

# Corso di formazione per revisori legali



23 Novembre 2023



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

# Meeting Agenda

---

- ❑ Obiettivi della revisione
- ❑ L'indipendenza del revisore
- ❑ Lo scetticismo professionale
- ❑ Attività preliminari all'accettazione/continuazione dell'incarico
- ❑ La pianificazione dell'attività di revisione
- ❑ La documentazione del lavoro di revisione
- ❑ La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera
- ❑ La valutazione del sistema di controllo interno
- ❑ La determinazione della significatività e il suo utilizzo nell'iter della revisione
- ❑ Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati



# Obiettivi della Revisione

## Gli errori significativi

---

ISA ITALIA 200 – OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE INDIPENDENTE E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE IN CONFORMITÀ AI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI

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;
- b) emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore.

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, ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.

# L'indipendenza del revisore (1/2)

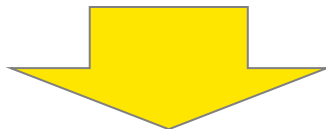
## I principi etici di riferimento e le norme di comportamento

---

ISA ITALIA 200 – OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE INDIPENDENTE E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE IN CONFORMITÀ AI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI

14. Il revisore, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, deve conformarsi ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza.

14(l). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si fa riferimento alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano.



Il revisore è soggetto ai principi etici applicabili per gli incarichi di revisione del bilancio, inclusi quelli relativi all'indipendenza. I principi etici applicabili comprendono normalmente le parti A e B del Code of Ethics for Professional Accountants dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA) relative alla revisione contabile del bilancio insieme alle disposizioni di carattere nazionale quando sono più restrittive.

La parte A del Codice IESBA stabilisce i principi fondamentali di etica professionale applicabili al revisore che svolge la revisione contabile del bilancio e fornisce un quadro concettuale per l'applicazione di tali principi. I principi fondamentali cui il revisore è tenuto a conformarsi secondo quanto stabilito dal Codice a) l'integrità; b) l'obiettività ; c) la competenza e la diligenza professionale; d) la riservatezza; e) il comportamento professionale. La parte B del Codice IESBA descrive come applicare il quadro concettuale nelle situazioni specifiche.

# L'indipendenza del revisore (2/2)

## I principi etici di riferimento e le norme di comportamento

---

### ISA ITALIA 220 – CONTROLLO DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

9. Nel corso dell'incarico di revisione contabile, il responsabile dell'incarico deve prestare attenzione, mediante l'osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle evidenze di non conformità ai principi etici applicabili da parte dei membri del team di revisione.

10. Se il responsabile dell'incarico viene a conoscenza, tramite il sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione o in altro modo, di aspetti che indicano che membri del team di revisione non hanno rispettato i principi etici applicabili, il responsabile dell'incarico, consultandosi con altre persone nell'ambito del soggetto incaricato della revisione, deve stabilire le azioni appropriate da intraprendere.

11. Il responsabile dell'incarico deve giungere ad una conclusione sulla conformità ai principi sull'indipendenza che si applicano all'incarico di revisione. A tal fine, il responsabile dell'incarico deve:

a) acquisire le informazioni pertinenti dal soggetto incaricato della revisione e, ove applicabile, dagli altri soggetti appartenenti alla rete, per identificare e valutare circostanze e rapporti che costituiscono minacce all'indipendenza; b) valutare le informazioni su eventuali violazioni identificate delle direttive e delle procedure del soggetto incaricato della revisione in materia di indipendenza per stabilire se le stesse costituiscano una minaccia all'indipendenza per l'incarico di revisione; c) intraprendere le azioni appropriate per eliminare tali minacce ovvero ridurle ad un livello accettabile applicando misure di salvaguardia, oppure, se considerato appropriato, recedendo dall'incarico di revisione, qualora il recesso sia consentito dalle leggi e dai regolamenti applicabili. Il responsabile dell'incarico deve riferire tempestivamente al soggetto incaricato della revisione l'eventuale incapacità di risolvere le questioni emerse, affinché adottati le azioni appropriate

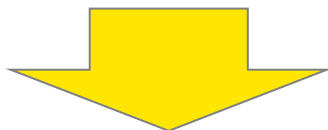
# Lo scetticismo professionale

## Elementi alla base dello scetticismo professionale

---

ISA ITALIA 200 – OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE INDIPENDENTE E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE IN CONFORMITÀ AI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI

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.



Lo scetticismo professionale è necessario per la valutazione critica degli elementi probativi. Ciò implica interrogarsi sugli elementi probativi contraddittori e sull'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini e di altre informazioni acquisite dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance. Ciò include altresì la considerazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti alla luce delle circostanze. L'esercizio dello scetticismo professionale deve essere valutato specie in merito alla revisione delle stime fornite dalla direzione (es. il fair value, la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento).

# Attività preliminari all'accettazione dell'incarico

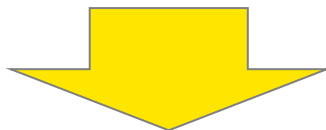
## Le informazioni da acquisire

---

ISA ITALIA 220 – CONTROLLO DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

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.

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.



Il soggetto abilitato alla revisione deve acquisire le informazioni considerate 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. Le informazioni quali quelle riportate di seguito aiutano il responsabile dell'incarico a stabilire se le conclusioni raggiunte in merito all'accettazione e al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione siano appropriate: • l'integrità dei principali proprietari, dei membri della direzione con responsabilità strategiche e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa; • se il team di revisione abbia le competenze per svolgere l'incarico di revisione e abbia le capacità necessarie, inclusa la disponibilità di tempo e di risorse; • se il soggetto che potrebbe essere incaricato della revisione ed il team di revisione siano in grado di rispettare i principi etici applicabili; • gli aspetti significativi che sono emersi durante l'incarico di revisione in corso o in quello precedente, e le loro implicazioni per il mantenimento del rapporto.

# La pianificazione dell'attività di revisione (1/2)

## Strategia e piano di revisione

---

### ISA ITALIA 300 – PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

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.

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.

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 (ISA Italia) 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 (ISA Italia) n. 330; c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione.

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.

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.



# La pianificazione dell'attività di revisione (2/2)

## Strategia e piano di revisione

---

Il processo di definizione della strategia generale di revisione aiuta il revisore a determinare:

- le risorse da impiegare in specifiche aree di revisione, quali l'utilizzo di membri del team con appropriata esperienza per aree ad alto rischio o il coinvolgimento di esperti per materie complesse;
- quando impiegare le risorse, se durante una fase di interim ovvero a date prossime a quelle di chiusura;
- come gestire, dirigere e supervisionare tali risorse, con riferimento alla tempistica delle riunioni di organizzazione e di consuntivazione con il team di revisione, alle modalità di svolgimento delle attività di riesame da parte del responsabile dell'incarico e del manager (per esempio presso l'impresa o in un'altra sede) e all'opportunità di eseguire il riesame della qualità dell'incarico.

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

Il piano di revisione è più dettagliato della strategia generale di revisione, in quanto include la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione che devono essere svolte dai membri del team di revisione. La pianificazione di tali procedure di revisione avviene nel corso della revisione man mano che il piano di revisione relativo all'incarico viene elaborato.

A causa di eventi inattesi, o di cambiamenti nelle condizioni, o di elementi probativi acquisiti dai risultati delle procedure di revisione, il revisore può avere la necessità di modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione e, quindi, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi identificati e valutati.

# La documentazione del lavoro di revisione

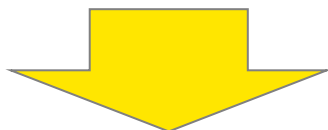
## I documenti da predisporre

---

ISA ITALIA 300 – PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

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.



*La documentazione della strategia generale di revisione rappresenta l'evidenza delle principali decisioni assunte dal revisore, considerate necessarie per un'adeguata pianificazione della revisione e per la comunicazione di aspetti significativi al team di revisione. Può essere realizzato un apposito memorandum.*

La documentazione del piano di revisione rappresenta l'evidenza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti pianificate a livello di asserzioni in risposta ai rischi identificati e valutati. Il revisore può utilizzare programmi di revisione standard ovvero check-list per il completamento del lavoro, opportunamente adattati alle particolari circostanze dell'incarico.

L'evidenza delle modifiche significative apportate alla strategia generale di revisione ed al piano di revisione, e dei conseguenti cambiamenti nella natura, nella tempistica e nell'estensione delle procedure di revisione pianificate, spiega le motivazioni delle modifiche significative apportate, e della strategia generale e del piano di revisione definitivamente adottati per la revisione. Tale evidenza riflette altresì la risposta appropriata ai cambiamenti significativi che si verificano nel corso della revisione.

# 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, sembrano 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.

# Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati

## Le procedure da svolgere per fronteggiare i rischi – Procedure di conformità

---

### ISA ITALIA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

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

6. Il revisore deve definire svolgere procedure 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

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 a caratteristiche particolari (ossia il rischio intrinseco); ii) se la valutazione del rischio tenga conto dei controlli pertinenti (ossia il rischio di controllo)
- b) acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta sia la valutazione del rischio da parte del revisione

#### Procedure di conformità

Possono essere effettuate quando:

- 1. si presuppone che il sistema di controllo interna sia efficace;
- 2. le procedure di validità non possano fornire, da sole elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzione

Nel svolgere le procedure di conformità, il revisore deve svolgere altre procedure di revisione in particolar modo comprensione di come i controlli vengono effettuati e da chi

Le procedure di conformità possono essere effettuati ad una data intermedia ma devono essere acquisiti elementi probativi su: i) cambiamenti significativi relativi a tali controlli, successivi al periodo intermedio; ii) determinare gli ulteriori elementi probativi da acquisire nel periodo rimanente

In incarichi pluriennali si può decidere di fare affidamento ad elementi probativi acquisiti durante precedenti revisioni ma è necessario comprendere se il sistema di controllo interno della società non ha subito modifiche così come i rischi (non si può fare per controlli che mitigano rischi significativi).

# Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati

## Le procedure da svolgere per fronteggiare i rischi – Procedure di validità e Conclusioni

---

### Procedure di validità

Devono essere sempre effettuate, decidendo se utilizzare in prima istanza le conferme esterne.

Le procedure di validità relative alla fase di chiusura devono sempre tenere considerazione dei seguenti aspetti:

1. il controllo della corrispondenza o la riconciliazione del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili;
2. l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio.

In merito ai rischi significativi è necessario adottare delle procedure di validità specifiche per tali rischi.

Le procedure di validità possono essere effettuate ad una data intermedia ma il revisore deve coprire il restante periodo svolgendo:

- a. procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per il periodo intercorrente;
- b. esclusivamente procedure di validità conseguenti, se il revisore le ritiene sufficienti.

Nel caso siano individuati ad una data intermedia errori non previsti al momento della valutazione dei rischi di errori significativi, il revisore deve valutare se sia necessario modificare la relativa valutazione del rischio, nonché natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità pianificate.

### Adeguatezza della presentazione e dell'informativa di bilancio

Il revisore deve svolgere apposite procedure volte a valutare se la presentazione del bilancio nel suo complesso, inclusa la relativa informativa, sia conforme al quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria.

### Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi

Sulla base delle procedure svolte e degli elementi probativi acquisiti il revisore:

1. valutare se la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni continui ad essere appropriata;
2. Concludere relativamente all'acquisizione di tutti gli elementi probativi sufficienti e appropriati;

Laddove non si fosse in grado di acquisire adeguati elementi probativi, il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.

Tutto il processo di revisione deve essere ampiamente documentato.

# Q&A

