

# Corso di formazione per revisori legali



Napoli, 01 Dicembre 2020



The better the question. The better the answer.  
The better the world works.

# La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

## Come opera l'impresa di cui siamo revisori?

---

ISA ITALIA 315 – L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

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;
- b) la natura dell'impresa, che include: 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;
- 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;
- d) gli obiettivi e le strategie dell'impresa ed i relativi rischi connessi all'attività svolta, che possono comportare rischi di errori significativi;
- e) la misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria dell'impresa.

# Valutazione del sistema di controllo interno

## Quali sono i sistemi utilizzati per il controllo interno

---

ISA ITALIA 315 – L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

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 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.

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.

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 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.

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 si verifichino tali rischi;
- d) decidere le azioni da intraprendere per fronteggiare tali rischi.

# Valutazione del sistema di controllo interno

## Quali sono i sistemi utilizzati per il controllo interno

---

ISA ITALIA 315 – L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

16. Se l'impresa ha predisposto tale processo (di seguito "processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio"), il revisore deve acquisire una comprensione del processo stesso e dei relativi risultati. Se il revisore identifica rischi di errori significativi non identificati dalla direzione, egli deve valutare se sussisteva una tipologia di rischio sottostante che il processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa avrebbe dovuto identificare. In caso affermativo, il revisore deve comprendere le ragioni per cui non è stato identificato e valutare se il processo sia appropriato alle circostanze ovvero stabilire se vi sia una carenza significativa nel controllo interno con riferimento al processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio.

17. Se l'impresa non ha invece predisposto tale processo ovvero non dispone di un processo "ad hoc", il revisore deve discutere con la direzione se i rischi connessi alle attività rilevanti ai fini degli obiettivi relativi all'informativa finanziaria siano stati identificati e come siano stati fronteggiati. Il revisore deve valutare se la mancanza di un processo documentato per la valutazione del rischio sia appropriata alle circostanze, ovvero stabilire se essa rappresenti una carenza significativa nel controllo interno dell'impresa.

# Valutazione del sistema di controllo interno

## Quali sono i sistemi utilizzati per il controllo interno

---

ISA ITALIA 315 – L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

18. Il revisore deve acquisire una comprensione del sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, comprendenti le seguenti aree:

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

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:

- a) le comunicazioni tra la direzione e i responsabili delle attività di governance;
- b) le comunicazioni esterne, quali quelle con le autorità di vigilanza.

# Valutazione del sistema di controllo interno

## Quali sono i sistemi utilizzati per il controllo interno

---

ISA ITALIA 315 – L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

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.

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 dall' IT.

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.

23. Se l'impresa si avvale di una funzione di revisione interna, il revisore deve acquisire una comprensione dei seguenti aspetti al fine di stabilire se tale funzione possa essere rilevante per la revisione contabile:

a) la natura delle responsabilità della funzione di revisione interna e di come tale funzione si inserisce nella struttura organizzativa dell'impresa; b) le attività svolte, o che devono essere svolte, dalla funzione di revisione interna.

24. Il revisore deve acquisire una comprensione delle fonti di informazione utilizzate per le attività di monitoraggio svolte dall'impresa e delle ragioni per cui la direzione considera le informazioni sufficientemente attendibili a tale scopo.

---



# I rischi di errori significativi

## L'identificazione degli errori significativi

---

ISA ITALIA 315 – L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

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, su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti.

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;
- 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;
- 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.

# I rischi di errori significativi

## L'identificazione degli errori significativi

---

ISA ITALIA 315 – L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

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.

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 ad operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale o che, sotto altri aspetti, sembrino essere inusuali.

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.



# I rischi di errori significativi

## L'identificazione degli errori significativi

---

ISA ITALIA 315 – L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

30. Relativamente ad alcuni rischi, il revisore può ritenere che non sia possibile o praticabile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante le sole procedure di validità. Tali rischi possono riferirsi alla inesatta o incompleta registrazione di classi di operazioni o saldi contabili di routine e significativi, le cui caratteristiche spesso permettono una elaborazione altamente automatizzata con interventi manuali ridotti o del tutto assenti. In tali casi, i controlli dell'impresa riguardo quei rischi sono rilevanti per la revisione e il revisore ne deve quindi acquisire una comprensione.

31. La valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni da parte del revisore può cambiare nel corso della revisione man mano che si acquisiscono ulteriori elementi probativi. Quando il revisore acquisisce elementi probativi mediante lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti ovvero vengono acquisite nuove informazioni e tali elementi probativi o nuove informazioni non sono coerenti con gli elementi probativi su cui aveva originariamente basato la sua valutazione, egli deve riconsiderare la valutazione e modificare di conseguenza le procedure di revisione pianificate in risposta ai rischi identificati e valutati.

# La determinazione della significatività (1/2)

## Come calcolare la significatività ed usarla

---

### ISA ITALIA 320 – SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

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.

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.

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.

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 contabile, venga a conoscenza di informazioni che lo avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso (o importi diversi).

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.

# La determinazione della significatività (2/2)

## Come calcolare la significatività ed usarla

---

La determinazione della significatività implica l'esercizio del giudizio professionale. Come punto di partenza nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso, viene spesso applicata una percentuale ad un valore di riferimento prescelto. I valori di riferimento che possono risultare appropriati, in relazione alle circostanze dell'impresa. Esempi possono essere il reddito ante imposte, i ricavi totali, l'utile lordo e i costi totali, il totale del patrimonio netto ovvero il valore dell'attivo netto. L'utile prima delle imposte è spesso utilizzato per le imprese con fini di lucro. La scelta dipende dagli utilizzatori del bilancio.

La determinazione di una percentuale da applicare ad un valore di riferimento prescelto implica l'esercizio del giudizio professionale. Esiste una relazione tra la percentuale applicata dal revisore ed il valore di riferimento prescelto, tale che, ad esempio, la percentuale applicata agli utili ante imposte sarà di norma più elevata rispetto alla percentuale applicata ai ricavi totali. Per esempio, il revisore può considerare che il *cinque per cento dell'utile ante imposte* sia appropriato per un'impresa con fini di lucro operante nel settore manifatturiero, mentre per un'impresa senza scopo di lucro egli può considerare appropriato l'un per cento dei ricavi totali o dei costi totali. Comunque, a seconda delle circostanze, possono ritenersi appropriate percentuali maggiori o minori.

La significatività operativa per la revisione (che, come definita, è rappresentata da uno o più importi) è determinata per ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel bilancio superi la significatività per il bilancio nel suo complesso. Analogamente, la significatività operativa per la revisione, relativa ad un livello di significatività stabilito per una particolare classe di operazioni, saldo contabile o informativa, è determinata per ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati in quella particolare classe di operazioni, saldo contabile o informativa superi il relativo livello di significatività. La determinazione della significatività operativa per la revisione non è un semplice calcolo meccanico e richiede l'esercizio del giudizio professionale.