tali responsabilità includono la supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria. Per alcune imprese inalcuni ordinamenti giuridici, i responsabili delle attività di governance possono comprendere anche esponenti della direzione come, ad esempio, membri con responsabilità esecutive di un organo di governo di un'impresa del settore privato o pubblico, o un proprietario-amministratore. Per la trattazione della diversità delle strutture di governance, si vedano i paragrafi A1-A8. b) Direzione – La persona(o le persone), con responsabilità per la gestione dell'attività dell'impresa.Per alcune imprese in alcuni ordinamenti giuridici, la direzione comprende alcuni o tutti i responsabili delle attività di governance come, ad esempio, membri con responsabilità esecutive di un organo di governo o un proprietario-amministratore.
265.6	Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato. a) Carenza nel controllo interno – Una carenza esiste quando: i) un controllo è configurato, messo in atto ovvero opera in modo tale da non consentire la prevenzione, o l'individuazione e la correzione, in modo tempestivo, di errori nel bilancio; ovvero ii) non esiste un controllo necessario per prevenire, ovvero per individuare e correggere, in modo tempestivo, errori nel bilancio. b) Carenza significativa nel controllo interno – Una carenza, o una combinazione di carenze nel controllo interno che, secondo il giudizio professionale del revisore, siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance. (Rif.: Par. A5)
265.7	Il revisore deve stabilire, sulla base del lavoro di revisione svolto, se ha identificato una o più carenze nel controllo interno. (Rif.: Parr. A1-A4)
265.8	Nel caso in cui il revisore abbia identificato una o più carenze nel controllo interno, egli deve stabilire, sulla base del lavoro di revisione svolto, se esse, singolarmente o in combinazione, costituiscano carenze significative. (Rif.:

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	Parr. A5-A11)
265.9	Il revisore deve comunicare tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di governance le carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione. (Rif.: Parr. A12-A18, A27)
265.10	Inoltre, il revisore deve comunicare tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, quanto segue: (Rif.: Parr. A19, A27) a) per iscritto, le carenze significative nel controllo interno che il revisore ha comunicato o intende comunicare ai responsabili delle attività di governance, a meno che, nelle circostanze, risulti inappropriato comunicarle direttamente alla direzione; (Rif.: Parr. A14, A20-A21) b) altre carenze nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile che non siano state già comunicate alla direzione da altri soggetti e che, secondo il giudizio professionale del revisore, siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione della direzione stessa. (Rif.: Parr. A22-A26)
265.11	Nella comunicazione scritta relativa alle carenze significative nel controllo interno, il revisore deve includere: a) una descrizione delle carenze ed una spiegazione dei loro potenziali effetti; (Rif.: Par. A28) b) sufficienti informazioni per permettere ai responsabili delle attività di governance e alla direzione di comprendere il contesto della comunicazione. In particolare, il revisore deve chiarire che: (Rif.: Parr. A29-A30) i) lo scopo della revisione contabile era quello di esprimere un giudizio sul bilancio; ii) la revisione contabile ha tenuto in considerazione il controllo interno pertinente alla redazione del bilancio, al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno; iii) gli aspetti riportati sono limitati a quelle carenze che il revisore ha identificato nel corso della revisione contabile e che ritiene sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

13.1 Parte generale

Nel corso della revisione contabile, possono essere identificate carenze nel controllo interno. Ciò può verificarsi quale risultato della comprensione e della valutazione del controllo interno (si veda il Volume II, Capitoli 11 e 12), nell'effettuare valutazioni dei rischi, nello svolgere le procedure di

revisione ovvero di altre osservazioni fatte in qualsiasi fase del processo di revisione contabile.

Non vi sono restrizioni in merito a quali carenze nel controllo possano essere comunicate ai responsabili delle attività di governance e alla direzione. Tuttavia, quando una carenza identificata è valutata dal revisore come significativa, il revisore dovrà prima discuterne con la direzione ed è tenuto poi a comunicarla (insieme a qualunque altra carenza significativa) per iscritto ai responsabili delle attività di governance.

Alcune delle carenze più comuni nel controllo sono elencate di seguito.

Tabella 13.1-1

	Carenze potenziali nel controllo interno
Controlli generali	Carenze nell'ambiente di controllo (a livello di impresa) quali una supervisione inefficace, un atteggiamento carente riguardo il controllo interno ovvero casi riscontrati di forzatura o di frode da parte della direzione.
	Avvicendamento del personale che ha dato origine a mancate sostituzioni nelle posizioni chiave o casi in cui il personale attualmente impiegato (come nell'area contabile) non è competente a svolgere i compiti necessari.
	Carenze identificate nei controlli generali IT.
	Sono implementati controlli inadeguati per fronteggiare eventi non di routine, ad esempio l'introduzione di un nuovo sistema contabile, l'automatizzazione di una procedura, come quella relativa alle vendite, o l'acquisizione di una nuova attività.
	Incapacità della direzione di supervisionare la redazione del bilancio. Ciò potrebbe includere la mancanza di controlli: • generali di monitoraggio (quali la supervisione del personale in ambito finanziario contabile); • sulla prevenzione e sull'individuazione delle frodi; • sulla scelta e sull'applicazione di principi contabili significativi; • sulle operazioni significative con parti correlate; • sulle operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale; • sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria di fine esercizio (ad esempio controlli sulle scritture contabili non ricorrenti).
Controlli generali (*segue)*	Trascorso un ragionevole periodo di tempo, le carenze significative precedentemente comunicate alla direzione o ai responsabili delle

Carenze potenziali nel controllo interno	
	attività di governance non sono state corrette.
Controlli specifici (operativi)	Una risposta inefficace della direzione ai rischi significativi identificati (per esempio, assenza di controlli su uno di questi rischi)
	Il revisore ha individuato degli errori che il controllo interno dell'impresa avrebbe dovuto prevenire, o individuare e correggere.
	I controlli interni esistenti: • non erano sufficienti ad attenuare il rischio (configurazione carente); • non operavano così come configurati (messa in atto carente). Questo potrebbe essere causato da una formazione carente, dalla mancanza di competenza del personale ovvero da risorse non adeguate per svolgere i compiti richiesti.

13.2 Frode

Qualora si acquisiscano elementi probativi sull'esistenza o sulla possibile esistenza di una frode, la questione dovrebbe essere portata appena possibile all'attenzione della direzione ad un livello appropriato. Ciò anche nel caso in cui la questione potrebbe essere ritenuta trascurabile.

L'individuazione del livello di direzione appropriato attiene al giudizio professionale, ma tale livello si collocherà almeno un livello sopra ai soggetti che sembrano coinvolti nella sospetta frode. Tale individuazione sarà influenzata anche dalla probabilità di collusione e dalla natura ed entità della frode sospetta. Laddove la frode coinvolga un membro dei vertici della direzione, è necessaria anche la comunicazione ai responsabili delle attività di governance, che può avvenire verbalmente o per iscritto.

Spunti di riflessione

Frode perpetrata dall'proprietario-amministratore o dai responsabili delle attività di governance

Quando la frode si verifica ai vertici di un'organizzazione, non c'è nessuno all'interno dell'impresa a cui poterla denunciare. In questi casi, il revisore può acquisire un parere legale per stabilire l'azione più appropriata nelle circostanze. Acquisendo tale parere si può accertare quali misure (eventuali) sia necessario adottare in considerazione degli aspetti di interesse pubblico della frode identificata.

Nella maggior parte dei paesi, il dovere professionale del revisore è quello di mantenere riservate le informazioni sul proprio cliente. Ciò può precludere la possibilità di riferire la frode ad un soggetto esterno. Le responsabilità legali del revisore variano da un paese all'altro e, in alcuni casi, l'obbligo di riservatezza può prevalere sulle leggi o sui provvedimenti

dell'autorità giudiziaria. In alcuni paesi, il revisore di un'istituzione finanziaria ha l'obbligo legale di comunicare il verificarsi di una frode alle autorità di vigilanza. Inoltre, in alcuni paesi il revisore ha l'obbligo di comunicare gli errori alle autorità nei casi in cui la direzione e i responsabili delle attività di governance non abbiano preso misure correttive.

13.3 Valutare la gravità di una carenza

Una carenza significativa è definita come una carenza, o una combinazione di carenze nel controllo interno che, secondo il giudizio professionale del revisore, sia sufficientemente importante da richiedere l'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

Nel valutare il controllo interno (si veda il Volume II, Capitolo 12), si suggerisce che i fattori di rischio che probabilmente non daranno luogo ad un errore significativo in bilancio non siano considerati nella comprensione del controllo interno da parte del revisore. Qualora ci si attenga a questa indicazione, è probabile che la maggior parte delle carenze identificate dal revisore siano significative.

I criteri per stabilire se una carenza sia significativa sono simili a quelli utilizzati per tutti gli altri rischi (si veda il Volume II, Capitolo 9). Il giudizio professionale viene utilizzato per valutare la probabilità che un errore si verifichi e il potenziale impatto dell'errore, se questo dovesse verificarsi. Se un errore si è, di fatto, verificato, la valutazione dovrebbe basarsi sulla portata dell'errore reale.

Nel corso della revisione contabile, possono essere identificate anche carenze nel controllo meno serie o anche di minore entità. Queste potrebbero essere scoperte nel corso di interviste con la direzione e con il personale professionale, in seguito ad osservazioni sui controlli interni in essere, svolgendo procedure di revisione e in base a qualunque altra informazione che possa essere acquisita. Decidere se tali questioni siano sufficientemente importanti da essere riferite alla direzione e ai responsabili delle attività di governance attiene al giudizio professionale.

Alcune delle questioni che il revisore potrebbe considerare nel valutare la gravità di una carenza sono evidenziate nella tabella che segue.

Tabella 13.3-1

	Identificare una carenza significativa
Criteri per la valutazione di una carenza	Probabilità che le carenze comportino in futuro errori significativi nel bilancio.
	L'effettiva possibilità che un bene, un'attività o una passività possa essere oggetto di perdita o di frode.
	La soggettività e la complessità nella determinazione delle stime, quali le stime del fair value.
	Gli importi di bilancio che possono essere condizionati dalle carenze.
	Il volume di attività che si è verificato o potrebbe verificarsi nel saldo

	Identificare una carenza significativa
	contabile o nella classe di operazioni che possono essere interessati dalla carenza o carenze.
	L'importanza dei controlli per il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.
	La causa e la frequenza delle eccezioni individuate quale conseguenza delle carenze nei controlli.
	L'interazione della carenza con altre carenze nel controllo interno.

13.4 Le imprese di dimensioni minori

Nel valutare le carenze nel controllo interno delle imprese di dimensioni minori, il revisore farà attenzione ai seguenti fattori.

Tabella 13.4-1

	Da considerare:
Controllo in una piccola impresa	Rispetto a quanto avviene per le imprese più grandi, i controlli possono operare in modo meno formale e possono essere disponibili meno elementi sulla loro effettuazione.
	Alcune tipologie di attività di controllo possono non essere affatto necessarie. I rischi possono essere attenuati mediante i controlli applicati dai vertici della direzione (per esempio, controlli generali, quali quelli dell'ambiente di controllo, per prevenire o individuare un errore specifico prima che questo si verifichi).
	Il numero dei dipendenti sarà minore, con una conseguente limitazione dell'applicabilità del principio di separazione delle funzioni. Si può ovviare a questo mediante una supervisione da parte del proprietario-amministratore (per esempio, i controlli generali quali quelli dell'ambiente di controllo) più efficace di quanto non sia possibile fare in imprese più grandi.
	Vi sono maggiori possibilità di forzature dei controlli da parte della direzione.

Inoltre, la comunicazione delle carenze ai responsabili delle attività di governance può essere meno strutturata rispetto a quanto avviene nelle imprese più grandi.

13.5 Documentare le carenze nel controllo interno

Nei principi di revisione internazionali non ci sono specifiche regole riguardo le modalità di documentazione delle carenze nel controllo interno. L'ampiezza della documentazione attiene al giudizio professionale. Qualora il team di revisione abbia meno esperienza possono essere necessarie una documentazione e indicazioni più dettagliate rispetto al caso in cui il team sia composto da persone con maggiore esperienza.

È evidenziato di seguito un possibile approccio alla documentazione delle carenze appena queste vengono identificate. La documentazione può essere utilizzata:

- per discutere le carenze con la direzione;
- per valutare la gravità delle carenze;
- per considerare la necessità di eventuali altre procedure di revisione in risposta ai rischi non attenuati;
- per predisporre la necessaria comunicazione alla direzione e ai responsabili delle attività di governance.

Un esempio di tale documentazione è illustrato di seguito (senza riferimenti a documenti di supporto e ad altre carte di lavoro).

Tabella 13.5-1

Qual è il fattore di rischio o l'asserzione interessata?	**Descrivere la carenza identificata**	**Qual è l'effetto potenziale sul bilancio?**	**Carenza significativa? (Sì/No)**	**Risposta di revisione**
La direzione non ha considerato né valutato i rischi che si verifichino delle frodi.	I membri del team della direzione hanno fiducia l'uno nell'altro e sono restii ad introdurre direttive costose, e altre misure per fronteggiare il rischio di frode.	La direzione potrebbe forzare i controlli e manipolare in modo significativo il bilancio.	Sì	Si vedano le specifiche procedure svolte sulle scritture contabili, sulle parti correlate e sulla rilevazione dei ricavi.
Vendite/servizi registrati nell'esercizio sbagliato	Non ci sono controlli per evitare che ciò accada e nelle nostre verifiche di dettaglio abbiamo rilevato numerosi errori di cut-off	I ricavi riportati in bilancio potrebbero contenere errori significativi.	Sì	Si vedano le altre procedure svolte relativamente al cut-off

Qual è il fattore di rischio o l'asserzione interessata?	Descrivere la carenza identificata	Qual è l'effetto potenziale sul bilancio?	Carenza significativa? (Sì/No)	Risposta di revisione
Supervisione e documentazione carenti a supporto della predisposizione delle stime.	Il cliente non fornisce alcun documento a supporto delle stime.	Data la dimensione delle stime, un errore potrebbe causare un errore significativo in bilancio.	Sì	Acquisire elementi probativi a supporto delle assunzioni e svolgere nuovamente i calcoli.

Spunti di riflessione

Registrare le carenze in un'unica carta di lavoro

Stabilire quale specifica carta di lavoro utilizzare per sedimentare i dettagli relativi alle carenze nel controllo man mano identificate. Ciò garantirà che tutte le carenze identificate siano registrate in modo coerente e nello stesso posto. Se invece fossero disseminate in più carte di lavoro, alcune carenze potrebbero essere tralasciate. Ciò potrebbe dare luogo ad una risposta di revisione ai rischi non completa e ad una comunicazione alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance anch'essa incompleta.

Descrivere le implicazioni

Nel documentare le carenze, dedicare del tempo a descrivere le implicazioni della carenza ("che cosa potrebbe andare storto") nonché la risposta di revisione proposta (ove presente) al rischio non attenuato.

Qual è la linea di condotta raccomandata?

Quando si registrano le carenze, è utile considerare e documentare anche quali miglioramenti potrebbero essere raccomandati alla direzione. In questa fase tutti i fatti pertinenti sono noti e può essere avanzata una raccomandazione significativa. Se invece si decide di intervenire successivamente, può volerci dell'altro tempo per tornare ad informarsi sui fatti.

13.6 Confronti verbali con la direzione

Prima di emettere una comunicazione scritta, è generalmente considerata una buona prassi quella di confrontarsi verbalmente sui risultati (sulla base ad esempio di una lettera in bozza) con una persona appropriata o con un livello appropriato della direzione e se possibile con i responsabili delle attività di governance. La persona appropriata è quella che può valutare le carenze e prendere le misure correttive necessarie. Tale fase aiuta il revisore ad assicurare che i risultati siano di fatto corretti e formulati in modo appropriato alle circostanze. Può anche consentire al revisore di acquisire un'indicazione preliminare sulla risposta della direzione ai risultati che verranno formalmente comunicati.

Per le carenze significative, il livello appropriato della direzione è quello più elevato all'interno dell'impresa, ad esempio il proprietario-amministratore, l'amministratore delegato oppure il direttore finanziario (o figura equivalente). Per le altre carenze, il livello appropriato può essere la direzione operativa direttamente coinvolta nelle aree di controllo interessate. Da notare che se tutti i responsabili delle attività di governance sono coinvolti anche nella gestione dell'impresa, la comunicazione con un singolo membro della direzione non garantisce necessariamente che tutti coloro che hanno responsabilità di governance siano informati adeguatamente.

Se la carenza si riferisce direttamente alla direzione (ad esempio, una questione riguardante la sua integrità o competenza) non è appropriato discuterne direttamente con la direzione stessa. Se ne discutere normalmente con i responsabili delle attività di governance.

Spunti di riflessione

Se una carenza significativa riguarda direttamente la condotta o la competenza dell' proprietario-amministratore o dei responsabili delle attività di governance, non esiste un livello più alto all'interno dell'impresa cui comunicare i risultati. In questi casi, il revisore dovrà valutare se è in grado di continuare a svolgere la revisione contabile. Potrebbe essere utile richiedere il parere di un legale.

La discussione con la direzione fornisce l'opportunità di discutere i risultati e di conoscere le reazioni della direzione prima che i risultati siano completati e vengano comunicati formalmente per iscritto, come illustrato di seguito.

Tabella 13.6-1

	Benefici
Discussioni con la direzione	Avvertire tempestivamente la direzione dell'esistenza di carenze.
	Opportunità di acquisire informazioni rilevanti di cui tenere conto, ad esempio: • la conferma che la descrizione della carenza e dei relativi fatti (quali la portata di un errore effettivo) è accurata; • l'esistenza di altri controlli eventualmente compensativi; • la reazione e la comprensione da parte della direzione delle cause reali o presunte delle carenze; • l'esistenza di eccezioni che emergono dalle carenze che la direzione ha rilevato.
	Acquisire una risposta preliminare della direzione ai risultati che saranno comunicati.

13.7 Comunicazioni scritte

Le carenze significative devono essere comunicate per iscritto. Ciò riflette l'importanza di tali questioni e può aiutare la direzione ed i responsabili delle attività di governance ad adempiere alle proprie molteplici responsabilità.

La regola di comunicare le carenze significative per iscritto si applica alle imprese di qualsiasi dimensione, incluse quelle gestite dal proprietario-amministratore e quelle molto piccole. Comunicare tali questioni per iscritto assicura che anche i responsabili delle attività di governance siano informati in merito ai problemi.

Appena possibile dopo essere giunto a delle conclusioni circa l'esistenza di carenze significative, il revisore discute tali carenze con la direzione e poi le comunica per iscritto ai responsabili delle attività di governance. Sebbene ciò non sia obbligatorio, la lettera potrebbe anche contenere alcune raccomandazioni sulle azioni correttive. Seguendo questo percorso, la direzione può intraprendere tempestivamente le azioni correttive.

13.8 Risposta della direzione alla comunicazione

Rientra tra le responsabilità della direzione e dei responsabili delle attività di governance rispondere in modo appropriato alla comunicazione del revisore sulle carenze significative nel controllo interno e alle eventuali raccomandazioni di azioni correttive. Ciò può avvenire:

- avviando l'azione correttiva per correggere le carenze identificate dal revisore;
- prendendo la decisione di non intraprendere alcuna azione. La direzione può già essere al corrente delle carenze significative e può aver deciso di non porvi rimedio per motivi di costi o per altre ragioni; ovvero
- non intraprendendo nessuna azione. Ciò può indicare un atteggiamento scettico riguardo il controllo interno, che ha implicazioni sulla valutazione dei rischi a livello di bilancio. In alcune situazioni, tale assenza di azioni può costituire di per sé una carenza significativa.

A prescindere da quale azione è intrapresa dalla direzione, il revisore è tenuto a comunicare per iscritto tutte le carenze significative, incluse le carenze significative già evidenziate negli esercizi precedenti. Non rientra tra le competenze del revisore stabilire se il costo per attenuare una carenza superi il beneficio che se ne trarrebbe. Tuttavia, è appropriato considerare la proporzionalità rispetto alla dimensione dell'impresa e, nelle diverse circostanze, utilizzare il buon senso.

Qualora permanga una carenza significativa comunicata nell'esercizio precedente, la comunicazione dell'esercizio corrente può ripetere la descrizione già fatta ovvero rinviare semplicemente alla comunicazione precedente.

Qualora la carenza non sia significativa, non è necessario mettere per iscritto o ripetere la comunicazione nell'esercizio corrente. Tuttavia, può essere appropriato che il revisore comunichi di nuovo le altre carenze qualora si sia verificato un cambiamento nella direzione o se il revisore è venuto a conoscenza di nuove informazioni.

Contenuto della comunicazione
La comunicazione delle carenze significative includerà solitamente:

- una descrizione della natura di ciascuna carenza significativa ed i potenziali effetti. Non è necessario quantificare tali effetti;
- eventuali suggerimenti circa le azioni correttive delle carenze;
- le risposte effettive della direzione o quelle che intende dare;
- una dichiarazione sul fatto che il revisore ha adottato o meno misure per verificare se le risposte della direzione sono state implementate.

Le carenze significative possono essere raggruppate insieme per esigenze di comunicazione, se appropriato.

Per circostanziare ulteriormente la comunicazione, la lettera includerà anche:

- l'indicazione che se il revisore avesse svolto procedure più ampie sul controllo interno, avrebbe potuto identificare un maggior numero di carenze di cui dare informativa o avrebbe potuto concludere che effettivamente non era necessario dare informativa di alcune delle carenze che sono invece state comunicate;
- l'indicazione che tale comunicazione è stata fornita per le finalità dei responsabili delle attività di governance e che può non essere adatta ad altre finalità.

Disposizioni normative a livello locale sulla predisposizione dell'informativa finanziaria
Le leggi ed i regolamenti in alcuni ordinamenti giuridici possono inoltre richiedere che il revisore comunichi una o più tipologie specifiche di carenze nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile. In questo caso:

- le regole del principio di revisione internazionale n. 265 continuano ad essere applicabili, a prescindere dall'esistenza di una legge o di un regolamento che possa richiedere al revisore di utilizzare termini e definizioni specifici;
- il revisore utilizzerà i termini e le definizioni specifici al fine di effettuare una comunicazione conforme alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

13.9 Tempistica della comunicazione scritta

Il revisore è tenuto a comunicare tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di governance le carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile. I fattori da tenere in considerazione includono:

- un ritardo ingiustificato nel comunicare l'informazione le farebbe perdere rilevanza?
- l'informazione sarebbe un fattore importante per consentire ai responsabili delle attività di governance di adempiere alle proprie responsabilità in merito alla supervisione?

Tranne i casi in cui vi siano disposizioni a livello locale che specifichino una determinata data, la data ultima in cui può essere emessa una comunicazione scritta è prima della data della relazione di revisione oppure poco dopo. Ciò consente al revisore il completamento tempestivo della documentazione della revisione nella versione definitiva.

Spunti di riflessione

Ove possibile, comunicare le carenze nel controllo interno molto prima che cominci la fase finale del lavoro. Una notifica tempestiva potrebbe consentire alla direzione di intraprendere azioni correttive che possono aiutare il revisore diminuendo il rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di bilancio o a livello di asserzioni. Per esempio, la raccomandazione di sostituire ovvero di riposizionare un ragioniere/contabile incompetente potrebbe ridurre significativamente il lavoro necessario a riesaminare la predisposizione dell'informativa di bilancio di fine esercizio.

13.10 Case Study - Comunicazione delle carenze nel controllo interno

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study.

Il revisore identifica le carenze nel controllo interno nel corso di tutte le fasi della revisione contabile (valutazione dei rischi, risposta ai rischi e informativa finanziaria) e quindi le raggruppa per comunicarle alla direzione. Le carenze significative nel controllo interno (sia nella configurazione sia nell'efficacia operativa) saranno comunicate alla direzione utilizzando una lettera simile a quelle riportate di seguito.

Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St, Cabetown, United Territories 123-50004

15 marzo 20X3
Suraj Dephta

Dephta Furniture Inc.
[Indirizzo]
Oggetto: Revisione contabile del bilancio dell'esercizio 20X2

Egregio Sig. Suraj,

l'obiettivo della revisione contabile da noi svolta era quello di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio non contenesse errori significativi. La revisione contabile non è stata pianificata allo scopo di identificare gli aspetti di Vostro interesse da comunicarVi. Di conseguenza, la revisione contabile in generale non identificherà tutti gli aspetti che possono essere di Vostro interesse e non è pertanto appropriato concludere che tali aspetti non esistono.

Nel corso della revisione contabile del bilancio della Dephta Furniture Inc. per l'esercizio concluso al 31 dicembre 20X2, abbiamo identificato le seguenti carenze nel controllo interno che, a nostro giudizio, sono significative. Una carenza significativa, ovvero un insieme di carenze significative nel controllo interno, è quella che, secondo il nostro giudizio professionale, è sufficientemente importante da meritare l'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

Scritture contabili non autorizzate
Attualmente non vi sono controlli sulle scritture contabili effettuate manualmente durante l'esercizio. Senza alcuna separazione delle funzioni né controlli sulle scritture effettuate, alcuni errori possono non essere individuati. Sebbene nel corso della revisione contabile non abbiamo riscontrato errori significativi, l'attuale accesso libero e non controllato da parte di tutto il personale della società rappresenta un rischio per l'accuratezza del bilancio.

Suggeriamo una adeguata separazione delle funzioni effettuata in base ai ruoli e alle responsabilità. Inoltre, dovrebbe essere stabilito un processo formalizzato di riesame. Tutte le scritture significative dovrebbero essere approvate prima dell'inserimento e la direzione dovrebbe svolgere mensilmente un'ulteriore verifica.

Scarsi controlli sulle rimanenze
Attualmente ci sono controlli molto limitati sulle rimanenze. Senza i controlli adeguati, le rimanenze potrebbero essere incomplete, valutate erroneamente o potrebbero essere rubate.

Suggeriamo alla Dephta di implementare controlli formalizzati sulla identificazione e conta periodica delle rimanenze. Le registrazioni delle rimanenze dovrebbero essere confrontate ogni mese con i prodotti effettivamente presenti in magazzino. Si dovrebbe svolgere anche una ricognizione mensile delle merci obsolete o danneggiate per assicurare la registrazione di eventuali svalutazioni delle rimanenze.

La presente lettera è predisposta unicamente per informare la direzione e non ha alcuna altra finalità. Non siamo quindi responsabili per l'uso che possano farne terze parti.

In fede,

_____

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Case Study B – Kumar & Co.

Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St, Cabetown, United Territories 123-50004

15 marzo, 20X3
Rajesh Kumar

Kumar & Co.
[Indirizzo]

Oggetto: Revisione contabile del bilancio dell'esercizio 20X2

Egregio Sig. Rajesh,

l'obiettivo della revisione contabile da noi svolta era quello di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio non contenesse errori significativi. La revisione contabile non è stata pianificata allo scopo di identificare gli aspetti di Vostro interesse da comunicarVi. Di conseguenza, la revisione contabile in generale non identificherà tutti gli aspetti che possono essere di Vostro interesse e non è pertanto appropriato concludere che tali aspetti non esistono.

Nel corso della revisione contabile del bilancio della Kumar & Co. per l'esercizio concluso al 31 dicembre 20X2, abbiamo identificato la seguente carenza nel controllo interno che, a nostro giudizio, è significativa. Una carenza significativa, ovvero un insieme di carenze significative nel controllo interno, è quella che, secondo il nostro giudizio professionale, è sufficientemente importante da meritare di essere portata all'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

Mancanza di separazione delle funzioni
Attualmente alla Kumar & Co esiste una mancanza di separazione delle funzioni. Il dipendente a tempo parziale addetto alla contabilità ha accesso e controlli illimitati sulla tenuta di tutti i libri contabili della Kumar. Senza una separazione delle funzioni tra diversi dipendenti, esiste il rischio che l'addetto alla contabilità commetta degli errori involontari o meno, senza che altri se accorgano.

Suggeriamo che la Kumar & Co valuti l'opportunità di assumere un'altra persona part-time che divida le funzioni con l'attuale addetto. Data la dimensione ridotta dell'organizzazione ed i limiti di spesa se ciò non è possibile, Vi suggeriamo un maggiore coinvolgimento di Raj

Kumar nella tenuta dei libri contabili così da poter supervisionare in modo adeguato il lavoro dell'addetto.

La presente lettera è predisposta unicamente per informare la direzione e non ha alcuna altra finalità. Non siamo quindi responsabili per l'uso che possano farne terze parti.

In fede,

_____

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

14. Conclusione della fase di valutazione dei rischi

Contenuto del capitolo	Principio di revisione internazionale pertinente
Concludere la fase della revisione contabile di valutazione dei rischi documentando i rischi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni.	**315**

Figura 14.0-1

	Attività	Scopo	Documentazione
VALUTAZIONE DEI RISCHI	Procedure preliminari all'incarico	Decidere se accettare l'incarico	Elenco dei fattori di rischio Indipendenza Lettera di incarico
	Pianificare la revisione	Elaborare la strategia generale di revisione e il piano di revisione	Significatività Discussioni con il team Strategia generale di revisione
	Procedure di valutazione dei rischi	Identificare/valutare i rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impesa	Rischi d'impresa, rischi di frode e altri rischi significativi Controlli interni pertinenti Rischi di errori significativi: - a livello di bilancio - a livello di asserzioni

Note:

7. Per un elenco completo della documentazione necessaria, fare riferimento al principio di revisione internazionale n.230.

8. La pianificazione (principio di revisione internazionale n.300) è un processo continuo e iterativo che si svolge nel corso di tutta la revisione contabile.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
315.25	Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi: a) a livello di bilancio; (Rif.: Parr. A105-A108) b) a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa, (Rif.: Parr. A109-A113) su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti.
315.26	A tale scopo, il revisore deve: a) identificare i rischi nel corso di tutto il processo volto ad acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, inclusi i relativi controlli istituiti per fronteggiare tali rischi, considerando le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa presenti in bilancio; (Rif.: Parr. A114-A115) b) valutare i rischi identificati, e valutare se si riferiscano in modo più esteso al bilancio nel suo complesso e interessino potenzialmente più asserzioni; c) collegare i rischi identificati con quanto può risultare errato a livello di asserzioni, tenendo conto dei controlli rilevanti che il revisore intende verificare; (Rif.: Parr. A116-A118) d) considerare la probabilità di errore, inclusa la possibilità della presenza di molteplici errori, e se i potenziali errori siano di una importanza tale da comportare errori significativi nel bilancio.
315.32	Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile: a) la discussione tra i membri del team di revisione, ove richiesto dal paragrafo 10, e le principali decisioni assunte; b) gli elementi chiave della comprensione di ciascun aspetto dell'impresa e del contesto in cui opera, indicati nel paragrafo 11, e di ciascuna delle componenti del controllo interno, indicate nei paragrafi 14-24; le fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione; le procedure di valutazione del rischio svolte; c) i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni come richiesto nel paragrafo 25; d) i rischi identificati ed i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione, in ragione delle regole contenute di cui ai paragrafi 27-30. (Rif.: Parr. A131-A134)

14.1 Parte generale

La parte finale della fase della revisione contabile di valutazione dei rischi consiste nel riesame dei risultati delle procedure di valutazione dei rischi svolte e successivamente nella valutazione (ovvero, se già valutati, nella sintesi) dei rischi di errori significativi:

- a livello di bilancio;
- a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

L'elenco dei rischi identificati e valutati che ne risulta costituisce il punto di partenza per la fase successiva della revisione contabile, che consiste nel determinare come rispondere appropriatamente ai rischi identificati e valutati mediante la definizione di procedure di revisione conseguenti.

I due livelli di valutazione dei rischi sono illustrati nella seguente figura:

Figura 14.1-1

14.2 Elementi probativi acquisiti fino a questo momento

Gli elementi probativi acquisiti finora, svolgendo le procedure di valutazione dei rischi,

consistono nell'identificazione e nella valutazione dei rischi intrinseci, nella configurazione e nella messa in atto dei controlli interni che fronteggiano tali rischi. Rimane escluso il rischio di errori significativi. Si tratta semplicemente del rischio che residua dopo aver preso in considerazione l'effetto dei controlli interni messi in atto per attenuare i rischi intrinseci. Ciò viene descritto nella figura sottostante.

Figura 14.2-1

<table>
<tr><th></th><th>Rischio basso</th><th>Rischio medio</th><th>Rischio alto</th></tr>
<tr><td>Rischio intrinseco</td><td colspan="3">Rischi connessi all'attività svolta e rischi di frode che potrebbero dare origine ad un errore significativo</td></tr>
<tr><td>Rischio di controllo (risposta ai rischi intrinseci)</td><td></td><td></td><td rowspan="2">Controlli pervasivi (a livello di impresa)
Governance
Cultura/valori
Competenza
Buon atteggiamento verso il controllo</td></tr>
<tr><td>Rischio di errori significativi (rischio combinato)</td><td></td><td>Controlli specifici (sulle operazioni)
Vendite, acquisti, stipendi, ecc.</td></tr>
<tr><td>Rischio combinato</td><td>Rischi di errori significativi</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="4">Basso ← Esposizione al rischio di frode ed errore → Alto</td></tr>
</table>

Nota: La lunghezza dei segmenti orizzontali presenti nella figura è puramente illustrativa e varierà da impresa ad impresa.

Le fonti di elementi probativi che possono essere pertinenti nel sintetizzare e valutare i rischi ai due livelli sono elencate di seguito.

Tabella 14.2-2

Elementi probativi	**Volume e capitoli pertinenti**
La strategia generale di revisione	Vol. II - 5
Significatività ed identificazione delle aree del bilancio e delle informazioni significative	Vol. II - 6
Discussioni nell'ambito del team di revisione	Vol. II - 7

Risultati dello svolgimento di procedure di valutazione dei rischi	Vol. I - 4 e Vol. II – da 3 a 14
Identificazione e valutazione dei rischi intrinseci	Vol. II - 8 e 9
Rischi significativi	Vol. II - 10
Comprensione e valutazione del controllo interno	Vol. II - 11 e 12
Carenze significative identificate	Vol. II - 13

14.3 Sintetizzare le diverse valutazioni dei rischi

Lo scopo delle valutazioni dei rischi è quello di fornire le basi nonché un punto di riferimento per rispondere in modo appropriato impiegando procedure di revisione conseguenti ben definite ed efficienti.

Se i rischi identificati fino a questo momento sono già stati documentati e valutati in modo coerente, sarà relativamente semplice riesaminarli e sintetizzarli.

La sintesi dei rischi identificati e valutati unisce i fattori di rischio identificati e la valutazione degli eventuali controlli interni configurati per attenuare tali rischi. La figura 14.3-1 ne rappresenta una esemplificazione.

Nota: Esiste un livello di rischio medio a livello di bilancio che viene attenuato da buoni controlli generali e se possibile da altri controlli. Ne risulta un rischio valutato come basso a livello di bilancio.

La sintesi dei rischi identificati e valutati a livello di asserzioni è un insieme della valutazione dei rischi intrinseci e dei rischi di controllo che si applicano ai singoli saldi contabili, alle classi di operazioni e all'informativa di bilancio. Nel caso illustrato di seguito, i rischi intrinseci sono medi e non ci sono controlli interni rilevanti pertanto il rischio di controllo è alto. Il risultato è quindi un rischio residuale medio per questa asserzione particolare.

Figura 14.3-1

	Valutazioni dei rischi intrinseci		**Valutazioni dei rischi di controllo**		**Rischi di errori significativi**
Rischi a livello di bilancio Valutazione dei rischi pervasivi	**M**	Valutazione dei controlli volti ad attenuare il rischio	**B**	=	**B**
Rischi a livello di asserzioni Valutazione dei rischi specifici per area di bilancio, informativa e asserzione	**M**		**A**	=	**M**
	A= rischio alto		**M=rischio medio**		**B=rischio basso**

Note:

- Prima di concludere che non esistono rischi particolari per un'area o per un'informativa di bilancio, considerare l'esistenza di altri fattori rilevanti, ad esempio errori avvenuti in passato, la possibilità che le attività e le passività siano soggette a frode, la possibilità di forzature da parte della direzione e l'esperienza dell'esercizio precedente .
- Se il revisore pianifica di fare affidamento su un rischio di controllo che è stato valutato come basso (per esempio, riducendo l'ampiezza delle procedure di validità), sarà necessario effettuare verifiche sull'efficacia operativa dei controlli per supportare tale valutazione.
- In alcuni casi, l'impresa può avere dei controlli interni ma il revisore può averli ritenuti non rilevanti ai fini della revisione contabile e quindi può non aver effettuato alcuna valutazione. In questi casi, il rischio di controllo sarà valutato come alto.
- I controlli specifici (operativi) generalmente o funzionano (dando origine ad un rischio valutato come basso) o non funzionano (dando origine ad un rischio valutato come alto). Generalmente quindi il rischio di controllo non è valutato come medio. Tuttavia, alcuni revisori valutano il rischio di controllo come medio quando un controllo può non essere

completamente affidabile nelle attività operative ma è prevedibile che esso funzionerà per la maggior parte del tempo. Ciò può verificarsi spesso nelle imprese di dimensioni minori.

- La determinazione del rischio residuale derivante dalla combinazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo attiene al giudizio professionale. La tabella sottostante mostra le diverse combinazioni di rischio ma non sostituisce il giudizio professionale basato sulle specifiche circostanze.

Tabella 14.3-2

Rischio intrinseco	Rischio di controllo	Rischio di errori significativi
A	A	A
A	M	M
A	B	M o B
M	A	M
M	M	M
M	B	B
B	A	M/B
B	M	B
B	B	B

A = Alto M = Medio B = Basso

Spunti di riflessione

Documentare il ragionamento alla base delle valutazioni dei rischi

Nel sintetizzare i rischi identificati e valutati, assicurarsi di fornire una breve descrizione delle motivazioni di ciascuna valutazione ovvero il rinvio al documento dove sono riportate. Ciò risulta spesso più importante della valutazione stessa poiché aiuta a definire le risposte su misura e ritenute convenienti/efficaci dal punto di vista dei tempi e quindi dei costi.

Valutare i rischi intrinseci

Occorre ricordare che la valutazione del rischio intrinseco è spesso completata prima che siano stati considerati i controlli che possono attenuare il rischio. Assumendo che la maggior parte delle aree del bilancio da sottoporre a revisione contabile supererà la significatività generale, è probabile (nella maggior parte dei casi) che il rischio intrinseco di errore (prima del controllo interno) sia alto per la maggior parte delle asserzioni.

Rischio basso per tutte le asserzioni

Quando un’area del bilancio è stata valutata a rischio basso per tutte le asserzioni, non è necessario ripetere lo stesso ragionamento per ciascuna singola asserzione. Tuttavia, sarà documentata la ragione per cui tutte le valutazioni sono basse.

14.4 Riconsiderazione delle valutazioni dei rischi

La valutazione dei rischi non termina in un momento preciso. Nel corso della revisione contabile infatti possono essere acquisite nuove informazioni e lo svolgimento delle procedure di revisione può identificare ulteriori rischi oppure rilevare che il controllo interno non opera come previsto. Quando questo si verifica, la valutazione originaria dei rischi deve essere riconsiderata e si deve considerare l'impatto sulla natura e sull'estensione delle procedure di revisione conseguenti.

14.5 La documentazione

La sintesi dei controlli identificati può essere documentata in molti modi. Di seguito sono evidenziati tre possibili approcci:

1. **Con un documento unico**
   Un documento separato che sintetizzi le valutazioni dei rischi intrinseci e dei rischi di controllo, e le motivazioni chiave per le valutazioni dei rischi combinati. Tale documento potrebbe anche essere utile per delineare (in termini generali) le risposta ai rischi.
2. **Includendola nella strategia generale di revisione e nel piano di revisione**
   La prima parte di ciascuna sezione del piano di revisione (come crediti, debiti ecc.) potrebbe evidenziare le valutazioni dei rischi e l'impatto sulle procedure di revisione pianificate.
3. **Incorporando le valutazioni dei rischi nella documentazione del revisore delle procedure conseguenti**
   In questo caso le valutazioni dei rischi, i piani di revisione ed i risultati del lavoro svolto potrebbero tutti essere inglobati in un documento di lavoro unico e onnicomprensivo per ciascuna area di bilancio.

La forma e l'ampiezza della documentazione a supporto delle valutazioni dei rischi sono influenzate:

- dalla natura, dalla dimensione e dalla complessità dell'impresa e del suo controllo interno;
- dalla disponibilità di informazioni fornite dall'impresa;
- dalla metodologia e dalla tecnologia di revisione utilizzate.

Altri fattori da considerare nel definire la documentazione includono:

- la facilità di comprensione;
- rinvii alla definizione e all'implementazione di una risposta di revisione appropriata;
- la capacità di rendere agevole l'aggiornamento negli esercizi successivi;
- semplicità per il riesame. Chi svolge il riesame del lavoro dovrebbe esser in grado di stabilire se tutti i rischi chiave sono stati identificati e se la risposta di revisione che ne risulta è appropriata.

Una sintesi ben documentata dei rischi identificati e valutati è utile anche nelle riunioni di pianificazione del team che si terranno nell'esercizio successivo in cui si dovrà discutere di nuovo la natura dei rischi e la risposta di revisione.

Di seguito viene illustrato un approccio che utilizza un documento unico ma strettamente collegato al piano di revisione. Da notare che tale illustrazione utilizza le quattro asserzioni

“combinate” (utilizzate ai fini della presente Guida), così come indicato nel Volume I, Capitolo 6.

Tabella 14.5-1

Livelli di rischio valutati

		Asserzioni	RI	RC	RES	Documentare i rischi chiave e altri fattori che contribuiscono alla valutazione dei rischi
						Il settore è in generale declino in quanto stanno emergendo nuove tecnologie. Le vendite tuttavia sono ancora elevate e l’impresa sta investendo in R&S.
A livello di bilancio		P	M	B	B	*L’atteggiamento della direzione riguardo il controllo interno è buono. Le posizioni chiave sono occupate da personale competente.*
						Sono possibili forzature da parte della direzione ma le nuove direttive in vigore dovrebbero servire da deterrente alle azioni più comuni.
						Il consiglio di amministrazione è composto da membri della famiglia.
A livello di asserzioni						
	Area di bilancio o informativa finanziaria					
1	Vendite	**C**	A	B	M	*Il proprietario vuole risparmiare sulle tasse. La rilevazione dei ricavi è stata non uniforme.*
		E	M	B	B	*Sono stati identificati controlli interni rilevanti.* *Le procedure di conformità sui controlli interni per tale asserzione sono possibili.*
		A	M	B	B	*Sono stati identificati controlli interni rilevanti e non sono avvenuti errori in passato.*
		V	N/A	B	N/A	

		Asserzioni	RI	RC	RES	Documentare i rischi chiave e altri fattori che contribuiscono alla valutazione dei rischi
2	Crediti	C	B	B	B	*Sono stati identificati controlli rilevanti e non sono avvenuti errori in passato.*
		E	A	M	M	*I premi agli agenti si basano sulle vendite registrate.*
		A	B	B	B	*Sono stati identificati controlli interni rilevanti e non sono avvenuti errori in passato.*
		V	A	M	M	*Considerando il periodo di declino che sta vivendo il settore, il recupero dei crediti potrebbe essere problematico.*
3	Rimanenze	C	B	B	B	*Sono stati identificati controlli rilevanti e non sono avvenuti errori in passato.*
		E	A	A	A	*Si sono verificati furti delle scorte di magazzino e il controllo fisico è carente.*
		A	B	B	B	*Sono stati identificati controlli rilevanti e non sono avvenuti errori in passato.*
		V	A	A	A	*Le nuove tecnologie renderanno obsolete alcune parti del prodotto e perfino l'intero prodotto.*

Legenda:	N/A = Non applicabile	P = Rischi pervasivi	A = Accuratezza
A = Alto	RI = Rischio inerente	C = Completezza	V = Valutazione
M = Medio	RC = Rischio di controllo interno	E = Esistenza	
B = Basso	RES = Rischio di errori significativi		

La documentazione dei rischi identificati e valutati potrebbe fare riferimento anche:

- ai dettagli dei rischi significativi che richiedono una speciale considerazione;
- ai rischi per i quali l'applicazione delle sole procedure di validità non fornisce elementi probativi sufficienti ed appropriati.

14.6 Case Study - Conclusione della fase di valutazione dei rischi

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study.

La fase finale del processo di valutazione dei rischi consiste nel valutare i rischi combinati di errori significativi a livello di bilancio e a livello di asserzioni.

Le valutazioni dei rischi possono essere sintetizzate utilizzando un approccio come quello di

seguito illustrato. Le informazioni di supporto (laddove le valutazioni dei rischi intrinseci e dei rischi di controllo siano state documentate) non sono incluse. Nella pratica saranno indicati dei riferimenti incrociati ai dati di supporto.

Case Study A ─ Dephta Furniture Inc.

Livelli di rischio valutati

		Asserzioni	RI	RC	RES	Documentare i rischi chiave e altri fattori che contribuiscono alla valutazione dei rischi
						L'atteggiamento della direzione verso il controllo interno è buono e le posizioni chiave sono occupate da personale competente.
A livello di bilancio		P	M	B	B	*Sono possibili forzature da parte della direzione ma non abbiamo riscontrato nessun caso in cui ciò sia avvenuto e l'atteggiamento della direzione verso il controllo interno è buono .*
						La riunione mensile per riesaminare la performance fornisce all'operato della direzione un certo livello di responsabilità di rendicontazione.
A livello di asserzioni						
	Area di bilancio o informativa finanziaria					
1	Vendite	**C**	A	B	M	*Le direttive sulla rilevazione dei ricavi non sono uniformi.*
		E	B	B	B	*Le direttive sulla rilevazione dei ricavi non sono uniformi. Vi è un incentivo a gonfiare le vendite a causa dei premi di vendita e delle pressioni del mercato.*
		A	B	B	B	*Il sistema delle vendite funziona bene.*
		V	N/A	B	N/A	
2	Crediti	**C**	B	B	B	*Non è stato identificato alcun rischio significativo.*

		Asserzioni	RI	RC	RES	Documentare i rischi chiave e altri fattori che contribuiscono alla valutazione dei rischi
		E	A	M	M	*I premi agli agenti si basano sulle vendite registrate.*
		A	B	B	B	
		V	A	M	M	*La riscossione dei crediti verso i maggiori rivenditori potrebbe essere problematica qualora vi fossero dubbi circa la qualità del prodotto o venissero effettuati dei resi. Inoltre, nonostante l'economia in declino, non è stato svolto alcun controllo prima di concedere il credito.*

Legenda:	N/A = Non applicabile	P = Rischi pervasivi	A = Accuratezza
A = Alto	RI = Rischio inerente	C = Completezza	V = Valutazione
M = Medio	RC = Rischio di controllo interno	E = Esistenza	
B = Basso	RES = Rischio di errori significativi		

A questo punto, è buona prassi preparare una comunicazione per la direzione che evidenzi le carenze significative identificate nel controllo interno.

Case Study B ─ Kumar & Co.

Conclusione della fase di valutazione dei rischi

Livelli di rischio valutati

		Asserzioni	RI	RC	RES	Documentare i rischi chiave e altri fattori che contribuiscono alla valutazione dei rischi
						L'atteggiamento della direzione verso il controllo interno è buono e le posizioni chiave sono occupate da personale competente.
A livello di bilancio					M	*Sono possibili forzature da parte della direzione a causa delle pressioni a rispettare i covenants bancari e ridurre al minimo gli oneri fiscali. Il lavoro dell'addetto alla contabilità non è stato riesaminato da Raj in modo uniforme nel corso di tutto l'esercizio. L'addetto sembra insoddisfatto e ha la possibilità di indicare dati errati. Pertanto, sia gli errori involontari sia le frodi commesse intenzionalmente potrebbero non essere individuati.*
						La riunione mensile per riesaminare la performance fornisce all'operato della direzione un certo livello di trasparenza.
A livello di asserzioni						
	Area di bilancio o informativa finanziaria					
1	Vendite	**C**	A	B	M	*Sono stati identificati controlli interni rilevanti per questa asserzione.*
		E	A	B	M	*Sono stati identificati controlli interni rilevanti per questa asserzione ma le operazioni con parti correlate fanno emergere dubbi.*
		A	A	B	M	*Sono stati identificati controlli interni rilevanti per questa asserzione ma le operazioni con parti correlate fanno emergere dubbi.*
		V	M	M	M	*Sono possibili resi sulle vendite per via delle*

		Asserzioni	RI	RC	RES	Documentare i rischi chiave e altri fattori che contribuiscono alla valutazione dei rischi
						condizioni del settore.
2	Crediti	**C**	A	B	M	*La maggior parte dei crediti sono verso la Dephta.* *Non sono stati identificati altri rischi specifici.*
		E	A	M	M	*La maggior parte dei crediti sono verso la Dephta.* *Non sono stati identificati altri rischi specifici.*
		A	M	M	M	*La maggior parte dei crediti sono verso la Dephta.* *Non sono stati identificati altri rischi specifici.*
		V	A	M	M	*In tempi di crisi come questi, i clienti più piccoli possono avere difficoltà a saldare le fatture.*

Legenda:	N/A = Non applicabile	P = Rischi pervasivi	A = Accuratezza
A = Alto	RI = Rischio inerente	C = Completezza	V = Valutazione
M = Medio	RC = Rischio di controllo interno	E = Esistenza	
B = Basso	RES = Rischio di errori significativi		

A questo punto, è buona prassi preparare una comunicazione per la direzione che evidenzi le carenze significative identificate nel controllo interno.

15. Risposta ai rischi – Parte generale

Figura 15.0-1

VALUTAZIONE DEI RISCHI	Attività	Scopo	Documentazione[1]
	Procedure preliminari all'incarico	Decidere se accettare l'incarico	Elenco dei fattori di rischio Indipendenza Lettera di incarico
	Pianificare la revisione	Elaborare la strategia generale di revisione e il piano di revisione[2]	Significatività Discussioni con il team Strategia generale di revisione
	Procedure di valutazione dei rischi	Identificare/valutare i rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa	→Rischi d'impresa, rischi di frode e altri rischi significativi → Controlli interni pertinenti → Rischi di errori significativi: - a livello di bilancio - a livello di asserzioni
RISPOSTA AI RISCHI	Definire le risposte generali di revisione e le procedure di revisione conseguenti	Elaborare risposte appropriate ai rischi di errori significativi	Aggiornare la strategia generale di revisione Risposte generali Piano di revisione che colleghi i rischi di errori significativi alle procedure di revisione conseguenti
	Mettere in atto le risposte ai rischi di errori significativi	Ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso	Lavoro svolto Risultati della revisione Supervisione dello staff Riesame delle carte di lavoro

[1] Per un elenco completo della documentazione necessaria fare riferimento a ISA 230.
[2] La pianificazione (ISA 300) è un processo continuativo e iterativo durante tutto il corso della revisione.

REPORTING	Valutare gli elementi probativi acquisiti	Stabilire l'ulteriore lavoro eventualmente necessario	Nuovi/aggiornati fattori di rischio e procedure di revisione Modifiche della significatività Comunicazioni dei risultati ottenuti Conclusioni raggiunte
	Sì ----- E' necessario lavoro ulteriore?		
	Predisporre la relazione di revisione	Formulare un giudizio sulla base dei risultati ottenuti	Decisioni rilevanti Relazione firmata

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
330.5	Il revisore deve definire e porre in essere le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio. (Rif.: Parr. A1-A3)
330.6	Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni. (Rif.: Parr. A4-A8)

La fase di risposta ai rischi include i seguenti passaggi:

Figura 15.0-2

Risposta al rischio	Definire le procedure di revisione conseguenti		
	Aggiornare la strategia generale di revisione	Elaborare le risposte ai rischi identificati e valutati	Condividere ed illustrare al team i piani di revisione identificati
	Svolgere le procedure di revisione conseguenti		
	Svolgere le procedure pianificate	Valutare i risultati e gli elementi probativi acquisiti	Documentare i risultati e le conclusioni

I concetti basilari affrontati nella fase di risposta ai rischi sono elencati di seguito.

	Volume e capitolo
Risposte del revisore ai rischi identificati e valutati	Vol. I - 9
Procedure di revisione conseguenti	Vol. I - 10
Stime contabili	Vol. I - 11
Parti correlate	Vol. I - 12
Eventi successivi	Vol. I - 13
Continuità aziendale	Vol. I - 14
Sintesi di altre regole contenute nei principi di revisione internazionali	Vol. I - 15
Documentazione del lavoro di revisione	Vol. I - 16

16. Il piano di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati

Contenuto del capitolo	Principi di revisione internazionali pertinenti
Come pianificare una risposta di revisione efficace ai rischi identificati e valutati.	260, 300, 330, 500

Figura 16.0- 1

	Attività	Scopo	Documentazione
RISPOSTA AI RISCHI	Definire le risposte generali di revisione e le procedure di revisione conseguenti	Elaborare risposte appropriate ai rischi di errori significativi	Aggiornare la strategia generale di revisione Risposte generali Piano di revisione che colleghi i rischi di errori significativi alle procedure di revisione conseguenti
	Mettere in atto le risposte ai rischi di errori significativi	Ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso	Lavoro svolto Risultati della revisione Supervisione dello staff Riesame delle carte di lavoro

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
260.15	Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile. (Rif.: Parr. A11-A15)
300.9	Il revisore deve elaborare un piano di revisione che deve includere una descrizione dei seguenti aspetti: a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, come stabilito dal principio di revisione internazionale n. 315; b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati (nel seguito anche "procedure di revisione conseguenti") pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	revisione internazionale n. 330; c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione. (Rif.: Par. A12)
300.10	Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione. (Rif.: Par. A13)
300.11	Il revisore deve pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro. (Rif.: Parr. A14-A15)
300.12	Il revisore deve includere nella documentazione della revisione: a) la strategia generale di revisione; b) il piano di revisione; c) qualunque modifica significativa apportata ad essi nel corso dell'incarico di revisione, e le ragioni di tali modifiche. (Rif.: Parr. A16-A19)
330.5	Il revisore deve definire e porre in essere le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio. (Rif.: Parr. A1-A3)
330.6	Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni. (Rif.: Parr. A4-A8)
330.7	Nel definire le procedure di revisione conseguenti da svolgere, il revisore deve: a) considerare le ragioni alla base della valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa, incluso: i) la probabilità di errori significativi dovuti alle caratteristiche particolari delle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti (ossia, il rischio intrinseco); ii) se la valutazione del rischio tenga conto dei controlli pertinenti (ossia il rischio di controllo), richiedendo in tal modo al revisore di acquisire elementi probativi per stabilire se i controlli operino efficacemente (ossia, il revisore intende fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); (Rif.: Parr. A9-A18) b) acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta sia la valutazione del rischio da parte del revisore. (Rif.: Par. A19)
330.8	Il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, se: a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetti che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); ovvero b) le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni. (Rif.: Parr. A20-A24)
330.9	Nel definire e svolgere procedure di conformità, il revisore deve acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto maggiore è l'affidamento riposto dal revisore sull'efficacia di un controllo. (Rif.: Par. A25)
330.10	Nel definire e svolgere procedure di conformità, il revisore deve: a) svolgere altre procedure di revisione in combinazione con indagini al fine di acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, incluso: i) come siano stati eseguiti i controlli nei momenti in cui avrebbero dovuto operare durante il periodo amministrativo sottoposto a revisione; ii) l'uniformità con cui i controlli siano stati applicati; iii) da chi o con quali mezzi siano stati eseguiti. (Rif.: Parr. A26-A29) b) determinare se i controlli da verificare dipendano a loro volta da altri controlli (controlli indiretti) e, in tal caso, se sia necessario acquisire elementi probativi che supportino l'efficace funzionamento di tali controlli indiretti. (Rif.: Parr. A30-A31)
330.15	Se il revisore pianifica di fare affidamento sui controlli relativi a un rischio che è stato identificato come significativo, egli deve verificare tali controlli durante il periodo amministrativo in esame.
330.18	Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa. (Rif.: Parr. A42-A47)
330.19	Il revisore deve considerare se le procedure di conferma esterna siano da svolgere come procedure di validità. (Rif.: Parr. A48-A51)
330.20	Le procedure di validità del revisore devono includere le seguenti procedure di revisione relative alla fase di chiusura del bilancio: a) il controllo della corrispondenza o la riconciliazione del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili; b) l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio. (Rif.: Par. A52)
330.21	Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un rischio significativo, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio. Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio. (Rif.: Par. A53)
330.22	Se le procedure di validità sono svolte ad una data intermedia, il revisore deve coprire il restante periodo svolgendo: a) procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per il periodo intercorrente; ovvero b) esclusivamente procedure di validità conseguenti, se il revisore le ritiene sufficienti,

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	che forniscano una base ragionevole per estendere le conclusioni di revisione dalla data intermedia fino alla data di chiusura del periodo amministrativo. (Rif.: Parr. A54-A57)
330.24	Il revisore deve svolgere procedure di revisione per valutare se la presentazione del bilancio nel suo complesso, inclusa la relativa informativa, sia conforme al quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria. (Rif.: Par. A59)
500.6	Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione che siano appropriate alle circostanze ai fini dell'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati. (Rif.: Parr. A1-A25)
500.7	Nel definire e svolgere le procedure di revisione, il revisore deve considerare la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi. (Rif.: Parr. A26-A33)
500.10	Nel definire le procedure di conformità e le verifiche di dettaglio, il revisore deve determinare modalità di selezione delle voci da verificare che siano efficaci per raggiungere lo scopo della procedura di revisione. (Rif.: Parr. A52-A56)

16.1 Parte generale

Nella fase di risposta ai rischi, l'obiettivo è quello di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati in relazione ai rischi identificati e valutati. Tale obiettivo si consegue definendo e implementando risposte appropriate ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio e a livello di asserzioni.

Il revisore potrà scegliere tra diversi approcci:

- affrontare di volta in volta ciascun rischio identificato e valutato, in base alla sua natura (ad esempio, una recessione economica) e definire la risposta di revisione appropriata sotto forma di procedure di revisione conseguenti;
- fronteggiare i rischi identificati e valutati per area o informativa di bilancio significativa interessata. Il revisore definirà quindi una risposta appropriata sotto forma di procedure di revisione conseguenti; ovvero
- iniziare da un elenco standard di procedure di revisione per ciascuna area e asserzione di bilancio significativa e adattarlo (aggiungendo, modificando ed eliminando procedure) per definire una risposta appropriata ai rischi identificati e valutati.

Rispondere ai rischi identificati e valutati implica qualcosa in più che utilizzare un programma di revisione standard ("che va bene per tutti") che può fronteggiare tutte le asserzioni, ma che non è stato pensato su misura per fronteggiare i rischi identificati e valutati per area di bilancio e per asserzione di una determinata impresa. Generalmente si dovrebbero adattare i programmi di revisione contabile (nella misura necessaria) al livello di rischio dell'impresa e alle sue particolari circostanze.

16.2 Il punto di partenza

Per definire una risposta di revisione efficace occorre partire dall'elenco dei rischi identificati e valutati che è stato elaborato in conclusione della fase di valutazione dei rischi (si veda il Volume II, Capitolo 14).

I rischi sono stati identificati e valutati:
- a livello di bilancio;
- a livello di asserzioni per aree di bilancio e informativa.

Le aree di bilancio minori potrebbero essere raggruppate insieme e trattate come un'unica area al fine di elaborare una risposta di revisione appropriata.

Il Volume I, Capitolo 9, individua le possibili risposte ai rischi identificati e valutati ai due suddetti livelli. Le tipologie di risposta necessarie sono sintetizzate nella seguente figura.

Figura 16.2-1

<table>
<tr><td colspan="2">Rischi identificati e valutati:</td></tr>
<tr><td>A livello di bilancio</td><td>A livello di asserzioni</td></tr>
<tr><td colspan="2">Risposte del revisore</td></tr>
<tr><td>Risposta generale</td><td>Procedure di revisione conseguenti</td></tr>
<tr><td>Esempi includono:
• Scetticismo professionale
• Livello del personale incaricato
• Supervisione continua del personale
• Valutazione dei principi contabili
• Natura/tempistica/estensione e elementi di imprevedibilità delle procedure pianificate
• Altre procedure di revisione conseguenti</td><td><table><tr><td>Procedure di validità</td><td>Procedure di conformità</td></tr><tr><td>Verifiche di dettaglio</td><td>Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità</td></tr></table></td></tr>
<tr><td colspan="2">Risultati</td></tr>
<tr><td colspan="2">Elementi probativi sufficienti e appropriati a ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso</td></tr>
</table>

16.3 Risposte generali

I rischi pervasivi a livello di bilancio (come, ad esempio, un ambiente di controllo carente e/o la possibilità di frodi che potrebbero riguardare molte asserzioni) sono fronteggiati mediante la definizione e l'implementazione di una risposta generale da parte del revisore, come illustrato nella seguente figura. Fare riferimento al Volume II, Capitolo 8, per maggiori informazioni sui rischi pervasivi.

Nell'elaborare una risposta generale di revisione il revisore stabilirà:
- in che misura occorre sollecitare il team di revisione ad applicare lo scetticismo professionale;

- quali persone assegnare all'incarico, incluse quelle con speciali competenze, o se utilizzare degli esperti;
- l'ampiezza della supervisione necessaria nel corso di tutta la revisione contabile;
- la necessità di includere alcuni elementi di imprevedibilità nella scelta delle procedure di revisione conseguenti da svolgere;
- eventuali modifiche generali riguardo la natura, la tempistica o l'estensione delle procedure di revisione; ad esempio svolgere le procedure ad una data intermedia o alla fine dell'esercizio, ovvero prevedere procedure nuove o ampliate per fronteggiare specifici fattori di rischio quali la frode.

Tabella 16.3-1

Valutazione dei rischi	Risposta generale possibile
Un ambiente di controllo efficace	Ciò consente al revisore di dare maggiore affidabilità al controllo interno e all'attendibilità degli elementi probativi generati all'interno dell'impresa. Una risposta generale potrebbe prevedere lo svolgimento di alcune procedure di revisione ad una data intermedia invece che a fine esercizio.
Un ambiente di controllo inefficace (sono presenti carenze)	Ciò richiederà probabilmente al revisore di svolgere del lavoro supplementare, ad esempio: • assegnare l'incarico a personale che abbia maturato una maggiore esperienza; • svolgere più procedure di revisione a fine esercizio invece che ad una data intermedia; • acquisire maggiori elementi probativi mediante procedure di validità; • apportare modifiche alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure di revisione da svolgere.

Spunti di riflessione

Ove possibile, elaborare una valutazione iniziale dei rischi a livello di bilancio nella fase di pianificazione. Ciò consentirà di elaborare una prima risposta generale che affronti aspetti quali il personale da assegnare all'incarico (ad esempio in possesso di competenze specifiche), il livello di supervisione necessario e le tipologie di procedure di revisione da svolgere. Tale valutazione iniziale dei rischi richiederà un aggiornamento man mano che la revisione contabile procede, modificando la risposta generale.
Tuttavia, ciò potrebbe non essere possibile nelle imprese di dimensioni minori che non dispongono di bilanci mensili o infrannuali su cui svolgere procedure complete di analisi comparativa per identificare e valutare i rischi di errori significativi. Tranne il caso in cui, per pianificare la revisione contabile, sia possibile svolgere procedure limitate di analisi comparativa ovvero acquisire informazioni mediante indagini, può essere addirittura necessario che il revisore attenda che sia disponibile una prima bozza del bilancio dell'impresa.

16.4 Uso delle asserzioni nella definizione delle verifiche

La valutazione dei rischi di errori significativi è necessaria sia a livello di bilancio che a livello di asserzioni. L'obiettivo nel definire una risposta di revisione appropriata è quello di acquisire elementi probativi che fronteggino le valutazioni dei rischi elaborate per ciascuna asserzione pertinente. Fare riferimento al Volume I, Capitolo 6 per maggiori informazioni sulle asserzioni.

Nell'elaborare una risposta a specifici flussi di operazioni, il revisore noterà che le asserzioni forniscono anche il legame comune tra le verifiche sul controllo interno e le procedure di validità. Ciò è importante per identificare i casi in cui può essere appropriata una combinazione di procedure di conformità e procedure di validità al fine di ridurre i rischi di errori significativi ad un livello accettabilmente basso.

Per esempio, le procedure di revisione sull'"esistenza" delle rimanenze saranno volte prevalentemente a verificare la validità delle voci già registrate come parte del saldo delle rimanenze, nonché a verificare la conformità dei controlli che possono attenuare il rischio che nel saldo delle rimanenze vi siano voci inesistenti. Una verifica sulla "completezza" delle rimanenze si concentrerà sulla verifica delle voci escluse dal saldo delle rimanenze, ma può fornire anche evidenze di voci mancanti o smarrite. Ciò potrebbe includere ordini di acquisto di merci e procedure di conformità che attenuano il rischio di rimanenze mancanti o smarrite.

16.5 Uso della significatività nella definizione delle verifiche

Un fattore chiave nel valutare l'estensione di una procedura di revisione ritenuta necessaria è la significatività operativa. La significatività operativa si basa sulla significatività generale, ma può essere modificata per fronteggiare rischi particolari relativi ad un saldo contabile, ad una classe di operazioni o ad un'informativa di bilancio.

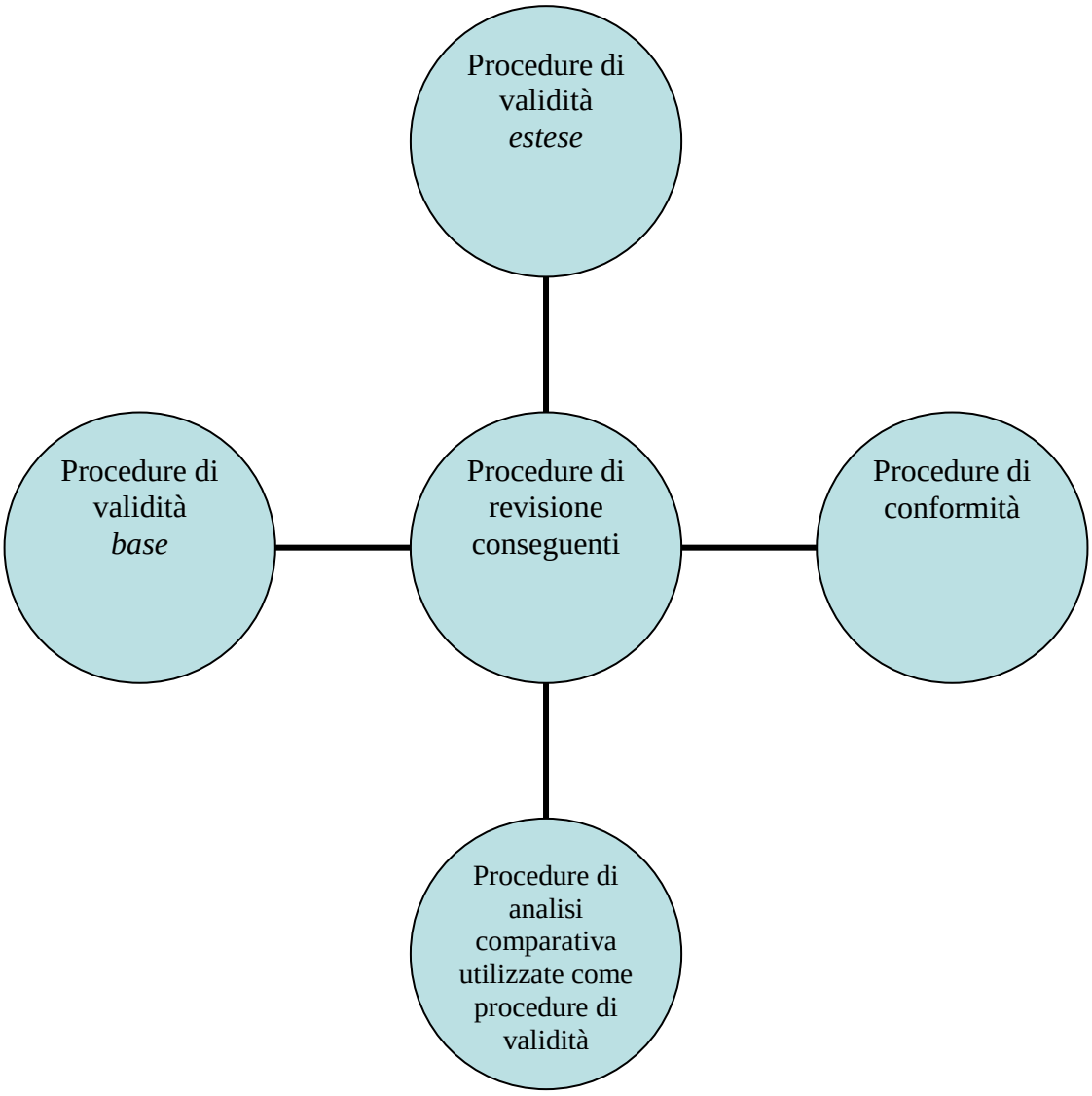
L'estensione delle procedure di revisione ritenute necessarie è determinata dopo aver considerato la significatività operativa, i rischi identificati e valutati ed il grado di sicurezza che il revisore intende ottenere. In generale, l'estensione delle procedure di revisione (ad esempio la dimensione di un campione per una verifica di dettaglio, ovvero il livello di dettaglio necessario in una procedura di analisi comparativa utilizzata come procedura di validità) aumenterà all'aumentare del rischio di errori significativi. Tuttavia, è efficace aumentare l'estensione di una procedura di revisione soltanto se la stessa è pertinente allo specifico rischio esaminato. Si vedano il Volume I, Capitolo 7 e il Volume II, Capitoli 6 e 17, per maggiori informazioni sull'utilizzo della significatività nella definizione delle verifiche.

16.6 La scatola degli attrezzi del revisore

Nell'elaborare il piano di revisione dettagliato, il revisore utilizza il proprio giudizio professionale per selezionare le tipologie appropriate di possibili procedure di revisione. Fare riferimento al Volume I, Capitoli dal 10 al 15, per una descrizione più dettagliata delle procedure di revisione conseguenti.

Un programma di revisione efficace è basato su una combinazione appropriata di procedure che nell'insieme riducono il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso. Ai fini della presente Guida, le diverse tipologie di procedure di revisione che il revisore ha a disposizione sono state suddivise nelle categorie illustrate nella figura sottostante.

Figura 16.6-1



Nota: I termini “base” ed “estese” sono utilizzati unicamente ai fini della presente Guida.

Tabella 16.6-2

Tipologia di procedura	Descrizione
Procedure di validità - Base	Il termine “base” è stato utilizzato per le tipiche procedure di validità che il paragrafo 18 del principio di revisione internazionale n. 330 richiede di svolgere per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile o informativa a prescindere dai rischi identificati e valutati di errori significativi. Tali procedure base riflettono il fatto che: • la valutazione dei rischi da parte del revisore è soggettiva e quindi può non identificare tutti i rischi di errori significativi; • vi sono limiti intrinseci al controllo interno, inclusa la forzatura dei

Tipologia di procedura	Descrizione
	controlli da parte della direzione. Laddove il rischio di errori significativi è molto basso, è possibile che, al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per una particolare asserzione, siano necessarie solo tali tipologie di procedure base. Esempi di procedure di validità base sono: • acquisire un elenco completo delle voci che costituiscono un saldo contabile; • paragonare il saldo dell'esercizio in esame con quello dell'esercizio precedente; • acquisire spiegazioni sulle motivazioni degli scostamenti; • svolgere alcune procedure di cut-off di fine esercizio.
Procedure di validità - Estese	Il termine "estesa" è utilizzato nella presente Guida per sottolineare la natura e l'estensione del lavoro di revisione supplementare (rispetto alle procedure base) necessario per fronteggiare situazioni in cui i rischi identificati e valutati per una particolare asserzione siano medi o alti. Ciò si verifica quando esistono rischi specifici o significativi. Le procedure estese includono: • procedure su misura in risposta a specifici fattori di rischio (quali forzature da parte della direzione), ad altri tipi di frode o rischi significativi; • procedure che sono simili alla procedure base, ma la cui estensione è stata aumentata (ad esempio una dimensione del campione più ampia in una verifica di dettaglio) per acquisire un livello appropriato di riduzione del rischio. Si veda il Volume II, Capitolo 10, per una descrizione più dettagliata dei rischi significativi e per una risposta di revisione appropriata.
Procedure di conformità	Quando sono in atto controlli chiave (che verosimilmente funzionano efficacemente) per fronteggiare determinate asserzioni, è possibile svolgere procedure di conformità per acquisire gli elementi probativi necessari relativi ad una asserzione. Le procedure di conformità svolte per ridurre il rischio ad un livello basso (che richiedono una dimensione del campione più ampia) possono fornire la maggior parte degli elementi probativi necessari per una particolare asserzione. In alternativa, potrebbero essere svolte procedure di conformità per ridurre il rischio ad un livello medio (che richiedono una dimensione del campione leggermente minore). In quest'ultimo caso, per acquisire gli elementi probativi necessari, il revisore integrerà le procedure di conformità con le procedure di validità che fronteggiano la stessa asserzione. A certe condizioni, è necessario verificare i controlli interni soltanto nel corso di una revisione contabile ogni tre. Fare riferimento alla discussione sulle procedure di conformità contenuta nel Volume I, Capitolo 10.5.
Procedure di analisi comparativa	Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità implicano valutazioni dell'informazione finanziaria mediante l'analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura.

Tipologia di procedura	Descrizione
utilizzate come procedure di validità	Esse richiedono l'elaborazione di aspettative precise per determinati importi (quali le vendite) che, se paragonati agli importi effettivi registrati, sarebbero sufficienti ad identificare un errore. Le procedure di analisi comparativa possono essere suddivise nelle seguenti categorie: • Semplici confronti di dati che rientrano normalmente nelle procedure di validità base. Tali procedure sono normalmente combinate con altre verifiche di dettaglio a livello di asserzioni. Esse non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti. • Modelli previsionali che di per sé stessi (ovvero in combinazione con procedure di conformità o altre procedure di validità) sono sufficienti a ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso. Per esempio, se un'impresa durante tutto l'esercizio ha avuto sei dipendenti con uno stipendio fisso, è possibile stimare i costi totali degli stipendi per l'esercizio con un alto livello di precisione. Assumendo che il numero dei dipendenti e il salario unitario siano precisi, tale procedura potrebbe fornire tutti gli elementi probativi in merito agli stipendi. Può quindi non essere necessario svolgere altre procedure di validità (base o estese). Nota: Nel fronteggiare un rischio significativo, al revisore è richiesto di combinare le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità con altre procedure di validità che includano verifiche di dettaglio.

16.7 Elaborazione del piano di revisione

Per elaborare un piano di revisione che risponda appropriatamente ai rischi identificati e valutati sono necessari il giudizio professionale ed un'attenta riflessione . Il tempo dedicato ad elaborare un piano di revisione appropriato porterà quasi certamente a una revisione contabile più efficace ed efficiente.

Vi sono tre fasi generali che il revisore intraprenderà nell'elaborare il piano:
- rispondere ai rischi identificati e valutati a livello di bilancio (risposta generale);
- identificare le eventuali procedure specifiche necessarie per le aree di bilancio significative;
- stabilire la natura delle procedure di revisione necessarie (gli strumenti dalla scatola degli attrezzi) e la loro estensione.

Fase 1 - Rispondere ai rischi identificati e valutati a livello di bilancio

La prima fase consiste nell'elaborare una risposta generale appropriata ai rischi identificati e valutati a livello di bilancio. Poiché tali rischi sono pervasivi, una valutazione dei rischi di livello medio o alto renderà generalmente necessario lo svolgimento di lavoro aggiuntivo per ciascuna area del bilancio. Fare riferimento all'esame delle risposte generali di cui al Volume II, Capitolo 16.3.

Fase 2 - Identificare le eventuali procedure specifiche necessarie per le aree di bilancio significative

Prima di elaborare la risposta dettagliata ai rischi identificati e valutati, può essere utile per il revisore porsi le domande (per ciascuna area significativa del bilancio) indicate nella tabella sottostante.

Tabella 16.7-1

Per ciascuna area di bilancio significativa o potenzialmente significativa	
Domande da porsi nell'elaborare una risposta di revisione appropriata	Vi sono asserzioni che non è possibile fronteggiare unicamente con procedure di validità? Se fosse così, sarebbero necessarie procedure di conformità. Ciò può accadere quando: • non vi è alcuna documentazione che fornisca elementi probativi su un'asserzione, quale la completezza delle vendite; ovvero • un'impresa svolge la propria attività utilizzando i sistemi IT, e la documentazione delle operazioni è prodotta o mantenuta solamente attraverso il sistema IT stesso.
	Ci si attende che i controlli interni sui flussi/processi delle operazioni correlate siano affidabili? In caso affermativo, è possibile svolgere una procedura di conformità, a meno che il numero delle operazioni non sia talmente esiguo che continua ad essere più efficiente lo svolgimento di procedure di validità.
	Sono disponibili procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità (ad esempio sui flussi delle operazioni correlate)?
	È necessario un elemento di imprevedibilità (per fronteggiare i rischi di frode, ecc.)?
	Ci sono "rischi significativi" (ad esempio, frode, parti correlate, ecc.) da fronteggiare che richiedono una speciale considerazione?

Fase 3 - Stabilire la natura e l'estensione delle procedure di revisione necessarie

La terza fase consiste nell'utilizzare il giudizio professionale per scegliere, in modo appropriato, la combinazione delle procedure e l'estensione delle verifiche necessarie per rispondere adeguatamente ai rischi identificati e valutati a livello di asserzioni.

Di seguito viene illustrato un possibile approccio per stabilire l'appropriata combinazione delle procedure per fronteggiare l'esistenza dei crediti a un livello di rischio identificato e valutato, rispettivamente, come basso, medio e alto.

Crediti - Livello di rischio basso

Significatività operativa = 12.000€

Risposta di revisione pianificata

Rischio per l'asserzione Esistenza	Basso	Commenti
Procedure di validità - *Base*	√	Tali procedure sono considerate di per sé adeguate a fronteggiare il rischio identificato e valutato. Esse includono le tipiche verifiche di dettaglio e le semplici procedure di analisi comparativa che si svolgono normalmente in qualsiasi revisione contabile sui crediti. Tali procedure sono spesso incluse in un programma di revisione standard sui crediti.

Crediti - Livello di rischio medio

Significatività operativa = 10.000€

Risposta di revisione pianificata

Rischio per l'asserzione Esistenza	Medio	Commenti
Procedure di validità - Base	√	Tali procedure sono svolte per fronteggiare il rischio relativo all'esistenza in generale.
Procedure di validità - Estese	√	Tali procedure sono definite per: • fronteggiare i rischi specifici identificati in relazione all'esistenza dei crediti (ad esempio un rischio di frode); • svolgere verifiche di dettaglio sufficienti a ridurre il rischio identificato e valutato ad un livello accettabilmente basso.

Se l'impresa avesse controlli interni (ad esempio sulle vendite) che fronteggiassero il rischio sull'esistenza dei crediti, un'alternativa allo svolgimento di procedure estese sarebbe una verifica dell'efficacia operativa di tali controlli.

Crediti - Livello di rischio alto

Significatività operativa = 10.000€

Risposta di revisione pianificata

Rischio per l'asserzione Esistenza	Alto	Commenti
Procedure di validità - Base	√	Tali procedure sono svolte per fronteggiare il rischio relativo all'esistenza in generale.
Procedure di validità - Estese	√	Tali procedure sono definite per: • fronteggiare i rischi specifici identificati in relazione all'esistenza dei crediti (ad esempio un

Rischio per l'asserzione Esistenza	Alto	Commenti
		rischio di frode); • svolgere verifiche di dettaglio sufficienti a ridurre il rischio identificato e valutato ad un livello accettabilmente basso.
Procedure di conformità (efficacia operativa)	√	Per diminuire la dimensione del campione necessaria per una verifica di dettaglio che riduca il rischio ad un livello basso, i controlli interni che riguardano l'esistenza sono verificati in modo da ottenere una riduzione del rischio ad un livello medio. Questo, combinato con le verifiche di dettaglio sopra indicate, ridurrà il rischio identificato e valutato ad un livello accettabilmente basso.

Nell'esempio di cui sopra, si può anche acquisire la maggior parte degli elementi probativi necessari svolgendo una procedura di conformità che riduca il rischio ad un livello accettabilmente basso. Ciò può eliminare la necessità di alcune procedure di validità estese.

Nell'elaborare una strategia di revisione su particolari saldi contabili od operazioni, il revisore terrà sempre in considerazione il lavoro svolto su altre parti del flusso di operazioni.

Un altro esempio si riferisce alla completezza delle vendite per un'impresa che possiede un edificio residenziale e ne affitti i singoli appartamenti.

Crediti - Livello di rischio medio

Significatività operativa = 6.000€

Risposta di revisione pianificata

Rischio per l'asserzione Completezza	Medio	Commenti
Procedure di validità - Base	–	Alla luce delle procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, illustrate sotto, queste procedure possono non essere affatto necessarie, oppure possono essere limitate all'acquisizione di elementi probativi sulle assunzioni utilizzate.
Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità	√	Gli appartamenti da affittare sono 64 e il canone di affitto è di 1.000€ al mese per i 46 appartamenti con due camere da letto ed 800€ per i 18 appartamenti con una camera da letto. • I ricavi previsti per gli affitti possono essere calcolati in 724.800€. • I ricavi effettivamente registrati nelle scritture contabili erano di 718.800€, con una differenza di 6.000€. È stato verificato che la differenza era dovuta al fatto che,

Rischio per l'asserzione Completezza	Medio	Commenti
		nel corso dell'anno, sei degli appartamenti con due camere da letto erano rimasti sfitti per un mese.

Spunti di riflessione

Evitare, ove possibile, di applicare automaticamente le procedure di revisione standard o generiche.

Le procedure di revisione più efficaci sono quelle che fronteggiano in modo specifico le cause dei rischi identificati e valutati.

Molteplici asserzioni

Ove possibile, scegliere procedure di revisione che fronteggiano molteplici asserzioni. Questo ridurrà la necessità di altre verifiche di dettaglio.

Aree a basso rischio

Utilizzare le informazioni acquisite dalla valutazione dei rischi di errori significativi per ridurre la necessità di svolgere procedure di validità nelle aree a basso rischio.

Considerare di utilizzare procedure di conformità

Utilizzare le informazioni acquisite sul controllo interno per identificare controlli chiave di cui si potrebbe verificare l'efficacia operativa. Le procedure di conformità (alcune delle quali possono richiedere solo una verifica ogni tre anni) possono spesso richiedere molto meno lavoro rispetto allo svolgimento di verifiche di dettaglio estese.

Non ignorare i controlli IT

La dimensione del campione per verificare un controllo automatizzato può corrispondere anche ad una sola unità, poiché è probabile che un controllo automatizzato operi ogni volta allo stesso modo, essendo pertanto rappresentativa di tutte le altre unità nella popolazione. Tuttavia, ciò si basa sull'assunzione che i controlli generali IT operativi presso l'impresa siano efficaci.

Verifiche con doppia finalità

Qualora si pianifichi di svolgere procedure di conformità sulla stessa classe di operazioni su cui si svolgono le procedure di validità, considerare la possibilità di effettuare verifiche con doppia finalità. In questo caso sulla stessa operazione viene svolta una procedura di conformità contemporaneamente ad una verifica di dettaglio. Sebbene lo scopo di una procedura di conformità sia diverso da quello di una verifica di dettaglio, entrambi gli obiettivi possono essere conseguiti contemporaneamente. Per esempio, si potrebbe esaminare una fattura per verificare se è stata approvata (procedura di conformità) e se l'operazione è stata registrata correttamente nelle scritture contabili (verifica di dettaglio).

Considerare il lavoro svolto su tutte le parti di un flusso di operazioni

Trarre beneficio dal lavoro svolto su altre parti del flusso di operazioni. Per esempio, una procedura di conformità sulla completezza delle vendite fornirà elementi sulla completezza dei crediti.

Decidere la strategia e le procedure di revisione nella fase di pianificazione

Ove possibile, elaborare la natura e l'estensione delle procedure di revisione durante la fase di pianificazione della revisione contabile, momento in cui il team può concordare l'approccio da seguire. Ciò evita che il personale meno esperto debba definire le procedure di revisione da solo o anche semplicemente svolgere le stesse procedure dell'esercizio precedente.

Spunti di riflessione

Ricordare di utilizzare le procedure di analisi comparativa

Le procedure di analisi comparativa sono utilizzate in tutte le fasi della revisione contabile.

- All'inizio della revisione contabile, le procedure di analisi comparativa sono utilizzate come procedure di valutazione dei rischi.
- Nel corso della revisione contabile, si svolgono procedure di analisi comparativa per analizzare le variazioni nei dati e per verificare alcuni flussi di operazioni e saldi contabili.
- In prossimità della conclusione della revisione contabile, si svolgono procedure di analisi comparativa per stabilire se il bilancio sia coerente con la comprensione dell'impresa da parte del revisore, oppure per indicare un rischio di errore significativo dovuto a frode precedentemente non rilevato.

16.8 Rispondere al rischio di frode

Il rischio di frode (incluse le forzature da parte della direzione) può esistere virtualmente in tutte le imprese e, nell'elaborare il piano di revisione, è necessario fronteggiarlo. Occorre anzitutto valutare il rischio potenziale di frode e poi definire una risposta appropriata, sia generale sia nel dettaglio.

Nota: Al revisore è richiesto di trattare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frode come rischi significativi. Un rischio significativo richiede al revisore:

- di acquisire una comprensione dei controlli relativi dell'impresa, incluse le attività di controllo, pertinenti tale rischio;
- di svolgere procedure di validità che rispondono in modo specifico a tale rischio.

Qualora l'approccio ai rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere verifiche di dettaglio.

Nel valutare il rischio potenziale e la risposta appropriata alla frode, il revisore terrà in considerazione quanto segue:

- le risposte generali già elaborate per fronteggiare i rischi identificati e valutati a livello di bilancio;
- le risposte specifiche già elaborate in relazione ad altri rischi identificati e valutati a livello di asserzioni;
- gli scenari di frode eventualmente elaborati nel corso delle discussioni per la pianificazione;
- i rischi di frode (opportunità, incentivi e motivazioni) identificati in seguito allo svolgimento di procedure di valutazione dei rischi;
- la possibilità che taluni saldi contabili e classi di operazioni siano soggetti a frodi;
- qualunque caso noto di frode effettivamente avvenuta in passato o nel corso dell'esercizio in esame;
- i rischi relativi a forzature da parte della direzione.

La seguente tabella evidenzia alcune possibili risposte ai rischi sopra identificati.

Tabella 16.8-1

Risposte generali alla frode	
Rischi pervasivi a livello di bilancio	Considerare la necessità di: • un maggiore scetticismo professionale nell'esaminare determinati documenti o nel confermare le attestazioni significative della direzione; • persone con competenze/conoscenze specialistiche, come le tecnologie informatiche (IT); • elaborare procedure di revisione specifiche per identificare l'esistenza di frodi; • un elemento di imprevedibilità nella scelta delle procedure di revisione da utilizzare. Valutare di modificare la tempistica di talune procedure di revisione, di utilizzare metodi di campionamento diversi o svolgere procedure senza preavviso.
Risposte specifiche a potenziali rischi di frode	
Rischi specifici a livello di asserzioni	Valutare di: • Modificare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione per fronteggiare il rischio. Tra gli esempi: - acquisire elementi probativi più affidabili e pertinenti ovvero ulteriori informazioni a supporto delle attestazioni della direzione; - svolgere un'osservazione fisica o un'ispezione di taluni beni o attività; - assistere alle conte di magazzino senza preavviso;

Risposte specifiche a potenziali rischi di frode	
	- svolgere un ulteriore esame delle rilevazioni delle rimanenze per identificare voci inusuali, importi inattesi e altre voci da sottoporre a procedure di approfondimento. • Svolgere lavoro supplementare per valutare la ragionevolezza delle stime effettuate dalla direzione e le valutazioni e assunzioni sottostanti. • Aumentare la dimensione dei campioni ovvero svolgere procedure di analisi comparativa ad un livello più dettagliato. • Utilizzare procedure di revisione basate su tecniche computerizzate. Ad esempio: - raccogliere ulteriori elementi probativi sui dati contenuti in conti significativi o archivi elettronici di operazioni, - svolgere verifiche più ampie di operazioni avvenute elettronicamente e di archivi contabili elettronici, - selezionare campioni di operazioni dai principali archivi elettronici, - estrarre operazioni con caratteristiche specifiche, - sottoporre a verifica un'intera popolazione anziché un campione della stessa. • Richiedere informazioni aggiuntive nelle conferme esterne. Per esempio, nella circolarizzazione dei crediti, il revisore potrebbe chiedere una conferma dei dettagli delle condizioni di vendita, inclusa la data dell'accordo, eventuali diritti di reso ed i termini della consegna. Valutare tuttavia se una richiesta di informazioni aggiuntive può allungare in modo significativo i tempi di risposta. • Modificare la tempistica delle procedure di validità da una data intermedia ad una data prossima alla fine dell'esercizio. Tuttavia, qualora esista un rischio di errore intenzionale o di manipolazione, non è efficace svolgere procedure di revisione per estendere le conclusioni di revisione da una data intermedia a quella di fine esercizio.
Rischi relativi a forzature da parte della direzione.	
Fonte di rischio	Da considerare:
Scritture contabili	Identificare, selezionare e verificare le scritture contabili ed altre rettifiche in base ai seguenti elementi: • una comprensione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria dell'impresa e della definizione/implementazione del controllo interno; • la considerazione: - delle caratteristiche delle scritture contabili o di altre rettifiche fraudolente, - della presenza di fattori di rischio di frode che riguardino specifiche classi di scritture contabili e altre rettifiche, - di indagini presso i soggetti coinvolti nel processo di predisposizione dell'informativa finanziaria sullo svolgimento di attività non appropriate o inusuali.

Rischi relativi a forzature da parte della direzione.	
Stime della direzione	Riesaminare le stime relative a classi di operazioni e saldi contabili specifici per identificare le possibili ingerenze da parte della direzione. Ulteriori procedure potrebbero includere: • riconsiderare le stime nel loro complesso; • svolgere un esame retrospettivo delle valutazioni e delle assunzioni della direzione relative a stime contabili significative effettuate nell'esercizio precedente; • stabilire se l'effetto cumulativo delle ingerenze nelle stime della direzione equivalga ad un errore significativo in bilancio.
Operazioni significative	Acquisire una comprensione della logica economica per le operazioni significative inusuali o che esulano dalla normale attività aziendale. Ciò include valutare se: • la direzione attribuisce maggiore importanza alla necessità di un particolare trattamento contabile piuttosto che alla sostanza economica sottostante dell'operazione; • gli accordi che accompagnano tali operazioni sembrano oltremodo complessi; • la direzione ha discusso con i responsabili delle attività di governance la natura di tali operazioni e le relative modalità di contabilizzazione; • le operazioni coinvolgono parti correlate in precedenza non identificate come tali ovvero parti che non hanno la solidità o la forza finanziaria necessaria per sostenere l'operazione senza il supporto dell'impresa sottoposta a revisione; • le operazioni che coinvolgono parti correlate non consolidate, ivi incluse eventuali società a destinazione specifica, sono state adeguatamente riesaminate ed approvate dai responsabili delle attività di governance; • esiste una documentazione adeguata.
Operazioni con parti correlate	Acquisire una comprensione dei rapporti economici che le parti correlate possono avere instaurato direttamente o indirettamente con l'impresa mediante: • indagini o discussioni con la direzione e i responsabili delle attività di governance; • indagini presso la parte correlata; • ispezione dei contratti significativi con la parte correlata; • un'appropriata ricerca di informazioni, ad esempio mediante Internet o specifiche banche dati esterne che gestiscono informazioni sulle imprese. Sulla base dei risultati emersi da quanto sopra: • identificare e valutare i rischi di errori significativi associati ai rapporti con le parti correlate; • trattare le operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale come operazioni che danno luogo a rischi significativi; • decidere se sia necessario svolgere procedure di validità in risposta ai rischi identificati.

Rischi relativi a forzature da parte della direzione.	
Rilevazione dei ricavi	Svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità. Considerare l'utilizzo di procedure di revisione basate su tecniche computerizzate (CAAT) per identificare rapporti commerciali od operazioni inusuali o inattesi.
	Ottenere una conferma dai clienti delle condizioni rilevanti del contratto (accettazione, consegna e pagamento) e dell'assenza di accordi collaterali (ad esempio l'offerta ad un cliente del diritto di restituire le merci immediatamente dopo la fine dell'esercizio).

16.9 Rischio di errori nella presentazione e nell'informativa

Alcuni rischi identificati e valutati possono derivare dalla presentazione del bilancio e dall'informativa resa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Di conseguenza, può essere necessario definire procedure specifiche per rispondere in modo appropriato a tali rischi.

Tali procedure di revisione hanno l'obiettivo di verificare se:

- il bilancio è presentato in modo da riflettere l'appropriata classificazione e descrizione delle informazioni finanziarie;
- la presentazione del bilancio include un'informativa adeguata sugli aspetti significativi e sulle incertezze. Ciò comprende la forma, i criteri di redazione ed il contenuto del bilancio e della nota integrativa ed altre informazioni finanziarie allegate (inclusa la terminologia utilizzata), la quantità di dettagli forniti, la classificazione delle voci nei prospetti e i criteri per la determinazione degli importi iscritti;
- la direzione ha inserito l'informativa relativa a particolari aspetti alla luce delle circostanze e dei fatti di cui il revisore è a conoscenza al momento di firmare la relazione di revisione.

16.10 Stabilire se il piano di revisione è completo

Prima di concludere che il piano di revisione contabile è completo, il revisore valuterà se i seguenti fattori siano stati affrontati in modo appropriato.

Tabella 16.10-1

Tipologia di procedura	Descrizione
Sono state fronteggiate tutte le aree significative del bilancio ?	È necessario definire e svolgere procedure di validità per tutte le classi di operazioni, saldi contabili e informativa significativi. Ciò a prescindere dai rischi identificati e valutati di errori significativi.
Sono necessarie conferme esterne?	Valutare se sia necessario svolgere procedure di conferma esterna come procedure di validità. Tra gli esempi: • saldi bancari; • crediti; • rimanenze ed investimenti detenuti da terzi; • debiti verso finanziatori; • condizioni degli accordi;

Tipologia di procedura	Descrizione
	• contratti; • operazioni tra l'impresa e altri soggetti. Si possono utilizzare le conferme esterne anche per verificare l'assenza di alcune condizioni. Per esempio, verificare che non vi sono accordi collaterali sulle vendite che potrebbero influire sulla competenza dei ricavi.
È possibile utilizzare gli elementi probativi acquisiti nel corso di esercizi precedenti?	Ipotizzando che gli elementi probativi non si riferiscano ad un rischio significativo e che si verifichino certe altre condizioni (ad esempio, nessun cambiamento nei controlli e nessun elemento manuale significativo nell'operatività dei controlli), può essere sufficiente svolgere le verifiche sull'efficacia operativa una volta ogni tre revisioni contabili (si veda il Volume I, Capitolo 10.5, per maggiori informazioni).
È necessario l'intervento di un esperto del revisore?	Al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono necessarie competenze diverse da quelle nell'ambito della contabilità e della revisione?
Il processo di chiusura del bilancio è stato affrontato?	Con riferimento al processo di chiusura del bilancio, è necessario svolgere le seguenti procedure di validità: • controllo della corrispondenza o riconciliazione del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili; • esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio.
I rischi significativi sono stati fronteggiati?	Per ciascun rischio valutato come significativo, il revisore deve definire e svolgere procedure di validità (se possibile supportate da procedure di conformità). Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità non possono essere adottate da sole e devono essere supportate da verifiche di dettaglio. Quando si fa affidamento sui controlli interni su un rischio significativo, il revisore deve verificare tali controlli nell'esercizio in esame.
Gli elementi probativi acquisiti ad una data intermedia sono stati aggiornati?	Aggiornare le procedure di validità svolte ad una data intermedia coprendo il periodo rimanente. Ciò include: • procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per il periodo intercorrente; ovvero • ulteriori procedure di validità che forniscano elementi ragionevoli per estendere le conclusioni di revisione dalla data intermedia a quella di fine esercizio.
Sono stati fronteggiati i potenziali rischi di frode?	Per esempio, con un maggiore scetticismo professionale, inserendo un elemento di imprevedibilità nella definizione delle procedure di revisione, ecc. (Si veda il Volume II, Capitolo 16.8).

16.11 Documentare le risposte generali e il piano di revisione dettagliato

Le risposte generali possono essere documentate in un documento a sé stante o, più spesso, come parte della strategia generale di revisione.

Il piano dettagliato è spesso documentato nella forma di un programma di revisione che evidenzia la natura e l'estensione delle procedure e l'asserzione o le asserzioni da fronteggiare. Si può inoltre prevedere uno spazio per indicare i dettagli su chi ha svolto ciascuna fase ed i risultati.

Spunti di riflessione

Tempistica

Valutare se alcune delle procedure di revisione conseguenti pianificate possono essere svolte contemporaneamente alle procedure di valutazione dei rischi.

Modifiche al Piano

Qualora sia necessario modificare le procedure pianificate per effetto degli elementi probativi o delle altre informazioni acquisite, aggiornare la strategia generale ed il piano di revisione ed esporre i motivi della modifica.

Riesame

Accertarsi che le procedure di revisione e le relative carte di lavoro siano firmate e datate da chi le ha predisposte e da chi le ha riesaminate, prima del completamento della revisione contabile.

16.12 Comunicazione del piano di revisione

La strategia generale di revisione, le risposte generali ed il piano di revisione sono interamente sotto la responsabilità del revisore. Tuttavia, è spesso utile discutere con la direzione alcuni elementi del piano di revisione dettagliato (ad esempio la tempistica). Tali discussioni spesso danno luogo a limitate modifiche al piano al fine di coordinare la tempistica e facilitano lo svolgimento di alcune procedure.

L'esatta natura, tempistica e portata delle procedure pianificate non sono discusse nel dettaglio con la direzione, né sono modificate o ridotte per soddisfare una richiesta della direzione. Tali richieste potrebbero compromettere l'efficacia della revisione contabile, rendere le procedure di revisione troppo prevedibili e costituire una limitazione al loro svolgimento.

Il principio di revisione internazionale n. 260 evidenzia numerosi aspetti che il revisore è tenuto a comunicare ai responsabili delle attività di governance. (Per un elenco di tali aspetti, fare riferimento al Volume II, Capitolo 5.3). Tali regole sono definite per assicurare una comunicazione reciproca efficace tra il revisore, la direzione ed i responsabili delle attività di governance.

Spunti di riflessione

I revisori dovrebbero valutare di aggiornare la direzione in modo periodico e regolare sullo stato di avanzamento al fine di informarla su eventuali risultati preliminari, richiedere eventuali documentazioni aggiuntive o l'aiuto necessario e/o al fine di discutere altre problematiche.

Alla direzione e ai responsabili delle attività di governance dovrebbe essere comunicata anche qualunque modifica significativa al piano di revisione.

16.13 Case Study – Il piano di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study.

I seguenti esempi di case study evidenziano le considerazioni e le possibili procedure di revisione che potrebbero essere utilizzate nell'elaborare un piano di revisione dettagliato sui crediti. Poiché lo scopo del piano di revisione è quello di ridurre il rischio di errori significativi ad un livello accettabilmente basso, è importante riesaminare i rischi identificati nella fase di valutazione dei rischi per il ciclo relativo a ricavi/crediti/incassi.

Case Study A ─ Dephta Furniture, Inc.

In base alla valutazione dei rischi riportata in "Conclusione della fase di valutazione dei rischi", Volume II, Capitolo 14.6, i rischi identificati e valutati erano:

Rischio identificato e valutato a livello di bilancio (Alto, Medio, Basso)	*Basso*			
Asserzioni (**C**ompletezza, **E**sistenza, **A**ccuratezza e **V**alutazione)	C	E	A	V
Rischio identificato e valutato a livello di asserzioni (Alto, Medio, Basso)	B	M	B	M
Modifiche ai rischi identificati e valutati rispetto all'esercizio precedente. *Nessuna*.				

Aspetti da considerare nell'elaborazione del piano di revisione sui crediti.

Considerazioni nella pianificazione	**Risposta**
1. Vi sono asserzioni che non possono essere fronteggiate unicamente con procedure di validità?	La completezza delle vendite sarà fronteggiata mediante una combinazione di procedure di conformità e di procedure di analisi comparativa. Da notare per il prossimo esercizio – se le vendite via Internet continuano a crescere, può essere necessario svolgere procedure di conformità aggiuntive per mancanza della documentazione cartacea.
2. Ci si attende che i controlli interni sui flussi/processi delle operazioni correlate siano affidabili? In caso affermativo, si potrebbero svolgere procedure di conformità per ridurre la necessità/la portata di altre procedure di validità?	Si potrebbero utilizzare procedure di conformità per ottenere il livello di riduzione del rischio richiesto dalle altre procedure di validità (conferme) sui crediti. Ma non siamo completamente certi dell'affidabilità dell'operatività dei controlli; perciò saranno utilizzate unicamente procedure di validità.
3. Sono disponibili procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità che riducono la necessità / la portata di altre procedure di revisione?	No
4. È necessario includere un elemento di imprevedibilità oppure sono necessarie ulteriori procedure di revisione (ad esempio per fronteggiare frodi, rischi, ecc.)?	Saranno svolte alcune procedure di revisione estese per fronteggiare i rischi identificati di forzature da parte della direzione.
5. Vi sono rischi significativi che richiedono una speciale considerazione?	Sono possibili alcuni rischi di frode (Volume II; Capitolo 9) in relazione alla rilevazione dei ricavi. Essi saranno fronteggiati dalle procedure di validità "estese".

Considerazioni nella pianificazione	Risposta
	La valutazione dei crediti è un rischio specifico che richiede una speciale considerazione. Saranno effettuati un'analisi e un riesame supplementari degli incassi successivi. Nel corso di tutta la revisione contabile, è necessario tenere presenti le possibili operazioni con parti correlate non dichiarate che esulano dalla normale attività dell'impresa.

Sulla base del giudizio professionale del revisore, per ridurre i rischi di errori significativi ad un livello accettabilmente basso per le asserzioni pertinenti (applicabili al saldo dei crediti) è necessaria una combinazione di procedure appropriate. Di seguito un modello di risposta di revisione al livello di rischio identificato e valutato per i crediti.

Sintesi della risposta di revisione proposta (Contrassegnare le caselle corrispondenti nelle colonne CEAV)	C	E	A	V
A. Procedure di validità - base	X	X	X	X
B. Procedure di validità − estese *(campionamento, frode, rischi significativi, ecc.)*				X
C. Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità *(ad es. calcoli di ragionevolezza, ecc.)*		X		
D. Procedure di conformità *(efficacia operativa)*	X			
Sulla base del giudizio professionale, le procedure sopra evidenziate sono sufficienti a fronteggiare i rischi identificati e valutati? (Sì/No) In caso negativo, spiegare di seguito.	Sì	Sì	Sì	Sì
Commenti: nessun commento.				

Un modello di programma di revisione in risposta ai rischi identificati è illustrato nelle note al Case Study, Volume II, Capitolo 17.7.

Case Study B ─ Kumar & Co.

In base alla valutazione dei rischi riportata in "Conclusione della fase di valutazione dei rischi", Volume II, Capitolo 14.6, i rischi identificati e valutati erano:

Rischio identificato e valutato a livello di bilancio (Alto, Medio, Basso)	*Medio*			
Asserzioni (**C**ompletezza, **E**sistenza, **A**ccuratezza e **V**alutazione)	C	E	A	V
Rischio identificato e valutato a livello di asserzioni (Alto, Medio, Basso)	B	M	M	B
Modifiche ai rischi identificati e valutati rispetto all'esercizio precedente. *Nessuna*. Aumento dei rischi relativi alle operazioni con parti correlate e alle possibili frodi derivanti dall'assenza di Raj.				

Aspetti da considerare nell'elaborazione del piano di revisione sui crediti.

Considerazioni sulla pianificazione	**Risposta**
1. Vi sono asserzioni che non possono essere fronteggiate unicamente mediante procedure di validità?	La completezza delle vendite sarà fronteggiata mediante una combinazione di analisi comparativa e di procedure di validità estese.
2. Ci si attende che i controlli interni sui flussi/processi delle operazioni correlate siano affidabili? In caso affermativo, si potrebbero svolgere procedure di conformità per ridurre la necessità/la portata di altre procedure di validità?	Sussistono controlli limitati a causa della dimensione ridotta della società. Abbiamo acquisito una comprensione del controllo interno, ma non verificheremo i controlli né vi faremo alcun affidamento.
3. Sono disponibili procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità che riducono la necessità/la portata di altre procedure di revisione?	No
4. È necessario includere un elemento di imprevedibilità oppure sono necessarie ulteriori procedure di revisione (ad esempio per fronteggiare frodi, rischi, ecc.)?	Non è ritenuto necessario dal momento che il saldo dei crediti a fine esercizio riguarda principalmente la Dephta.
5. Vi sono rischi significativi che richiedono una speciale considerazione?	La possibilità di una rilevazione dei ricavi non uniforme o di frodi sarà fronteggiata mediante procedure di validità "estese". Nel corso di tutta la revisione contabile, è necessario tenere presenti le possibili operazioni con parti correlate non dichiarate che esulano dalla normale attività dell'impresa.

Di seguito un modello di risposta di revisione al livello di rischio identificato e valutato per i crediti.

Sintesi della risposta di revisione proposta ***(Contrassegnare le caselle corrispondenti nelle colonne CEAV)***	**C**	**E**	**A**	**V**
A. Procedure di validità - base	X	X	X	X
B. Procedure di validità − estese *(campionamento, frode, rischi significativi, ecc.)*	X	X	X	
C. Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità *(ad es. calcoli di ragionevolezza, ecc.)*		X		
D. Procedure di conformità *(efficacia operativa)*	X			
Sulla base del giudizio professionale, le procedure sopra evidenziate sono sufficienti a fronteggiare i rischi identificati e valutati? (Sì/No) In caso negativo, spiegare di seguito.	Sì	Sì	Sì	Sì
Commenti: nessun commento.				

Un modello di programma di revisione in risposta ai rischi identificati è illustrato nelle note al case study, Volume II, Capitolo 17.7.

17. Stabilire l’estensione delle verifiche

Contenuto del capitolo	Principi di revisione internazionali pertinenti
Indicazioni sulla determinazione dell’estensione delle verifiche necessarie per rispondere ai rischi identificati e valutati di errori significativi.	330, 500, 530

Figura 17.0-1

	Attività	Scopo	Documentazione
RISPOSTA AI RISCHI	Definire le risposte generali di revisione e le procedure di revisione conseguenti	Elaborare risposte appropriate ai rischi di errori significativi	Aggiornare la strategia generale di revisione Risposte generali Piano di revisione che colleghi i rischi di errori significativi alle procedure di revisione conseguenti
	Mettere in atto le risposte ai rischi identificati e valutati di errori significativi	Ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso	Lavoro svolto Risultati della revisione Supervisione dello staff Riesame delle carte di lavoro

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
330.12	Se il revisore acquisisce elementi probativi sull’efficacia operativa dei controlli durante un periodo intermedio, il revisore deve: (a) acquisire elementi probativi sui cambiamenti significativi relativi a tali controlli, successivi al periodo intermedio; (b) determinare gli ulteriori elementi probativi da acquisire nel periodo

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	rimanente. (Rif.: Par. A33-A34)
330.13	Nel determinare se sia appropriato o meno utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti revisioni e, in caso affermativo, nello stabilire il lasso di tempo che può intercorrere prima di verificare nuovamente un controllo, il revisore deve considerare i seguenti aspetti: (a) l'efficacia di altri elementi del controllo interno, inclusi l'ambiente di controllo, il monitoraggio dei controlli dell'impresa e il processo per la valutazione dei rischi adottato dall'impresa; (b) i rischi derivanti dalle caratteristiche del controllo, incluso se esso sia manuale ovvero automatizzato; (c) l'efficacia dei controlli generali IT; (d) l'efficacia del controllo e la sua applicazione da parte dell'impresa, inclusa la natura e l'estensione delle difformità nell'applicazione del controllo rilevate in precedenti revisioni, e se siano avvenuti cambiamenti di personale che influenzino in modo significativo l'applicazione del controllo; (e) se, in presenza di mutamenti nelle circostanze, la mancanza di modifiche in uno specifico controllo comporti un rischio; (f) i rischi di errori significativi ed il grado di affidamento riposto sul controllo. (Rif.: Par. A35)
330.14	Se il revisore pianifica di utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa di controlli specifici, acquisiti in una precedente revisione, egli deve stabilire l'attuale rilevanza di tali evidenze mediante l'acquisizione di elementi probativi atti a dimostrare se, successivamente al completamento della revisione precedente, siano intervenuti cambiamenti significativi in tali controlli. Il revisore deve acquisire tali elementi probativi svolgendo indagini in combinazione con osservazioni o ispezioni allo scopo di confermare la comprensione di quei controlli specifici, e: (a) se si sono verificati cambiamenti che incidono sulla attuale rilevanza degli elementi probativi acquisiti nel corso della precedente revisione, il revisore deve verificare i controlli nella revisione in corso; (b) se tali cambiamenti non sono avvenuti, il revisore deve verificare i controlli almeno una volta ogni tre revisioni; egli deve comunque verificare alcuni controlli durante ogni revisione, al fine di evitare che la verifica di tutti i controlli su cui il revisore intende fare affidamento sia effettuata nel corso di un unico periodo di revisione senza lo svolgimento di verifiche su controlli nei successivi due periodi di revisione. (Rif.: Parr. A37-A39)
530.5	Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato. (a) Campionamento di revisione (campionamento) – L'applicazione delle procedure di revisione su un numero inferiore al 100% degli elementi che costituiscono una popolazione rilevante ai fini della revisione contabile, in modo che tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate così da fornire al revisore elementi ragionevoli in base ai quali trarre le conclusioni sull'intera popolazione.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	(b) Popolazione - L'insieme completo dei dati da cui è selezionato un campione e sul quale il revisore intende trarre le proprie conclusioni. (c) Rischio di campionamento – Il rischio che le conclusioni del revisore, sulla base di un campione, possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla stessa procedura di revisione. Il rischio di campionamento può portare a due tipologie di conclusioni errate: (i) nel caso di una procedura di conformità, che i controlli siano più efficaci di quanto sono realmente, oppure, nel caso di una verifica di dettaglio, che non esista un errore significativo laddove, invece, esso è presente. Il revisore si preoccupa principalmente di questa tipologia di conclusione errata, poiché influenza l'efficacia della revisione contabile ed è più probabile che porti ad un giudizio di revisione inappropriato; (ii) nel caso di una procedura di conformità, che i controlli siano meno efficaci di quanto sono realmente, oppure, nel caso di una verifica di dettaglio, che esista un errore significativo laddove, invece, esso non è presente. Questa tipologia di conclusione errata incide sull'efficienza della revisione contabile in quanto spesso conduce allo svolgimento di lavoro aggiuntivo al fine di stabilire che le conclusioni inizialmente raggiunte non erano corrette. (d) Rischio non dipendente dal campionamento – Il rischio che il revisore giunga ad una conclusione errata per ragioni non connesse al rischio di campionamento. (Rif.: Par. A1) (e) Anomalia – Un errore o una deviazione che, in modo dimostrabile, non è rappresentativo di errori o deviazioni in una popolazione. (f) Unità di campionamento – I singoli elementi che costituiscono una popolazione. (Rif.: Par. A2) (g) Campionamento statistico – Un approccio di campionamento con le seguenti caratteristiche: (i) selezione casuale degli elementi del campione; (ii) utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento. Un approccio di campionamento che non abbia le caratteristiche evidenziate ai precedenti punti (i) e (ii) è considerato un campionamento non statistico. (h) Stratificazione – Il processo attraverso il quale una popolazione viene suddivisa in sotto popolazioni, ciascuna delle quali rappresenta un gruppo di unità di campionamento con caratteristiche analoghe (spesso valori monetari). (i) Errore accettabile – Un importo monetario stabilito dal revisore rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale importo stabilito dal revisore non sia superato dall'errore effettivo nella popolazione. (Rif.: Par. A3) (j) Grado di deviazione accettabile – Un grado di deviazione dalle prescritte procedure di controllo interno stabilito dal revisore, rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale grado di deviazione non sia superato dal grado di deviazione effettivo nella popolazione.

17.1 Parte generale

È possibile acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati selezionando ed esaminando quanto di seguito riportato.

Tabella 17.1-1

Selezione ed esame	
Tutti gli elementi (esame del 100%)	Tale tipo di esame risulta appropriato quando: • la popolazione è composta da un numero limitato di elementi di valore elevato; • esiste un rischio significativo e altri mezzi non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati; • è possibile utilizzare procedure di revisione basate su tecniche computerizzate in una popolazione più ampia per verificare con modalità elettronica un calcolo o un altro processo ripetitivo.
Elementi specifici	Tale tipo di esame risultato appropriato per: • gli elementi chiave o di valore elevato che singolarmente potrebbero dare luogo ad un errore significativo; • tutti gli elementi che superano un determinato importo; • qualunque elemento inusuale o specifico ovvero qualunque informativa di bilancio; • qualunque elemento che è molto suscettibile di errore; • gli elementi che forniranno informazioni su aspetti quali la natura dell'impresa, la natura delle operazioni ed il controllo interno; • gli elementi utilizzati per verificare l'operatività di determinate attività di controllo.
Campione rappresentativo di elementi estratti dalla popolazione	Tale tipo di esame risulta appropriato per raggiungere una conclusione su un insieme completo di dati (popolazione) selezionando ed esaminando un campione rappresentativo di elementi della popolazione. Il campionamento consente al revisore di acquisire e di valutare gli elementi probativi su caratteristiche specifiche. La determinazione della dimensione del campione può essere effettuata con metodi statistici o non statistici.

La decisione in merito all'approccio da utilizzare dipenderà dalle circostanze. In circostanze particolari, può essere appropriata l'applicazione di uno qualsiasi dei metodi illustrati sopra o di una combinazione degli stessi.

La scelta del campionamento come metodo più efficace per ottenere la necessaria riduzione del rischio per un'asserzione ha numerosi vantaggi, come sotto descritti.

Tabella 17.1-2

	Benefici
Utilizzo di campioni rappresentativi	È possibile trarre conclusioni valide. L'obiettivo del revisore è acquisire una ragionevole riduzione del rischio e non la certezza assoluta.
	I risultati possono essere combinati con i risultati delle altre verifiche. Gli elementi probativi acquisiti da una fonte possono essere confermati da quelli acquisiti da un'altra fonte al fine di fornire una maggiore riduzione del rischio.
	Un esame di tutti i dati potrebbe non fornire una certezza assoluta. Per esempio, potrebbe non essere possibile individuare le operazioni non registrate.
	Risparmio sui costi. Il costo per esaminare ogni voce delle registrazioni contabili e tutti gli elementi a supporto sarebbe eccessivo.

Il volume I, Capitolo 10, evidenzia la natura e l'utilizzo delle procedure di revisione conseguenti. Tale capitolo è incentrato sull'estensione delle verifiche e sull'utilizzo delle tecniche di campionamento.

Tecniche di campionamento

Non è necessario che il campionamento sia selezionato come una procedura di revisione, ma, nel caso in cui sia utilizzato, è necessario che in una popolazione tutte le unità di campionamento (ad esempio le operazioni di vendita o i saldi dei crediti) abbiano una possibilità di essere selezionate. Ciò consente al revisore di trarre conclusioni ragionevoli sull'intera popolazione.

Nei campioni costituiti da una percentuale inferiore al 100% della popolazione, esiste sempre il rischio che un errore non sia identificato e che esso possa superare il livello accettabile di errore o di deviazione. Si parla in questo caso di rischio di campionamento. Il rischio di campionamento può essere ridotto aumentando la dimensione del campione, mentre il rischio non dipendente dal campionamento può essere ridotto con l'adeguata pianificazione, supervisione e riesame dell'incarico.

Esistono due tipologie di campionamento comunemente utilizzate nella revisione contabile, come di seguito indicato.

Tabella 17.1-3

	Attributi del campione
Campionamento statistico	Il campione è scelto mediante una selezione casuale. Ciò significa che ciascun elemento della popolazione ha una probabilità nota (statisticamente appropriata) di essere selezionato.
	È possibile effettuare una proiezione matematica dei risultati. È possibile utilizzare il calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento.

Attributi del campione	
Campionamento non statistico o soggettivo	Un approccio di campionamento che non abbia le caratteristiche del campionamento statistico evidenziate sopra.

Nel determinare la dimensione del campione, il revisore stabilirà il grado di deviazione (eccezioni) considerato accettabile.

- Procedure di validità

La significatività operativa per la revisione (sia generale sia per uno specifico elemento) è stabilita in relazione alla significatività per il bilancio nel suo complesso (sia essa rispettivamente generale o per uno specifico elemento). Il livello di errore accettabile, a sua volta, è stabilito in relazione alla significatività operativa. Quanto più elevato è il livello di errore accettabile determinato, tanto più ridotta è la dimensione del campione. Quanto più basso è il livello di errore accettabile determinato, tanto più ampia è la dimensione del campione. Da notare che il livello di errore accettabile corrisponderà spesso alla significatività operativa.

• Procedure di conformità

Per le procedure di conformità è probabile che il grado di deviazione accettabile sia molto basso; spesso non è consentita alcuna deviazione o al limite una sola. Le procedure di conformità forniscono la prova del funzionamento dei controlli. Di conseguenza, esse saranno utilizzate soltanto nel caso in cui ci si aspetta che l'operatività di un controllo sia affidabile.

17.2 Utilizzo del campione

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
530.6	Nel definire un campione di revisione, il revisore deve considerare lo scopo della procedura di revisione e le caratteristiche della popolazione da cui verrà estratto il campione. (Rif.: Parr. A4-A9)
530.7	Il revisore deve determinare una dimensione del campione sufficiente a ridurre il rischio di campionamento ad un livello accettabilmente basso. (Rif.: Parr. A10-A11)
530.8	Il revisore deve selezionare gli elementi per il campione in modo che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata. (Rif.: Parr. A12-A13)
530.9	Il revisore deve svolgere, su ciascun elemento selezionato, procedure di revisione appropriate per lo scopo.
530.10	Qualora la procedura di revisione non sia applicabile all'elemento selezionato, il revisore deve svolgere la procedura su un elemento sostitutivo. (Rif.: Par. A14)
530.11	Qualora il revisore non sia in grado di applicare le procedure di revisione definite, ovvero adeguate procedure alternative, ad un elemento selezionato, egli deve considerare quell'elemento come una deviazione dal controllo prescritto, nel caso di procedure di conformità, o come un errore, nel caso di verifiche di dettaglio. (Rif.: Parr. A15-A16)
530.12	Il revisore deve indagare sulla natura e sulla causa delle deviazioni o degli errori identificati, e valutarne il possibile effetto sullo scopo della procedura di

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	revisione e su altre aree della revisione contabile. (Rif.: Par. A17)
530.13	Nelle circostanze estremamente rare in cui il revisore considera un errore o una deviazione riscontrati in un campione come un'anomalia, egli deve acquisire un elevato grado di certezza che tale errore o deviazione non sia rappresentativo della popolazione. Il revisore deve acquisire tale grado di certezza svolgendo ulteriori procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che l'errore o la deviazione non influenzino la parte rimanente della popolazione.
530.14	Per le verifiche di dettaglio, il revisore deve effettuare una proiezione degli errori riscontrati nel campione sulla popolazione. (Rif.: Parr. A18-A20)
530.15	Il revisore deve valutare: (a) i risultati del campione; (Rif.: Parr. A21-A22) (b) se l'utilizzo del campionamento di revisione abbia fornito elementi ragionevoli su cui basare le conclusioni sulla popolazione sottoposta a verifica. (Rif.: Par. A23)

Creare delle basi

Nel considerare un campionamento sia esso statistico o non statistico, il revisore si troverà ad affrontare e a documentare i seguenti aspetti.

Tabella 17.2-1

Fattori da considerare	Commenti
Scopo della verifica	Il punto di partenza per la definizione della verifica è stabilirne lo scopo e le asserzioni che saranno fronteggiate.
Principale fonte di elementi probativi	Qual è la fonte principale di elementi probativi per ciascuna asserzione da fronteggiare e quale invece la fonte secondaria? Tale differenziazione aiuterà ad assicurare che l'attività di revisione vada nella giusta direzione.
Esperienze precedenti	Qual è stata l'eventuale esperienza avuta nello svolgimento di verifiche simili nel corso di precedenti esercizi? Valutare l'efficacia della verifica nonché l'esistenza e la collocazione di eventuali deviazioni (errori) nei campioni selezionati.
Popolazione	Assicurare che la popolazione di elementi da verificare sia appropriata per conseguire gli obiettivi della verifica. Il campionamento non identificherà né verificherà gli elementi che non siano già inclusi nella popolazione. Per esempio, un campione dei saldi dei crediti può essere utilizzato per verificare l'esistenza di crediti ma tale popolazione non sarà appropriata per verificare la completezza dei crediti. Considerare anche la dimensione della popolazione. In alcuni casi, non si può pervenire ad una conclusione di tipo statistico se la popolazione da verificare è troppo piccola per estrarne un campione.
Unità di	Valutare le finalità della verifica e l'asserzione da fronteggiare. Tale

Fattori da considerare	Commenti
campionamento da utilizzare	decisione determinerà quali elementi selezionare per la verifica. Ad esempio: le fatture di vendita, gli ordini di vendita e i saldi contabili dei clienti.
Campionamento statistico o non statistico	Dai campionamenti statistici è possibile trarre conclusioni di tipo statistico. Dai campionamenti non statistici soggettivi possono essere tratte conclusioni basate sul giudizio professionale . I campionamenti di tipo non statistico sono spesso utilizzati in combinazione con altre procedure di revisione che fronteggino la stessa asserzione.
Definizione della deviazione	La mancata corretta definizione di una deviazione causerà una perdita di tempo al personale che dovrà riesaminare le eccezioni minori che possono non costituire una deviazione. Inoltre, sarà necessario stabilire in che modo il team di revisione approfondirà le ragioni e le implicazioni delle deviazioni.
Eventuali elementi di valore elevato da escludere	Se nella popolazione vi sono operazioni o saldi di maggiori dimensioni che possono essere valutati separatamente, questo può dare luogo a dimensioni più ridotte del campione dei restanti elementi della popolazione. In alcuni casi, gli elementi probativi ottenuti dalla verifica delle operazioni o dei saldi di maggiori dimensioni possono rendere del tutto superfluo il campionamento.
Uso delle procedure di revisione basate su tecniche computerizzate	Le procedure di revisione basate su tecniche computerizzate (CAAT) potrebbero dare un risultato migliore o più efficiente? Per molte verifiche, mediante le tecniche suddette (in luogo del semplice campione), è possibile verificare il 100% della popolazione e sono possibili resoconti che identifichino elementi inusuali sui quali effettuare approfondimenti successivi.
Stratificazioni possibili	Considerare se la popolazione può essere stratificata dividendola in sottopopolazioni aventi una caratteristica che le identifica. Per esempio, se una popolazione contenesse numerose operazioni di valore elevato, la popolazione (per una verifica di dettaglio) potrebbe essere stratificata in base al valore monetario. Ciò consentirebbe di indirizzare la maggior parte del lavoro di revisione verso gli elementi di maggiore valore che possono contenere l'errore potenziale più elevato di sopravvalutazione. Una popolazione può essere stratificata anche in base ad una caratteristica particolare che indichi un rischio di errore più elevato. Nel verificare l'adeguatezza del fondo svalutazione crediti (valutazione dei crediti), i crediti possono essere stratificati per anzianità. Laddove gli strati siano verificati separatamente, gli errori saranno proiettati separatamente per ciascuno strato. Gli errori proiettati per ciascuno strato devono quindi essere combinati per stimare il possibile effetto degli errori sui saldi contabili o sulle classi di operazioni.
Grado di precisione necessario	La significatività operativa è spesso utilizzata come base per l'errore accettabile. Essa rappresenta altresì il grado di precisione per una verifica statistica.

Fattori da considerare	Commenti
	La significatività operativa è solitamente fissata ad un importo che non consente l'esistenza di errori non individuati e singolarmente non significativi che, cumulativamente, risultano di importo significativo.
Livello di confidenza necessario	Il livello di confidenza è il livello di rischio (rischio di individuazione) considerato accettabile che la verifica non fornisca risultati corretti. È necessario un livello di confidenza elevato (che richiede un campione più ampio) oppure un livello di confidenza più basso (che richiede un campione più ridotto)? Il livello di confidenza necessario in una particolare verifica sarà basato su fattori quali: • gli elementi probativi acquisiti da altre fonti, quali un'analisi comparativa, altre procedure di validità e procedure di conformità; • l'importanza dell'asserzione o della singola voce di bilancio rispetto alla significatività generale. Per esempio, un livello di confidenza pari al 95% indica che se una data verifica è stata svolta 100 volte (selezionando operazioni rappresentative in modo casuale), i risultati saranno corretti (nell'ambito del margine di errore) 95 volte su 100. Esiste il rischio che 5 verifiche su 100 producano risultati non corretti.

Nel pianificare il campionamento statistico, occorre occuparsi anche dell'errore accettabile e del grado di deviazione accettabile.

Tabella 17.2-2

Fattori da considerare	Commenti
Errore accettabile o grado di deviazione accettabile	L'errore accettabile è utilizzato nel campionamento delle verifiche di dettaglio per fronteggiare il rischio che l'insieme di errori singolarmente non significativi possa rendere il bilancio significativamente errato e per fornire un margine per eventuali errori non individuati. L'errore accettabile è l'applicazione della significatività operativa ad una particolare procedura di campionamento. L'errore accettabile può consistere in un importo inferiore o uguale alla significatività operativa.
	Il grado di deviazione accettabile è utilizzato per le procedure di conformità in cui il revisore stabilisce un grado di deviazione dalle procedure di controllo interno al fine di acquisire un livello di sicurezza appropriato. Il revisore cerca di acquisire un livello di sicurezza appropriato in merito al fatto che il grado di deviazione stabilito non sia minore del grado di deviazione effettivo nella popolazione.

17.3 Estensione delle procedure di validità (utilizzando il campionamento statistico)

Più elevati sono i rischi di errori significativi, maggiore è l'estensione delle procedure di validità necessarie.
L'estensione delle procedure di validità può essere ridotta verificando l'efficacia operativa del controllo interno. Tuttavia, se i risultati non sono soddisfacenti, può essere in effetti necessario accrescere l'estensione delle procedure di validità.

Stabilire le dimensioni del campione - Campionamento in base alle unità monetarie
Il metodo più comune di campionamento per le verifiche di dettaglio è quello in base alle unità monetarie. Secondo questo metodo, la probabilità che un elemento (per esempio, il saldo di un credito) sia selezionato è direttamente proporzionale al suo valore monetario. Quindi, un credito di 6.000€ ha una probabilità di essere selezionato tre volte superiore rispetto ad un credito di 2.000€. Nell'ambito di questo metodo, non sarebbe appropriato selezionare unità fisiche, quali una fattura o un'operazione ogni cinquanta.

Sebbene il campionamento in base alle unità monetarie sia la forma più comune di campionamento utilizzata dai revisori, esistono numerosi altri metodi di campionamento che potrebbero essere più appropriati in determinate circostanze. L'analisi di questi altri metodi di campionamento non è trattata nella presente Guida.

Selezione dei fattori di confidenza
Nel definire una procedura di validità, il revisore può essere agevolato nell'utilizzare tre livelli di riduzione del rischio: alto, medio e basso. La differenza tra i livelli può essere basata sul fattore di confidenza utilizzato per selezionare il campione. Quanto più elevato è il fattore di confidenza, tanto più elevati sono la dimensione del campione ed il livello di riduzione del rischio ottenuto. Ciò viene illustrato nella tabella seguente che indica i livelli di confidenza tipici per conseguire una riduzione del rischio alta, media o bassa.

Tabella 17.3-1

Riduzione del rischio necessaria	Livello di confidenza	Fattore di confidenza
Alta	95%	3,0
Media	80-90%	1,6 – 2,3
Bassa	65-75%	1,1 – 1,4

Un insieme efficace di procedure di revisione, definite per rispondere ai rischi identificati e valutati e affrontare le specifiche asserzioni, può contenere una combinazione di procedure di conformità e di procedure di validità.

La tabella seguente fornisce un elenco parziale di fattori di confidenza per diversi livelli di confidenza. Per esempio, se fosse necessario un livello di confidenza del 90%, il fattore di confidenza da utilizzare sarebbe 2,3.

Tabella 17.3-2

Livello di confidenza	Fattore di confidenza
50%	0,7
55%	0,8
60%	0,9
65%	1,1
70%	1,2
75%	1,4
80%	1,6
85%	1,9
90%	2,3
95%	3,0
98%	3,7
99%	4,6

Selezione del campione

Tabella 17.3-3

Unità monetaria	Descrizione
Processo di selezione del campione	Escludere dalla popolazione gli elementi di valore elevato e gli elementi chiave.
	Determinare l'intervallo di campionamento.
	Selezionare un punto di partenza casuale per selezionare il primo elemento. Il punto di partenza casuale può spaziare da 1€ all'intervallo di campionamento. Ciascuna selezione successiva è effettuata in base al valore della selezione precedente più l'intervallo di campionamento.

Nota: Assicurare che il processo di selezione del campione, inclusa la base per selezionare il punto di partenza casuale (da un generatore di numeri casuali o utilizzando il giudizio professionale), sia appropriatamente documentato.

Fase 1 – Calcolare l'intervallo di campionamento

La formula è la seguente:

Intervallo di campionamento = Significatività operativa (Errore accettabile) ÷ fattore di confidenza

Se l'intervallo di campionamento fosse 17,391€, il primo saldo da selezionare potrebbe essere scelto in modo casuale come quello contenente il 10.000°€. Il secondo saldo selezionato sarebbe quello contenente l'importo cumulativo di 27.391°€ (punto di partenza + intervallo di campionamento = 10.000€ + 17.391€). Il terzo saldo selezionato sarebbe quello contenente l'importo cumulativo di 44.782°€ (27.391€ + 17.391€). Tale processo continuerebbe fino alla fine della popolazione.

Fase 2 – Calcolare la dimensione del campione

Nel caso di campionamento in base alle unità monetarie, la dimensione del campione è solitamente determinata mediante la seguente formula.

Dimensione del campione = Popolazione da sottoporre a verifica ÷ Intervallo di campionamento

La popolazione da sottoporre a verifica dovrebbe escludere eventuali elementi specifici che siano stati estratti al fine di valutarli separatamente.

Fase 3 – Selezionare il campione

Escludere dalla popolazione eventuali elementi di valore elevato ed elementi chiave (al fine di valutarli separatamente) e calcolare l'intervallo di campionamento (fare riferimento alla Fase 1 di cui sopra). Quindi selezionare un punto di partenza casuale per selezionare il primo elemento. Il punto di partenza casuale può spaziare da 1€ all'intervallo di campionamento. Ciascuna selezione successiva viene effettuata in base al valore della selezione precedente più l'intervallo di campionamento.

I tre esempi di seguito riportati illustrano tale processo.

Esempio 1 – Campionamento dei saldi dei crediti

Tabella 17.3-4

Aspetto in questione	Risposta
Scopo della verifica	Verificare l'esistenza dei crediti selezionando un campione dei saldi e inviando lettere di richiesta di conferma
Rischi di errori significativi nelle asserzioni pertinenti	Esistenza = rischio alto
Popolazione da sottoporre a verifica	Saldi dei crediti a fine esercizio
Valore monetario della popolazione	177.203€
Elementi specifici soggetti a valutazione separata	38.340€
Riduzione del rischio ottenuta da procedure di conformità	Nessuna
Riduzione del rischio derivante da altre procedure quali procedure di valutazione dei rischi	Limitata
Fattore di confidenza da utilizzare (diminuirlo in caso di riduzione del rischio ottenuta da altre fonti)	Non è presente nessuna altra fonte di riduzione del rischio, perciò si utilizzerà il 95% ovvero 3,0
Significatività operativa	15.000€

Aspetto in questione	Risposta
Deviazioni attese nel campione	Nessuna

Intervallo di campionamento = 15.000€ / 3,0 = 5.000€

Dimensione del campione = (177.203€ – 38.340€) / 5.000€ = 28

In questo esempio, l'intervallo di campionamento è 5.000€. Quindi, se il primo elemento scelto in modo casuale fosse 436€, quello successivo corrisponderebbe all'operazione o al saldo contenente l'importo cumulativo di 5.436€. Il terzo elemento corrisponderebbe all'operazione o al saldo contenente l'importo cumulativo di 10.436€ e così di seguito finché non sono stati selezionati tutti i 28 elementi.

Nota: è probabile che gli elementi con un valore più elevato siano selezionati per la verifica (fare riferimento alla popolazione parziale dei saldi dei crediti riportata di seguito).

Tabella 17.3-5

	Saldo dei crediti	Totale cumulativo	Intervallo di campionamento	Includere nel campione?
Cliente A	4.750	4.750	436	Sì
Cliente B	3.500	8.250	5.436	Sì
Cliente C	1.800	10.050	10.436	No
Cliente D	2.700	12.750	10.436	Sì
Cliente E	950	13.700	15.436	No
Cliente F	2.580	16.280	15.436	Sì

Esempio 2 – Campionamento dei saldi dei crediti

Tabella 17.3-6

Aspetto in questione	Risposta
Scopo della verifica	Verificare l'esistenza dei crediti selezionando un campione dei saldi e inviando lettere di richiesta di conferma
Rischi di errori significativi nelle asserzioni pertinenti	Esistenza = rischio medio
Popolazione da sottoporre a verifica	Saldi dei crediti a fine esercizio
Valore monetario della popolazione	177.203€
Elementi specifici soggetti a valutazione separata	38.340€
Riduzione del rischio ottenuta da procedure di conformità	Il livello di rischio di controllo sui controlli correlati è stato determinato come basso
Riduzione del rischio derivante da altre procedure (quali procedure di valutazione dei rischi)	Limitata

Aspetto in questione	Risposta
Fattore di confidenza da utilizzare (diminuirlo in caso di riduzione del rischio ottenuta da altre fonti)	Alla luce delle altre fonti di elementi probativi, sarà utilizzato un fattore di confidenza del 70% (1,2)
Significatività operativa	15.000€
Deviazioni attese nel campione	Nessuna

Intervallo di campionamento = 15.000€ / 1,2 = 12.500€
Dimensione del campione = (177.203€ – 38.340€) / 12.500€ = 12

Esempio 3 – Campionamento delle fatture di acquisto

Tabella 17.3-7

Aspetto in questione	Risposta
Scopo della verifica	Verificare l'esistenza e l'accuratezza degli acquisti selezionando un campione delle fatture di acquisto
Rischi di errori significativi nelle asserzioni pertinenti	Esistenza = rischio basso Accuratezza = rischio basso
Popolazione da sottoporre a verifica	Fatture di acquisto dell'esercizio
Valore monetario della popolazione	879.933€
Elementi specifici soggetti a valutazione separata	46.876€
Riduzione del rischio ottenuta da procedure di conformità	Nessuna
Riduzione del rischio derivante da altre procedure (quali procedure di valutazione dei rischi)	Procedure di analisi comparativa, utilizzate come procedure di validità, mediamente efficaci.
Fattore di confidenza da utilizzare (diminuirlo in caso di riduzione del rischio ottenuta da altre fonti)	Alla luce delle altre fonti di elementi probativi, sarà utilizzato un fattore di confidenza dell'80% (1,6)
Significatività operativa	15.000€
Deviazioni attese nel campione	Nessuna

Intervallo di campionamento = 15.000€ / 1,6 = 9.375€
Dimensione del campione (879.933€ – 46.876€) / 9.375€ = 89

Come illustrato sopra, le dimensioni dei campioni per le procedure di validità possono diventare molto ampie quando si esaminano le classi di operazioni. Spesso è più efficiente verificare i controlli interni (laddove la dimensione del campione è più ridotta) ovvero svolgere altri tipi di procedure di revisione per acquisire gli elementi probativi necessari.

La proiezione degli errori
Il processo viene evidenziato nella tabella seguente.

Tabella 17.3-8

Fasi della proiezione degli errori
1. Calcolare la percentuale di errore in ciascun elemento. Se l'importo rilevato è 50€ ma avrebbe dovuto essere 60€, l'errore è 10€ ovvero il 20% (incidenza calcolata sull'importo rilevato).
2. Sommare le percentuali di errore, compensando sopravvalutazioni e sottovalutazioni.
3. Calcolare l'errore percentuale medio per elemento del campione dividendo la percentuale totale di errore per il numero degli elementi del campione (con e senza errore).
4. Moltiplicare l'errore percentuale medio per il valore monetario totale della popolazione (escludendo gli elementi di valore elevato e gli elementi chiave). Si ottiene così l'errore proiettato nella popolazione. Ovviamente, ciò esclude eventuali errori riscontrati negli elementi di valore elevato e negli elementi chiave preventivamente estratti dalla popolazione.

Per esempio, un campione di 50 elementi selezionati da una popolazione di 250.000€ conteneva i tre errori seguenti.

Tabella 17.3-9

Valore corretto	**Valore sottoposto a revisione**	**Errore**	**Errore %**
500€	400€	100€	25%
350	200	150	75%
600	750	(150)	(20%)
Errore percentuale totale (somma delle percentuali di errore)			80%
Errore percentuale medio 80% ÷ 50 (dimensione del campione) =			1,60%
Errore proiettato: 1,60% × 250.000€ (popolazione) =			4.000€

L'errore proiettato è a volte chiamato "errore più probabile" (MLE, most likely error).

Spunti di riflessione

Anomalie
Si può essere tentati di considerare alcuni errori/deviazioni (scoperti in un campione) come un'anomalia (non rappresentativa della popolazione) e di escluderli al momento di proiettare gli errori nella popolazione. Tuttavia, è necessario del lavoro di revisione supplementare, a prescindere dal fatto che l'errore/la deviazione sia o meno rappresentativo della popolazione:

- qualora un errore/una deviazione sia rappresentativo della popolazione, il revisore deve svolgere indagini sulla sua natura e sulla sua causa e valutare il loro possibile effetto sullo scopo della procedura di revisione e su altre aree della revisione contabile;

- qualora l'errore/la deviazione sia considerato un'anomalia, il revisore deve acquisire un elevato grado di certezza che tale errore o deviazione non sia rappresentativo della popolazione. Ciò richiede di svolgere ulteriori procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che l'errore o la deviazione non influenzino la parte rimanente della popolazione.

Occorre notare che il principio di revisione internazionale n. 530 al paragrafo 13 asserisce che le anomalie si verificano soltanto in circostanze estremamente rare.

17.4 Estensione delle procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità

Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità possono rappresentare la principale verifica di un saldo contabile oppure possono essere utilizzate in combinazione con altre verifiche di dettaglio che siano state appropriatamente ridotte nella loro estensione.

Il Volume I, Capitolo 10, evidenzia i due livelli di riduzione del rischio che possono essere ottenuti svolgendo procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità. Tale riduzione del rischio può essere altamente efficace (quando tali procedure sono la verifica principale) oppure mediamente efficace.

Procedure di analisi comparativa semplici (come un confronto tra gli importi dell'esercizio precedente e quelli dell'esercizio in esame) possono aiutare ad identificare una problematica che è necessario approfondire, ma forniscono pochi altri elementi probativi. Questo tipo di procedura di analisi comparativa può essere utilizzato nella comprensione dell'impresa, nello svolgimento delle procedure di valutazione dei rischi e nel riesame del bilancio finale.

Nel definire le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, il revisore:

- determina la misura della differenza rispetto ai valori attesi che può essere accettata senza svolgere ulteriori indagini. Essa dovrebbe essere influenzata principalmente dalla significatività e dalla coerenza con il livello desiderato di riduzione del rischio;
- considera la possibilità che una combinazione di errori in uno specifico saldo contabile, classe di operazioni o informativa possa determinare un importo complessivamente inaccettabile;
- aumenta il livello desiderato di riduzione del rischio al crescere dei rischi di errori significativi.

Tabella 17.4-1

Esempio di una procedura di analisi comparativa utilizzata come procedura di validità

Aspetto in questione	**Risposta**	
Descrivere la procedura da svolgere ed il risultato atteso.	*Moltiplicare i canoni di affitto di ciascun appartamento per il numero di appartamenti da affittare, per stimare i ricavi derivanti dagli appartamenti e comparare poi il risultato con il ricavi iscritti nelle registrazioni contabili dell'impresa.*	
Qual è il valore dell'importo o dell'indice registrato?	*278.000€*	
Quali asserzioni sono fronteggiate?	*Completezza, esistenza e accuratezza.*	
Quale significatività operativa sarà utilizzata?	*10.000€*	
Quale ammontare della differenza (tra importi registrati e valori attesi) è accettabile?	*1%*	
Il rischio residuo di errore significativo dopo che la procedura è svolta (medio o basso).	*Basso*	
Descrivere i dettagli di ciascun elemento dei dati utilizzati nel calcolare il risultato atteso (finanziario e di altra natura).	Descrivere le procedure svolte per valutare l'attendibilità di ciascun elemento dei dati utilizzati (considerare fonte, comparabilità, natura, rilevanza e controlli sulla predisposizione).	WP Rif.
1. Appartamenti da affittare	*Abbiamo riesaminato la planimetria e svolto un'ispezione fisica dell'edificio per verificare la presenza di modifiche importanti.*	
2. Canone di affitto per appartamento	*Abbiamo riesaminato un campione dei contratti di locazione per stabilire il canone dovuto.*	
3.		
4.		
Fornire dettagli sul calcolo, sul risultato atteso e sull'esito del confronto con l'importo o l'indice registrato: *Numero degli appartamenti da affittare = 26* *Canone di affitto per appartamento = 12.000€ l'anno* *Calcolo = 26 X 12.000 = 312.000€. La differenza rispetto all'importo registrato è 34.000€*		
Laddove la differenza (tra gli importi registrati ed i valori attesi) superi il valore accettabile, spiegare quale indagine è stata svolta ed i relativi risultati (ad esempio, svolgimento di indagini presso la direzione, acquisizione di elementi probativi ulteriori e svolgimento di altre procedure di revisione). *Abbiamo svolto delle indagini sulla differenza e verificato che, in media, per un mese all'anno 2 appartamenti sono rimasti sfitti (non sempre gli stessi) e un appartamento non è stato affittato ma utilizzato per tenervi delle riunioni o come alloggio occasionale per i*		

Aspetto in questione	Risposta
visitatori. Ciò spiega la differenza per 36.000€, rimangono quindi non giustificati 2.000€. Tale importo è inferiore rispetto al livello accettabile descritto sopra.	
Conclusione: *La verifica è stata completata con successo.*	

Spunti di riflessione

L'utilizzo di dati "non finanziari" in una procedura di analisi comparativa utilizzata come procedura di validità può spesso migliorare i risultati. I dati non finanziari possono includere informazioni quali il numero di persone presenti, la superficie per un negozio di vendita al dettaglio ovvero il numero di prodotti specifici spediti.

Nello svolgere procedure di analisi comparativa, è fondamentale stabilire delle aspettative (per esempio, la relazione con i saldi contabili correlati, le variazioni rispetto all'esercizio precedente, ecc.) e quindi comparare tali aspettative con le informazioni del bilancio. Evitare l'approccio opposto di cominciare con le informazioni finanziarie e tentare poi di spiegare le differenze utilizzando la conoscenza del cliente e del suo contesto. Le procedure di analisi comparativa sono molto più forti quando si creano delle aspettative basate sulla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera. Tuttavia, è necessario determinare l'attendibilità degli eventuali "dati non finanziari" prima di utilizzarli.

17.5 Procedure di conformità - Efficacia operativa

Le procedure di revisione utilizzate per verificare i controlli consistono in una delle quattro tipologie di seguito evidenziate o in una combinazione di esse.

Tabella 17.5-1

Verifiche dell'efficacia operativa del controllo interno	
Tipologie di procedure	Indagini presso il personale (si ricordi tuttavia che le indagini da sole non sono sufficienti a verificare l'efficacia operativa dei controlli).
	Ispezione della documentazione pertinente.
	Osservazione delle attività operative dell'impresa.
	Riesecuzione dell'applicazione del controllo.

Controlli generali

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
315.14	Il revisore deve acquisire una comprensione dell'ambiente di controllo. A tal fine, il revisore deve valutare se: a) la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà ed a

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	comportamenti eticamente corretti; b) i punti di forza negli elementi dell'ambiente di controllo forniscano nel loro insieme un fondamento appropriato per le altre componenti del controllo interno, e se tali altre componenti non siano compromesse dalle carenze nell'ambiente di controllo. (Rif.: Parr. A69-A78)

La verifica dei controlli generali esistenti tende ad essere più soggettiva (come la verifica della considerazione dell'importanza della competenza o la comprensione delle direttive dell'impresa relative ai comportamenti considerati accettabili) rispetto alla verifica dei controlli operativi specifici. Pur tuttavia, tali controlli forniscono nel loro insieme un fondamento appropriato per le altre componenti del controllo interno.

La tabella sottostante evidenzia alcuni possibili metodi per verificare i controlli generali.

Tabella 17.5-2

L'ambiente di controllo	Possibili procedure di conformità
Comunicazione e applicazione dei valori etici e dell'integrità	• Leggere i comunicati sul sito web dell'impresa e gli eventuali codici di condotta o documenti equivalenti. • Riesaminare le comunicazioni al personale. • Effettuare colloqui con un campione del personale.
Considerazione dell'importanza della competenza	• Riesaminare le politiche di assunzione e di licenziamento. • Riesaminare i mansionari e i fascicoli di determinati impiegati.
Partecipazione dei responsabili delle attività di governance	• Riesaminare eventuali auto-valutazioni effettuate. • Riesaminare le qualifiche dei membri degli organi societari e i verbali delle riunioni. • Partecipare ad una riunione in qualità di osservatore.
Filosofia e stile operativo della direzione	• Riesaminare eventuale documentazione. • Effettuare colloqui con un campione del personale.
Struttura organizzativa	• Riesaminare la struttura alla luce delle best practice in base alla natura dell'impresa.
Attribuzione di autorità e responsabilità	• Riesaminare eventuale documentazione come i mansionari.
Direttive e procedure nella gestione delle risorse umane	• Riesaminare direttive e procedure e la conformità ad esse. • Riesaminare i fascicoli personali per conoscere le valutazioni del personale, i corsi di formazione seguiti, ecc.

Si potrebbero definire tipologie di procedure di conformità similari per fronteggiare altri controlli generali quali:

• la valutazione dei rischi;

• i sistemi informativi;

• il monitoraggio;

• il processo di chiusura di fine esercizio;

• i controlli anti frode.

Documentare i risultati dello svolgimento di verifiche sui controlli generali può essere più difficile che documentare le verifiche sui controlli specifici a livello di processo aziendale (ad esempio, la verifica se un pagamento sia stato autorizzato, che può essere documentata con una semplice risposta sì/no). Di conseguenza, la valutazione dei controlli generali a livello di impresa e generali IT è spesso documentata mediante dei memoranda allegati alle carte di lavoro insieme ad evidenze di supporto.

Per esempio, per verificare se la direzione comunica la necessità di integrità e di valori etici a tutto il personale, e fa rispettare le proprie direttive, si potrebbe selezionare un campione di dipendenti con il quale svolgere un colloquio. Si potrebbero porre domande ai dipendenti in merito alle comunicazioni ricevute dalla direzione, alle direttive e alle procedure esistenti, ai valori che la direzione mette quotidianamente in pratica e al fatto che si esiga effettivamente il rispetto delle direttive. Se la risposta comune fornita dai dipendenti fosse che la direzione ha effettivamente comunicato l'esigenza di integrità e di valori etici e ci sono casi in cui le direttive sono state fatte rispettare, allora la verifica avrebbe avuto successo. I dettagli dei colloqui svolti con i dipendenti e la documentazione di supporto (come le direttive dell'impresa, le comunicazioni e le attività per farle rispettare) sono quindi rilevati in un memo da archiviare insieme alle conclusioni raggiunte.

Spunti di riflessione

Tempistica

È preferibile verificare i controlli generali nella fase iniziale del processo di revisione. I risultati della verifica di tali controlli potrebbero avere un impatto sulla natura e sull'estensione delle altre procedure di revisione pianificate. Per esempio, se si riscontra che l'atteggiamento della direzione verso i controlli non è così positivo come ci si attendeva, saranno necessarie ulteriori procedure in relazione ai saldi contabili e alle classi di operazioni.

Pianificazione

Dedicare del tempo a stabilire il modo più appropriato per verificare i controlli generali. Considerare di utilizzare una combinazione appropriata di indagini, osservazioni, riesecuzioni e ispezioni.

Porre domande aperte

Evitare di formulare domande le cui risposte presuppongono un sì o un no. Porre invece domande che possono far emergere delle informazioni che si potrebbero ancora non conoscere. Per esempio, porre una domanda come "vi è stato mai chiesto di discostarvi da un principio contabile stabilito o di fare qualcosa che non vi ha fatto sentire a vostro agio?" Ricordare anche di ascoltare attentamente la risposta della persona e di osservarne il linguaggio del corpo per cogliere eventuali

segni di disagio o di angoscia nel fornire le risposte.

Approfondire gli aspetti irrisolti

Se la direzione o i membri del personale professionale si rifiutano di fornire le informazioni richieste oppure se si acquisiscono delle informazioni inattese, assicurarsi che a queste sia dato un adeguato seguito e che, ove necessario, siano effettuate le modifiche nella strategia generale di revisione e nelle procedure pianificate.

I controlli di monitoraggio nelle imprese di dimensioni maggiori

Alcune imprese di dimensioni maggiori hanno elaborato dei controlli di monitoraggio che forniscono l'evidenza dell'operatività continua dei controlli generali. Quando ciò si verifica, considerare se tali controlli si possano considerare affidabili al fine di ridurre l'estensione complessiva delle altre verifiche necessarie.

Sebbene i controlli più generali (a livello di impresa) e generali IT siano verificati esercitando il giudizio professionale e obiettivamente alle circostanze, ci sono alcune situazioni in cui può essere utilizzato un campione rappresentativo. Un esempio può essere la disponibilità di evidenze in merito al fatto che le informative finanziarie mensili sono state riesaminate e sono state intraprese le azioni appropriate.

Controlli operativi – Campionamento per attributi

Le procedure di conformità forniscono l'evidenza che un controllo opera in modo efficace durante il periodo nel quale si intende farvi affidamento, che sarà un periodo determinato, ad esempio un anno.

Poiché i controlli operativi possono operare in modo efficace oppure in modo non efficace, non vale la pena verificare l'operatività di quei controlli che potrebbero infine dimostrarsi non affidabili. I controlli non affidabili sono quelli in cui è probabile che sia riscontrata una deviazione. Le dimensioni del campione per le procedure di conformità sono spesso contenute poiché si basano sull'aspettativa che non siano riscontrate eccezioni. Altrimenti le dimensioni del campione necessarie sarebbero molto più ampie.

Alcuni dei fattori da considerare nel valutare l'affidabilità dei controlli sono illustrati di seguito.

Tabella 17.5-3

Definizione delle procedure di conformità	
Fattori da considerare	È possibile che le procedure prestabilite siano eluse dalla direzione (cioè che si verifichino forzature da parte della direzione)?
	Il controllo include un elemento manuale significativo che potrebbe essere soggetto ad errore?
	L'ambiente di controllo è carente?
	I controlli generali IT sono carenti?
	Il monitoraggio continuo del controllo interno è carente?
	Durante l'esercizio si sono verificati cambiamenti nel personale che influiscono

Definizione delle procedure di conformità	
	significativamente sull'applicazione del controllo?
	Il numero esiguo di personale coinvolto nell'operatività dei controlli rende impraticabile una significativa separazione delle funzioni?
	Le circostanze mutevoli hanno rese necessarie modifiche nell'operatività dei controlli?

Affidamento sui controlli interni indiretti

Valutare la necessità di acquisire elementi probativi a supporto dell'efficacia operativa dei controlli interni indiretti significativi. Si tratta di controlli dai quali ne dipendono degli altri, ad esempio le informazioni non finanziarie prodotte da un processo separato, il trattamento delle eccezioni e il riesame periodico dei report da parte della direzione. Laddove i controlli interni indiretti siano significativi, saranno necessarie evidenze della loro efficacia operativa. Se qualcuno dei fattori sopra illustrati risulta significativo, può essere più efficace svolgere procedure di validità.

Nel definire le procedure di conformità, il revisore deve concentrarsi su quegli elementi probativi da acquisire riguardo le asserzioni pertinenti fronteggiate (i punti in cui potrebbero verificarsi errori in bilancio) invece che sulla natura dei controlli stessi. I controlli sono definiti per attenuare i rischi ed assicurare, per esempio, la completezza delle vendite.

La definizione di procedure di conformità che si concentrano anzitutto sull'asserzione da fronteggiare offre anche numerosi vantaggi pratici. Per esempio:

• i controlli verificati possono essere collegati direttamente ai rischi di errori significativi nel bilancio;

• poiché l'obiettivo della verifica non dipende da controlli specifici, è possibile verificare altri controlli che fronteggiano gli stessi rischi (o obiettivi di controllo). Ciò consente di utilizzare nella verifica elementi di imprevedibilità o di variazione rispetto alle verifiche precedenti;

• è più agevole valutare e verificare i nuovi controlli introdotti dall'impresa che fronteggiano le medesime asserzioni.

Le procedure di conformità sono spesso definite per fornire un livello basso o medio di rischio di controllo (riduzione del rischio alta o media) che il controllo sottoposto a verifica operi efficacemente.

Nel definire le procedure di conformità, il revisore può trovare utile considerare i due livelli di confidenza da conseguire mediante tali procedure.

• un livello di confidenza alto (con un basso livello di rischio residuo). Ciò si applica nel caso in cui i principali elementi probativi derivano dalle procedure di conformità;

• un livello di confidenza medio (con un medio livello di rischio residuo). Ciò si applica nel caso in cui le procedure di conformità sono combinate con altre procedure di validità per fronteggiare una particolare asserzione.

Il campionamento per attributi è spesso utilizzato per verificare i controlli. Tale tecnica utilizza la più piccola dimensione del campione capace di fornire una determinata probabilità di individuare un grado di deviazione che superi il grado di deviazione accettabile.

Tabella 17.5-4

	Vantaggi
Campionamento per attributi	Ideale per verificare l'efficacia operativa dei controlli interni che sono stati già valutati come altamente affidabili nel corso della valutazione della configurazione e messa in atto dei controlli.
	Qualora ci si attenda un qualunque grado di deviazione nell'applicazione di un controllo, si raccomanda di considerare approcci alternativi nella raccolta di elementi probativi.
	Qualora nel campione selezionato per svolgere procedure di conformità non venga riscontrata alcuna deviazione, il revisore può asserire che il controllo operi efficacemente. Qualora invece si riscontri una deviazione, è solitamente più efficace interrompere la procedura e svolgere invece procedure di validità alternative. Una sola deviazione rende verosimilmente necessaria una modifica del livello valutato di rischio di controllo. Altrimenti continuare con la verifica dopo aver riscontrato una deviazione richiederebbe un ampliamento significativo della dimensione del campione, e possibilmente che non siano riscontrate ulteriori deviazioni.

Determinazione della dimensione del campione

La dimensione del campione si determina come di seguito illustrato.

Dimensione del campione = Fattore di confidenza ÷ Grado di deviazione accettabile

Per verificare l'efficacia operativa dei controlli con un affidamento minimo su altro lavoro svolto, viene spesso utilizzato un livello di confidenza del 90% (a cui corrisponde un fattore di confidenza = 2,3) (si veda la tabella 17.3-2 sui fattori di confidenza). Il massimo grado di deviazione accettabile potrebbe essere del 10%. La dimensione minima del campione sarebbe in questo caso 23, calcolata come illustrato di seguito.

Fattore di confidenza (2,3) ÷ Grado di deviazione accettabile (0,1) = Dimensione del campione 23

Qualora per una specifica asserzione siano stati acquisiti altri elementi probativi (ad esempio mediante procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità), il fattore di confidenza potrebbe essere ridotto per ottenere, mediante la verifica dell'efficacia operativa di un controllo, soltanto un livello medio di riduzione del rischio. In questo caso, potrebbe essere utilizzato un livello di confidenza dell'80% (a cui corrisponde un fattore di confidenza = 1,61), che darebbe luogo ad una dimensione minima del campione pari a 8. Alcuni revisori utilizzano fattori di confidenza leggermente più elevati, che danno luogo ad una dimensione minima del campione di 10 elementi per un livello medio di riduzione del rischio e di 30 elementi per un livello più alto di riduzione del rischio.

Selezione del campione

La selezione del campione viene illustrata di seguito.

Tabella 17.5-5

	Fasi da seguire
Selezione del campione	Stabilire lo scopo della procedura e l'evidenza che fornirà in relazione alle asserzioni sottostanti gli attributi del controllo da sottoporre a verifica.
	Selezionare la popolazione appropriata di elementi necessaria per conseguire l'obiettivo della verifica. Essa può essere diversa a seconda dell'asserzione sottostante da fronteggiare. Per esempio, per verificare l'esistenza delle vendite potrebbero essere selezionate le fatture, ma queste non fornirebbero evidenza della completezza delle vendite. In questo caso, la scelta migliore potrebbe essere quella di risalire dalla registrazione degli ordini ovvero dai documenti di spedizione alle relative fatture, e quindi ai crediti.
	Determinare la dimensione minima del campione necessaria per fornire il livello richiesto di riduzione del rischio. Potrebbe trattarsi di un livello di riduzione del rischio medio o alto.
	Per selezionare i singoli elementi da controllare, utilizzare un generatore di numeri casuali ovvero un altro metodo appropriato. Ogni elemento della popolazione dovrebbe avere la stessa probabilità di essere selezionato.

Procedure di controllo che operano con frequenza inferiore a quella giornaliera

Le seguenti indicazioni possono essere di supporto per selezionare campioni laddove il controllo non operi quotidianamente. Tuttavia, le dimensioni effettive del campione dovrebbero essere sempre basate sul giudizio professionale.

Tabella 17.5-6

Il controllo opera	Campione minimo suggerito	Percentuale di copertura della verifica
Settimanalmente	10	19%
Mensilmente	2-4	25%
Trimestralmente	2	50%
Annualmente	1	100%

Spunti di riflessione

Quando per verificare l'efficacia operativa di un controllo interno si utilizza il campionamento statistico, la dimensione del campione necessaria non cresce al crescere della dimensione della popolazione. Un campione casuale di appena 30 elementi e senza alcuna deviazione riscontrata può fornire un livello di confidenza elevato sul fatto che il controllo operi efficacemente.

Nel configurare le procedure di conformità, dedicare del tempo a definire esattamente cosa costituisce un errore o un'eccezione nella verifica. Ciò consentirà di risparmiare del tempo durante lo svolgimento della verifica o la valutazione dei risultati, ed eviterà dubbi nel definire una

deviazione dal controllo.

Qualora nell'efficacia operativa di un controllo ci si attenda un livello di deviazione, si raccomanda di considerare approcci alternativi nella raccolta di elementi probativi.

Nel campionamento per attributi è possibile utilizzare il semplice piano seguente:

Con un livello di confidenza del 95% (grado di deviazione del 5%):

• un campione di 10 elementi senza alcuna deviazione fornisce un livello medio di riduzione del rischio. Qualora si rilevi una deviazione, non è possibile ottenere alcuna riduzione del rischio;

• un campione di 30 elementi senza alcuna deviazione fornisce un livello alto di riduzione del rischio. Qualora si rilevi una singola deviazione, è possibile ottenere soltanto un livello medio di riduzione del rischio. Qualora si rilevi più di una deviazione, non è possibile ottenere alcuna riduzione del rischio;

• un campione di 60 elementi contenente fino ad una deviazione fornisce un livello alto di riduzione del rischio. Qualora si rilevino due deviazioni, è possibile ottenere soltanto un livello medio di riduzione del rischio. Qualora si rilevino più di due deviazioni, non è possibile ottenere alcuna riduzione del rischio dalla verifica dei controlli.

17.6 Valutazione delle deviazioni

Di seguito è riportato il processo di valutazione delle deviazioni:

Tabella 17.6-1

	Fasi da seguire
Valutazione delle deviazioni	Identificare le deviazioni. Classificare ciascun elemento del campione in una delle due categorie: "deviazione" ovvero "non deviazione".
	Si dovrebbero valutare attentamente la natura e la causa di ciascuna deviazione. Per esempio, ci sono indizi di forzature da parte della direzione o di possibili frodi, oppure il problema è semplicemente dovuto al fatto che la persona incaricata è in ferie?
	Considerare il rischio di campionamento. Se sono state rilevate deviazioni, valutare se si debba ridurre l'affidamento sull'efficacia operativa del controllo, estendere la dimensione del campione (si veda sotto), oppure se si debbano svolgere procedure alternative.

Spunti di riflessione

Come evidenziato sopra, non ha senso verificare i controlli qualora sia probabile riscontrare delle deviazioni. Ciò in quanto l'unico modo di ottenere la sicurezza necessaria è quella di estendere il

campione. A questo punto, se si riscontra un'altra deviazione, il campione andrà esteso ancora, e così via. È molto meglio svolgere procedure alternative piuttosto che estendere la dimensione del campione.

L'unica eccezione possibile sarebbe nel caso in cui fosse possibile identificare chiaramente il motivo di uno specifico tipo di deviazione e tenerne conto nella definizione della procedura. Per esempio, è possibile trattare le deviazioni che si verificano in un periodo specifico, ad esempio quando la persona che svolge normalmente il controllo è in ferie, mediante lo svolgimento di alcune procedure di validità.

I risultati del campione possono essere valutati confrontando il massimo grado di deviazione accettabile con quello che viene chiamato limite di deviazione superiore. Il calcolo approssimativo del limite di deviazione superiore è dato dalla formula che segue.

Limite di deviazione superiore = Fattore di confidenza rettificato ÷ Dimensione del campione

Il fattore di confidenza rettificato potrebbe basarsi sul numero di deviazioni riscontrate, come illustrato nella tabella sottostante.

Tabella 17.6-2

	Fattore di confidenza rettificato per il numero di deviazioni riscontrate				
Livello di confidenza richiesto	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
95%	4,7	6,3	7,8	9,2	10,5
90%	3,9	5,3	6,7	8,0	9,3
80%	3,0	4,3	5,5	6,7	7,9
70%	2,4	3,6	4,7	5,8	7,0

Per esempio, ipotizziamo un campionamento di 30 elementi (utilizzando un livello di confidenza del 90% e un massimo grado di deviazione accettabile del 10%) con due deviazioni riscontrate. Il limite di deviazione superiore sarà calcolato come segue:

Fattore di confidenza rettificato (5,3) ÷ Dimensione del campione (30) = Limite di deviazione superiore 17%

Il risultato del 17% è molto più alto del massimo grado di deviazione accettabile del 10%, il che implica che si dovrebbe ridurre l'affidamento sull'efficacia operativa del controllo. Se, tuttavia, si decidesse di accrescere la dimensione del campione, questa dovrebbe essere ampliata a 60 elementi e non dovrebbero essere riscontrate altre deviazioni. Ciò ridurrebbe il limite di deviazione superiore (così come calcolato di seguito) ad un livello accettabile (ossia, vicino al limite originario del 10%).

Fattore di confidenza rettificato (5,3) ÷ Dimensione del campione (60) = Limite di deviazione superiore 9%

Tuttavia, qualora fosse riscontrata un'ulteriore deviazione, per conseguire i risultati desiderati sarebbe necessario operare un'altra estensione del campione. Probabilmente in questo modo non si utilizzerebbe in modo efficace il tempo dedicato all'incarico di revisione, poiché è possibile che venga riscontrata ancora un'altra deviazione.

Fattore di confidenza rettificato (6,7) ÷ Dimensione del campione (75) = Limite di deviazione superiore 9%

17.7 Case Study—Estensione delle verifiche

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study.

Case Study A ─ Dephta Furniture Inc.

Stabilire l'estensione delle verifiche

Definizione delle procedure di revisione conseguenti - Crediti

Il seguente è uno schema di un programma di revisione per i crediti. Tale programma include un campionamento statistico dei crediti.

Dephta Furniture, Inc.
Crediti—Procedure di revisione

Cliente: Dephta Furniture, Inc.

	Asserzioni	Lavoro completato da: (iniziali)	WP Rif.	Commenti
PROCEDURE				
1. Procedure di analisi comparativa Elaborare le aspettative per i saldi dei crediti di fine esercizio, sulla base delle informazioni acquisite dalla comprensione dell'impresa. Svolgere indagini su variazioni o tendenze significative relative a: • saldi dei crediti • anzianità dei crediti per cliente • giorni clienti	CEA	MAG	C.120	I crediti sono aumentati del 60% rispetto all'esercizio precedente. I giorni clienti sono passati da 39 a 45.

	Asserzioni	Lavoro completato da: (iniziali)	WP Rif.	Commenti
• saldi avere • altre variazione inattese Spiegare. • Altro (crediti non commerciali) Documentare i risultati.				
2. Elenco Ottenere un elenco dettagliato (e per anzianità) dei crediti alla data di chiusura dell'esercizio. a) Controllare la correttezza aritmetica e la corrispondenza con la contabilità generale.	E	MAG	C.110	
b) Controllare i nomi e gli importi con la contabilità sezionale. c) Chiedere al personale addetto ai crediti di indicare tutti i casi in cui: • ad un cliente sia stato riservato un trattamento preferenziale, • le condizioni di vendita siano state modificate, • si siano verificate operazioni con parti correlate, ovvero • i limiti di fido siano stati significativamente superati.	E A	MAG MAG		Dalle discussioni con Arjan e Karla si è appreso che le condizioni di vendita variano da cliente a cliente ma sono sottoposte all'approvazione di Arjan.
3. Fondo svalutazione crediti Assicurarsi che il fondo svalutazione crediti si riferisca a conti specifici e sia adeguato: a) Riesaminare i crediti per data di scadenza dal bilancio di verifica e fare un confronto con gli esercizi precedenti.	CV	MAG	C.120	Rispetto all'esercizio precedente i crediti oltre i 60 giorni sono aumentati in percentuale sulle vendite. Riesaminare con Arjan i crediti scaduti e acquisire i dettagli sul fondo svalutazione crediti.

	Asserzioni	Lavoro completato da: (iniziali)	WP Rif.	Commenti
b) Riesaminare i pagamenti ricevuti nell'esercizio successivo (ove possibile, acquisire un bilancio di verifica con i saldi a fine esercizio e che indichi gli incassi successivi).	AV	MAG		
4. Cut off Svolgere e documentare le procedure di cut off	A	MAG	C.115	Acquisire un elenco dei resi sulle vendite quale parte delle verifiche di cut off. Nello scorso esercizio c'è stato un elevato numero di resi consistenti. Le condizioni per i resi specificate nei contratti di vendita sono state riesaminate in occasione della verifica delle vendite. Si veda WP 503.1 Tutte le scritture contabili prossime alla fine dell'esercizio sono state riesaminate in WP 626.
PROCEDURE DI VALIDITA' - CAMPIONAMENTO				
S1. Circolarizzazione clienti Selezionare 15 nominativi per l'invio delle conferme dei saldi come evidenziato nella checklist di conferma dei crediti. Sintetizzare i risultati e svolgere indagini sulle differenze esaminando la documentazione di supporto	EA	MAG	C.200	
PROCEDURE DI CONFORMITÀ				Nessun commento.
PROCEDURE ESTESE – per specifici rischi di frode identificati				
E1. Conferme dei crediti – (rischio di frode) a) Effettuare una verifica su un campione di nomi, indirizzi e numeri di telefono/fax dei clienti selezionati per la circolarizzazione, confrontandoli con elenchi telefonici o anagrafiche commerciali, per	EA	MAG	C.200	Sono stati verificati 5 nomi, indirizzi, numeri di fax dei clienti selezionati per la circolarizzazione. Nessuna eccezione. A 2 clienti è stata richiesta conferma dei dettagli e delle condizioni contrattuali per le vendite. Nessuna eccezione.

	Asserzioni	Lavoro completato da: (iniziali)	WP Rif.	Commenti
assicurarsi che corrispondano effettivamente a imprese esistenti. b) Valutare se riesaminare i siti Internet o altre informazioni disponibili on line relative ai clienti, oltre ad inviare una richiesta di conferma per verificare i dettagli dei saldi e le condizioni di vendita. Ottenere informazioni circa eventuali accordi a latere o condizioni particolari. c) Valutare se accettare soltanto copie originali (firmate) delle conferme.				
E2. Fondo svalutazione crediti a) Verificare un campione di 10 pagamenti successivi ricevuti su conti bancari. b) Riesaminare tutte le note credito emesse nell'esercizio successivo. Considerare di riesaminare i fascicoli dei clienti o la documentazione di supporto secondo quanto appropriato. c) Riesaminare tutte le perdite su crediti rilevate nell'esercizio successivo per verificare che non fossero di dubbia esigibilità già nell'esercizio in esame.	V	MAG	C.121	Nessuna eccezione. Sono stati rilevate 2 note credito emesse nell'esercizio successivo, ma non erano significative. I clienti hanno restituito i prodotti poiché li avevano ricevuti già danneggiati. Non è chiaro se siano stati danneggiati durante il trasporto o se fossero già danneggiati quando sono usciti dallo stabilimento.

WP rif. = Riferimenti alle carte di lavoro

Procedure di validità - Campionamento

Di seguito viene illustrata la definizione di un campione statistico per verificare l'esistenza e l'accuratezza dei saldi dei crediti. Come base di selezione dei nominativi dei clienti ai quali richiedere la conferma sono state utilizzate le singole fatture, poiché alcuni rivenditori hanno avvertito che non sono in grado di confermare i saldi complessivi di fine esercizio.

Sarà effettuato un campionamento statistico (utilizzando il campionamento in base alle unità monetarie) per verificare l'esistenza e l'accuratezza dei crediti.

Domanda	Risposta
Scopo della verifica	Verificare l'esistenza e l'accuratezza dei crediti mediante la selezione di un campione di saldi dei crediti e l'invio di lettere di richiesta di conferma.
Rischio di errori significativi nelle asserzioni pertinenti	Esistenza = Rischio medio Accuratezza = Rischio basso
Popolazione da sottoporre a verifica	Saldi dei crediti a fine esercizio.
Valore monetario della popolazione	177.203€
Elementi specifici soggetti a valutazione separata	38.340€
Riduzione del rischio ottenuta dalla verifica dell'efficacia operativa del controllo interno	Media
Riduzione del rischio derivante da altre procedure quali procedure di valutazione dei rischi	Limitata
Fattore di confidenza da utilizzare (diminuito per la riduzione del rischio ottenuta da altre fonti)	Procedure di conformità pianificate per ricavi/crediti/incassi; quindi, sarà utilizzato un intervallo di confidenza del 75% o di 1,4.
Significatività	15.000€
Deviazioni attese nel campione	Nessuna.

Stima della dimensione del campione

Elementi specifici saranno verificati separatamente. I crediti di due parti correlate di 28.340€ e 10.000€, rispettivamente di Kalyani Dephta e Vinjay Sharma, dovrebbero essere confermati separatamente.

Il saldo dei crediti commerciali residui di 138.863€ (177.203€ – 38.340€) dovrà essere verificato in quanto ad esistenza ed accuratezza utilizzando le conferme dei crediti. Dal momento che alcuni clienti non possono confermare i saldi complessivi, le conferme dei crediti saranno basate sulle singole fatture e:

• sull'intervallo di campionamento:

Precisione (significatività) ÷ fattore di confidenza

15.000€ ÷ 1,4 (75%) = 10.714€

• sulla dimensione del campione:

Popolazione da verificare ÷ intervallo di campionamento

Escludere voci specifiche per una valutazione separata

138.340€ ÷ 10.714€ = 13

Poiché le unità di campionamento in tale popolazione sono costituite da fatture, il campione consiste in 13 fatture da selezionare per la conferma, più i due saldi delle operazioni con parti correlate sopra indicate.

Selezione delle fatture da sottoporre a verifica

Ai fini della conferma, le fatture sono selezionate utilizzando il campionamento in base alle unità monetarie. Per il saldo dei crediti commerciali residui di 138.340€, è stato scelto un punto di partenza di 913€. Sono state quindi selezionate le 13 fatture, utilizzando l'intervallo di campionamento di 10.714€.

Case Study B ─ Kumar & Co.

Stabilire l'estensione delle verifiche

Definizione delle procedure di revisione conseguenti - Crediti

Programma delle procedure di revisione per la Kumar:

Saldi dei crediti

Procedure base:

Procedura	**Asserzioni**	**Lavoro completato da e Rif. WP**	**Commenti**
Procedure di analisi comparativa Svolgere procedure di analisi comparativa sui saldi, sull'anzianità e sugli indici principali dei crediti, e confrontare tendenze e risultati rispetto all'esercizio precedente.	CEA	C.110 LP	Il numero medio di giorni occorrenti per la riscossione dei crediti è passato dai 58 di due anni fa a 106. Tale aumento sembra dovuto in larga parte agli aumenti dei crediti verso Dephta.
Elenco Acquisire un elenco per anzianità dei crediti, controllandone la correttezza aritmetica, la corrispondenza con la contabilità generale e verificare con Ruby i saldi delle parti correlate in elenco. Controllare l'accuratezza dell'anzianità riesaminando 5 fatture, scelte soggettivamente, e assicurarsi che le informazioni sull'anzianità siano corrette.	A	C.105 LP C.105 LP	L'elenco corrisponde alla contabilità generale e non sono stati riscontrati errori nei controlli aritmetici e nell'anzianità. Nessuna eccezione.

Procedura	Asserzioni	Lavoro completato da e Rif. WP	Commenti
Fondo svalutazione crediti Acquisire i dettagli del fondo svalutazione crediti da Raj e riesaminare i dati sull'anzianità dei crediti. Discutere la recuperabilità dei crediti scaduti da oltre 90 giorni. Acquisire un elenco dei pagamenti successivi fino alla data della nostra verifica sugli eventi successivi.	V	C.120 LP	Riesaminare l'elenco con Raj. Solamente due conti sono scaduti da oltre 90 giorni. Le fatture scadute da oltre 90 giorni della Dephta ammontano ad un totale di 10.590€. Secondo quanto detto da Raj si tratta di crediti recuperabili che saranno presto pagati. Alcune fatture sono state pagate successivamente alla fine dell'esercizio.
Cut off Riesaminare un campione di 10 fatture precedenti e successive alla fine dell'esercizio e documentare le procedure di cut off per assicurare che le operazioni siano state registrate nell'esercizio corretto. Esaminare le evidenze che, per le fatture precedenti selezionate, le merci siano state spedite prima della fine dell'esercizio.	A	C.122 LP	Non sono stati rilevati errori nelle verifiche di cut-off sui ricavi. Tutte le scritture contabili prossime alla data di chiusura dell'esercizio sono state riesaminate in WP 626.
Conferme Chiedere conferma di tutti i conti con le parti correlate. Selezionare soggettivamente un campione dei saldi dei crediti (esclusi i saldi delle parti correlate di cui sopra) per una copertura del 60%. Controllare un campione di nomi e indirizzi prima di inviare la richiesta di conferma per assicurarsi che le informazioni relative a tali imprese siano accurate. Per le conferme ricevute via fax, ottenere l'invio direttamente al numero del nostro ufficio. Per le conferme non ricevute svolgere procedure alternative.	EA	C.130 LP	È stata ottenuta conferma dei crediti verso Dephta verificando il saldo con le carte di lavoro della Dephta. Le conferme dei crediti hanno ottenuto una percentuale di risposta del 45% soltanto, di conseguenza sono state svolte procedure alternative.

Procedure di validità - Campionamento

Il campione per le conferme è stato esteso in base ad un livello di rischio medio. Si è fatto affidamento sulle procedure di validità.

Procedure di validità estese/altre procedure di validità

Dato il rischio di forzature da parte della direzione, i nomi e gli indirizzi sono stati controllati per un campione delle conferme inviate. Per le conferme ricevute via fax, abbiamo ottenuto l'invio direttamente al numero del nostro ufficio.

18. Documentare il lavoro svolto

Contenuto del capitolo	Principi di revisione internazionali pertinenti
Indicazioni per una documentazione corretta e adeguata della risposta del revisore ai rischi, nel file delle carte del lavoro di revisione.	230, 500

Figura 18.0-1

	Attività	Scopo	Documentazione
RISPOSTA AI RISCHI	Definire le risposte generali di revisione e le procedure di revisione conseguenti	Elaborare risposte appropriate ai rischi di errori significativi	Aggiornare la strategia generale di revisione Risposte generali Piano di revisione che colleghi i rischi di errori significativi alle procedure di revisione conseguenti
	Mettere in atto le risposte ai rischi di errori significativi	Ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso	Lavoro svolto Risultati della revisione Supervisione dello staff Riesame delle carte di lavoro

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
230.7	Il revisore deve predisporre la documentazione della revisione in modo tempestivo. (Rif.: Par. A1)
230.8	Il revisore deve predisporre documentazione della revisione che sia sufficiente a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere: (Rif.: Parr. A2-A5, A16-A17) a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte per conformarsi ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamentari

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	applicabili; (Rif.: Parr. A6-A7) b) i risultati delle procedure di revisione svolte e gli elementi probativi acquisiti; c) gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni. (Rif.: Parr. A8-A11)
230.9	Nel documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte, il revisore deve indicare: a) gli elementi identificativi delle specifiche voci o degli aspetti oggetto di verifica; (Rif.: Par. A12) b) chi ha svolto il lavoro di revisione ed in quale data è stato completato; c) chi ha riesaminato il lavoro di revisione svolto, nonché la data e l'estensione di tale riesame. (Rif.: Par. A13)
230.10	Il revisore deve documentare gli aspetti significativi discussi con la direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti, specificando la natura degli aspetti significativi trattati, le date in cui gli incontri hanno avuto luogo ed i soggetti coinvolti. (Rif.: Par. A14)
330.16	Nella valutazione dell'efficacia operativa dei controlli rilevanti ai fini della revisione contabile, il revisore deve valutare se gli errori che sono stati individuati mediante le procedure di validità indichino che i controlli non stanno operando efficacemente. L'assenza di errori riscontrata mediante lo svolgimento di procedure di validità non fornisce tuttavia elementi probativi sull'efficacia dei controlli relativi all'asserzione oggetto di verifica. (Rif.: Par. A40)
330.26	Il revisore deve giungere ad una conclusione relativamente al fatto che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati. Ai fini della formazione del proprio giudizio, il revisore deve considerare tutti gli elementi probativi pertinenti, indipendentemente dal fatto che sembrino confermare o contraddire le asserzioni di bilancio. (Rif.: Par. A62)
330.27	Se il revisore non ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una significativa asserzione di bilancio, egli deve cercare di ottenere ulteriori elementi probativi. Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.
500.8	Se le informazioni da utilizzare come elementi probativi sono state predisposte avvalendosi del lavoro di un esperto della direzione, il revisore, considerando la significatività del lavoro di tale esperto per le proprie finalità, deve, nella misura necessaria: (Rif.: Parr. A34-A36) a) valutare la competenza, le capacità e l'obiettività di tale esperto; (Rif.: Parr. A37-A43) b) acquisire una comprensione del lavoro di tale esperto; (Rif.: Parr. A44-A47) c) valutare l'appropriatezza del lavoro di tale esperto quale elemento probativo per l'asserzione oggetto di verifica. (Rif.: Par. A48)

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
500.9	Nell'utilizzare le informazioni generate dall'impresa, il revisore deve valutare se tali informazioni siano sufficientemente attendibili per le proprie finalità; ciò include, secondo quanto necessario nelle circostanze: a) l'acquisizione degli elementi probativi in merito all'accuratezza ed alla completezza delle informazioni; (Rif.: Parr. A49-A50) b) valutare se le informazioni siano sufficientemente precise e dettagliate per le finalità del revisore. (Rif.: Par. A51)

18.1 Parte generale

La documentazione dell'archivio delle carte di lavoro gioca un ruolo fondamentale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile. Essa documenta che il lavoro è stato di fatto svolto, e costituisce la base per la relazione di revisione. Essa sarà anche utilizzata per i riesami della qualità, il monitoraggio della conformità ai principi di revisione internazionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili ed eventualmente per le ispezioni svolte da terzi.

Le regole specifiche e la natura della documentazione di revisione sono state ampiamente trattate nel Volume I, Capitolo 16, e non sono ripetute in questa sezione. La tabella seguente fornisce una checklist di alcuni degli aspetti da considerare nel completare il file.

Tabella 18.1-1

Considerazioni sulla documentazione	Sì/No
La conformità alle regole sulla documentazione stabilite dal soggetto incaricato della revisione è stata documentata così come stabilito nel manuale di controllo della qualità di tale soggetto?	
La documentazione di revisione è ben organizzata e completa, inclusi collegamenti chiari che indicano dove sono stati trattati gli aspetti significativi?	
La documentazione indica: • chi ha svolto il lavoro ed in che data il lavoro è stato completato? • chi ha riesaminato il lavoro di revisione svolto, nonché la data e l'estensione di tale riesame? • i risultati delle discussioni sugli aspetti significativi con la direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti, specificando la natura degli aspetti significativi trattati, le date in cui gli incontri hanno avuto luogo ed i soggetti coinvolti?	
Un revisore esperto, che non conosce in alcun modo il lavoro di revisione svolto, potrebbe comprendere: • la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte per conformarsi ai principi di revisione internazionali e alle norme di legge, regolamentari e professionali applicabili?	

Considerazioni sulla documentazione	Sì/No
• i risultati delle procedure di revisione e gli elementi probativi acquisiti? • la natura degli aspetti significativi emersi, le conclusioni raggiunte e i giudizi professionali significativi espressi nel giungere a tali conclusioni?	
L'archivio delle carte di lavoro contiene documentazione che tratta: • della presenza delle condizioni indispensabili per la revisione contabile e della decisione se accettare ovvero proseguire l'incarico? • della strategia generale di revisione? • della discussione tra i membri del team di revisione? • degli elementi chiave della comprensione dell'impresa acquisita e di ciascuna delle cinque componenti del controllo interno, incluse le fonti delle informazioni acquisite? • dei risultati dello svolgimento di procedure di valutazione dei rischi? • dei rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio e a livello di asserzioni? • del piano di revisione dettagliato in risposta ai rischi identificati e valutati? • dei risultati dello svolgimento di procedure di revisione, inclusa la pertinenza e l'attendibilità degli elementi probativi acquisiti ed il trattamento delle eccezioni riscontrate, incluse eventuali modifiche necessarie ai rischi identificati e valutati? • delle informazioni e delle procedure svolte per fronteggiare eventuali indicatori di frode identificati nel corso della revisione contabile? • delle modifiche alla significatività a seguito di nuove informazioni acquisite? • di informazioni sufficienti a svolgere nuovamente ciascuna procedura, se necessario? • di modifiche significative, effettuate nel corso dell'incarico, alla strategia generale di revisione ovvero al piano di revisione, e le ragioni di tali modifiche? • dei dettagli di aspetti significativi e la loro risoluzione, quali le incertezze significative, i dubbi sulle stime della direzione, gli eventi successivi e altri aspetti che potrebbero dare luogo ad un giudizio con modifica?	
Sono state documentate le consultazioni svolte nell'ambito del soggetto incaricato della revisione e con gli esperti incaricati dal revisore e dalla direzione? Qualora sia stato utilizzato un esperto, è stata documentata l'appropriatezza del lavoro dell'esperto come elemento probativo?	
È stata documentata la conformità alle regole del principio di revisione internazionale n. 600 con riferimento alle comunicazioni con i revisori delle componenti?	
Sono stato tenute in considerazione tutte le regole sulla documentazione contenute in ciascun principio di revisione internazionale pertinente? (Si veda il Volume I, Capitolo 16,	

Considerazioni sulla documentazione	Sì/No
per un elenco dei principi di revisione internazionali con regole specifiche sulla documentazione).	

Proprietà della documentazione

A meno che leggi o regolamenti non specifichino diversamente, la documentazione di revisione è di proprietà del soggetto incaricato della revisione.

Copie delle registrazioni contabili dell'impresa

Se ritenuto opportuno, estratti o copie della documentazione contabile dell'impresa (ad esempio, specifici contratti o accordi significativi) possono essere inclusi nella documentazione di revisione. Tuttavia, le copie delle registrazioni contabili dell'impresa non sostituiscono un'appropriata documentazione di revisione.

Spunti di riflessione

Tempestività della preparazione

La tempestiva predisposizione della documentazione di revisione contribuisce a migliorare la qualità della revisione contabile e rende più efficace il riesame e la valutazione degli elementi probativi acquisiti e delle conclusioni raggiunte prima del completamento della relazione di revisione. La documentazione predisposta successivamente allo svolgimento del lavoro di revisione risulta verosimilmente meno accurata rispetto alla documentazione predisposta durante lo svolgimento dello stesso.

È sufficiente l'archivio delle carte di lavoro?

Ove possibile, la documentazione di revisione dovrebbe essere chiara e comprensibile senza la necessità di ulteriori spiegazioni verbali. Le spiegazioni verbali da sole non rappresentano un supporto adeguato al lavoro svolto o alle conclusioni raggiunte. Esse possono essere utilizzate, tuttavia, per spiegare o chiarire le informazioni contenute nella documentazione di revisione.

Incoerenze

Qualora gli elementi probativi acquisiti non siano coerenti con la conclusione finale su un aspetto significativo, verificare che la documentazione che spiega come il revisore ha fronteggiato l'incoerenza sia allegata all'archivio delle carte di lavoro. Ciò non significa che il revisore deve conservare documentazione non corretta o superata.

19. Attestazioni scritte

Contenuto del capitolo	Principio di revisione internazionale pertinente
Indicazioni sull'acquisizione di conferme scritte delle attestazioni della direzione.	580

Figura 19.0-1

	Attività	Scopo	Documentazione
RISPOSTA AL RISCHIO	Definire le risposte generali di revisione e le procedure di revisione conseguenti	Elaborare risposte appropriate ai rischi di errori significativi	Aggiornamento della strategia generale di revisione Risposte generali Piano di revisione che colleghi i rischi di errori significativi alle procedure di revisione conseguenti
	Mettere in atto le risposte ai rischi di errori significativi	Ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso	Lavoro svolto Risultati della revisione Supervisione dello staff Riesame delle carte di lavoro

Paragrafo	Obiettivi del principio di revisione internazionale
580.6	Gli obiettivi del revisore sono i seguenti: a) acquisire attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance sul fatto che essi ritengono di aver adempiuto alle loro responsabilità per la redazione del bilancio e per la completezza delle informazioni fornite al revisore; b) supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a specifiche asserzioni in esso

	contenute mediante attestazioni scritte se ritenute necessarie dal revisore o richieste da altri principi di revisione; c) adottare misure appropriate in risposta alle attestazioni scritte fornite dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance, ovvero nei casi in cui la direzione o, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance, non forniscono le attestazioni scritte richieste dal revisore.

Paragrafo	**Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali**
580.09	Il revisore deve richiedere attestazioni scritte alla direzione che abbia un livello di responsabilità per il bilancio appropriato e una conoscenza delle tematiche in questione. (Rif.: Parr. A2-A6)
580.10	Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che essa ha adempiuto alle sue responsabilità relative alla redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso ove pertinente la sua corretta rappresentazione, come stabilito nei termini dell'incarico di revisione. (Rif.: Parr. A7-A9, A14, A22)
580.11	Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che: a) essa ha fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti e l'accesso come concordato nei termini dell'incarico di revisione; b) tutte le operazioni sono state registrate e riflesse nel bilancio. (Rif.: Parr. A7-A9, A14, A22)
580.12	Le responsabilità della direzione devono essere descritte nelle attestazioni scritte previste dai paragrafi 10 e 11, nello stesso modo in cui tali responsabilità sono descritte nei termini dell'incarico di revisione.
580.13	Altri principi di revisione stabiliscono che il revisore richieda attestazioni scritte. Se, in aggiunta a tali attestazioni, il revisore stabilisce che sia necessario acquisire una o più attestazioni scritte per supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a una o più asserzioni specifiche in esso contenute, il revisore deve richiedere tali altre attestazioni scritte. (Rif.: Parr. A7-A9, A14, A22)
580.14	La data delle attestazioni scritte deve essere quanto più prossima possibile, ma non successiva, alla data della relazione di revisione sul bilancio. Le attestazioni scritte devono riguardare tutti i bilanci e il periodo amministrativo o i periodi amministrativi cui si riferisce la relazione di revisione. (Rif.: Parr. A15-A18)
580.15	Le attestazioni scritte devono avere la forma di una lettera di attestazione indirizzata al revisore. Laddove leggi o regolamenti richiedano che la direzione rilasci dichiarazioni pubbliche scritte in merito alle proprie responsabilità, ed il revisore stabilisca che tali dichiarazioni forniscono alcune o tutte le attestazioni di cui ai paragrafi 10 o 11, non è necessario che gli aspetti oggetto di tali dichiarazioni siano inclusi anche nella lettera di attestazione. (Rif.: Parr. A19-A21)
580.16	Qualora il revisore abbia dei dubbi in merito alla competenza, all'integrità, ai valori etici o alla diligenza della direzione, o alla loro applicazione ovvero all'impegno da parte della direzione in tal senso, egli deve stabilire quale effetto possono avere tali dubbi sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e sugli elementi probativi in generale. (Rif.: Parr. A24-A25)
580.19	Se la direzione non fornisce una o alcune delle attestazioni scritte richieste, il revisore

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	deve: a) discutere la questione con la direzione; b) effettuare una nuova valutazione dell'integrità della direzione e valutare l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e degli elementi probativi in generale; c) intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale n. 705 tenendo conto delle regole di cui al paragrafo 20 del presente principio di revisione.
580.20	Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale n. 705 qualora: a) egli concluda che sussistono sufficienti dubbi sull'integrità della direzione tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte di cui ai paragrafi 10 e 11; ovvero b) la direzione non fornisca le attestazioni scritte previste dai paragrafi 10 e 11. (Rif.: Parr. A26-A27)

19.1 Parte generale

Una delle responsabilità della direzione nel firmare la lettera di incarico (si veda il Volume II, Capitolo 4) consiste nel creare l'aspettativa del revisore di ricevere dalla direzione una conferma scritta circa le attestazioni rilasciate connesse alla revisione contabile.

Nel corso della revisione contabile, la direzione rilascerà al revisore diverse attestazioni verbali, che possono essere utilizzate come elementi probativi ad integrazione di altre procedure di revisione. In conclusione dell'incarico, tali attestazioni verbali devono essere incluse in una lettera di attestazione scritta rilasciata dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance.

Nota: Numerosi principi di revisione internazionali contengono regole specifiche che stabiliscono che il revisore deve richiedere attestazioni scritte.

La lettera di attestazione scritta include le specifiche attestazioni richieste e una dichiarazione in cui la direzione afferma di essere convinta:

• di aver adempiuto alle proprie responsabilità per la redazione del bilancio;

• che le informazioni fornite al revisore sono complete.

La lettera di attestazione scritta deve essere acquisita ad una data quanto più prossima possibile, ma non successiva, alla data della relazione di revisione sul bilancio. Le attestazioni scritte devono riguardare tutti i bilanci e gli esercizi a cui si riferisce la relazione di revisione.

Le attestazioni scritte della direzione non devono essere utilizzate:

• in sostituzione dello svolgimento di altre procedure di revisione; ovvero

• quale unica fonte di elementi probativi su aspetti significativi della revisione.

Spunti di riflessione

Chi firma la lettera?

Per gli incarichi considerati ad alto rischio, valutare di acquisire più di una firma sulla lettera di attestazione. Per esempio, la lettera di attestazione potrebbe essere firmata dal proprietario amministratore e da altri membri chiave del gruppo dirigente.

Le attestazioni come elementi probativi

Le attestazioni scritte non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti e appropriati sugli aspetti di cui trattano. Inoltre, il fatto che la direzione abbia fornito attestazioni scritte attendibili non influisce sulla natura o sull'estensione di altri elementi probativi che il revisore acquisisce in merito all'adempimento delle responsabilità della direzione, ovvero a specifiche asserzioni.

19.2 Oggetto delle attestazioni

Le attestazioni della direzione possono essere:

• Verbali, siano esse conseguenti ad una specifica richiesta o spontanee. Tali attestazioni sono generalmente acquisite nel corso dell'incarico di revisione contabile.

• Scritte. In conclusione dell'incarico, il revisore è tenuto a richiedere un'attestazione scritta da parte della direzione che confermi alcuni aspetti quali:

– le attestazioni verbali menzionate sopra,

- il fatto che la direzione abbia adempiuto alle proprie responsabilità per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile,

- il fatto che tutte le operazioni sono state registrate e riflesse nel bilancio,

- il fatto che le informazioni fornite al revisore sono complete,

- altre attestazioni, secondo quanto necessario, per supportare gli elementi probativi acquisiti.

Tabella 19.2-1

Forme delle attestazioni della direzione	Aspetti comunicati nel corso delle discussioni.
	Aspetti comunicati con mezzi elettronici, quali messaggi di posta elettronica, messaggi telefonici registrati o messaggi di testo.
	Tabelle, analisi e relazioni predisposte dall'impresa e le note e i commenti della direzione in esse riportati.
	Memoranda o corrispondenza interni ed esterni.
	Verbali delle riunioni dei responsabili delle attività di governance e dei comitati per la remunerazione.
	Copia firmata del bilancio.

	Lettera di attestazione da parte della direzione.

19.3 Considerazioni nello svolgimento della revisione contabile

Nel valutare le attestazioni della direzione, dovrebbero essere considerati gli aspetti sotto indicati.

Tabella 19.3-1

Valutare le attestazioni della direzione	
Aspetti da considerare	Ci si può attendere che la persona che rilascia l'attestazione sia obiettiva e competente?
	L'attestazione è ragionevole, alla luce: • della comprensione che ha il revisore dell'impresa e del contesto in cui opera? • di altri elementi probativi acquisiti, incluse altre attestazioni ricevute dalla direzione? • di altri elementi probativi acquisiti mediante lo svolgimento di procedure al fine di conseguire altri obiettivi di revisione?
	Quali procedure di revisione conseguenti sono necessarie per avvalorare le attestazioni? Al fine di comprovare le intenzioni della direzione, considerare tra le fonti di elementi probativi, ad esempio i verbali delle riunioni del consiglio di amministrazione e dei comitati delegati agli investimenti, la documentazione legale oppure la corrispondenza e le e-mail interne. Per esempio, nell'ambito della considerazione del revisore sulla continuità aziendale, gli elementi probativi di supporto includono un'ispezione dei verbali delle riunioni del consiglio di amministrazione, della documentazione legale e la disponibilità di informazioni circa i finanziamenti, ecc. Laddove non siano disponibili elementi probativi di supporto, sussiste una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione?
Aspetti da considerare (continua)	Qualora le attestazioni della direzione siano state contraddette da altri elementi probativi acquisiti: • Vi sono motivi per dubitare dell'onestà e dell'integrità della direzione? In caso affermativo, il revisore ne discute con i responsabili delle attività di governance, e considera l'impatto sulla valutazione dei rischi nonché la necessità di svolgere procedure di revisione conseguenti. • La scelta di continuare a fare affidamento su qualunque altra attestazione della direzione è appropriata e giustificata?
	Valutare gli strumenti più appropriati per documentare le attestazioni. Per esempio: • un memorandum creato dal revisore; • un memorandum scritto dalla direzione dell'impresa; • l'inserimento all'interno della lettera di attestazione della direzione.

19.4 Attestazioni scritte

Le attestazioni scritte sono una fonte importante di elementi probativi, per i seguenti motivi:

• qualora la direzione modifichi o non fornisca le attestazioni scritte richieste, ciò può allertare il revisore sulla possibile esistenza di una o più problematiche significative;

• una richiesta di attestazioni scritte, in luogo di quelle verbali, può in molti casi indurre la direzione a considerare tali aspetti in modo più rigoroso, migliorando così la qualità delle attestazioni.

Le attestazioni scritte vengono richieste a coloro che hanno la responsabilità della redazione e della presentazione del bilancio e che conoscono gli aspetti coinvolti. Spesso essi saranno l'amministratore delegato e il direttore amministrativo e finanziario dell'impresa, o altri soggetti equivalenti quali il proprietario amministratore.

Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta:

• sul fatto che essa ha adempiuto alle sue responsabilità relative alla redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

• sul fatto che essa ha fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti e la possibilità di accedervi come concordato nei termini dell'incarico di revisione;

• sul fatto che tutte le operazioni sono state registrate e riflesse nel bilancio;

• per supportare altri elementi probativi relativi al bilancio (come richiesto da altri principi di revisione internazionali) o per confermare una o più asserzioni specifiche in esso contenute.

Particolari principi di revisione internazionali che possono richiedere attestazioni scritte sono evidenziati di seguito.

Tabella 19.4-1

Principio di revisione internazionale	**Titolo**	**Paragrafo**
240	Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio	39
250	La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio	16
450	Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile	14
501	Elementi probativi – Considerazioni specifiche su determinate voci	12
540	Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa	22
550	Parti correlate	26
560	Eventi successivi	9
570	Continuità aziendale	16 e)
710	Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio	9

Principio di revisione internazionale	Titolo	Paragrafo
	comparativo	

Le attestazioni scritte si occupano di aspetti quali quelli di seguito riportati.

Tabella 19.4-2

	La direzione:
Responsabilità della direzione	• ha adempiuto alle sue responsabilità relative alla redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (inclusa ove pertinente, la sua corretta rappresentazione, come stabilito nei termini dell'incarico di revisione), ed alla completezza delle informazioni fornite al revisore; • in alcuni casi (ad esempio quando i termini dell'incarico sono concordati da altre parti), può essere tenuta anche a confermare nuovamente, mediante attestazioni scritte, il riconoscimento e la comprensione di tali responsabilità.
	Ha fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti e la possibilità di accedervi come concordato nei termini dell'incarico di revisione.
	Ha registrato tutte le operazioni nelle scritture contabili, e ha riflesso tali operazioni nel bilancio.

Tabella 19.4-3

	La direzione attesta che:
Attestazioni specifiche	La scelta e l'applicazione dei principi contabili sono appropriate e conformi al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
	I seguenti aspetti, ove pertinenti nell'ambito del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, sono stati rilevati, quantificati, presentati o ne sia stata data informativa in conformità a tale quadro normativo: • piani o intenzioni che possono influenzare il valore contabile o la classificazione di attività e passività; • passività, sia effettive che potenziali; • diritto o controllo su attività; • vincoli o oneri su attività e attività impegnate come garanzia; • aspetti di leggi, regolamenti e accordi contrattuali che possono influenzare il bilancio, inclusa la non conformità a tali aspetti.
	Ha comunicato al revisore tutte le carenze nel controllo interno

	di cui essa sia a conoscenza.
	Sono state comunicate tutte le motivazioni dell'impresa per la scelta di una particolare linea di condotta.
	Le sue intenzioni riguardo a [specificare gli aspetti] sono le seguenti: [descrivere i piani o le intenzioni dell'impresa].

Altre considerazioni

Tabella 19.4-4

	Commenti
Indicazione esplicita	In alcuni casi, la direzione può includere nelle attestazioni scritte una esplicita indicazione che le attestazioni sono effettuate al meglio delle proprie conoscenze e convinzioni. È ragionevole che il revisore accetti una tale formulazione se ritiene che le attestazioni siano state effettuate da coloro che hanno responsabilità e conoscenze appropriate degli aspetti trattati nelle attestazioni.
Errori trascurabili	Nell'acquisire attestazioni circa gli errori, è possibile stabilire una soglia al di sotto della quale i singoli errori possono essere considerati come trascurabili.
Data della lettera	La relazione di revisione non può essere datata prima della data delle attestazioni scritte, poiché le attestazioni fanno parte degli elementi probativi.
Lettera indirizzata al revisore	Le attestazioni scritte vanno incluse in una lettera di attestazione indirizzata al revisore.
Relazione per i responsabili delle attività di governance	Il principio di revisione internazionale n. 260 richiede al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance le attestazioni scritte che egli ha richiesto alla direzione.
Indagini della direzione presso altri soggetti	Qualora la direzione non abbia una conoscenza sufficiente su cui basare le attestazioni scritte, può decidere di svolgere indagini presso altri soggetti che partecipano alla redazione del bilancio e delle relative asserzioni. Ciò include le persone che hanno conoscenze specialistiche.

Dubbi sulle attestazioni fornite e su quelle non fornite

Qualora vi siano dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte, ovvero le attestazioni scritte richieste non siano state fornite, il revisore deve considerare la natura del dubbio ed agire di conseguenza.

Tabella 19.4-5

Dubbi	**Risposta del revisore richiesta**
Attestazioni richieste e non fornite	• discutere la questione con la direzione; • effettuare una nuova valutazione dell'integrità della direzione e valutare l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o

Dubbi	Risposta del revisore richiesta
	scritte) e degli elementi probativi in generale; • intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione.
Incoerenze identificate	• Svolgere procedure di revisione addizionali per tentare di risolvere la questione. • Qualora la questione rimanga irrisolta, riconsiderare la valutazione della competenza, dell'integrità, dei valori etici o della diligenza della direzione, o della loro applicazione ovvero dell'impegno da parte della direzione in tal senso, e stabilirne il possibile effetto sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e degli elementi probativi in generale.
Incompetenza, mancanza di integrità e di valori etici da parte della direzione	Stabilire quale effetto possono avere tali dubbi sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e sugli elementi probativi in generale. Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio qualora: • egli concluda che sussistono sufficienti dubbi sull'integrità della direzione tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte; ovvero • la direzione non fornisca le attestazioni scritte richieste.

Attestazioni integrative/ulteriori

Oltre alle attestazioni scritte richieste, il revisore può considerare necessario richiedere:

Attestazioni integrative in merito al bilancio

Tali attestazioni scritte possono integrare, ma non rappresentare parte delle attestazioni scritte di cui al paragrafo 10 del principio di revisione internazionale n. 580. Ad esempio:

• se la scelta e l'applicazione dei principi contabili siano appropriate;

• se aspetti, quali i seguenti, siano stati rilevati, quantificati, presentati o ne sia stata data informativa in conformità al quadro normativo:

- piani o intenzioni che possono influenzare il valore contabile o la classificazione di attività e passività;

- passività, sia effettive che potenziali;

- diritto o controllo su attività, vincoli o oneri su attività e attività impegnate come garanzia;

- aspetti di leggi, regolamenti e accordi contrattuali che possono influenzare il bilancio, inclusa la non conformità a tali aspetti.

Attestazioni scritte ulteriori

Oltre alle attestazioni scritte di cui al paragrafo 11 del principio di revisione internazionale n. 580, il revisore può considerare necessario richiedere attestazioni scritte quali:

• la conferma che la direzione ha comunicato tutte le carenze nel controllo interno di cui essa sia a conoscenza;

• asserzioni specifiche.

In alcuni casi, può non essere possibile acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati senza un'attestazione scritta da parte della direzione che confermi le ragioni, le valutazioni o le intenzioni riguardo a specifiche asserzioni di bilancio. Gli aspetti da considerare includono:

- i precedenti storici dell'impresa nel realizzare le intenzioni dichiarate;

- le motivazioni dell'impresa per la scelta di una particolare linea di condotta;

- la capacità dell'impresa di perseguire una specifica linea di condotta;

- l'esistenza o la mancanza di qualsiasi altra informazione che potrebbe essere stata acquisita durante la revisione contabile che può essere incoerente con le valutazioni o le intenzioni della direzione.

Spunti di riflessione

Dedicare del tempo ad incontrare la direzione per spiegare la natura delle attestazioni richieste e per assicurare che la direzione sia pienamente cosciente di ciò che sta accettando di firmare.

19.5 Esempi di attestazioni scritte

L'esempio di lettera di attestazione della direzione contenuta nel case study segue il formato indicato nel principio di revisione internazionale n. 580.

19.6 Case Study—Attestazioni della direzione

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study.

Case Study A ─ Dephta Furniture Inc.

Attestazioni della direzione

Quelli che seguono sono esempi di attestazioni della direzione rilasciate da Suraj, ed alcune procedure di revisione conseguenti potenzialmente applicabili.

Attestazione della direzione	Valutazione
Le attrezzature che sono state rese obsolete da macchinari nuovi non hanno subito perdite di valore. Infatti talvolta le macchine si guastano; quindi, quelle più vecchie sono utili quando le altre sono in riparazione.	Svolgere indagini presso il responsabile della produzione e altri soggetti per stabilire se le attrezzature e gli impianti, nuovi o vecchi, siano effettivamente in uso e ancora funzionanti. Ciò potrebbe essere verificato mediante un esame fisico ed un'analisi dei registri di manutenzione.
Non sono necessari ulteriori accantonamenti al fondo svalutazione magazzino per le merci leggermente danneggiate identificate nel corso delle conte di magazzino.	Verificare se le merci danneggiate sono state effettivamente vendute dopo la fine dell'esercizio. Verificare con il responsabile della produzione se le merci sono state vendute così com'erano oppure sono state riparate (e in tal caso a quale costo) oppure se sono state vendute ad un prezzo scontato.

Alla conclusione della revisione contabile, le attestazioni importanti saranno documentate in una lettera di attestazione della direzione che sarà firmata da Suraj Dephta e Jawad Kassab.

Tali attestazioni potrebbero essere incluse in una lettera di questo tipo:

Carta intestata Dephta Furniture, Inc.

15 marzo 20X3

A: Jamel, Woodwind & Wing, LLP

55 Kingston St.

Cabetown, United Territories

123-50004

Egregio Signor Lee:

Si rilascia la presente lettera di attestazione in relazione alla revisione contabile da Voi svolta sul bilancio della società Dephta Furniture, Inc. al 31 dicembre 20X2 al fine di esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia presentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

Vi confermiamo che:

Bilancio d'esercizio

• Abbiamo adempiuto alle nostre responsabilità, come stabilito nella lettera di incarico datata 15 ottobre 20X2, per la redazione del bilancio in conformità agli International Financial Reporting Standards; in particolare il bilancio è presentato correttamente in conformità agli stessi.

• Le assunzioni significative da noi utilizzate per effettuare le stime contabili, incluse quelle quantificate al fair value, sono ragionevoli.

• I rapporti e le operazioni con parti correlate sono stati contabilizzati in modo appropriato e rappresentati in bilancio in conformità alle disposizioni degli International Financial Reporting Standards.

• Tutti gli eventi successivi alla data di riferimento del bilancio per i quali gli International Financial Reporting Standards richiedono rettifiche o informativa in bilancio, sono stati rilevati ovvero ne è stata data informativa.

• Gli effetti di errori non corretti non sono significativi, sia singolarmente sia nel loro insieme, per il bilancio nel suo complesso. Un elenco degli errori non corretti è allegato alla lettera di attestazione.

• La Società si è conformata a tutti gli aspetti degli accordi contrattuali che potrebbero avere un effetto significativo sul bilancio nel caso di non conformità.

• Non si è verificato alcun caso di non conformità alle disposizioni delle autorità di vigilanza che potrebbe avere un effetto significativo sul bilancio.

• La Società esercita pieni diritti su tutte le attività possedute e non vi sono pegni o vincoli su di esse, ad eccezione di quelli evidenziati nella Nota X al bilancio.

• Non abbiamo in programma di dismettere linee di prodotto o altri piani o intenzioni che potrebbero dar luogo a rimanenze eccessive o obsolete, e non vi sono rimanenze iscritte per un importo superiore al valore netto di realizzo.

• Non vi sono state perdite nel valore netto di realizzo delle immobilizzazioni (attrezzature) la cui funzionalità sia stata ad oggi resa obsoleta da nuovi macchinari.

Informazioni fornite

• Vi abbiamo fornito:

- accesso a tutte le informazioni che eravamo consapevoli essere pertinenti alla redazione del bilancio quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;

- le ulteriori informazioni che ci avete richiesto ai fini della revisione contabile;

- la possibilità di contattare senza limitazioni i soggetti nell’ambito dell’impresa dai quali Voi ritenevate necessario acquisire elementi probativi.

• Tutte le operazioni sono state registrate nelle scritture contabili e riflesse in bilancio.

• Vi abbiamo informato dei risultati della nostra valutazione dei rischi che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi.

• Vi abbiamo fornito tutte le informazioni in merito alle frodi o alle sospette frodi di cui siamo a conoscenza, che interessano l’impresa e che coinvolgono:

- la direzione;

- i dipendenti con ruoli significativi nell’ambito del controllo interno; ovvero

- altri soggetti, nel caso in cui le frodi possano avere un effetto significativo sul bilancio.

• Vi abbiamo fornito tutte le informazioni in merito a segnalazioni di frodi o a sospette frodi, che influenzano il bilancio dell'impresa, comunicate da dipendenti, ex dipendenti, analisti, autorità di vigilanza o da altri soggetti.

• Vi abbiamo indicato tutti i casi noti di non conformità o di sospetta non conformità a leggi e regolamenti i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione del bilancio.

• Vi abbiamo informato dell'identità delle parti correlate dell'impresa e di tutti i rapporti e operazioni con parti correlate di cui siamo a conoscenza.

In fede,

Suraj Dephta

Jawad Kassab

Case Study B – Kumar & Co.

Attestazioni della direzione

Quelli che seguono sono esempi di attestazioni della direzione rilasciate da Raj, ed alcune procedure di revisione conseguenti potenzialmente applicabili.

Attestazione della direzione	Valutazione
Non è necessario alcun ulteriore accantonamento al fondo svalutazione crediti. I crediti della Dephta sono pienamente incassabili e gli altri crediti non sono abbastanza significativi da richiedere un fondo svalutazione.	Inviare una richiesta di conferma dei crediti alla Dephta. Svolgere indagini presso Raj e Ruby per comprendere la situazione dei diversi crediti verso clienti e l'andamento storico dei pagamenti da parte di tali clienti, e individuare eventuali tendenze. Confermare che i crediti che non riguardano la Dephta non sono significativi, così come suggerisce il cliente. Riesaminare i pagamenti successivi a supporto dell'incassabilità dei crediti. Valutare eventuali informazioni pertinenti derivanti dall'incarico di revisione della Dephta.
La Dephta continua ad essere soddisfatta della qualità delle merci che gli vendiamo.	Riesaminare l'andamento storico dei resi su vendite e individuare eventuali tendenze. Riesaminare i risultati delle richieste di conferma dei crediti alla Dephta per individuare eventuali commenti sulla qualità delle merci o la

Attestazione della direzione	Valutazione
	recuperabilità degli importi. Effettuare l’osservazione dell'inventario fisico e individuare gli articoli obsoleti e le giacenze a lento rigiro. Svolgere indagini presso Ruby circa la qualità delle merci e qualsiasi comunicazione che abbia ricevuto dalla Dephta in merito alla qualità delle merci che essi hanno acquistato fino a questo momento.

Alla conclusione della revisione contabile, le attestazioni importanti saranno documentate in una lettera di attestazione della direzione che sarà firmata da Raj Kumar.

Tali attestazioni potrebbero essere incluse in una lettera come illustrato in precedenza nel Case Study A—Dephta Furniture, Inc.

20. Reporting – Parte generale

Figura 20.0-1

VALUTAZIONE DEI RISCHI	Attività	Scopo	Documentazione[1]
	Procedure preliminari all'incarico	Decidere se accettare l'incarico	Elenco dei fattori di rischio Indipendenza Lettera di incarico
	Pianificare la revisione contabile	Elaborare una strategia generale di revisione e un piano di revisione[2]	Significatività Discussioni con il team di revisione Strategia generale di revisione
	Procedure di valutazione dei rischi	Identificare/valutare il rischio di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa	→Rischi d'impresa, rischi di frode e altri rischi significativi → Configurazione e messa in atto dei controlli interni pertinenti → Rischi di errori significativi: - a livello di bilancio - a livello di asserzioni
RISPOSTA AI RISCHI	Definire le risposte generali di revisione e	Elaborare risposte appropriate ai rischi di	Aggiornare la strategia generale di

[1] Per un elenco completo della documentazione necessaria fare riferimento a ISA 230.
[2] La pianificazione (ISA 300) è un processo continuativo e iterativo durante tutto il corso della revisione.

	le procedure di revisione conseguenti	errori significativi	revisione Risposte generali Piano di revisione che colleghi i rischi di errori significativi alle procedure di revisione conseguenti
	Mettere in atto le risposte ai rischi di errori significativi	Ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso	Lavoro svolto Risultati della revisione Supervisione dello staff Riesame delle carte di lavoro
REPORTING	Valutare gli elementi probativi acquisiti	Stabilire l'ulteriore lavoro eventualmente necessario	Nuovi/aggiornati fattori di rischio e procedure di revisione Modifiche della significatività Comunicazioni dei risultati ottenuti Conclusioni raggiunte
	Sì ----- E' necessario lavoro ulteriore?		
	Predisporre la relazione di revisione	Formulare un giudizio sulla base dei risultati ottenuti	Decisioni rilevanti Relazione firmata

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
200.11	Nello svolgimento della revisione contabile del bilancio, gli obiettivi generali del revisore (di seguito anche "obiettivi generali di revisione") sono i seguenti: a) acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o 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;

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	b) emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore.
200.12	In tutti i casi in cui non sia possibile acquisire una ragionevole sicurezza e nelle circostanze in cui un giudizio con rilievi nella relazione di revisione non sia sufficiente ad informare adeguatamente gli utilizzatori del bilancio, i principi di revisione richiedono che il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio ovvero receda dall'incarico (o si dimetta), ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.

La fase finale della revisione contabile implica quanto segue.

Figura 20.0-2

REPORTING	Valutare gli elementi probativi acquisiti			
	Completare il riesame delle carte di lavoro	Considerare gli errori identificati	Risolvere gli eventuali aspetti problematici con la direzione	Comunicare i risultati della revisione ai responsabili delle attività di governance
	Predisporre la relazione di revisione			
	Completare la documentazione della revisione	Documentare le decisioni significative	Formulare il giudizio	Emettere la relazione

I concetti base affrontati nella fase di reporting sono i seguenti.

Tabella 20.0-3

	Volume e capitolo
Eventi successivi	Vol. I - 13
Continuità aziendale	Vol. I - 14
Documentazione del lavoro di revisione	Vol. I - 16
Comunicare i risultati della revisione contabile	Vol. II - 19
La relazione di revisione	Vol. I - 17

21. Valutazione degli elementi probativi

Contenuto del capitolo	**Principi di revisione internazionali pertinenti**
Indicazioni sulla valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi in modo da poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il giudizio di revisione.	220, 330, 450, 520, 540

Figura 21.0-1

	Attività	Scopo	
REPORTING	Valutare gli elementi probativi acquisiti	Stabilire l'ulteriore lavoro eventualmente necessario	Nuovi/aggiornati fattori di rischio e procedure di revisione Modifiche della significatività Comunicazioni dei risultati ottenuti Conclusioni raggiunte
	----- E' necessario lavoro ulteriore? Sì - Tornare alla valutazione del		
	No - Predisporre la relazione di revisione	Formulare un giudizio sulla base dei risultati ottenuti	Decisioni rilevanti Relazione firmata

Note:

1 Per un elenco completo della documentazione necessaria fare riferimento a ISA 230.

2 La pianificazione (ISA 300) è un processo continuativo e iterativo durante tutto il corso della revisione

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi revisione internazionali
220.15	Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità: a) della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; (Rif.: Parr. A13-A15, A20) b) dell'appropriatezza alle circostanze della relazione di revisione.
220.16	Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità che il riesame del lavoro sia svolto in conformità alle direttive e alle procedure di riesame previste dal soggetto incaricato della revisione. (Rif.: Parr. A16-A17, A20)
220.17	Alla data di emissione della relazione di revisione o prima di essa, il responsabile dell'incarico, mediante un riesame della documentazione della revisione contabile e una discussione con il team di revisione, deve assicurarsi che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte e ai fini della relazione di revisione da emettere. (Rif.: Parr. A18-A20)
220.18	Il responsabile dell'incarico deve: a) assumersi la responsabilità affinché il team di revisione effettui consultazioni appropriate sugli aspetti complessi o controversi; b) acquisire il convincimento che i membri del team di revisione abbiano effettuato consultazioni appropriate nel corso dell'incarico, sia nell'ambito del team di revisione sia tra il team di revisione stesso ed altre persone, all'interno o all'esterno del soggetto incaricato della revisione, al livello appropriato; c) assicurarsi che la natura e l'ampiezza di tali consultazioni, nonché le conclusioni da queste derivanti, siano state concordate con il soggetto consultato; d) stabilire che le conclusioni derivanti da tali consultazioni siano state attuate. (Rif.: Parr. A21-A22)
220.19	Per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, e per gli altri eventuali incarichi di revisione contabile per i quali il soggetto incaricato della revisione abbia stabilito che sia richiesto un riesame della qualità dell'incarico, il responsabile dell'incarico deve: a) stabilire che sia stato nominato un responsabile del riesame della qualità dell'incarico; b) discutere con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico gli aspetti significativi emersi nel corso dell'incarico di revisione, inclusi quelli identificati durante il riesame della qualità dell'incarico; c) non datare la relazione di revisione prima del completamento del riesame della qualità dell'incarico. (Rif.: Parr. A23-A25)

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi revisione internazionali
220.20	Il responsabile del riesame della qualità dell'incarico deve effettuare una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione, e delle conclusioni raggiunte nel predisporre la relazione di revisione. Tale valutazione deve comportare: a) una discussione degli aspetti significativi con il responsabile dell'incarico; b) il riesame del bilancio e della bozza di relazione di revisione; c) il riesame di documentazione selezionata della revisione contabile, riguardante i giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione e le conclusioni da questo raggiunte; d) la valutazione delle conclusioni raggiunte nel predisporre la bozza della relazione di revisione e la considerazione della sua appropriatezza. (Rif.: Parr. A26-A27, A29-A31)

21.1 Parte generale

Successivamente allo svolgimento delle procedure di revisione pianificate, avrà luogo una valutazione dei risultati. Ciò include un riesame della documentazione di revisione e discussioni con il team di revisione, nonché eventuali modifiche ai piani di revisione in conseguenza delle procedure svolte. Alcune delle considerazioni chiave sono evidenziate di seguito.

Tabella 21.1-1

Il controllo della qualità	Il responsabile dell'incarico ha la responsabilità di assicurare che il riesame dell'archivio delle carte di lavoro sia svolto in conformità alle direttive e alle procedure del soggetto incaricato, e che il giudizio di revisione sia appropriato.
Consultazione	Il responsabile dell'incarico ha la responsabilità di assicurare che: • il team di revisione abbia effettuato le consultazioni appropriate (sia internamente, nell'ambito del soggetto incaricato della revisione, sia all'esterno, con terze parti) sugli aspetti complessi e controversi; • le conclusioni derivanti da tali consultazioni siano state adeguatamente documentate e applicate.
Riesame della qualità dell'incarico	Quando le direttive del soggetto incaricato della revisione prevedono un riesame della qualità dell'incarico, il responsabile dell'incarico deve: • assicurare che sia stato nominato un responsabile del riesame della qualità dell'incarico in possesso delle qualifiche appropriate;

	• discutere gli aspetti significativi della revisione con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico; • non datare la relazione di revisione prima del completamento del riesame della qualità dell'incarico.

L'obiettivo del revisore è assicurare che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte e ai fini della formulazione appropriata della relazione di revisione che deve essere emessa.

La valutazione degli elementi probativi acquisiti affronta gli aspetti evidenziati di seguito.

Tabella 21.1-2

Significatività	Gli importi della significatività generale e della significatività operativa sono ancora appropriati nel contesto dei risultati economico-finanziari effettivi dell'impresa? Qualora sia appropriata una significatività generale più bassa rispetto a quella inizialmente stabilita, al revisore viene richiesto di stabilire: • se sia necessario modificare la significatività operativa; • se la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti continuino ad essere appropriate.
Rischi	Alla luce dei risultati di revisione, le valutazioni dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni sono ancora appropriate? In caso negativo, saranno modificate le valutazioni dei rischi e le procedure di revisione conseguenti pianificate.
Errori	È stato considerato l'effetto sulla revisione contabile degli errori identificati e di quelli non corretti? È stata considerata la motivazione degli errori e delle deviazioni? Essi possono indicare un rischio non identificato o una carenza significativa nel controllo interno. È necessario riconsiderare la strategia generale di revisione ed il piano di revisione? Ciò accade nel caso in cui: • la natura degli errori identificati e le circostanze in cui essi si sono verificati indicano la possibile esistenza di altri errori che, insieme agli errori cumulati nel corso della revisione contabile, potrebbero essere significativi; ovvero • l'insieme degli errori cumulati nel corso della revisione contabile approssimi

	la significatività. Sono state svolte ulteriori procedure di revisione per stabilire se permangono errori (nelle classi di operazioni, nei saldi contabili o nell'informativa) che alla direzione era stato chiesto di correggere?
Frode	Le informazioni acquisite svolgendo le altre procedure di valutazione dei rischi e le attività connesse indicano la presenza di uno o più fattori di rischio di frode? Le procedure di analisi comparativa svolte in prossimità della conclusione della revisione contabile indicano la presenza di un rischio di errore significativo dovuto a frode precedentemente non rilevato? Gli errori identificati sono stati valutati per determinare se indicano la presenza di una frode? In caso affermativo, considerare le implicazioni degli errori sugli altri aspetti della revisione contabile, in particolare sull'attendibilità delle attestazioni fornite dalla direzione. È poco probabile che un caso di frode costituisca un evento isolato. Vi sono ragioni per ritenere che la direzione potrebbe essere coinvolta negli errori identificati, siano essi significativi o meno, dovuti a frode? In caso affermativo, effettuare una nuova valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frode e del conseguente impatto sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati. Nell'effettuare una nuova valutazione dell'attendibilità degli elementi probativi precedentemente acquisiti, considerare anche se circostanze o condizioni indichino l'esistenza di possibili collusioni che coinvolgono i dipendenti, la direzione o soggetti terzi. Qualora siano stati identificati rischi di frode, è possibile confermare che il bilancio non contiene errori significativi dovuti a frode. Laddove non sia possibile, stabilire le implicazioni per la revisione, incluso se ciò metta in discussione la possibilità di continuare a svolgere l'incarico.
Elementi probativi	Sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati a ridurre il rischio di errori significativi in bilancio ad un livello accettabilmente basso? Valutare la necessità di svolgere ulteriori procedure di revisione.
Procedure di analisi comparativa	Le procedure di analisi comparativa svolte nella fase di riesame finale: • confermano i risultati della revisione; ovvero • identificano rischi di errori significativi precedentemente non rilevati?

21.2 Valutare nuovamente la significatività

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi revisione internazionali
450.10	Prima di valutare l'effetto degli errori non corretti, il revisore deve valutare nuovamente la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale n. 320 per confermare se rimanga appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi dell'impresa. (Rif.: Parr. A11-A12)

Prima che il revisore valuti i risultati ottenuti con lo svolgimento delle procedure e gli eventuali errori identificati, il primo passo da fare è quello di valutare nuovamente gli importi stabiliti per la significatività per il bilancio nel suo complesso e per la significatività operativa. Ciò è necessario in quanto la determinazione iniziale della significatività si basa spesso sulle stime dei risultati finanziari dell'impresa, ed i risultati effettivi possono essere diversi. I fattori che possono condurre ad una modifica includono i seguenti:

• il fatto che la determinazione iniziale della significatività non è più appropriata nel contesto dei risultati finanziari effettivi dell'impresa;

• la possibilità che si rendano disponibili nuove informazioni (ad esempio sulle aspettative degli utilizzatori) che avrebbero indotto il revisore a stabilire sin dall'inizio un importo (o importi) diverso;

• errori inattesi che possono far sì che l'importo della significatività per quella particolare classe di operazioni, saldo contabile o informativa sia superato.

Ogni qualvolta è necessaria una modifica, al revisore è richiesto di considerarne e documentarne l'impatto sui rischi identificati e valutati, nonché sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure di revisione conseguenti necessarie.

Qualora per il bilancio nel suo complesso sia necessaria una significatività più bassa, stabilire anche se sia necessario modificare la significatività operativa. In caso affermativo, stabilire se la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti continuino ad essere appropriate.

Spunti di riflessione

Se è necessario modificare la significatività, ciò va fatto senza aspettare di arrivare al termine della revisione contabile. Qualora la significatività sia ridotta, c'è una buona possibilità che sia necessario modificare le valutazioni dei rischi, e lo svolgimento di ulteriori procedure di revisione.

21.3 Modifiche nelle valutazioni dei rischi

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi revisione internazionali
330.25	Sulla base delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti, il revisore deve, prima di concludere la revisione, valutare se le valutazioni dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni continuino ad essere appropriate. (Rif.: Parr. A60-A61)

La valutazione dei rischi a livello di asserzioni si basa spesso sugli elementi probativi disponibili prima dello svolgimento delle procedure di revisione conseguenti. Nel lasso di tempo in cui vengono svolte tali procedure, possono essere acquisite nuove informazioni che rendono necessario modificare la valutazione originaria dei rischi.

Per esempio, nella revisione contabile delle rimanenze, il livello di rischio valutato per l'asserzione della completezza può essere basso, sulla base dell'aspettativa che il controllo interno operi efficacemente. Qualora una procedura di conformità rilevi che il controllo interno non è efficace, è necessario modificare la valutazione dei rischi e svolgere procedure di revisione conseguenti per ridurre il rischio ad un livello accettabilmente basso. Lo stesso avviene per qualunque procedura di revisione nella quale i risultati non rispecchiano le aspettative.

Nella figura sottostante sono evidenziati alcuni aspetti da considerare nel determinare se la valutazione originaria dei rischi sia cambiata o invece sia rimasta invariata.

Figura 21.3-1

Controllo interno	Procedure di conformità • I risultati dello svolgimento delle procedure di conformità confermano il livello di riduzione del rischio pianificato sulla base dell'efficacia operativa dei controlli? Forzature da parte della direzione • Esistono prove di forzature del controllo interno da parte della direzione? Carenze nel controllo • Un potenziale errore deriva da una carenza nel controllo interno che dovrebbe essere immediatamente portata all'attenzione della direzione?
Natura degli elementi probativi acquisiti	Nuovi fattori di rischio • Gli elementi probativi identificano eventuali nuovi rischi derivanti dall'attività svolta, fattori di rischio di frode, ovvero forzature da parte della direzione?

	Elementi probativi contraddittori • Gli elementi probativi acquisiti contraddicono le altre fonti di informazioni disponibili? Elementi probativi contrastanti • Gli elementi probativi acquisiti contrastano con l'attuale comprensione dell'impresa? Principi contabili • Sussistono evidenze che i principi contabili dell'impresa non sono sempre applicati in modo uniforme? Relazioni inaspettate • Gli elementi probativi confermano le relazioni tra dati finanziari e dati di altra natura? Frode • Sussistono evidenze di qualunque andamento, eccezione, stranezza, o deviazione rilevati nello svolgere le verifiche che indicano la possibilità che si verifichino frodi (incluse le forzature da parte della direzione)? Attendibilità delle attestazioni • Vi sono elementi probativi che mettono in dubbio l'attendibilità delle attestazioni della direzione o dei responsabili delle attività di governance?
Natura degli errori	Ingerenze nelle stime • Gli errori riscontrati nelle stime contabili e nelle quantificazioni del fair value indicano il ricorrere di possibili ingerenze da parte della direzione? Errori • Gli errori non corretti, singolarmente o nel loro insieme, costituiscono un errore significativo per il bilancio nel suo complesso?

Qualora la valutazione originaria dei rischi sia cambiata, si dovrebbero documentare i dettagli e stabilire una valutazione dei rischi aggiornata. Dovrebbero essere documentate anche le modalità con cui il piano di revisione dettagliato è stato modificato per tenere conto della valutazione dei rischi aggiornata. Potrebbe trattarsi di una modifica alla natura, alla tempistica o all'estensione di altre procedure di revisione pianificate ovvero dello svolgimento di ulteriori procedure di revisione.

Spunti di riflessione

Nel budget dell'incarico, dedicare del tempo alla discussione, nell'ambito del team di revisione, dei risultati raggiunti immediatamente dopo che il lavoro è stato completato. Gli aspetti evidenziati nella figura di cui sopra potrebbero costituire l'ordine del giorno di tale discussione. Ricordare che l'individuazione di frodi deriva spesso dalla condivisione di informazioni riguardanti questioni minori e apparentemente insignificanti.

21.4 Valutazione dell'effetto degli errori

Paragrafo	Obiettivi del principio di revisione internazionale
450.3	L'obiettivo del revisore è di valutare: a) l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile; b) l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi revisione internazionali (ISA)
450.5	Il revisore deve cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili. (Rif.: Parr. A2-A3)
450.6	Il revisore deve stabilire se sia necessario rivedere la strategia generale di revisione e il piano di revisione qualora: a) la natura degli errori identificati e le circostanze in cui essi si sono verificati indichino la possibile esistenza di altri errori che, se considerati insieme agli errori già identificati nel corso della revisione contabile, potrebbero essere significativi; ovvero (Rif.: Par. A4) b) l'insieme degli errori identificati nel corso della revisione contabile approssimi la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale n. 320. (Rif.: Par. A5)
450.7	Se, su richiesta del revisore, la direzione abbia esaminato una classe di operazioni, saldo contabile o informativa e corretto gli errori individuati, il revisore deve svolgere ulteriori procedure di revisione per stabilire se permangano errori. (Rif.: Par. A6)
450.8	Il revisore deve comunicare tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile, ove non vietato da leggi o regolamenti. Il revisore deve richiedere alla direzione di correggere tali errori. (Rif.: Parr. A7-A9)
450.9	Qualora la direzione si rifiuti di correggere alcuni o tutti gli errori comunicati dal revisore, egli deve comprendere le ragioni per le quali la direzione non ha effettuato

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi revisione internazionali (ISA)
	le correzioni e deve tenere conto di tale comprensione nel valutare se il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. (Rif.: Par. A10)
450.11	Il revisore deve stabilire se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi. A tal fine, il revisore deve considerare: a) l'entità e la natura degli errori, sia relativamente a particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa sia relativamente al bilancio nel suo complesso, e le particolari circostanze in cui si sono verificati; (Rif.: Parr. A13-A17, A19-A20) b) l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso. (Rif.: Par. A18)
450.12	Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli errori non corretti e l'effetto che tali errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, possono avere sul giudizio nella relazione di revisione, ove non sia vietato da leggi o regolamenti. La comunicazione del revisore deve identificare singolarmente ciascun errore significativo non corretto. Il revisore deve altresì richiedere la correzione degli errori non corretti. (Rif.: Parr. A21-A23)
450.13	Il revisore deve inoltre comunicare ai responsabili delle attività di governance l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso.
450.14	Il revisore deve richiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, un'attestazione scritta se essi ritengono che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso. Un riepilogo di tali errori non corretti deve essere incluso nell'attestazione scritta ovvero allegato ad essa. (Rif.: Parr. A24)
540.18	Il revisore deve valutare, sulla base degli elementi probativi acquisiti, se le stime contabili nel bilancio siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero se le stime contabili contengano errori. (Rif.: Parr. A116-A119)

L'obiettivo della valutazione degli errori è quello di determinarne l'effetto sulla revisione e se occorre svolgere ulteriori procedure di revisione.

Può essere necessario modificare la strategia di revisione e il piano di revisione dettagliato quando:

• la natura o le circostanze degli errori identificati indicano che è possibile che esista un altro errore (o altri errori) che, insieme agli errori già noti, potrebbe superare la significatività operativa; ovvero

• l'insieme degli errori identificati e non corretti approssima o supera la significatività operativa.

Spunti di riflessione

Ricordare che esisterà sempre un rischio di errori non individuati in bilancio. Ciò a causa dei limiti intrinseci della revisione contabile evidenziati nel Volume I, Capitolo 3.1, della presente Guida.

Gli errori possono presentarsi nelle aree evidenziate nella tabella seguente.

Tabella 21.4-1

Fonte	Descrizione
Inesattezze o frodi	Gli errori possono essere compiuti dal personale dell'impresa nel raccogliere o elaborare i dati in base ai quali viene redatto il bilancio. Ciò comprende anche errori compiuti nel rispettare il principio della competenza a fine esercizio. Oltre ad identificare specifici errori, il revisore può anche: • quantificare gli errori presenti in una particolare popolazione (ad esempio le vendite) mediante il campionamento in base alle unità monetarie. Quando viene utilizzato un campione rappresentativo, è possibile effettuare la proiezione di un insieme probabile di errori; • considerare la natura degli errori identificati. Qualora un determinato saldo di bilancio o una sede aziendale siano interessati da numerosi errori, ciò può indicare un rischio di errori significativi dovuti a frode.
Omissioni o frodi	Alcune operazioni possono non essere registrate, accidentalmente oppure deliberatamente; in quest'ultimo caso si tratta di una frode.
Operazioni significative	L'assenza di una logica economica per operazioni significative (inusuali o che esulano dalla normale attività aziendale) potrebbe essere volta a manipolare il bilancio ovvero ad occultare appropriazioni illecite di attività dell'impresa.
Scritture contabili	Possono essere riscontrate scritture contabili inappropriate o non autorizzate nel corso o alla fine dell'esercizio. Tali scritture potrebbero essere utilizzate per manipolare importi indicati in bilancio.
Errori nella stime	Nei casi in cui le stime dell'impresa non rientrano in un range di valori accettabile, è possibile che la direzione, nel determinare tali stime, abbia effettuato calcoli in modo non corretto, ovvero abbia trascurato o interpretato erroneamente alcuni fatti, utilizzato assunzioni errate, ovvero che le stime stesse siano state oggetto di ingerenze. È anche possibile che siano state volutamente effettuate stime errate allo scopo di manipolare i risultati di bilancio.
Errori nel fair value	Può esserci un disaccordo con le valutazioni della direzione riguardo il fair value di alcune attività, passività e componenti di patrimonio netto che devono essere quantificate o rilevate al fair value in conformità al quadro

Fonte	Descrizione
	normativo sull'informativa finanziaria.
Scelta e applicazione dei principi contabili	Può esserci un disaccordo con la direzione riguardo la scelta e l'utilizzo di alcuni principi contabili.
Errori non corretti nel patrimonio netto iniziale	Gli errori non corretti degli esercizi precedenti hanno effetto sul patrimonio netto iniziale. Se non vengono rettificati, essi possono causare un errore anche nel bilancio dell'esercizio in esame.
Rilevazione dei ricavi	Sopravvalutazione o sottovalutazione dei ricavi (ad esempio, anticipata rilevazione dei ricavi, registrazione di ricavi fittizi, ovvero loro improprio rinvio ad un esercizio successivo).
Carenze nel controllo interno	Gli errori potrebbero derivare da carenze inattese nel controllo interno. Tali carenze sono discusse o comunicate alla direzione, e il revisore valuta se svolgere del lavoro supplementare per identificare altri eventuali errori.
Presentazione o informativa di bilancio	Alcune informazioni riportate in bilancio richieste dal quadro normativo contabile possono essere omesse, incomplete ovvero non accurate.

L'insieme degli errori identificati

Gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili, devono essere considerati nel loro insieme . Essi possono anche essere distinti in errori oggettivi, errori soggettivi ed errori proiettati.

Spunti di riflessione

La maggior parte degli errori può essere sommata in modo da poterne valutare l'impatto complessivo sul bilancio. Tuttavia, alcuni errori (quali un'informativa di bilancio incompleta o non accurata) e gli aspetti qualitativi emersi (quali la possibile esistenza di frodi) non possono essere sommati. Tali errori dovrebbero essere documentati e valutati individualmente.

Per consentire la valutazione dell'effetto complessivo degli errori non corretti, è opportuno che siano documentati in un'unica carta di lavoro. Si otterrà in tal modo una sintesi di tutti gli errori non trascurabili e non corretti che sono stati identificati.

L'impatto degli errori considerati nel loro insieme può essere valutato con diverse modalità, come illustrato di seguito.

Tabella 21.4-2

	Impatto dell'insieme degli errori
Valutare l'impatto degli errori non corretti:	su ciascun specifico saldo di bilancio o classe di operazioni
	sul totale delle attività e passività correnti
	sul totale delle attività e passività
	sul patrimonio netto
	sul totale di ricavi e costi (utile ante imposte)
	sull'utile netto

Un approccio possibile nel sommare gli errori è illustrato nella tabella seguente.

Nota: gli errori fino a 100€ sono stati ritenuti trascurabili e non saranno quindi cumulati.

Tabella 21.4-3

Sintesi degli errori identificati

			Ammontare della sopra (sotto) valutazione				
Descrizione	**Circostanze in cui si sono verificati**	**WP Rif.**	**Attività**	**Passività**	**Utile ante imposte**	**Patrimonio netto**	**Sono stati corretti?**
Non sono stati accantonati gli affitti passivi	Oggettive – Derivanti dalla mancata supervisione			(5.500)	5.500	4.125	Sì
Vendite non registrate	Proiezione da un campione rappresentativo		(12.500)		(12.500)	(9.375)	Sì
Crediti compensati con i debiti	Oggettive – Errore di classificazione		(5.500)	(5.500)			Sì
Attrezzature strumentali spesate	Soggettive – Errore nell'applicazione del principio contabile		(13.500)		(13.500)	(10.125)	Sì
Totale degli errori identificati			(31.500)	(11.000)	(20.500)	(15.375)	
Errori corretti dalla direzione			31.500	11.000	20.500	15.375	
Totale degli errori non corretti			0	0	0	0	

Gli errori identificati devono essere discussi tempestivamente con la direzione insieme alla richiesta di correggerli. Le correzioni potrebbero influire sui saldi di bilancio ovvero rimediare

ad un'informativa di bilancio inadeguata. Le fasi di lavoro coinvolte nell'affrontare gli errori identificati sono riportate di seguito.

Tabella 21.4-4

Affrontare gli errori identificati	
Aggiornare la valutazione della significatività	Stabilire se, sulla base dei risultati finanziari effettivi, può essere necessario aggiornare la significatività operativa prima di valutare l'effetto degli errori non corretti.
Considerare le motivazioni e l'impatto sul piano di revisione	Considerare le motivazioni degli errori identificati durante la revisione contabile. Ciò include: • potenziali indicatori di frode; • la possibile esistenza di altri errori; • l'esistenza di rischi non identificati; ovvero • una carenza significativa nel controllo interno. Alla luce dei risultati di cui sopra, stabilire se sia necessario modificare la strategia generale di revisione ed il piano di revisione. Ciò è necessario quando: • possono esistere altri errori che, insieme agli errori cumulati nel corso della revisione contabile, potrebbero essere significativi; ovvero • l'insieme degli errori cumulati nel corso della revisione contabile approssima la significatività.
Chiedere alla direzione di effettuare le correzioni	Chiedere alla direzione di correggere tutti gli errori identificati, diversi da quelli chiaramente trascurabili.
Chiedere alla direzione di svolgere altre procedure	Qualora l'ammontare preciso dell'errore in una popolazione non sia noto (come in una proiezione degli errori identificati in un campione), chiedere alla direzione di svolgere procedure per stabilire l'importo dell'errore effettivo, e quindi apportare al bilancio le rettifiche appropriate. Quando ciò avviene, è necessario che il revisore svolga alcune procedure di revisione addizionali per verificare se permangono eventuali errori.
La direzione rifiuta di correggere alcuni o tutti gli errori	Se la direzione rifiuta di correggere alcuni o tutti gli errori: • acquisire una comprensione delle ragioni per cui la direzione non effettua le correzioni, e tenerne conto nel valutare se il bilancio è

Affrontare gli errori identificati	
	significativamente errato; • comunicare gli errori non corretti ai responsabili delle attività di governance, incluso il loro effetto sul giudizio espresso nella relazione di revisione (a meno che ciò non sia vietato da leggi o regolamenti); • chiedere ai responsabili delle attività di governance di correggere gli errori che non sono stati corretti dalla direzione.

Nel giungere ad una conclusione sul fatto se gli errori non corretti (considerati singolarmente o nel loro insieme) rendano il bilancio significativamente errato nel suo complesso, il revisore considererà i fattori elencati nella tabella sottostante.

Tabella 21.4-5

	Considerare:
È presente un errore significativo?	La dimensione e la natura degli errori, in relazione: • al bilancio nel suo complesso; • a particolari classi di operazioni, saldi contabili e informativa; • alle particolari circostanze in cui si sono verificati.
	I limiti intrinseci nei controlli a campione. Esiste sempre la possibilità che alcuni errori non siano identificati.
	Quanto il probabile livello dell'insieme degli errori non corretti approssima la significatività? I rischi di errori significativi aumentano man mano che il probabile livello dell'insieme degli errori approssima la significatività.
	Aspetti di tipo qualitativo ovvero la possibilità di frodi laddove errori di importo relativamente esiguo potrebbero avere un effetto significativo sul bilancio.
	L'effetto degli errori non corretti relativi ad esercizi precedenti.

Rientra tra le responsabilità della direzione rettificare il bilancio per correggere gli errori significativi (inclusa un'informativa inadeguata) e porre in essere qualunque altra azione necessaria.

Considerazioni di tipo qualitativo

Alcuni errori possono essere valutati come significativi (considerati singolarmente o insieme agli altri errori cumulati nel corso della revisione contabile), anche qualora siano inferiori alla significatività generale. Alcuni esempi sono riportati di seguito.

Tabella 21.4-6

Errori che:	**Descrizione**
Influiscono sulla conformità	Non conformità a disposizioni normative, clausole dei contratti di finanziamento o vincoli contrattuali di altro tipo.
Mascherano i cambiamenti	Per esempio un cambiamento nell'andamento della redditività o in altri andamenti, in particolare nel contesto delle condizioni economiche generali e di settore.
Accrescono i compensi della direzione	Errori che assicurerebbero il raggiungimento delle condizioni necessarie per ottenere premi o altri incentivi.
Hanno un impatto su altri soggetti	Per esempio, soggetti esterni o parti correlate.
Influenzano la comprensione da parte degli utilizzatori	Omissione di informazioni (non specificamente richieste) che a giudizio del revisore sono importanti per la comprensione, da parte degli utilizzatori, della situazione patrimoniale e finanziaria, del risultato economico o dei flussi di cassa dell'impresa.
Non sono significativi ma possono diventarlo in futuro	Scelta o applicazione non corretta di un principio contabile che ha un effetto non significativo sul bilancio dell'esercizio in esame, ma che presumibilmente avrà un effetto significativo sul bilancio degli esercizi futuri.
Covenants bancari	Un importo relativamente esiguo potrebbe essere molto significativo per l'impresa qualora desse luogo alla violazione dei covenants bancari .
Influenzano gli indicatori di performance	Influenzano gli indici utilizzati per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria, i risultati economici o i flussi di cassa dell'impresa.

Attestazioni scritte

È necessario documentare la responsabilità della direzione acquisendo da quest'ultima un'attestazione scritta. Tale attestazione indicherà che eventuali errori non corretti (allegare o includere un elenco) non sono, a giudizio della direzione, significativi, sia considerati singolarmente sia nel loro insieme. Qualora la direzione non sia d'accordo con la valutazione degli errori, può aggiungere alla propria attestazione scritta, una frase quale ad esempio:

"Non concordiamo sul fatto che le voci … e … costituiscano errori poiché [indicazione delle motivazioni]."

Nota: Quando il revisore comunica ai responsabili delle attività di governance i risultati, è necessario identificare singolarmente gli errori significativi non corretti.

Qualora gli errori non corretti da parte della direzione siano comunicati ai responsabili delle attività di governance e le correzioni continuino a non essere effettuate, il revisore è tenuto ad acquisire un'attestazione similare. Essa indicherà che anche i responsabili delle attività di governance ritengono che gli effetti degli errori non corretti, considerati sia singolarmente che nel loro insieme, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso. Un riepilogo di tali errori deve essere incluso nell'attestazione scritta ovvero allegato ad essa.

21.5 Elementi probativi sufficienti ed appropriati

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi revisione internazionali
330.26	Il revisore deve giungere ad una conclusione relativamente al fatto che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati. Ai fini della formazione del proprio giudizio, il revisore deve considerare tutti gli elementi probativi pertinenti, indipendentemente dal fatto che sembrino confermare o contraddire le asserzioni di bilancio. (Rif.: Par. A62)
330.27	Se il revisore non ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una significativa asserzione di bilancio, egli deve cercare di ottenere ulteriori elementi probativi. Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.

L'obiettivo generale è di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre i rischi di errori significativi in bilancio ad un livello accettabilmente basso.

La definizione di elementi probativi sufficienti e appropriati attiene, in ultima analisi, al giudizio professionale. Essa si baserà principalmente sullo svolgimento soddisfacente di procedure di revisione conseguenti definite per fronteggiare i rischi di errori significativi. Ciò include eventuali procedure supplementari o modificate, svolte per affrontare le modifiche all'originale valutazione dei rischi. Alcuni dei fattori da considerare nel valutare la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi includono i fattori evidenziati nella tabella sottostante.

Tabella 21.5-1

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi	
Fattori da considerare	Significatività degli errori • Quanto è significativo un errore per l'asserzione considerata, e qual è la probabilità che esso abbia un effetto significativo (considerato singolarmente o insieme ad altri potenziali errori) sul bilancio? Risposte della direzione • In quale misura la direzione si attiva in risposta ai risultati della revisione e qual

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi	
	è l'efficacia del controllo interno nel fronteggiare i fattori di rischio? Esperienze precedenti • Quali sono state le esperienze precedenti nello svolgimento di procedure simili, e sono stati identificati degli errori? Risultati delle procedure di revisione svolte • I risultati delle procedure di revisione svolte supportano gli obiettivi e ci sono indicazioni di frodi o errori? Qualità delle informazioni • Le fonti e l'attendibilità delle informazioni disponibili sono appropriate a supportare le conclusioni della revisione? Persuasività • Quanto sono persuasivi (convincenti) gli elementi probativi? Comprendere l'impresa • Gli elementi probativi acquisiti supportano oppure contraddicono i risultati delle procedure di valutazione dei rischi (che sono state svolte per acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno)?

Qualora non sia possibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore esprime un giudizio con rilievi o dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio.

21.6 Procedure di analisi comparativa finali

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi revisione internazionali
520.6	Il revisore deve definire e svolgere procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che lo aiutino nella formazione di una conclusione complessiva in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa. (Rif.:Parr.A17-A19)

Oltre a svolgere procedure di analisi comparativa ai fini della valutazione dei rischi, e successivamente come procedure di validità, il revisore è tenuto ad applicare le procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile, nella fase di formazione delle conclusioni complessive (principio di revisione internazionale n. 520).

Gli obiettivi legati allo svolgimento delle procedure di analisi comparativa finali sono:

• identificare un rischio di errori significativi precedentemente non rilevato;

• assicurare che le conclusioni raggiunte nel corso della revisione sulle singole componenti o sui singoli elementi del bilancio possano essere confermate;

• fornire supporto per giungere alla conclusione complessiva sulla ragionevolezza del bilancio.

Qualora siano identificati nuovi rischi o relazioni inaspettate tra i dati, può essere necessario che il revisore valuti nuovamente le procedure di revisione pianificate o svolte.

21.7 Risultati e aspetti problematici significativi

La fase finale nel processo di valutazione è la registrazione di tutti i risultati o aspetti significativi in un documento di completamento dell'incarico. Tale documento può includere:

• tutte le informazioni necessarie a comprendere i risultati o gli aspetti problematici significativi; ovvero

• riferimenti incrociati, secondo quanto appropriato, ad altra documentazione di supporto disponibile.

Tale documento includerà anche le conclusioni sulle informazioni che il revisore ha identificato in relazione ad aspetti significativi che siano incoerenti o in contraddizione con le conclusioni finali del revisore. Tuttavia, tale regola non comporta la conservazione di documentazione non corretta oppure superata, come le bozze del bilancio che possono essere incomplete.

21.8 Case Study—Valutazione degli elementi probativi

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study.

In seguito allo svolgimento delle procedure di revisione pianificate, sono stati rilevati i seguenti errori non rettificati e aspetti problematici.

Case Study A ─ Dephta Furniture Inc.

18 febbraio 20X3

Estratto dalla sintesi delle possibili rettifiche - Dephta

			Ammontare della sopra (sotto) valutazione

Descrizione	Circostanze in cui si sono verificati	WP Rif.	Attività	Passività	Utile ante imposte	Patrimonio netto	Sono stati corretti?
Errori di calcolo nella valutazione delle rimanenze.	Un nuovo impiegato ha commesso alcuni errori	D.300	(19.000)		(19.000)	(15.200)	Sì
Spese personali pagate dalla Dephta e non addebitate ai soci.	Rilevate durante la verifica delle spese. Ciò ha indotto a svolgere del lavoro extra per trovare voci simili.	550.8	(4,800)		(4.800)	(3.840)	Sì
Saldo cliente scaduto da oltre 90 giorni e nessun incasso successivo è stato ricevuto.	Riesame dell'anzianità dei crediti e degli incassi successivi.	C.305	12.000		12.000	9.600	Sì
Totale degli errori identificati			(11.800)	0	(11.800)	(9.440)	
Errori corretti dalla direzione			11.800	0	11.800	9.440	
Totale degli errori non corretti			0	0	0	0	

Nell'elenco è riportato un riferimento incrociato per indicare dove sia stato svolto del lavoro supplementare per assicurare che non siano presenti altri errori simili o che l'errore non sia indicativo di una problematica più seria come una forzatura da parte della direzione.

Estratto dal memo sulla valutazione degli elementi probativi

Risultati della revisione	Risposta pianificata
Diversi errori di calcolo nella valutazione delle rimanenze hanno provocato una sottovalutazione delle rimanenze pari a 19.000€.	Si deve riesaminare la natura degli errori per identificare eventuali aree di carenza nel controllo interno. Occorre svolgere del lavoro supplementare per assicurare che siano stati identificati tutti gli errori significativi. Includere un commento nella lettera della direzione.
Durante la verifica delle spese, è stato rilevato che 4.800€ di spese di manutenzione cespiti	Occorre svolgere del lavoro supplementare per identificare altre eventuali operazioni

Risultati della revisione	Risposta pianificata
riguardavano i costi per il tagliando del SUV Mercedes-Benz personale di Suraj.	non identificate relative ad usi personali. Qualora ne siano riscontrate delle altre, valutare se si tratta di una mancanza di integrità nella direzione e di un indicatore di possibili frodi.
Nel corso della verifica dei crediti, abbiamo rilevato che alcuni crediti erano scaduti da oltre 90 giorni e che, durante la verifica, non è stato ricevuto alcun incasso per tali crediti. Sebbene Suraj ci abbia assicurato che tali crediti sono esigibili (dal momento che i clienti hanno confermato il saldo), sembra improbabile che possano essere effettivamente incassati. Registrato come errore non corretto.	Continuare a monitorare gli incassi ricevuti fino alla data del lavoro sugli eventi successivi. Riesaminare l'andamento storico degli incassi dei crediti verso clienti e cercare di acquisire maggiori informazioni sulle società clienti.
Alcune attrezzature e macchinari presenti in contabilità sembrano inutilizzati. Sono state acquistate delle macchine che svolgono lo stesso lavoro in molto meno tempo. La direzione ritiene che i beni abbiano ancora valore, poiché possono essere utilizzati nel caso di rottura di una macchina.	Svolgere indagini per accertare se in passato le attrezzature e i macchinari sono stati di fatto utilizzati. Quantificare il costo storico dei beni e stabilire se sia necessaria una svalutazione.

Case Study B ─ Kumar & Co.

Estratto dal memo sul riepilogo delle possibili rettifiche

Rimanenze

L'elenco delle rimanenze risultante dalla nostra conta di inventario fisico non combacia con l'elenco finale – rimanenze sottovalutate di 1.800€ e utile sottovalutato di 1.800€; si veda WP D.108.

Risposta di revisione

L'errore è stato causato dal fatto che Ruby non ha utilizzato l'elenco finale delle rimanenze. Le nostre procedure di validità saranno estese per assicurare che tutte le rettifiche discusse al momento della conta siano state recepite nell'elenco finale.

Errore di cut-off nei debiti

Ruby non ha accantonato i costi di riparazione e manutenzione del tornio. Rilevato durante la verifica dei pagamenti successivi. Si veda il WP CC.110. Incide sulle passività e sull'utile ante imposte per 900€.

Risposta di revisione

Dobbiamo estendere la portata della nostra verifica di cut-off, poiché sembra che Ruby sia stata troppo oberata in quel periodo per tenere un elenco di tutte le spese pagate successivamente ma di competenza dell'esercizio 20X2. Soglia per la verifica ridotta a 400€.

La direzione ha accettato di correggere tali errori.

Preparato da: FJ Data: 24 febbraio 20X3

Riesaminato da: LF Data: 5 marzo 20X3

22. Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

Contenuto del capitolo	**Principi di revisione internazionali pertinenti**
Indicazioni su come promuovere una efficace comunicazione reciproca tra il revisore ed i responsabili delle attività di governance, e su quali risultati di revisione e quali altri aspetti devono essere comunicati.	260, 265, 450

Figura 22.0-1

	Attività	Scopo	
REPORTING	Valutare gli elementi probativi acquisiti	Stabilire l'ulteriore lavoro di revisione eventualmente necessario	Nuovi/aggiornati fattori di rischio e procedure di revisione Modifiche della significatività Comunicazioni in merito ai risultati della revisione contabile Conclusioni sulle procedure di revisione svolte
	----- E' necessario del lavoro ulteriore Sì - Tornare alla valutazione del		
	No - Predisporre la relazione di revisione	Formulare un giudizio sulla base dei risultati della revisione contabile	Decisioni significative Giudizi di revisione firmati

Note:

1 Per un elenco completo della documentazione necessaria fare riferimento a ISA 230.

2 La pianificazione (ISA 300) è un processo continuativo e iterativo durante tutto il corso della revisione

Paragrafo	Obiettivi del principio di revisione internazionale (ISA)
260.9	Gli obiettivi del revisore sono i seguenti: a) comunicare con chiarezza ai responsabili delle attività di governance le responsabilità del revisore in relazione alla revisione contabile del bilancio e una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile; b) ottenere dai responsabili delle attività di governance delle informazioni rilevanti ai fini della revisione; c) fornire tempestivamente ai responsabili delle attività di governance osservazioni emerse dalla revisione che sono significative e pertinenti alla loro responsabilità di supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria; d) promuovere un'efficace comunicazione reciproca tra il revisore e i responsabili delle attività di governance.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi revisione internazionali
260.10	Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato. a) Responsabili delle attività di governance – La persona, o le persone, ovvero l'organizzazione, o le organizzazioni, (ad esempio, un trustee) responsabili della supervisione della direzione strategica dell'impresa e degli obblighi relativi alla rendicontazione dell'impresa. Tali responsabilità includono la supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria. Per alcune imprese in alcuni ordinamenti giuridici, i responsabili delle attività di governance possono comprendere anche esponenti della direzione come, ad esempio, membri con responsabilità esecutive di un organo di governo di un'impresa del settore privato o pubblico, o un proprietario-amministratore. Per la trattazione della diversità delle strutture di governance, si vedano i paragrafi A1-A8. b) Direzione – La persona, o le persone, con responsabilità per la gestione dell'attività dell'impresa. Per alcune imprese in alcuni ordinamenti giuridici, la direzione comprende alcuni o tutti i responsabili delle attività di governance come, ad

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi revisione internazionali
	esempio, membri con responsabilità esecutive di un organo di governo o un proprietario-amministratore.
260.11	Il revisore deve identificare la persona appropriata, o le persone appropriate, all'interno della struttura di governance dell'impresa a cui effettuare le comunicazioni. (Rif.: Parr. A1-A4)
260.12	Se il revisore comunica con un sottogruppo di responsabili delle attività di governance come, ad esempio, un comitato per il controllo interno e la revisione contabile, o con un singolo individuo, deve stabilire se è necessario comunicare anche con l'organo di governance. (Rif.: Parr. A5-A7)
260.13	In alcuni casi, tutti i responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione dell'impresa come, ad esempio, nel caso di una piccola impresa gestita da un unico proprietario in cui nessun'altra figura assume un ruolo di governance. In questi casi, se gli aspetti previsti dal presente principio di revisione vengono comunicati a una o più persone con responsabilità di direzione che hanno anche responsabilità di governance, tali aspetti non devono essere nuovamente comunicati alle stesse persone in qualità di responsabili delle attività di governance. Tali aspetti sono indicati nel paragrafo 16(c). Tuttavia, il revisore deve convincersi che la comunicazione resa alle persone con responsabilità di direzione informi adeguatamente tutte le persone con cui il revisore avrebbe altrimenti comunicato in qualità di responsabili delle attività di governance. (Rif.: Par. A8)
260.14	Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance le proprie responsabilità nell'ambito della revisione contabile del bilancio, incluso il fatto che: a) il revisore è responsabile della formazione e dell'espressione di un giudizio sul bilancio redatto dalla direzione sotto la supervisione dei responsabili delle attività di governance; b) la revisione contabile del bilancio non solleva dalle rispettive responsabilità né la direzione né i responsabili delle attività di governance. (Rif.: Parr. A9-A10)
260.15	Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile. (Rif.: Parr. A11-A15)
260.16	Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance: (Rif.: Par. A16) a) il punto di vista del revisore in merito agli aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili adottate dall'impresa, compresi i principi contabili, le stime contabili e l'informativa di bilancio. Ove applicabile, il revisore deve spiegare ai responsabili delle attività di governance le ragioni per cui una prassi contabile significativa, accettabile secondo il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, non è la più appropriata per le circostanze specifiche dell'impresa; (Rif.: Par. A17) b) le eventuali difficoltà significative incontrate nel corso della revisione contabile; (Rif.: Par. A18) c) tranne nei casi in cui tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi revisione internazionali
	gestione dell'impresa: i) eventuali aspetti significativi emersi dalla revisione discussi o oggetto di corrispondenza con la direzione; (Rif.: Par. A19) ii) le attestazioni scritte richieste dal revisore; d) eventuali altri aspetti emersi dalla revisione contabile che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi ai fini della supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria. (Rif.: Par. A20)
260.18	Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance la forma, la tempistica ed il contenuto generale previsto per le comunicazioni. (Rif.: Parr. A28-A36)
260.19	Il revisore deve comunicare per iscritto ai responsabili delle attività di governance relativamente ai risultati significativi emersi dalla revisione se, secondo il proprio giudizio professionale, una comunicazione verbale non sarebbe adeguata. Non occorre che le comunicazioni scritte includano tutti gli aspetti emersi nel corso della revisione. (Rif.: Parr. A37-A39)
260.21	Il revisore deve comunicare tempestivamente con i responsabili delle attività di governance. (Rif.: Parr. A40-A41)
260.22	Il revisore deve valutare se la comunicazione reciproca tra il revisore e i responsabili delle attività di governance è stata adeguata ai fini della revisione contabile. In caso negativo, il revisore deve valutare l'eventuale effetto sulla propria valutazione dei rischi di errori significativi e sulla capacità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, e deve intraprendere azioni appropriate. (Rif.: Parr. A42-A44)
260.23	Se gli aspetti richiesti nel presente principio di revisione vengono comunicati verbalmente, il revisore deve includerli nella documentazione della revisione indicando quando e a chi sono stati comunicati. Se gli aspetti sono stati comunicati per iscritto, il revisore deve conservare una copia della comunicazione come parte della documentazione della revisione. (Rif.: Par. A45)
265.09	Il revisore deve comunicare tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di governance le carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione. (Rif.: Parr. A12-A18, A27)
450.12	Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli errori non corretti e l'effetto che tali errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, possono avere sul giudizio nella relazione di revisione, ove non sia vietato da leggi o regolamenti. La comunicazione del revisore deve identificare singolarmente ciascun errore significativo non corretto Il revisore deve altresì richiedere la correzione degli errori non corretti. (Rif.: Parr. A21-A23)
450.13	Il revisore deve inoltre comunicare ai responsabili delle attività di governance l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso.

22.1 Parte generale

Nella revisione contabile un elemento importante è la comunicazione efficace e reciproca tra il revisore e i responsabili delle attività di governance. Essa consente:

• al revisore di comunicare gli aspetti richiesti ed altri aspetti;

• ai responsabili delle attività di governance di fornire al revisore le informazioni che altrimenti potrebbero non essere disponibili. Tali informazioni potrebbero essere di aiuto al revisore nel pianificare e valutare i risultati.

22.2 Governance

Le strutture di governance variano in base all'ordinamento giuridico e all'impresa, riflettendo influenze come i contesti culturali e legali diversi, nonché la dimensione e le caratteristiche dell'assetto proprietario. Nella maggior parte delle imprese, l'attività di governance è responsabilità collegiale di: un organo di governo, come un consiglio di amministrazione, un organo di sorveglianza, i soci, i proprietari, un comitato di direzione, un consiglio superiore, trustee o figure equivalenti.

Nelle imprese di dimensione minore, tuttavia, una persona può essere responsabile delle attività di governance come, ad esempio, il proprietario-amministratore in assenza di altri proprietari, o un fiduciario unico. In questi casi, se è necessario comunicare alcuni aspetti alla direzione, non è necessario comunicare nuovamente tali aspetti alle stesse persone in qualità di responsabili delle attività di governance. Tuttavia, laddove vi sia più di una persona incaricata delle attività di governance dell'impresa (quali altri membri della famiglia), il revisore farà in modo che tutti siano adeguatamente informati.

In altre imprese, in cui l'attività di governance è responsabilità collegiale, le comunicazioni del revisore possono essere dirette ad un sottogruppo dei responsabili delle attività di governance, quale un comitato di revisione. In questi casi, il revisore stabilisce se è necessario effettuare le comunicazione anche all'organo di governance. La scelta sarà effettuata in base:

• alle rispettive responsabilità del sottogruppo e dell'organo di governance;

• alla natura dell'aspetto da comunicare;

• alle disposizioni normative o regolamentari pertinenti;

• al fatto se il sottogruppo abbia l'autorità di agire con riguardo alle informazioni comunicate, e possa fornire ulteriori informazioni e spiegazioni di cui il revisore possa avere bisogno.

Nel caso in cui le persone appropriate a cui effettuare le comunicazioni non siano chiaramente identificabili in base al quadro normativo applicabile o alle altre circostanze dell'incarico, può essere necessario che il revisore discuta e concordi con chi gli ha assegnato l'incarico su quali siano le persone appropriate a cui effettuare le comunicazioni. Nel decidere con chi comunicare, è rilevante la comprensione da parte del revisore della struttura di governance dell'impresa e dei

relativi processi. Le persone appropriate con cui comunicare possono variare in base agli aspetti da comunicare.

Quando l'impresa è una componente di un gruppo, le persone appropriate con cui il revisore di tale componente comunica dipende dalle circostanze dell'incarico e dagli aspetti da comunicare. In alcuni casi, è possibile che componenti diverse di un gruppo svolgano la stessa attività nell'ambito dello stesso sistema di controllo interno e utilizzino le stesse prassi contabili. Se i responsabili delle attività di governance di dette componenti sono i medesimi (ad esempio, lo stesso consiglio di amministrazione), è possibile evitare duplicazioni considerando le componenti contemporaneamente, ai fini della comunicazione.

22.3 Aspetti da comunicare

Gli aspetti della revisione di interesse della governance includono:

• le responsabilità del revisore nell'ambito della revisione contabile del bilancio;

• la portata e la tempistica pianificate per la revisione;

• i risultati significativi emersi dalla revisione contabile.

Il revisore non è tenuto a definire procedure di revisione allo scopo specifico di identificare aspetti di interesse della governance, tranne quando sia specificamente richiesto o disposto dai principi di revisione specifici o dalla normativa di un dato paese.

In alcuni casi, le disposizioni locali, le leggi o i regolamenti possono imporre obblighi di riservatezza che limitano le comunicazione del revisore. È necessario farvi riferimento, prima di comunicare con i responsabili delle attività di governance.

Spunti di riflessione

Dedicare tempo a sviluppare rapporti di lavoro costruttivi con i responsabili delle attività di governance.
Ciò aiuterà a migliorare l'efficacia delle comunicazioni tra le parti.

Responsabilità del revisore

I responsabili delle attività di governance devono essere informati sugli aspetti significativi relativi al loro ruolo di supervisori del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. Ciò implica che i responsabili delle attività di governance ricevano comunicazioni di quanto segue:

• la revisione contabile del bilancio non solleva dalle rispettive responsabilità né la direzione né i responsabili delle attività di governance;

• le responsabilità del revisore includono:

- la formazione e l'espressione di un giudizio sul bilancio redatto dalla direzione sotto la supervisione dei responsabili delle attività di governance;

- la comunicazione di aspetti significativi emersi nel corso della revisione contabile del bilancio.

È spesso possibile adempiere a tale regola fornendo ai responsabili delle attività di governance una copia della lettera di incarico, che li informerà sugli aspetti riportati di seguito.

Tabella 22.3-1

	Natura della comunicazione
Fornire una copia della lettera di incarico	La responsabilità del revisore di svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali.
	In conformità alle regole dei principi di revisione internazionali saranno comunicati gli aspetti significativi emersi dalla revisione contabile, rilevanti per i responsabili delle attività di governance ai fini della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.
	I principi di revisione internazionali non richiedono al revisore di definire procedure allo scopo di identificare ulteriori aspetti da comunicare ai responsabili delle attività di governance.
	Se applicabile, la responsabilità del revisore di comunicare aspetti particolari richiesti da leggi o regolamenti, da accordi con l'impresa ovvero da ulteriori disposizioni applicabili all'incarico (ad esempio, quelli derivanti da principi emanati da un organismo contabile professionale nazionale).

Portata e tempistica pianificate della revisione

Lo scopo di discutere la pianificazione della revisione è quello di promuovere la comunicazione reciproca tra il revisore ed i responsabili delle attività di governance. Tuttavia, occorre prestare attenzione a non fornire informazioni dettagliate (ad esempio sulla natura e sulla tempistica delle specifiche procedure di revisione) che potrebbero compromettere l'efficacia della revisione. Ciò è di particolare importanza quando qualcuno o tutti i responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione dell'impresa.

Gli aspetti da discutere includono quelli di seguito evidenziati.

Tabella 22.3-2

	Descrizione
Il piano di revisione	Dettagli generali in merito al piano, alla portata e alla

	Descrizione
	tempistica della revisione contabile.
	Applicazione del concetto di significatività nella revisione.
	In che modo saranno fronteggiati i rischi significativi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.
	Approccio al controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile.
	Modifiche significative nei principi contabili e loro probabile impatto.
Acquisire delle informazioni dai responsabili delle attività di governance (che possono avere un impatto sul piano di revisione)	Discussioni sugli obiettivi e sulle strategie dell'impresa e sulle eventuali comunicazioni significative con le autorità di vigilanza, ed i relativi rischi connessi all'attività svolta che possono causare errori significativi.
	Descrizione della supervisione svolta: • sull'adeguatezza del controllo interno, incluso il rischio di frode; • sulla competenza e sull'integrità della direzione; • sulle risposte alle precedenti comunicazioni con il revisore.
	Gli aspetti che meritano una particolare attenzione durante la revisione contabile.
	Le richieste rivolte al revisore di svolgere procedure supplementari.
	Altri aspetti che possono influenzare la revisione contabile del bilancio.

Risultati significativi emersi dalla revisione contabile

Eccetto il caso in cui un aspetto riguardi la competenza e l'integrità della direzione, il revisore discute gli aspetti della revisione di interesse della governance prima di tutto con la direzione. Tali discussioni iniziali servono a chiarire fatti e problemi e a dare alla direzione l'opportunità di fornire altre informazioni.

L'appendice al principio di revisione internazionale n. 260 (riprodotta qui di seguito) fornisce una lista degli aspetti specifici che è necessario comunicare ai responsabili delle attività di governance. Altre parti della presente Guida si occupano di tali regole.

Tabella 22.3-3

Principio di revisione internazionale n.	Regole sulle comunicazioni specifiche da effettuare	Paragrafo
ISQC 1	Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi	30 a)
240	Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio	21, 38 c) i), 40-42
250	La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio	14, 19, 22-24
265	Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione	9
450	Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile	12-13
505	Conferme esterne	9
510	Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura	7
550	Parti correlate	27
560	Eventi successivi	7 b)- c), 9, 10 a), 13 b), 14 a), 17
570	Continuità aziendale	23
600	La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)	49
705	Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente	12, 14, 19 a), 28
706	Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente	9
710	Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo	18
720	Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile	10, 13, 16

Alcuni aspetti più comuni di interesse della governance che possono essere comunicati (preferibilmente per iscritto) sono evidenziati nella tabella seguente.

Tabella 22.3-4

Aspetti della revisione	Considerazioni sulla comunicazione
Principi contabili	La scelta (o il cambiamento) dei principi e delle prassi contabili significativi che hanno o potrebbero avere un effetto significativo sul bilancio dell'impresa.
Comunicazioni dell'esercizio precedente	Aspetti di interesse della governance comunicati precedentemente che potrebbero avere un effetto sul bilancio dell'esercizio in esame.
Rischi di errori significativi	L'effetto potenziale sul bilancio di eventuali rischi significativi (quali le controversie in corso) che è necessario indicare in bilancio.
Incertezze significative	Le incertezze significative relative ad eventi e condizioni che possono far sorgere dei dubbi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.
Dubbi	Condizioni economiche che riguardano l'impresa, le sue strategie e i suoi piani industriali e che possono influire sui rischi di errori significativi. Dubbi sulle consultazioni della direzione con altri professionisti contabili su aspetti relativi alla contabilità o alla revisione.
Difficoltà significative incontrate	Ciò potrebbe includere: • la risoluzione di difficili problematiche contabili o di revisione; • documenti necessari per la revisione che non sono disponibili; • personale non in grado di rispondere alle domande; • limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione e modalità con cui sono state risolte; • disaccordi con la direzione su aspetti che, singolarmente o nel loro insieme, potrebbero essere significativi per il bilancio dell'impresa o per la relazione di revisione.
Commenti relativi alla direzione dell'impresa	Questioni riguardanti la competenza della direzione: • carenze significative nel controllo interno; • dubbi sull'integrità della direzione; • operazioni significative con parti correlate; • atti illeciti; • frodi che coinvolgono la direzione.
Rettifiche risultanti	Rettifiche risultanti dalla revisione che non sono state corrette che

Aspetti della revisione	Considerazioni sulla comunicazione
dalla revisione	hanno o potrebbero avere un effetto significativo sul bilancio dell'impresa.
Errori non corretti	Errori non corretti che la direzione ha reputato non significativi (superiori agli importi trascurabili), sia singolarmente che nel loro insieme, per il bilancio nel suo complesso.
La relazione di revisione	Indicare le motivazioni per qualunque modifica attesa alla relazione di revisione.
Aspetti concordati	Qualunque altro aspetto concordato nei termini dell'incarico di revisione.
Altri aspetti	Eventuali altri aspetti emersi dalla revisione contabile che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi ai fini della supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria.

Spunti di riflessione

Ove possibile, comunicare gli aspetti significativi per iscritto. Una lettera ovvero una relazione forniscono un documento condiviso da entrambe le parti che evidenzia gli aspetti da comunicare. Se gli aspetti necessari sono comunicati verbalmente, redigere un verbale della riunione, da condividere con l'impresa, in modo da documentare appropriatamente che la comunicazione ha avuto luogo.

La documentazione

Se alcune comunicazioni richieste dai principi di revisione internazionali sono effettuate verbalmente, annotare nelle carte di lavoro quando ed a chi tali aspetti sono stati comunicati. Se gli aspetti sono stati comunicati per iscritto, conservare una copia della comunicazione come parte della documentazione della revisione.

Tempestività

Assicurare che le comunicazioni avvengano tempestivamente in modo che i responsabili delle attività di governance possano prendere le misure appropriate.

22.4 Case Study— Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

Per i dettagli dei Case Study, fare riferimento al Volume II, Capitolo 2 - Introduzione ai Case Study.

Case Study A ─ Dephta Furniture Inc.

Aspetti della revisione di interesse per la governance.

Di seguito è riportato un estratto dalla lettera inviata alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance.

15 marzo 20X3

Mr. Suraj Dephta, Managing Director
Dephta Furniture
2255 West Street
North Cabetown
United Territories
123-50214

Egregio Signor Dephta,

Gli aspetti evidenziati nella presente lettera sono emersi dalla revisione contabile del bilancio che abbiamo svolto e riteniamo necessario portarli alla sua attenzione.

Abbiamo sostanzialmente completato la revisione del bilancio della Dephta Furniture in conformità ai principi professionali. Prevediamo di emettere la nostra relazione di revisione in data 20 marzo 20X3, non appena avremo ottenuto la lettera di attestazione firmata.

La revisione contabile è stata svolta per acquisire una ragionevole sicurezza sul fatto che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. Non è possibile acquisire una sicurezza assoluta a causa dei limiti intrinseci della revisione contabile e del controllo interno, dando così luogo al rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati.

Nel pianificare la revisione contabile, abbiamo considerato il controllo interno sull'informativa finanziaria per stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione. La revisione contabile del bilancio non garantisce l'efficacia operativa del controllo interno presso la Dephta Furniture. Tuttavia, qualora nel corso della revisione contabile siano giunte alla nostra attenzione alcune carenze nel controllo interno, è nostra cura comunicarVele. A tale proposito, rinviamo all'Appendice A alla presente lettera (non inclusa).

Poiché la frode è un atto intenzionale, c'è sempre il rischio che possano esistere errori significativi, frodi e altri atti illeciti che non sono individuati dalla revisione contabile del bilancio.

Di seguito riportiamo una sintesi dei risultati emersi dallo svolgimento della revisione

contabile.

1. Non abbiamo identificato alcun aspetto significativo (diverso dagli errori identificati già discussi con Voi e che ora sono stati corretti) che sia necessario portare alla Vostra attenzione.

2. Nel corso della revisione contabile c'è stata buona collaborazione dal parte della direzione e dei dipendenti. Per quanto a nostra conoscenza, abbiamo avuto accesso completo alle registrazioni contabili e agli altri documenti di cui avevamo bisogno per svolgere la revisione contabile. Non abbiamo riscontrato alcun disaccordo con la direzione, e abbiamo risolto in modo soddisfacente tutte le problematiche legate alla revisione, alla contabilità e all'informativa.

Desideriamo altresì portare alla Vostra attenzione i seguenti aspetti:

• modifiche a principi e standard professionali intervenute nel corso del periodo amministrativo. Si veda l'Appendice B. (non inclusa)

• altri aspetti identificati che possono essere di vostro interesse. Si veda l'Appendice C. (non inclusa)

Desideriamo evidenziare che i principi di revisione internazionali non ci richiedono di definire procedure per l'identificazione di aspetti ulteriori da comunicare ai responsabili delle attività di governance, i quali, pertanto, solitamente non sono identificati nel corso della revisione.

La presente comunicazione è predisposta unicamente allo scopo di informare la direzione, non avendo altre finalità. Non siamo pertanto responsabili per l'eventuale utilizzo di tale comunicazione da parte di terzi.

In fede,

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing LLP

Case Study B ─ Kumar & Co.

MEMO DA ARCHIVIARE: Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

Rettifiche e risultati di revisione

Abbiamo discusso con Raj le rettifiche al saldo delle rimanenze e ai ratei passivi. Egli ci ha riferito che per motivi familiari, in questo esercizio, non si era dedicato sufficientemente alla supervisione del lavoro di Ruby e all'approvazione delle operazioni, perciò non era sorpreso del fatto che vi fossero delle carenze. Ha promesso di far sì che, per il prossimo esercizio, Ruby tracci meglio i pagamenti successivi ai fini del corretto accantonamento per competenza.

Abbiamo indicato che, fatta eccezione per le rettifiche rilevate, nel corso della nostra revisione contabile non abbiamo riscontrato altre problematiche significative e che Ruby è stata di grande supporto.

Altre raccomandazioni

Durante la nostra discussione sui controlli IT, siamo venuti a conoscenza del fatto che Ruby non ha mai verificato il back up del pacchetto software di gestione della contabilità e abbiamo raccomandato a Raj di effettuare tale verifica per assicurarsi che sia effettivamente eseguito il back-up delle registrazioni contabili. In caso di crash del sistema, la perdita di registrazioni contabili avrebbe un impatto significativo sulla nostra possibilità di svolgere la revisione contabile.

Preparato da: SL Data: 16 marzo 20X3

23. Modifiche alla relazione di revisione

Contenuto del capitolo	Principio di revisione internazionale pertinente
Indicazioni su come esprimere in modo appropriato un giudizio con modifica sul bilancio, ove necessario.	705

Figura 23.0-1

	Attività	Scopo	
REPORTING	Valutare gli elementi probativi acquisiti	Stabilire l'ulteriore lavoro eventualmente necessario	Nuovi/aggiornati fattori di rischio e procedure di revisione Modifiche della significatività Comunicazioni dei risultati ottenuti Conclusioni raggiunte
	----- E' necessario lavoro ulteriore Sì - Tornare alla valutazione del		
	No - Predisporre la relazione di revisione	Formulare un giudizio sulla base dei risultati ottenuti	Decisioni rilevanti Relazione firmata

Note:

1 Per un elenco completo della documentazione necessaria fare riferimento a ISA 230.

2 La pianificazione (ISA 300) è un processo continuativo e iterativo durante tutto il corso della revisione

Paragrafo	Obiettivo del principio di revisione internazionale
705.4	L'obiettivo del revisore è quello di esprimere in modo chiaro un giudizio con modifica appropriato sul bilancio, necessario quando: a) il revisore concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
705.5	Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato. a) Pervasivo – Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli effetti degli errori sul bilancio ovvero i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. Effetti pervasivi sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore: i) non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio; ii) pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio; ovvero iii) con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori. b) Giudizio con modifica – Un giudizio con rilievi, un giudizio negativo ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.
705.6	Il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione laddove: a) concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero (Rif.: Parr. A2-A7) b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. (Rif.: Parr. A8-A12)
705.7	Il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi laddove:

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	a) avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, ma non pervasivi, per il bilancio; ovvero b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi.
705.8	Il revisore deve esprimere un giudizio negativo laddove, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi per il bilancio.
705.9	Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio laddove non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.
705.10	Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio qualora, in circostanze estremamente rare caratterizzate da molteplici incertezze, egli concluda che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non sia possibile formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulativo sul bilancio.
705.11	Qualora, successivamente all'accettazione dell'incarico, il revisore venga a conoscenza del fatto che la direzione ha imposto una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione e consideri probabile che ciò renderà necessario esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, egli deve chiedere alla direzione di rimuovere la limitazione.
705.12	Qualora la direzione rifiuti di rimuovere la limitazione di cui al paragrafo 11, il revisore deve comunicare tale aspetto ai responsabili della attività di governance, tranne nei casi in cui tutti questi siano coinvolti nella gestione dell'impresa, e deve stabilire se sia possibile svolgere procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.
705.13	Qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve stabilirne le implicazioni come di seguito riportato: a) qualora il revisore concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi, egli deve esprimere un giudizio con rilievi; ovvero b) qualora il revisore concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi, così che l'espressione di un giudizio con rilievi non sarebbe adeguata per comunicare la gravità della situazione, egli deve:

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	i) recedere dall'incarico di revisione, ove ciò sia fattibile e possibile con riferimento alle leggi ed ai regolamenti applicabili; ovvero (Rif.: Parr. A13-A14) ii) dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, qualora non sia fattibile né possibile recedere dall'incarico di revisione prima di emettere la relazione di revisione.
705.14	Se, come previsto al paragrafo 13 b) i), il revisore recede dall'incarico di revisione, egli deve preventivamente comunicare ai responsabili della attività di governance gli aspetti riguardanti gli errori identificati nel corso della revisione contabile che avrebbero dato origine ad una modifica al giudizio. (Rif.: Par. A15)
705.15	Laddove il revisore consideri necessario esprimere un giudizio negativo ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso, la relazione di revisione, nell'ambito dello stesso quadro normativo sull'informazione finanziaria, non deve includere anche un giudizio senza modifica su un singolo prospetto di bilancio o su uno o più specifici elementi, saldi o voci del bilancio. In tali circostanze, l'inserimento di un giudizio senza modifica nella stessa relazione sarebbe in contraddizione con il giudizio negativo ovvero con la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso, espressi dal revisore. (Rif.: Par. A16)
705.16	Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica sul bilancio, egli, oltre agli elementi specifici richiesti dal principio di revisione internazionale n. 700, deve includere nella relazione di revisione un paragrafo che fornisca una descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica. Il revisore deve inserire tale paragrafo nella relazione di revisione, immediatamente prima del paragrafo contenente il giudizio ed utilizzare il titolo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", "Elementi alla base del giudizio negativo" o "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", come appropriato. (Rif.: Par. A17)
705.17	Qualora un bilancio contenga un errore significativo che attiene a specifici importi di bilancio (inclusi quelli presenti nell'informativa di bilancio), il revisore deve includere nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio, una descrizione e, ove fattibile, una quantificazione degli effetti economici, patrimoniali e finanziari dell'errore. Qualora non sia fattibile quantificare tali effetti, il revisore deve dichiarare tale circostanza nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio. (Rif.: Par. A18)
705.18	Qualora il bilancio contenga un errore significativo che attiene alle informazioni di natura descrittiva, il revisore deve includere, nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio, una spiegazione sui motivi per cui le informazioni di bilancio sono errate.
705.19	Qualora il bilancio contenga un errore significativo che attiene alla mancata presentazione di informazioni obbligatorie, il revisore deve: a) discutere con i responsabili delle attività di governance sulla mancata

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	presentazione di tali informazioni; b) descrivere nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio la natura delle informazioni omesse; c) laddove non sia vietato da leggi o regolamenti, includere le informazioni omesse, sempre che ciò sia fattibile e che il revisore abbia acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati sulle informazioni omesse. (Rif.: Par. A19)
705.20	Se la modifica al giudizio deriva dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore deve includere le ragioni di tale impossibilità nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio.
705.21	Anche nel caso in cui il revisore abbia espresso un giudizio negativo o abbia dichiarato l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, egli deve descrivere nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio le ragioni di eventuali altri aspetti a lui noti che avrebbero richiesto una modifica al giudizio, ed i relativi effetti. (Rif.: Par. A20)

23.1 Parte generale

Al revisore è richiesto di esprimere in modo chiaro un appropriato giudizio con modifica sul bilancio in situazioni quali quelle evidenziate di seguito.

Tabella 23.1-1

Situazioni	
È necessario un giudizio con modifica ***(Giudizio con rilievi, giudizio negativo ovvero dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio)***	Il bilancio contiene errori significativi Sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contiene errori significativi. Ciò include gli errori non corretti che sono significativi, l'appropriatezza o l'applicazione dei principi contabili, e la mancata esposizione di informazioni che dà luogo ad un errore significativo.
	Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati Non si è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contiene errori significativi. Ciò include: • circostanze che esulano dal controllo dell'impresa, ad esempio un incendio che ha danneggiato le registrazioni contabili; • circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del

Situazioni	
	revisore, ad esempio l'impossibilità di presenziare alla conta fisica delle rimanenze; ovvero • limitazioni imposte dalla direzione, ad esempio la direzione non consente al revisore di acquisire una conferma esterna per alcuni crediti.

23.2 Modifiche al giudizio di revisione

È necessario formulare un giudizio di revisione con modifica quando il revisore conclude che:

• sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contiene errori significativi; ovvero

• non è possibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che il bilancio nel suo complesso non contiene errori significativi.

Vi sono tre tipologie di giudizio con modifica. Si tratta del giudizio con rilievi, del giudizio negativo e della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

La tabella sottostante (tratta dal paragrafo A1 del principio di revisione internazionale n. 705) illustra in che modo la tipologia di giudizio da esprimere è influenzata dalla valutazione del revisore:

• sulla natura dell'aspetto che dà origine alla modifica;

• sulla pervasività dei suoi effetti o possibili effetti sul bilancio.

Tabella 23.2-1

Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica	**Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio**	
	Significativi ma NON pervasivi	**Significativi E pervasivi**
Bilancio significativamente errato	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo
Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	Giudizio con rilievi	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

L'uso appropriato delle tre tipologie di modifica viene descritto nella tabella sottostante.

Tabella 23.2-2

Tipologia	Applicabilità
Giudizio con rilievi	Quando gli effetti non sono abbastanza significativi e pervasivi da richiedere un giudizio negativo ovvero la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio. Ciò si verifica quando: • sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati, ma il revisore conclude che sono presenti degli errori che, singolarmente o nel loro insieme, sono significativi ma non pervasivi per il bilancio; ovvero • il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio. Il revisore conclude che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi.
Formulato con:	"Ad eccezione degli effetti (o dei possibili effetti) di quanto descritto nel paragrafo 'Elementi alla base del giudizio con rilievi'..."
Giudizio negativo	Quando gli effetti degli errori sono significativi e pervasivi. Ciò si verifica quando sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati, ma il revisore conclude che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, sono significativi e pervasivi per il bilancio.
Formulato con:	"A nostro giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo 'Elementi alla base del giudizio negativo'...il bilancio non rappresenta correttamente..."
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	Quando il possibile effetto degli eventuali errori non individuati potrebbe essere significativo e pervasivo. Ciò si verifica quando il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio e conclude che i possibili effetti degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi. Ciò si verifica anche nelle circostanze estremamente rare in cui non è possibile formarsi un giudizio a causa della potenziale interazione delle molteplici incertezze e del loro possibile effetto cumulativo sul bilancio. Ciò si verifica anche quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti riguardo ciascuna singola incertezza.
Formulato con:	"A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo 'Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio', non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio. Pertanto non esprimiamo un giudizio sul bilancio".

L'unica alternativa all'emissione di un giudizio negativo o alla dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sarebbe recedere dall'incarico (ove consentito), non emettendo così alcun giudizio.

Quando è necessaria una modifica, i dettagli sono forniti in un paragrafo “Elementi alla base della modifica al giudizio” come quello riportato di seguito.

Tabella 23.2-3

Paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio	**Scopo** Riporta i dettagli della modifica in un paragrafo separato (formulato, per quanto possibile, in modo uniforme) che precede il giudizio o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio. Il paragrafo è intitolato “Elementi alla base del giudizio con rilievi”, “Elementi alla base del giudizio negativo” o “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”. **Formulazione** Il paragrafo include: • le motivazioni sostanziali per la modifica; • ove fattibile, una quantificazione del possibile effetto sul bilancio delle modifiche riguardanti specifici importi di bilancio (inclusa l’informativa di tipo qualitativo). Ciò include la quantificazione degli effetti su saldi contabili, classi di operazioni e informativa coinvolti, nonché l’effetto sull’utile ante imposte, sull’utile netto e sul patrimonio netto; • ove applicabile, una dichiarazione sul fatto che non è possibile quantificare gli effetti economico-finanziari; • quando l’errore significativo attiene alle informazioni di natura descrittiva, una spiegazione sui motivi per cui le informazioni sono errate; • la natura delle informazioni omesse a meno che tali informazioni non siano prontamente disponibili, non siano state predisposte dalla direzione, ovvero siano eccessivamente voluminose rispetto alla relazione di revisione; • una descrizione di tutti gli aspetti identificati che avrebbero richiesto l’espressione da parte del revisore di un giudizio con modifica. Un giudizio negativo ovvero la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio relativamente a un aspetto specifico non giustificano l’omissione di altri aspetti che avrebbero richiesto l'emissione di una relazione di revisione con modifica.
Note al bilancio	La relazione di revisione può rinviare ad una trattazione più ampia sull’argomento riportata in una nota al bilancio.

23.3 Il bilancio contiene errori significativi

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
450.4	Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato. a) Errore – Una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali ovvero da frodi. (Rif.: Par. A1) Laddove il revisore esprima un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, gli errori comprendono anche quelle rettifiche a importi, classificazioni, presentazioni o informative che, a giudizio del revisore, sono necessarie affinché il bilancio sia rappresentato correttamente in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta. b) Errori non corretti – Errori che il revisore ha complessivamente identificato nel corso della revisione contabile e che non sono stati corretti.

Ciò si verifica quando sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati, ma il revisore conclude che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, sono significativi (e richiedono quindi un giudizio con rilievi) ovvero sono significativi e pervasivi (e richiedono quindi un giudizio negativo) per il bilancio.

Ciò potrebbe derivare da:

• la valutazione del revisore degli errori non corretti;

• l'appropriatezza dei principi contabili scelti;

• l'applicazione dei principi contabili scelti; ovvero

• l'appropriatezza o l'adeguatezza dell'informativa di bilancio.

Alcuni esempi di errori significativi sono riportati di seguito.

Tabella 23.3-1

Scelta inappropriata dei principi contabili

Valutazione = Significativa ma non pervasiva

Risposta = Giudizio con rilievi

Quadro normativo = International Financial Reporting Standards

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Abbiamo svolto la revisione contabile ...

Responsabilità della direzione per il bilancio

La direzione è responsabile per ...

Responsabilità del revisore

È nostra la responsabilità di ...

Elementi alla base del giudizio con rilievi

Come illustrato nella nota X al bilancio, non è stata iscritta alcuna quota di ammortamento in bilancio, il che costituisce una deviazione dagli International Financial Reporting Standards. In base al metodo di ammortamento a quote costanti e ad aliquote annuali del 5% per i fabbricati e del 20% per i macchinari, l'ammortamento per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 20X1 risulterebbe pari a xxx. Di conseguenza, gli immobili, gli impianti e i macchinari risulterebbero inferiori a causa dei maggiori ammortamenti di xxx, e la perdita dell'esercizio e le perdite portate a nuovo risulterebbero superiori di xxx e di xxx.

Giudizio con rilievi

A nostro giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, (ovvero "fornisce una *rappresentazione veritiera e corretta della"*) la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 Dicembre 20X1 e (del), il risultato economico ed i flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

Tabella 23.3-2

Informativa non adeguata relativa ad uno strumento finanziario

Valutazione = significativa ma non pervasiva

Risposta = Giudizio con rilievi

Quadro normativo = International Financial Reporting Standards

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Abbiamo svolto la revisione contabile ...

Responsabilità della direzione per il bilancio

La direzione è responsabile per ...

Responsabilità del revisore

È nostra la responsabilità di ...

Elementi alla base del giudizio con rilievi

Il 15 gennaio 20XX, la Società ha emesso titoli obbligazionari per un importo pari a xxx allo scopo di finanziare un ampliamento degli impianti. Il regolamento del prestito obbligazionario consente il pagamento in contanti di dividendi limitatamente agli utili realizzati successivamente al 31 dicembre 20XX. A nostro giudizio l'informativa su tali circostanze è richiesta da ...

Giudizio con rilievi

A nostro giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, (ovvero "*fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della*") la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al...

Tabella 23.3-3

Mancato consolidamento di una controllata

Valutazione = significativo e pervasivo

Risposta = Giudizio negativo

Quadro normativo = International Financial Reporting Standards

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Abbiamo svolto la revisione contabile ...

Responsabilità della direzione per il bilancio

La direzione è responsabile per ...

Responsabilità del revisore

È nostra la responsabilità di ...

Elementi alla base del giudizio negativo

Come indicato nella Nota X, la Società non ha consolidato il bilancio della controllata XYZ acquisita nel corso del 20X1 in quanto non è stata ancora in grado di determinare il fair value di alcune attività e passività significative della società controllata alla data dell'acquisizione. Tale partecipazione è stata pertanto contabilizzata in base al criterio del costo. Secondo gli International Financial Reporting Standards, la XYZ avrebbe dovuto essere consolidata in quanto controllata dalla Società. Qualora XYZ fosse stata consolidata, molti elementi dell'allegato bilancio sarebbero stati influenzati in modo significativo. Gli effetti sul bilancio consolidato del mancato consolidamento non sono stati determinati.

Giudizio negativo

A nostro giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo", il bilancio consolidato non rappresenta correttamente (o "*non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della*") la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC e delle sue controllate al 31 Dicembre 20X1, il loro risultato economico ed i loro flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

Tabella 23.3-4

Informativa non adeguata relativa ad un'incertezza significativa

Valutazione = significativa e pervasiva

Risposta = Giudizio negativo

Quadro normativo = International Financial Reporting Standards

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Abbiamo svolto la revisione contabile ...

Responsabilità della direzione per il bilancio

La direzione è responsabile per ...

Responsabilità del revisore

È nostra la responsabilità di ...

Elementi alla base del giudizio negativo

I contratti relativi ai finanziamenti concessi alla Società sono scaduti e il relativo debito è diventato esigibile il 31 dicembre 20X1. La Società non è stata in grado di rinegoziare o sostituire tali finanziamenti e sta considerando l'avvio di procedure concorsuali. Tali eventi indicano l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, di conseguenza, la Società può non essere in grado di realizzare le proprie attività o far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento della sua attività. Il bilancio (e la relativa nota informativa) non evidenzia tale circostanza.

Giudizio negativo

A nostro giudizio, a causa dell'omissione delle informazioni riportate nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo", il bilancio non rappresenta correttamente (o "*non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della*") la situazione patrimoniale e finanziaria della Società al 31 Dicembre 20X1, il risultato economico e i flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli ...

23.4 Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati

Ciò si verifica quando il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, e conclude che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi (giudizio con rilievi) ovvero significativi e pervasivi (dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio).

L'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (intesa anche come una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione) può derivare da**:**

• circostanze fuori del controllo dell'impresa, ad esempio nel caso in cui le registrazioni contabili dell'impresa siano andate distrutte (a causa di un incendio, di un allagamento, di un furto ovvero di una perdita di dati elettronici) o sequestrate da parte delle autorità governative;

• circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del revisore. Ciò potrebbe verificarsi quando la tempistica del conferimento dell'incarico è tale da non consentirgli di presenziare all'inventario delle rimanenze di magazzino, quando le registrazioni contabili al momento della revisione non sono complete, oppure quando il revisore stabilisce che non sia sufficiente il solo svolgimento di procedure di validità ma i controlli dell'impresa non sono efficaci; ovvero

• limitazioni imposte dalla direzione, ad esempio quando non consente l'acquisizione di una conferma esterna per alcuni crediti ovvero limita l'accesso al personale chiave, alle registrazioni contabili o alle sedi operative. Quando ciò si verifica, possono esserci altre implicazioni di revisione, quali la valutazione dei rischi di frode e la decisione se proseguire l'incarico o meno. Qualora le limitazioni siano note prima dell'accettazione dell'incarico, il revisore di norma non accetta un incarico così limitato.

Prima di concludere che è necessario emettere un giudizio con modifica, il revisore:

• cerca di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati svolgendo procedure alternative;

• discute gli aspetti con la direzione e con i responsabili delle attività di governance per stabilire se il problema può essere risolto. Qualora non possa essere risolto, il revisore comunica quindi la sua intenzione di emettere un giudizio con modifica e la formulazione con cui intende esprimere tale giudizio.

Tabella 23.4-1

Limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione, impossibilità di assistere alla conta delle rimanenze di magazzino Valutazione = significativa ma non pervasiva Risposta = Giudizio con rilievi Quadro normativo = International Financial Reporting Standards RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE [Destinatario appropriato] Abbiamo svolto la revisione contabile di ... Responsabilità della direzione per il bilancio

La direzione è responsabile per ...

Responsabilità del revisore

È nostra la responsabilità di ...

Elementi alla base del giudizio con rilievi

Non abbiamo assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino al 31 dicembre 20XX, poiché tale data era precedente alla data in cui siamo stati incaricati in qualità di revisori della Società. Le procedure alternative non hanno fornito elementi probativi sufficienti e appropriati riguardo le quantità delle rimanenze di magazzino al 31 dicembre 20XX. Conseguentemente, non siamo stati in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche al valore delle rimanenze, al conto economico, al prospetto dei movimenti di patrimonio netto ed al rendiconto finanziario.

Giudizio con rilievi

A nostro giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, (ovvero "*fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della*") la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al...

Tabella 23.4-2

Limitazione allo svolgimento di procedure di revisione determinata dalla direzione

Valutazione = significativa e pervasiva

Risposta = Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

Quadro normativo = International Financial Reporting Standards

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Abbiamo svolto la revisione contabile ...

Responsabilità della direzione per il bilancio

La direzione è responsabile per ...

Responsabilità del revisore

È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione

contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali. Tuttavia, a causa di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”, non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

Non ci è stato possibile assistere all’inventario fisico delle rimanenze di magazzino né di ottenere conferma dei crediti a causa delle limitazioni allo svolgimento del nostro lavoro stabilite dalla direzione. Non siamo stati in grado di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante lo svolgimento di procedure alternative relativamente alle quantità delle rimanenze di magazzino e ai crediti al 31 dicembre 20XX, che sono iscritti nello stato patrimoniale rispettivamente a xxx e a xxx. A causa della rilevanza di tali aspetti non siamo stati in grado di determinare se si sarebbe potuta riscontrare la necessità di rettifiche rispetto alle rimanenze di magazzino nonché ai crediti, registrati o non registrati, e agli elementi che costituiscono il conto economico, il prospetto dei movimenti di patrimonio netto ed il rendiconto finanziario.

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”, non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio. Pertanto non esprimiamo un giudizio sul bilancio.

24. Richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti

Contenuto del capitolo	**Principio di revisione internazionale pertinente**
Indicazioni sulle comunicazioni supplementari inserite nella relazione di revisione per richiamare l’attenzione degli utilizzatori del bilancio su determinati aspetti.	706

Figura 24.0-1

	Attività	Scopo	
REPORTING	Valutare gli elementi probativi acquisiti	Stabilire l’ulteriore lavoro eventualmente necessario	Nuovi/aggiornati fattori di rischio e procedure di revisione Modifiche della significatività Comunicazioni dei risultati ottenuti Conclusioni raggiunte
	----- E’ necessario lavoro ulteriore Sì - Tornare alla valutazione del		
	No - Predisporre la relazione di revisione	Formulare un giudizio sulla base dei risultati ottenuti	Decisioni rilevanti Relazione firmata

Note:

1 Per un elenco completo della documentazione necessaria fare riferimento a ISA 230.

2 La pianificazione (ISA 300) è un processo continuativo e iterativo durante tutto il corso della revisione

Paragrafo	Obiettivo del principio di revisione internazionale (ISA)
706.4	L'obiettivo del revisore, una volta formatosi un giudizio sul bilancio, è quello di richiamare l'attenzione degli utilizzatori, qualora necessario secondo il suo giudizio professionale, attraverso una chiara ed ulteriore comunicazione nella relazione di revisione, su: a) un aspetto che, sebbene appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori; ovvero b) se appropriato, qualsiasi altro aspetto che sia rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori, della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
706.5	Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato: a) Richiamo di informativa – Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori. b) Paragrafo relativo ad altri aspetti – Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, è rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.
706.6	Qualora il revisore consideri necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori su un aspetto presentato o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il suo giudizio professionale, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori, egli deve inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa, a condizione che egli abbia acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al fatto che tale aspetto non sia significativamente errato nel bilancio. Il richiamo d'informativa deve riferirsi unicamente a informazioni presentate o oggetto di informativa nel bilancio. (Rif.: Par. A12)
706.7	Laddove il revisore inserisca un richiamo d'informativa nella relazione di

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	revisione, egli deve: a) inserire il paragrafo nella relazione di revisione immediatamente dopo il paragrafo contenente il giudizio; b) utilizzare il titolo “Richiamo di informativa” o altro titolo appropriato; c) inserire nel richiamo d’informativa un chiaro riferimento all’aspetto da evidenziare e alla collocazione delle informazioni pertinenti che illustrano compiutamente tale aspetto nel bilancio; d) indicare che, il giudizio del revisore non è espresso con modifica in relazione all’aspetto evidenziato. (Rif.: Parr. A3-A4)
706.8	Qualora il revisore consideri necessario comunicare un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, a seconda del suo giudizio professionale, è rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori, della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione, e qualora ciò non sia vietato da leggi o regolamenti, il revisore deve inserire tale comunicazione in un apposito paragrafo della relazione di revisione, dal titolo “Altri aspetti” o altro titolo appropriato. Il revisore deve inserire tale paragrafo immediatamente dopo il paragrafo contenente il giudizio e l’eventuale richiamo di informativa, ovvero collocarlo in altra parte della relazione di revisione qualora il suo contenuto sia pertinente alla sezione della relazione relativa agli altri obblighi di reportistica del revisore. (Rif.: Parr. A5-A11)
706.9	Se il revisore prevede di inserire nella relazione di revisione un richiamo d’informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti, egli deve comunicare ai responsabili delle attività di governance tale sua intenzione nonché la formulazione proposta per tale paragrafo. (Rif.: Par. A12)

24.1 Parte generale

In determinate situazioni, il revisore può voler richiamare l’attenzione degli utilizzatori del bilancio su specifici aspetti nella relazione di revisione che sono fondamentali per la loro comprensione del bilancio, della revisione contabile stessa e delle responsabilità del revisore. Tale scopo può essere conseguito mediante l’aggiunta di un paragrafo supplementare alla relazione di revisione.

I due tipi di paragrafi che è possibile aggiungere sono evidenziati di seguito.

Tabella 24.1-1

Paragrafo	Applicabilità
Richiamo d'informativa	**Si richiama l'attenzione su aspetti importanti relativi al bilancio che sono già stati oggetto di informativa nel bilancio.** Gli aspetti presentati o oggetto di informativa in bilancio che rivestono un'importanza tale da risultare fondamentali ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.
Esempi	Un'incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte dell'autorità di vigilanza, ad eventi successivi, ad una grave catastrofe, ad altre incertezze ed incoerenze significative, e all'applicazione anticipata (ove consentito) di un nuovo principio contabile.
Altri aspetti	**Aspetti rilevanti ai fini della comprensione, da parte degli utilizzatori, della funzione svolta dalla revisione ma che non sono stati oggetto di informativa nel bilancio.** Qualunque aspetto (diverso da quelli presentati o oggetto di informativa in bilancio), rilevante ai fini della comprensione, da parte degli utilizzatori, della revisione contabile, delle responsabilità del revisore e/o della relazione di revisione.
Esempi	Impossibilità per il revisore di recedere dall'incarico, ulteriori responsabilità del revisore e qualunque limitazione alla distribuzione della relazione di revisione.

Il paragrafo "Richiamo d'informativa" non sostituisce:

• un giudizio con modifica ove necessario; ovvero

• l'informativa di bilancio che la direzione è tenuta a predisporre.

Se il revisore prevede di inserire un Richiamo d'informativa ovvero un Paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione, comunica alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance:

• la necessità di tale inserimento;

• la formulazione che intende adottare.

24.2 Richiamo d'informativa

Un Richiamo d'informativa è finalizzato a porre in evidenza aspetti importanti (già oggetto di informativa nel bilancio) che miglioreranno la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori.

Le regole chiave per l'utilizzo del Richiamo d'informativa sono illustrate di seguito.

Tabella 24.2-1

Condizioni	Commenti
L'aspetto è già oggetto di informativa esauriente nel bilancio	Il Richiamo d'informativa fa riferimento ad aspetti già presentati o oggetto di informativa nel bilancio e non sostituisce tale informativa. Il Richiamo d'informativa non include solitamente dettagli ulteriori rispetto a quelli già presentati nel bilancio.
Non sono presenti errori significativi	Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che l'aspetto non è rappresentato nel bilancio in modo significativamente errato.
Inserito immediatamente dopo il paragrafo contenente il giudizio di revisione	Il Richiamo d'informativa segue il paragrafo contenente il giudizio, ma si colloca prima della sezione sugli Altri obblighi di reportistica. Il titolo del paragrafo è "Richiamo di informativa" o altro titolo appropriato.
Non rappresenta una modifica al giudizio	Il Richiamo d'informativa indica che il giudizio del revisore non è modificato in riferimento all'aspetto evidenziato.

I seguenti principi di revisione internazionali richiedono al revisore, in circostanze specifiche, di includere un Richiamo d'informativa nella relazione di revisione.

Tabella 24.2-2

Principio di revisione internazionale n.	Titolo	Paragrafo
210	Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione	19 b)
560	Eventi successivi	12 b),16
570	Continuità aziendale	19
800	Considerazioni specifiche — Revisione contabile di un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informativa finanziaria con scopi specifici	14

Di seguito sono illustrate alcune possibili formulazioni.

Tabella 24.2-3

Incertezza significativa – Continuità aziendale Ipotizzando l'adeguatezza dell'informativa resa nella nota integrativa al bilancio, la formulazione del paragrafo potrebbe essere la seguente: Richiamo d'informativa Pur non esprimendo un giudizio con rilievi, richiamiamo l'attenzione sulla nota X al bilancio che indica che la Società ha chiuso l'esercizio al 31 dicembre 20X6 con una perdita netta di ZZZ e, a tale data, le passività correnti della Società superavano le attività totali di YYY. Tali circostanze, insieme agli altri aspetti riportati nella nota X al bilancio, indicano l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Altre incertezze significative – Causa legale Ipotizzando l'adeguatezza della nota integrativa al bilancio, la formulazione del paragrafo potrebbe essere la seguente: Richiamo d'informativa Pur non esprimendo un giudizio con rilievi, richiamiamo l'attenzione sulla nota X al bilancio. La Società è convenuta in una causa legale per un'asserita infrazione di alcuni diritti su brevetti, intentata ai fini del riconoscimento dei diritti di autore e del risarcimento dei danni. La Società ha presentato una contro denuncia, e al momento si stanno svolgendo per entrambi i procedimenti delle udienze preliminari. Al momento non è possibile determinare l'esito della controversia e in bilancio non è stato effettuato alcun accantonamento a fronte di eventuali passività che potrebbero emergere.

24.3 Paragrafo relativo ad altri aspetti

Un Paragrafo relativo ad altri aspetti può essere necessario per evidenziare aspetti che non siano già stati oggetto di informativa nel bilancio che siano rilevanti ai fini della comprensione, da parte degli utilizzatori, della revisione contabile, delle responsabilità del revisore e/o della relazione di revisione.

I Paragrafi relativi ad altri aspetti possono essere utilizzati per evidenziare aspetti quali:

• limitazioni alla diffusione della relazione di revisione — Poiché a volte un bilancio è redatto per uno scopo specifico, un Paragrafo relativo ad altri aspetti potrebbe indicare che la relazione di revisione è rivolta esclusivamente agli utilizzatori e non dovrebbe essere distribuita a, o utilizzata da, soggetti terzi;

• responsabilità supplementari — Leggi o regolamenti specifici, ovvero prassi generalmente accettate in un ordinamento giuridico possono richiedere o consentire al revisore di illustrare le proprie responsabilità;

• impossibilità di recedere dall'incarico — Qualora il revisore non possa recedere o dimettersi dall'incarico, il Paragrafo relativo ad altri aspetti potrebbe spiegarne le ragioni.

Quando si utilizza un Paragrafo relativo ad altri aspetti si applicano le seguenti condizioni.

Tabella 24.3-1

Condizioni	Commenti
L'aspetto non è già oggetto di informativa nel bilancio	Si fa riferimento ad un aspetto diverso da quelli già presentati o oggetto di informativa nel bilancio. Inoltre, un Paragrafo relativo ad altri aspetti non include le informazioni che devono essere fornite dalla direzione.
L'informativa non è vietata	L'informativa non è vietata da leggi o regolamenti né da altri principi professionali come quelli riguardanti la riservatezza delle informazioni.
L'informativa è rilevante per gli utilizzatori	L'informativa è rilevante per la comprensione, da parte gli utilizzatori del bilancio, della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.
Non sono presenti contraddizioni	Le informazioni presentate non sono in contraddizione con il giudizio o con le voci presentate o oggetto di informativa nel bilancio. Il Paragrafo relativo ad altri aspetti non influisce sul giudizio del revisore.
Inserito immediatamente dopo il paragrafo contenente il giudizio di revisione	Il Paragrafo relativo ad altri aspetti segue immediatamente il paragrafo contenente il giudizio e qualunque richiamo di informativa, ovvero è collocato in altra parte della relazione di revisione qualora il suo contenuto sia pertinente alla sezione della relazione relativa agli altri obblighi di reportistica del revisore.
Dichiarare che tale informativa non è richiesta obbligatoriamente	Il testo di un Paragrafo relativo ad altri aspetti indica la non obbligatorietà che l'aspetto sia presentato ovvero sia oggetto di informativa nel bilancio.

I seguenti principi di revisione internazionale fanno riferimento a situazioni in cui è possibile inserire il Paragrafo relativo ad altri aspetti.

Tabella 24.3-2

Principio di revisione internazionale n.	Titolo	Paragrafi

Principio di revisione internazionale n.	Titolo	Paragrafi
560	Eventi successivi	12 b),16
710	Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo	13-14, 16-17, 19

25. Informazioni comparative

Contenuto del capitolo	Principio di revisione internazionale pertinente
Indicazioni sull'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito alle informazioni comparative, e sugli obblighi di reportistica del revisore.	710

Figura 25.0-1

	Attività	Scopo	
REPORTING	Valutare gli elementi probativi acquisiti	Stabilire l'ulteriore lavoro eventualmente necessario	Nuovi/aggiornati fattori di rischio e procedure di revisione Modifiche della significatività Comunicazioni dei risultati ottenuti Conclusioni raggiunte
	----- E' necessario lavoro ulteriore Sì - Tornare alla valutazione del		
	No - Predisporre la relazione di revisione	Formulare un giudizio sulla base dei risultati ottenuti	Decisioni rilevanti Relazione firmata

Note:

1 Per un elenco completo della documentazione necessaria fare riferimento a ISA 230.

2 La pianificazione (ISA 300) è un processo continuativo e iterativo durante tutto il corso della revisione

Paragrafo	Obiettivi del principio di revisione internazionale
710.5	Gli obiettivi del revisore sono i seguenti: a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al fatto se le informazioni comparative incluse nel bilancio siano state presentate, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni sulle informazioni comparative previste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; b) emettere una relazione di revisione in conformità ai propri obblighi di reportistica.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
710.6	Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato. a) Informazioni comparative – Gli importi e le informazioni inclusi nel bilancio riguardanti uno o più periodi amministrativi precedenti in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. b) Dati corrispondenti – Informazioni comparative in cui gli importi e le altre informazioni relativi al periodo amministrativo precedente sono inclusi come parte integrante del bilancio del periodo amministrativo in esame e sono destinati ad essere letti unicamente in relazione agli importi e alle altre informazioni relativi al periodo amministrativo in esame (definiti come "dati del periodo amministrativo in esame"). Il livello di dettaglio con cui sono presentati gli importi e le informazioni corrispondenti dipende principalmente dalla loro rilevanza rispetto ai dati del periodo amministrativo in esame. c) Bilancio comparativo – Informazioni comparative in cui gli importi e le altre informazioni relativi al periodo amministrativo precedente sono inclusi per fini comparativi con il bilancio del periodo amministrativo in esame ma che, se sottoposte a revisione, sono menzionate nel giudizio del revisore. Il livello delle informazioni incluse in tale bilancio comparativo è comparabile a quello del bilancio del periodo amministrativo in esame. Ai fini del presente principio di revisione, l'espressione "periodo amministrativo precedente" deve essere letto come "periodi amministrativi precedenti" nel caso in cui le informazioni comparative includano gli importi e le informazioni relativi a più periodi amministrativi.

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
710.7	Il revisore deve stabilire se il bilancio include le informazioni comparative richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e se tali informazioni siano classificate in modo appropriato. A tale scopo, il revisore deve valutare se: a) le informazioni comparative concordino con gli importi e le altre informazioni presentati nel periodo amministrativo precedente oppure, ove appropriato, siano stati rideterminati; b) i principi contabili utilizzati per le informazioni comparative siano uniformi a quelli adottati nel periodo amministrativo in esame, oppure, laddove essi siano stati cambiati, se tali cambiamenti siano stati correttamente contabilizzati e adeguatamente presentati e oggetto di informativa.
710.8	Qualora il revisore, nello svolgere la revisione contabile per il periodo amministrativo in esame, venga a conoscenza di un possibile errore significativo nelle informazioni comparative, egli deve svolgere le procedure di revisione ulteriori necessarie nelle circostanze al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esiste un errore significativo. Qualora il revisore abbia sottoposto a revisione contabile il bilancio del periodo amministrativo precedente, egli deve seguire anche le regole pertinenti del principio di revisione internazionale n. 560. Se il bilancio del periodo amministrativo precedente è rettificato, il revisore deve stabilire se le informazioni comparative concordano con il bilancio rettificato.
710.9	Come stabilito nel principio di revisione internazionale n. 580, il revisore deve richiedere attestazioni scritte per tutti i periodi amministrativi cui si riferisce il giudizio di revisione. Il revisore deve acquisire altresì un'attestazione scritta specifica in merito a eventuali rideterminazioni effettuate per correggere un errore significativo contenuto nel bilancio del periodo amministrativo precedente che influisce sulle informazioni comparative. (Rif.: Par. A1)
710.10	Qualora siano presentati i dati corrispondenti, il giudizio del revisore non deve fare riferimento ad essi eccetto nelle circostanze descritte ai paragrafi 11, 12 e 14. (Rif.: Par. A2)
710.11	Se la relazione di revisione relativa al periodo amministrativo precedente, così come era stata in precedenza emessa, conteneva un giudizio con rilievi, una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio ovvero un giudizio negativo, e l'aspetto che ha dato origine alla modifica al giudizio non è stato risolto, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica sul bilancio del periodo amministrativo in esame. Nella relazione di revisione, nel paragrafo relativo agli elementi alla base della modifica al giudizio, il revisore deve: a) fare riferimento, nella descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica al giudizio, sia ai dati del periodo amministrativo in esame sia ai dati corrispondenti, qualora gli effetti o i possibili effetti dell'aspetto sui dati del periodo amministrativo in esame siano significativi; ovvero b) negli altri casi, spiegare che il giudizio di revisione è stato espresso con modifica

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
	a causa degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto non risolto sulla comparabilità dei dati del periodo amministrativo in esame con i dati corrispondenti. (Rif.: Parr. A3-A5)
710.12	Se il revisore acquisisce elementi probativi sul fatto che il bilancio del periodo amministrativo precedente, sul quale è stato emesso un giudizio senza modifica, contiene un errore significativo, e i dati corrispondenti non sono stati correttamente rideterminati ovvero non è stata fornita informativa appropriata al riguardo, il revisore deve esprimere, nella relazione di revisione sul bilancio del periodo amministrativo in esame, un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo, con riferimento ai dati corrispondenti in esso contenuti. (Rif.: Par. A6)
710.13	Qualora: - il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore; - le leggi o i regolamenti non vietino al revisore di fare riferimento alla relazione di tale precedente revisore sui dati corrispondenti ed egli decida in tal senso, il revisore, in un paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti, deve: a) dichiarare che il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore; b) riportare la tipologia di giudizio espresso dal precedente revisore e, qualora sia stato emesso un giudizio con modifica, le relative motivazioni; c) riportare la data di tale relazione. (Rif.: Par. A7)
710.14	Qualora il bilancio relativo al periodo amministrativo precedente non sia stato oggetto di revisione contabile, il revisore, in un paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti, deve dichiarare che i dati corrispondenti non sono stati sottoposti a revisione contabile. Tale dichiarazione, tuttavia, non esime il revisore dall'obbligo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengono errori che influiscono significativamente sul bilancio del periodo amministrativo in esame.
710.15	Qualora sia presentato un bilancio comparativo, il giudizio del revisore deve fare riferimento a ciascun periodo amministrativo per il quale è presentato il bilancio e sul quale è espresso un giudizio di revisione. (Rif.: Parr. A8-A9)
710.16	Quando nell'ambito della revisione contabile del periodo amministrativo in esame il revisore si esprime anche sul bilancio del periodo amministrativo precedente, se il giudizio su tale ultimo bilancio differisce dal giudizio che il revisore aveva espresso in precedenza, egli deve esporre le motivazioni fondamentali del diverso giudizio in un apposito paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti in conformità al principio di revisione internazionale n. 706.(Rif.: Par. A10)

Paragrafo	Estratti pertinenti dai principi di revisione internazionali
710.17	Qualora il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da un altro revisore, oltre ad esprimere un giudizio sul bilancio del periodo amministrativo in esame, il revisore deve, in un apposito paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti: a) dichiarare che il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore; b) riportare la tipologia di giudizio espresso dal precedente revisore e, qualora sia stato emesso un giudizio con modifica, le motivazioni; c) riportare la data di tale relazione. a meno che la relazione di revisione emessa dal precedente revisore sul bilancio relativo al periodo amministrativo precedente sia riemessa insieme al bilancio.
710.18	Qualora il revisore concluda che il bilancio del precedente periodo amministrativo, sul quale un altro revisore aveva espresso un giudizio senza modifiche, sia influenzato da un errore significativo, egli deve comunicare l'errore ad un livello appropriato della direzione e, tranne nel caso in cui tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, ai responsabili delle attività di governance, e richiedere che il precedente revisore ne sia informato. Se il bilancio del precedente periodo amministrativo è rettificato, e il precedente revisore accetta di emettere una nuova relazione di revisione su tale bilancio rettificato, il revisore deve emettere la relazione soltanto con riferimento al periodo amministrativo in esame. (Rif.: Par. A11)
710.19	Qualora il bilancio del periodo amministrativo precedente non sia stato oggetto di revisione contabile, il revisore deve dichiarare, in un apposito paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti, che il bilancio comparativo non è stato oggetto di revisione contabile. Una tale dichiarazione non esime, tuttavia, il revisore dall'obbligo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengono errori che influenzano in modo significativo il bilancio del periodo amministrativo in esame.

25.1 Parte generale

La natura delle informazioni comparative presentate nel bilancio di un'impresa dipende dalle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Gli obblighi di reportistica del revisore si baseranno sull'approccio adottato con riferimento alle informazioni comparative presentate secondo quanto stabilito da leggi, regolamenti e dai termini dell'incarico.

Con riferimento alle informazioni comparative si adottano due approcci principali. Tali approcci sono descritti di seguito.

Tabella 25.1-1

Approccio	Commenti
Dati corrispondenti	Gli importi e le altre informazioni relativi all'esercizio precedente sono inseriti come parte integrante del bilancio dell'esercizio in esame e sono da leggersi esclusivamente in relazione agli importi ed alle altre informazioni relativi all'esercizio in esame. Il giudizio del revisore fa riferimento esclusivamente all'esercizio in esame.
Bilancio comparativo	Gli importi e le altre informazioni relativi all'esercizio precedente sono inseriti al fine di consentirne la comparazione con il bilancio dell'esercizio in esame ma, se sottoposti a revisione, sono menzionati separatamente nel giudizio del revisore. Il livello delle informazioni incluse nel bilancio comparativo è comparabile a quello del bilancio dell'esercizio in esame. Il giudizio del revisore fa riferimento a ciascun esercizio per il quale viene presentato il bilancio.

25.2 Procedure di revisione

Tabella 25.2-1

Obiettivo	Procedure
Acquisire gli elementi probativi necessari	Acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati in merito al fatto che le informazioni comparative soddisfano i requisiti del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e sono classificate in modo appropriato. Ciò include valutare se: • i principi contabili utilizzati per le informazioni comparative sono uniformi a quelli adottati per l'esercizio in esame, oppure, laddove essi siano stati cambiati, se tali cambiamenti sono stati correttamente contabilizzati e adeguatamente presentati; • le informazioni comparative concordano con gli importi e le altre informazioni presentati nell'esercizio precedente oppure, ove appropriato, sono stati rideterminati;
Identificare eventuali errori potenziali	Ove possibile, gli errori significativi contenuti nelle informazioni comparative sono identificati nel corso dello svolgimento della revisione contabile dell'esercizio in esame ed il revisore: • svolge le procedure di revisione ulteriori necessarie nelle circostanze per

Obiettivo	Procedure
	stabilire se esiste un errore significativo; • se il bilancio dell'esercizio precedente è stato modificato, stabilisce se le informazioni comparative concordano con il bilancio modificato. Qualora il revisore abbia sottoposto a revisione contabile il bilancio dell'esercizio precedente, egli applicherà anche le regole pertinenti del principio di revisione internazionale n. 560. Si veda a tale riguardo il Volume I, Capitolo 13.
Acquisire attestazioni scritte	Richiedere attestazioni scritte per tutti gli esercizi cui si riferisce il giudizio di revisione. Ciò include attestazioni scritte specifiche in merito a eventuali rideterminazioni effettuate per correggere un errore significativo contenuto nel bilancio dell'esercizio precedente.

25.3 Dati comparativi

Gli obblighi di reportistica sono evidenziati di seguito.

Tabella 25.3-1

	Procedure
Il giudizio del revisore non fa riferimento ai dati comparativi	Il giudizio del revisore non fa riferimento ai dati comparativi eccetto nel caso in cui la relazione di revisione relativa all'esercizio precedente includeva una modifica a causa di un aspetto rimasto irrisolto. Il revisore modifica il giudizio relativo all'esercizio in esame: • facendo riferimento sia ai dati dell'esercizio in esame sia ai dati corrispondenti nel caso in cui gli effetti o i possibili effetti dell'aspetto irrisolto sui dati dell'esercizio in esame siano significativi; ovvero • spiegando che il giudizio di revisione sul bilancio dell'esercizio in esame è stato modificato a causa degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto non risolto sulla comparabilità dei dati dell'esercizio in esame con i dati comparativi.
È necessario effettuare rideterminazioni?	È necessario esprimere un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo sul bilancio dell'esercizio in esame laddove sia presente un errore significativo nel bilancio dell'esercizio precedente sul quale: • sia stato precedentemente emesso un giudizio senza modifica;

	Procedure
	• i dati comparativi non siano stati correttamente rideterminati ovvero non sia stata resa un'informativa adeguata.
Dati dell'esercizio precedente sottoposti a revisione contabile da parte di un altro soggetto	Qualora leggi o regolamenti non vietino al revisore di fare riferimento alla relazione di revisione di un precedente revisore e questi decida di farvi riferimento, egli, all'interno di un Paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione, indica: • che il bilancio dell'esercizio precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore; • la tipologia di giudizio espresso dal revisore precedente e, qualora si tratti di un giudizio con modifica, le relative motivazioni; • la data di tale relazione.
I dati relativi all'esercizio precedente non sono stati oggetto di revisione contabile	Dichiarare in un Paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione che i dati comparativi non sono stati oggetto di revisione contabile. Una tale dichiarazione non esime, tuttavia, il revisore dall'obbligo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengono errori significativi che influenzano il bilancio dell'esercizio in esame. Qualora sia individuato un errore significativo, è necessario rideterminare i dati comparativi ed esporre un'informativa adeguata; Se ciò non è possibile, il giudizio di revisione subisce una modifica in ragione di qualunque dato comparativo non rideterminato.

25.4 Bilancio comparativo

Gli obblighi di reportistica sono evidenziati di seguito.

Tabella 25.4-1

	Procedure
Fare riferimento a ciascun esercizio presentato	Il giudizio del revisore fa riferimento a ciascun esercizio per il quale è presentato il bilancio e sul quale si esprime un giudizio.
Sono necessarie modifiche al giudizio precedentemente	Qualora il giudizio del revisore sul bilancio dell'esercizio precedente diverga dal giudizio precedentemente espresso,

	Procedure
espresso	riportare le motivazioni della differenza di giudizio all'interno del Paragrafo relativo ad altri aspetti.
Dati dell'esercizio precedente sottoposti a revisione contabile da parte di un altro soggetto	Oltre ad esprimere un giudizio sul bilancio dell'esercizio in esame, indicare nel Paragrafo relativo ad altri aspetti (a meno che la relazione dell'altro revisore non sia stata nuovamente emessa con il bilancio): • che il bilancio dell'esercizio precedente è stato sottoposto a revisione da parte di un altro revisore; • la tipologia di giudizio espresso dal revisore precedente e, qualora si tratti di un giudizio con modifica, le relative motivazioni; • la data di tale relazione.
È necessario effettuare rideterminazioni nel bilancio comparativo?	Se il bilancio dell'esercizio precedente, sul quale è stato emesso un giudizio senza modifica dal revisore precedente, contiene un errore significativo: • comunicare l'errore ad un livello appropriato della direzione e dei responsabili delle attività di governance; • richiedere che il precedente revisore ne sia informato. Se il bilancio dell'esercizio precedente è modificato, e il precedente revisore accetta di emettere una nuova relazione di revisione su tale bilancio modificato, il revisore emetterà la relazione soltanto con riferimento all'esercizio in esame.
I dati relativi all'esercizio precedente non sono stati oggetto di revisione contabile	Dichiarare in un Paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione che il bilancio comparativo non è stato oggetto di revisione contabile. Una tale dichiarazione non esime, tuttavia, il revisore dall'obbligo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengono errori significativi che influenzano il bilancio dell'esercizio in esame. Qualora sia individuato un errore significativo, è necessario rideterminare i dati del bilancio comparativo ed esporre un'informativa adeguata. Se ciò non è possibile, il giudizio di revisione subisce una modifica in ragione di qualunque dato del bilancio comparativo non rideterminato.