



COMMISSIONE CONSULTIVA COLLEGIO SINDACALE REVISIONE LEGALE

**LA REVISIONE LEGALE DELLE PMI:
CORSO BASE CON PROCEDURE E CARTE DI LAVORO.**

**Attività preliminari: pianificazione, significatività,
rischi**

Relatore: Dott. Andrea Noris

La pianificazione della revisione legale – ISA 300

Ogni incarico di revisione legale deve essere preventivamente ed attentamente pianificato, soprattutto se si tratta di un primo incarico in quanto in tal caso il processo in oggetto richiederà più tempo e ampiezza rispetto alla pianificazione della continuance dello stesso cliente (ciò in quanto la conoscenza dell'impresa è ancora in fase embrionale, mentre negli esercizi successivi al primo la stessa viene corroborata).

La pianificazione deve essere sempre basata sulla conoscenza dell'attività del cliente, del suo sistema informativo, amministrativo-contabile e di controllo interno; deve inoltre essere sempre documentata per iscritto ed inserita in appositi memorandum nel fascicolo delle carte di lavoro. E' inoltre possibile e legittimo rivederla ed aggiornarla durante la revisione stessa per adeguarla ad eventuali nuovi fatti o informazioni che vengono a conoscenza del revisore legale nel corso dello svolgimento delle proprie attività.

Alcuni concetti cardine della pianificazione dell'attività di revisione legale

- 1) Caratteristiche dell'incarico di revisione;**
- 2) Obiettivi della relazione di revisione, sua tempistica e natura delle comunicazioni;**
- 3) Fattori significativi, attività preliminari dell'incarico, eventuali conoscenze acquisite in passato;**
- 4) Natura, tempistica ed entità delle risorse.**

La pianificazione della revisione legale – ISA 300

Un'adeguata pianificazione della revisione legale richiede:

- lo svolgimento delle attività preliminari dell'incarico;
- la definizione della strategia generale di revisione;
- lo sviluppo di un piano di revisione

al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso.

Il responsabile dell'incarico ed i membri più esperti del team di revisione devono essere coinvolti nella pianificazione, al fine di trasmettere la loro esperienza e conoscenza e di migliorare l'efficacia e l'efficienza del processo di pianificazione.

Obiettivo:

La pianificazione non rappresenta una fase separata della revisione contabile, ma, al contrario, un processo continuo ed iterativo che inizia in coincidenza con la conclusione della precedente revisione contabile e prosegue sino alla conclusione dell'incarico di revisione in corso ed il cui **obiettivo finale consiste nel pianificare il lavoro affinché la revisione venga svolta nel modo più efficiente possibile.**

La pianificazione della revisione legale – ISA 300

Obiettivo e contenuti della pianificazione

Un'adeguata pianificazione consente di:

- prestare la dovuta attenzione alle aree importanti della revisione;
- identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;
- organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione, per svolgerlo in modo efficace ed efficiente;
- assegnare in maniera appropriata il lavoro ai membri del team di revisione;
- facilitare la supervisione ed il riesame del lavoro;
- consentire, ove applicabile, di coordinare il lavoro svolto da altri revisori su altre società del gruppo (in caso di bilancio consolidato) ed il lavoro degli esperti.

Si riportano di seguito, a titolo esemplificativo, alcune concrete attività da pianificarsi:

- le riunioni tra i membri del team di revisione;
- le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di valutazione dei rischi;
- le attività da svolgere per la comprensione del quadro normativo e regolamentare di riferimento e di come l'impresa ne garantisca il rispetto;
- la determinazione del livello di significatività;
- il coinvolgimento di esperti (se necessario);
- lo svolgimento di altre procedure di valutazione dei rischi prima di definire e valutare i rischi di errori significativi e di svolgere le procedure conseguenti in risposta a tali rischi, a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili ed informativa di bilancio.

La pianificazione della revisione legale – ISA 300

Coinvolgimento dei membri chiave del team di revisione

Le attività di pianificazione rappresentano un processo continuo durante lo svolgimento della revisione contabile.

Le regole per una corretta pianificazione del lavoro prevedono la necessità di coinvolgere il team di revisione in questa fase, per una migliore valutazione della quantità di risorse da attribuire a specifiche aree di revisione.

In conseguenza di eventuali eventi inattesi o di cambiamenti delle condizioni, il revisore può avere l'esigenza di modificare sia la strategia generale di revisione che il piano di revisione, di conseguenza deve mettere in atto tempestivamente tutta una serie di accorgimenti e di analisi che probabilmente in precedenza non aveva previsto, causando anche un aggravio delle ore da dover dedicare alla propria attività.

Per far sì che tutto ciò non si verifichi il revisore deve dedicare una porzione rilevante del proprio tempo all'analisi approfondita della tematica in oggetto.

La pianificazione della revisione legale – ISA 300

Focus sulla pianificazione delle attività di revisione legale in imprese di minori dimensioni (cenni)

Nella revisione delle imprese di dimensioni minori il lavoro può essere interamente svolto da un team di revisione molto ristretto. Spesso nella revisione di tali imprese il responsabile dell'incarico (**che può anche essere un professionista singolo**) svolge il lavoro con un solo collaboratore e quindi senza avvalersi di un team di revisione → il coordinamento e la comunicazione tra i membri sono ovviamente più semplici.

La definizione della strategia generale di revisione per un'impresa di dimensioni minori non rappresenta necessariamente un'attività complessa o laboriosa: essa varia a seconda delle dimensioni dell'impresa, della complessità della revisione e della dimensione del team di revisione. E' necessario però valutare il sistema di controllo interno ed i rischi eventuali nel caso in cui tale sistema non sia considerato affidabile.

Per esempio, un memorandum predisposto al completamento della precedente revisione, basato sul riesame delle carte di lavoro e che evidenzi le eventuali criticità identificate nella revisione appena conclusa, aggiornato ai fini dell'incarico in corso sulla base delle discussioni intecorse con il management o la compagine sociale, può servire come documentazione della strategia di revisione per l'incarico di revisione in corso.

La pianificazione della revisione legale – ISA 300

Attività preliminare dell'incarico

Attività preliminari dell'incarico (Principio di revisione ISA Italia n.300 – par. 6)

All'inizio di ogni incarico, il revisore deve:

- svolgere le procedure richieste dal principio ISA Italia n. 220 relativamente al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico specifico di revisione;
- valutare il rispetto dei principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza;
- considerare i termini dell'incarico.

Tali attività preliminari servono ad assicurare al revisore di aver considerato ogni evento o circostanza che possa influenzare negativamente la sua capacità di pianificare e svolgere il lavoro di revisione, in modo tale da ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso.

Strategia generale di revisione La strategia generale di revisione (Principio di revisione ISA Italia n.300 – par. 7- 8)

Il revisore deve definire **la strategia generale di revisione** che stabilisca la portata, la tempistica e la direzione della revisione.

La predisposizione della strategia dovrebbe includere:

- la definizione delle caratteristiche dell'incarico e della sua ampiezza;
- l'individuazione del quadro normativo ed eventuali obblighi informativi di settore;
- la localizzazione delle componenti dell'impresa o del gruppo (se applicabile).

La pianificazione della revisione legale – ISA 300

Il piano di revisione

Dopo aver stabilito la strategia da adottare nello svolgimento del lavoro, il revisore deve predisporre un piano di revisione che dovrebbe includere:

- la natura, le tempistiche e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate;
- la natura, le tempistiche e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati;
- tutte le altre procedure di revisione identificate e che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi internazionali di revisione («ISA»).

Il piano di revisione è più dettagliato della strategia di revisione, mentre la natura e l'estensione delle attività di pianificazione variano in base alle dimensioni ed alla complessità dell'impresa.

La documentazione (Principio di revisione ISA Italia n. 300 – par. 12)

Il revisore **deve documentare** la strategia generale di revisione ed il piano di revisione, incluso ogni cambiamento significativo apportato durante lo svolgimento dell'incarico.

La documentazione deve essere sufficiente a dimostrare la natura, tempistica ed estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, nonché delle conseguenti procedure di revisione.

La pianificazione della revisione legale – ISA 300

IMPORTANTE

Strategia e piano devono essere periodicamente **aggiornati e modificati** secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione, a causa di eventi inattesi, o di cambiamenti nelle condizioni, o di elementi probativi acquisiti dai risultati delle procedure di revisione.

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, si può verificare nel caso in cui il revisore venga a conoscenza di informazioni che divergono significativamente da quelle disponibili all'epoca della pianificazione delle procedure di revisione.

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 («review»)** del loro lavoro.

Ciò dipende però da molti fattori quali le dimensioni e la complessità dell'impresa, l'area della revisione, i rischi di errori significativi identificati e valutati (ad esempio, un aumento nei rischi di errori significativi identificati e valutati in una data area della revisione richiede di norma un corrispondente incremento nell'estensione e nella tempestività della direzione e supervisione dei membri del team di revisione e un riesame più dettagliato del loro lavoro), le capacità e la competenza dei singoli membri del team che svolgono il lavoro di revisione.

La pianificazione della revisione legale – ISA 300

Ulteriori aspetti da considerare in caso di **primi incarichi di revisione** (Principio di revisione ISA Italia n.300 – par. 13)

Prima di iniziare il primo incarico di revisione, il revisore deve svolgere le seguenti attività:

- procedure riguardanti l'accettazione del rapporto con l'impresa e dello specifico incarico proposto;
- comunicare con il precedente revisore, in caso di sostituzione, anche in conformità con i principi etici applicabili → **Attività relative ai «saldi di apertura».**

Nello specifico, ad esempio:

- a) svolgere le procedure richieste dal principio (ISA Italia) n. 220 riguardanti l'accettazione del rapporto con il cliente e dello specifico incarico di revisione;
- b) svolgere le procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura;
- c) svolgere le altre procedure richieste dal sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione applicabile ai nuovi incarichi di revisione (per esempio, il sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione può richiedere il coinvolgimento di un altro partner, o di un altro soggetto dotato della necessaria esperienza, per riesaminare la strategia generale di revisione prima di avviare procedure di revisione significative o per rivedere le relazioni di revisione prima della loro emissione).

La pianificazione della revisione legale – ISA 300 (Esempio form operativo)

MEMORANDUM INCONTRO CON IL PRECEDENTE REVISORE

Obiettivo:

(ISA Italia 510) Ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi che:

- 1) I saldi di apertura non includano errori che influenzino significativamente il bilancio al 31.12.20 __;
- 2) I saldi di apertura del periodo precedente siano stati correttamente riportati a nuovo;
- 3) I principi contabili adottati siano appropriati e coerentemente applicati, ovvero che le modifiche apportate agli stessi siano state correttamente contabilizzate e adeguatamente descritte.

Lavoro svolto:

Il bilancio di esercizio della ____ al 31.12.20__ è stato verificato dal revisore unico Dott. __ che ha emesso una relazione di revisione in data gg/mm/aa. Tale relazione include un giudizio _____. Abbiamo pertanto deciso di ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi a supporto dei saldi di apertura anche mediante l'esame delle carte di lavoro predisposte dal precedente revisore.

Il Dott. ____ si è reso disponibile per la consultazione e per l'esame della documentazione.

Il giorno gg/mm/aa ci siamo recati presso gli Uffici del Dott. _____.

Hanno partecipato all'incontro:

- _____;
- _____;
- _____.

Abbiamo analizzato le carte di lavoro e discusso degli aspetti immediatamente non chiari con il dott. _____. Le carte di lavoro sono risultate complete, i documenti di pianificazione e chiusura dei lavori adeguati, le procedure di revisione svolte secondo quanto previsto dal piano di revisione.

Dall'analisi del foglio riepilogo errori relativo al bilancio ____ non emergono errori rilevati e non corretti dalla direzione anche se di importo non significativo.

Il sistema di controllo interno è stato adeguatamente studiato e sono stati effettuati i test di conformità sulle procedure identificate, senza rilevare eccezioni significative. Il Dott. _____ ha fatto affidamento sulle procedure di controllo interno relative a _____.

Il Dott. _____ ha evidenziato come carenze procedurali aziendali:

- a) _____;
- b) _____.

Il Dott. ____ non ha emesso una lettera di suggerimenti al riguardo, ma ha discusso di tali problematiche con ____ durante il *closing meeting*.

Le aree di rischio individuate dal precedente revisore sono relative:

- a) _____;
- b) _____.

La pianificazione della revisione legale – ISA 300 (Esempio form operativo)

LETTERA DI MANLEVA A REVISORE SUBENTRANTE

A cura del Dott. _____

Luogo, data

Egregio dottor _____.

Ho svolto le funzioni di revisore unico della Società _____ per il triennio _____ ed ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società al

Il mio esame è stato pianificato e svolto secondo i vigenti principi di revisione ISA Italia, al fine di esprimere un giudizio professionale su tale bilancio e, pervenendo all'emissione della relazione di revisione in data _____.

A seguito della sua nomina quale revisore unico della Società _____ per il triennio ____ - ____ da parte dell'assemblea degli azionisti/soci in data GG/MM/AAAA, il mio incarico risulta cessato.

Tramite comunicazione datata _____ ha manifestato la volontà di accedere alle informazioni da me detenute relative all'attività di revisione legale svolta sul bilancio al 31.12.20___, ivi incluse quelle contenute nelle mie carte di lavoro, in base alle disposizioni dell'art. 9, comma 2, DLgs. 39/2010.

Potrà di conseguenza acquisire le informazioni utili allo svolgimento delle funzioni della revisione legale anche attraverso l'accesso, che le sarà consentito, alle carte di lavoro relative al bilancio al 31.12.20___.

Considerando le finalità del suo accesso alle informazioni di cui dispongo, con la sottoscrizione della presente lettera prende atto che la mia revisione non è stata svolta in considerazione del suo successivo esame, così che le informazioni che potrà ottenere da me o attraverso le carte di lavoro potrebbero non essere sufficienti ai suoi fini e di conseguenza si impegna:

- A non fotocopiare o riprodurre elettronicamente in qualsiasi formato le carte di lavoro da me predisposte senza il mio espresso consenso;
- A non utilizzare le informazioni acquisite per fini diversi e a non divulgarle a terzi senza il mio preventivo consenso scritto;

La pianificazione della revisione legale – ISA 300 (Esempio form operativo)

LETTERA DI MANLEVA A SOCIETA' CONFERENTE

A cura del Dott. _____

Luogo, data

Spett.le _____

Egredi Signori,
in data _____ ho ricevuto formale richiesta da parte del Revisore da voi incarico alla revisione legale dei conti della Vostra società per il triennio, nelle persone di _____, di accedere alle carte di lavoro relative alle attività di revisione legale da me svolte sul bilancio _____ della Vostra Società.

In ottemperanza alle disposizioni ex art. 9-bis, comma 5, del ~~D.Lgs.~~ D.Lgs. 39/2010, in qualità di soggetto precedentemente incaricato della revisione legale del bilancio di esercizio al _____, sono tenuto a consentire l'accesso alle informazioni utili allo svolgimento della revisione del bilancio al della Vostra società al Revisore da voi incaricato.

Con la presente ritengo ribadire che l'accesso alle informazioni contenute nelle mie carte di lavoro da parte del Revisore da voi incaricato, verrà effettuato esclusivamente in base alle finalità previste dalla vigente normativa e dai vigenti Principi di revisione ISA Italia, al fine di consentire al Revisore da voi incaricato di ottenere dati ed informazioni utili allo svolgimento della revisione legale del bilancio _____ della Vostra società, al fine di pianificare adeguatamente le relative procedure di revisione.

Di conseguenza, tramite la sottoscrizione della presente, concordate sui seguenti elementi:

- Mi sollevate dall'obbligo di riservatezza nei confronti del revisore a me subentrato;
- Le informazioni che saranno acquisite dal revisore incaricato non potranno essere utilizzate per altro fine se non quello espressamente previsto dalla normativa e dai Principi di revisione ISA Italia, o divulgate a terzi senza il nostro preventivo consenso scritto;
- In considerazione delle finalità dell'accesso consentito alle informazioni da me detenute, non richiederete al revisore incaricato di esprimere commenti, in qualsiasi forma, sulla qualità del lavoro da me svolto;
- Il revisore non potrà rendere testimonianza, fornire assistenza, assumere il ruolo di perito o comunque assumere incarichi in cui sia loro richiesto di esprimere commenti o valutazioni sulla qualità del lavoro da me svolto.

Vi chiediamo cortesemente di confermare il Vostro assenso su quanto precede, restituendomi copia della presente lettera datata e sottoscritta in segno di accettazione. Vi alleghiamo altresì la bozza della lettera che sottoporremo al Revisore da voi incaricato e che contiene le indicazioni relative all'accesso e all'utilizzo delle informazioni contenute nelle mie carte di lavoro.

Cordiali saluti

Dott. Ex. _____

La significatività – ISA 320

La revisione legale deve focalizzarsi sugli aspetti più importanti che riguardano l'attendibilità del bilancio → NON E' UN'ANALISI CHE COPRE TUTTE LE AREE DI BILANCIO O TUTTI I CONTI CONTABILI!

Per tale motivo è stato introdotto il concetto di significatività: un'informazione è considerata significativa quando la sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione potrebbero influenzare le decisioni economiche (e non solo) degli stakeholders da prendere in base al bilancio.

In fase di pianificazione diventa quindi fondamentale stabilire un livello di significatività («materialità») accettabile e preliminare (inizialmente per la fase di Interim Audit).

E' bene evidenziare fin da subito che la significatività di un errore va valutata sia rispetto al bilancio nella sua globalità sia a livello di singola voce dello stesso: risulta quindi possibile che voci diverse abbiano livelli di significatività diversi.

La definizione della significatività preliminare per il revisore è un efficace supporto nella scelta delle voci da esaminare e nella scelta del tipo di procedure da porre in essere.

La significatività – ISA 320

Da cosa dipendono gli errori contabili ?

1. Una mancata accuratezza nella raccolta ed elaborazione dei dati su cui si basa il bilancio;
2. L'omissione di un importo o una informativa di bilancio;
3. Una errata stima contabile per mancanza di rilevazione o fraintendimento dei fatti;
4. Una valutazione irragionevole delle stime contabili fatte dal management o la scelta di principi contabili inappropriati.

Quando si determina il livello di significatività di un errore?

1) Fase di Pianificazione - si definiscono i limiti di riferimento, ossia di “significatività” (sia come rettifiche al risultato d’esercizio che come riclassifiche alle voci degli schemi di bilancio);

2) Fase di valutazione del rischio – per identificare le procedure di valutazione dei rischi, l’impatto dei rischi che sono stati identificati e i risultati delle procedure di valutazione dei rischi;

3) Fase di risposta al rischio – per determinare la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di revisione da svolgere;

4) Fase finale - per valutare l’affidabilità del bilancio ed esprimere un giudizio appropriato di revisione.

Concetto di significatività

Significatività
quantitativa

Significatività
qualitativa

Un errore può diventare significativo anche se non supera una determinata soglia di valore per gli effetti che induce sugli utilizzatori del bilancio a causa delle circostanze o della sua natura

La significatività – ISA 320

La significatività qualitativa

Dipende dalle circostanze e dalla natura dell'errore e prescinde dal suo valore:

- non conformità a leggi e regolamenti;
- non conformità a obblighi contrattuali;
- influenza la percezione degli utilizzatori sul bilancio (es: informativa carente o distorta).

La significatività quantitativa

È possibile individuare diversi livelli di significatività:

- 1) Complessiva;
- 2) Operativa;
- 3) Specifica, ancorché nel caso di revisione di imprese di dimensioni minori spesso il suo calcolo non sia necessario.

Il revisore non comunica mai i livelli di significatività alla Direzione e ai responsabili dell'impresa sottoposta a revisione, in modo da non compromettere l'efficacia della revisione. Inoltre, la significatività rappresenta la soglia al di sopra della quale un errore, o una somma di più errori non corretti nel bilancio, può portare il revisore ad emettere: i) un giudizio con modifiche per eccezioni o negativo sul bilancio; ii) una impossibilità ad esprimere un giudizio sul bilancio.

La significatività – ISA 320

La significatività Complessiva

Non esistono parametri prestabiliti per determinare la significatività, solitamente viene rispettata una Guida IFAC come riferimento generale:

Totale attivo 1% <> 3%	Ricavi o costi 1% <> 3%
Patrimonio netto 3% <> 5%	Risultato operativo 3% <> 7%

Per individuare la grandezza di bilancio più rappresentativa da prendere in considerazione bisogna ad esempio tenere presente le seguenti caratteristiche:

- settore di attività;
- tipologia di impresa;
- stadio di vita dell'impresa;
- utilizzatori del bilancio.

La significatività – ISA 320

La significatività Operativa

La significatività operativa per la revisione è stabilita per **ridurre a 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.** Pertanto, dopo aver determinato la significatività complessiva, il revisore determinerà quella operativa “in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso” e la utilizzerà “ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti”.

La prassi professionale determina la significatività operativa solitamente all'interno di **un intervallo compreso tra il 60% e l'85%** della significatività Complessiva



La significatività – ISA 320 (Esempio form operativo)

ESPORTA SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA		
SIGNIFICATIVITA' COMPLESSIVA		
PARAMETRO PRESCELTO		
BASE DATI DI SELEZIONE DEL PARAMETRO		
IMPORTO DEL PARAMETRO PRESCELTO		
PERCENTUALE APPLICATA AL PARAMETRO		#N/D
IMPORTO SIGNIFICATIVITA' COMPLESSIVA	-	
SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA		
IMPORTO SIGNIFICATIVITA' COMPLESSIVA	-	
PERCENTUALE APPLICATA		60%-85%
IMPORTO SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA	-	
ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE		
IMPORTO SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA	-	
PERCENTUALE APPLICATA		5%-15%
ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE	-	



La significatività – ISA 320 (Esempio form operativo)

Società: ABC S.r.l.
Esercizio: 31/12/2024

Preparata da: ... Data ...
Rivista da: ... Data: ...
Rivista da: ... Data: ...

SIGNIFICATIVITA' COMPLESSIVA E SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA PRELIMINARE

BASE DI DETERMINAZIONE DELLA SIGNIFICATIVITA' COMPLESSIVA

Inserire le motivazioni della scelta operata

LIVELLO DI SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA

Inserire le motivazioni della scelta operata

ERRORI CHIARAMENTE TRASCURABILI

Inserire le motivazioni della scelta operata

Significatività complessiva		
_____ al .../.../20XX		€
% di riferimento		%
	Significatività complessiva	€
Significatività operativa		
% di riferimento		%
	Livello di significatività operativa	€
<i>Errore chiaramente trascurabile</i>		
% di riferimento		%
	Livello di errore chiaramente trascurabile	€

La significatività – ISA 320

L'errore chiaramente trascurabile

Serve ad escludere dal novero degli errori cumulati quelli ritenuti dal revisore senza dubbio influenti sulle decisioni degli utilizzatori sulla base del bilancio.

Per quanto concerne la determinazione del livello dell'errore "chiaramente trascurabile", la sua determinazione è rimessa al giudizio del revisore.

Nella prassi professionale un errore è considerato chiaramente trascurabile se contenuto entro il 5% del valore della significatività complessiva.

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.2015	
CALCOLO DELLA SIGNIFICATIVITÀ PRELIMINARE	
Modalità di compilazione	
La società XY opera nel mercato della distribuzione di beni alimentari e perciò si ritiene che la variabile di riferimento siano i ricavi. Il profilo di rischio emerso nella fase di pianificazione è medium.	
Valore di riferimento: ricavi	100.000.000
Valore	100.000.000
% di riferimento:	2%
Motivazioni della scelta	Il profilo di rischio emerso nella fase di pianificazione è medium.
Significatività per il bilancio	2.000.000
% di riferimento individuata	75%
Significatività operativa	1.500.000
% di riferimento individuata	5%
Motivazioni della scelta	medium risk
Errore trascurabile	100.000

La significatività – ISA 320

La documentazione

Ovviamente, in coerenza anche con quanto descritto nelle slide precedenti, il revisore legale deve sempre documentare adeguatamente:

- la significatività complessiva;
- la significatività specifica (ove applicabile);
- la significatività operativa

e più in generale qualunque modifica ai suddetti valori effettuata nel corso della revisione in modo tale da renderlo facilmente comprensibile anche ed eventualmente ad un professionista terzo che dovesse effettuare una review delle carte di lavoro.

Può essere infatti necessario modificare la 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) come conseguenza di un cambiamento nelle circostanze verificatosi nel corso della revisione contabile (per esempio, la decisione di cedere una parte importante delle attività dell'impresa), di nuove informazioni ovvero di un cambiamento nella comprensione del revisore dell'impresa e delle sue attività in esito allo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti. Per esempio, il revisore modifica tale significatività, se nel corso della revisione contabile vi sia l'opinione che i risultati finanziari effettivi saranno con ogni probabilità sostanzialmente diversi da quelli attesi per la fine dell'esercizio, inizialmente utilizzati per determinare la significatività per il bilancio nel suo complesso.

I rischi di revisione – ISA 315

La valutazione del rischio è l'aspetto fondamentale dell'attuale «filosofia della revisione».

A seconda di come si valuta il rischio viene orientato tutto il lavoro, in un certo senso si può dire che la corretta analisi del rischio di revisione è il «timone» di ogni analisi.

Da ciò emerge quindi chiaramente che valutazioni di rischio diverse comportano procedure di verifica diverse e quindi revisioni diverse.

Per "**valutazione del rischio dell'impresa**" si intende il processo adottato dall'impresa per la valutazione dei propri rischi e costituisce la base su cui la direzione determina i rischi che devono essere gestiti.

Obiettivo del revisore è comprendere il processo adottato dall'impresa per:

- identificare i rischi connessi all'attività svolta rilevanti per gli obiettivi di corretta informativa economico-finanziaria;
- scegliere le azioni per affrontare tali rischi;
- valutare i risultati conseguiti mediante tale processo.

I rischi di revisione – ISA 315

Concetti chiave, ripresi anche da altri principi ISA:

A) Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.200

Tra gli obiettivi del revisore: acquisizione di elementi probativi sufficienti per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso.

B) Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.330

Risposte di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati a livello di bilancio.

Nello specifico l'ISA 315 riguarda le revisioni contabili di tutte le imprese, indipendentemente dalla loro dimensione o complessità e pertanto le linee guida includono considerazioni specifiche per le imprese meno complesse e per le imprese più complesse, a seconda delle circostanze.

Esempi contenuti nelle linee guida

Osservazioni ed ispezioni in caso di processi non formalizzati → osservazione diretta della conta fisica, della separazione delle funzioni, dell'inserimento delle password.

Misurazione della performance economico-finanziaria → nelle imprese meno complesse, le condizioni dei finanziamenti bancari ("covenants") possono essere collegate a specifiche misurazioni legate alla performance dell'impresa o alla sua situazione patrimoniale finanziaria. Nelle imprese più complesse, quali banche o assicurazioni, la performance o la situazione patrimoniale-finanziaria possono essere misurate rispetto alle disposizioni regolamentari.

I rischi di revisione – ISA 315 (Esempio form operativo)

SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA				APPLICA STRUMENTI OPERATIVI				INSERISCI STIME CONTABILI															
VOCI DI BILANCIO				IMPORTI		SCOPING			VALUTAZIONE DEI RISCHI E APPROCCIO DI REVISIONE														
Lead	Descrizione Leads	Codice	Descrizione	Data bilancio intermedio	Data bilancio eserc. prec.	Significativa	Rischio frode	Rischio part. correlate	Rischio intrinseco				Stime contabili	Approccio	Rischio di controllo				Rischio di errori significativi				
									C	E	A	V	ISA Italia 540		C	E	A	V	C	E	A	V	
D1	Crediti verso soci per vers. dovuti	A	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti			-	-	-															
D2	Immobilizzazioni immateriali	B.I.1	Costi di impianto e di ampliamento			-	-	-															
D2	Immobilizzazioni immateriali	B.I.2	Costi di sviluppo			-	-	-															
D2	Immobilizzazioni immateriali	B.I.3	Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno			-	-	-															
D2	Immobilizzazioni immateriali	B.I.4	Concessioni, licenze, marchi e diritti simili			-	-	-															
D2	Immobilizzazioni immateriali	B.I.5	Avviamento			-	-	-															
D2	Immobilizzazioni immateriali	B.I.6	immobilizzazioni in corso e acconti			-	-	-															
D2	Immobilizzazioni immateriali	B.I.7	Altre ...			-	-	-															
D3	Immobilizzazioni materiali	B.II.1	Terreni e fabbricati			-	-	-															
D3	Immobilizzazioni materiali	B.II.2	Impianti e macchinario			-	-	-															
D3	Immobilizzazioni materiali	B.II.3	Attrezzature industriali e commerciali			-	-	-															
D3	Immobilizzazioni materiali	B.II.4	Altri beni			-	-	-															
D3	Immobilizzazioni materiali	B.II.5	immobilizzazioni in corso e acconti			-	-	-															
D4	Immobilizzazioni finanziarie	B.III.1.a	Imprese controllate			-	-	-															
D4	Immobilizzazioni finanziarie	B.III.1.b	Imprese collegate			-	-	-															

I rischi di revisione – ISA 315

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Nell'ambito della valutazione del rischio, il revisore deve determinare quali dei rischi identificati richiedono una **speciale considerazione nella revisione**: tali rischi sono definiti "rischi significativi".

In relazione:

- alla natura del rischio;
- alla rilevanza del potenziale errore prodotto;
- alla probabilità del verificarsi.

Nel valutare la natura dei rischi, il revisore deve considerare una serie di aspetti, tra i quali:

- se il rischio sia un rischio di frode o meno («fraud risk»);
- se il rischio sia connesso a recenti e significativi sviluppi economici, contabili o di altra natura;
- la complessità delle operazioni;
- se il rischio sia connesso a operazioni significative con parti correlate;
- il grado di soggettività nella misurazione dello stesso;
- se il rischio sia connesso a operazioni significative al di fuori del normale corso del business dell'impresa stessa.

I rischi di revisione – ISA 315

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

La misurazione e l'esame della performance da parte dell'impresa indicano al revisore aspetti che la direzione ed altri soggetti considerano importanti.

Le misurazioni della performance, siano esse esterne o interne, creano pressioni sull'impresa che, a loro volta, possono indurre la direzione a intraprendere azioni volte a migliorare i risultati o a predisporre il bilancio in modo errato.

Il revisore deve comprendere l'impresa ed il contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, in misura sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, ed in misura sufficiente per stabilire e svolgere le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati.

Le procedure di revisione volte ad ottenere una adeguata comprensione dell'impresa e del suo contesto, sono definite “**procedure di valutazione del rischio**”.

Il revisore deve svolgere le seguenti procedure di valutazione del rischio per comprendere l'impresa ed il contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno:

- indagini presso la Direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa;
- procedure di analisi comparativa;
- osservazioni ed ispezioni.

I rischi di revisione – ISA 315

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Le procedure di valutazione del rischio includono:

- osservazione dell'attività dell'impresa;
- esame di documenti (quali piani industriali e strategici), dati contabili e manuali di controllo interno;
- lettura di rapporti predisposti dalla Direzione (quali relazioni gestionali periodiche e rendicontazioni infrannuali) e dai responsabili delle attività di *governance* (quali verbali delle riunioni del consiglio di amministrazione);
- visite a sedi e stabilimenti dell'impresa, se presenti;
- ripercorrere le operazioni attraverso le evidenze prodotte (“*walkthroughs*”).

Per poter effettuare la valutazione dei rischi, il revisore ha il dovere di comprendere l'impresa oggetto della revisione, comprensione che riguarda i seguenti aspetti:

- settore di attività, normativa ed altri fattori esterni, incluso il quadro normativo sull'informazione economico-finanziaria;
- caratteristiche dell'impresa, incluse la scelta ed applicazione di principi contabili;
- obiettivi, strategie e rischi correlati che possono causare errori significativi nel bilancio;
- misurazione ed esame della performance economico-finanziaria dell'impresa;
- sistema di controllo interno, se implementato.

I rischi di revisione – ISA 315

Il rischio di revisione: le componenti del rischio



I rischi di revisione – ISA 315

Rischio intrinseco («inherent risk»)

E' il rischio che vi sia un errore significativo nelle attestazioni contenute nel bilancio, indipendentemente dall'efficacia del sistema di controllo interno (se presente).

La valutazione del rischio intrinseco di una società dipende esclusivamente dal giudizio professionale del revisore (alto, moderato, basso).

Tale giudizio dipende dall'analisi di diversi fattori caratterizzanti la società.

Rischio di controllo («control risk»)

E' il rischio che vi sia un errore significativo nelle asserzioni di bilancio, in quanto il sistema di controllo interno (se presente) non lo ha individuato o non lo ha corretto tempestivamente.

Tale giudizio dipende esclusivamente dal giudizio professionale del revisore (alto, moderato, basso).

Relazione tra rischio di controllo e rischio intrinseco

La società spesso affronta le situazioni di rischio progettando un sistema contabile e un sistema di controllo interno per prevenire, individuare e correggere gli errori.

Il rischio intrinseco e il rischio di controllo sono fortemente correlati.


Per determinare il rischio di revisione nel modo più appropriato si valutano congiuntamente le due componenti di rischio.

Se il revisore cerca di valutarli separatamente è possibile pervenire ad una valutazione del rischio di revisione inadeguata.

I rischi di revisione – ISA 315

Correlazioni tra le componenti del rischio di revisione

		Valutazione del rischio di controllo		
		Alto	Medio	Basso
Valutazione del revisore del rischio intrinseco	Alta	Molto basso	Basso	Medio
	Media	Basso	Medio	Alto
	Bassa	Medio	Alto	Molto alto

 = rischio di individuazione

I rischi di revisione – ISA 315

Approccio di revisione

CONTROL APPROACH



Basato prevalentemente sulla valutazione e verifica dell'affidabilità al sistema di controllo interno

SUBSTANTIVE APPROACH



Basato prevalentemente sull'effettuazione di procedure di revisione sui singoli saldi di bilancio

Viene definito per ogni voce di bilancio e per singola asserzione (CEAVOP)

I rischi di revisione – ISA 315

Approccio di revisione

CONTROL APPROACH

SUBSTANTIVE APPROACH

Il revisore pianifica l'ottenimento delle evidenze di revisione anche tramite la valutazione e la verifica del sistema di controllo interno del cliente. Parte delle evidenze di revisione sono ottenute testando i controlli effettuati dalla società svolgendo sondaggi di conformità

Il revisore pianifica l'ottenimento delle evidenze di revisione prevalentemente attraverso le procedure di validità, svolgendo procedure di analisi comparativa e verifiche di dettaglio

L'approccio di revisione è definito per ciascuna voce e per ciascuna asserzione di bilancio

I rischi di revisione – ISA 315

CONTROL APPROACH

Quando utilizzare il control approach

Difficile ottenere evidenze di revisione in altro modo

Si vuole specificatamente valutare il sistema di controllo interno

Si è in presenza di transazioni ricorrenti e numerose

Generalmente applicabile agli obiettivi (asserzioni) di: completezza, esistenza e accuratezza

I rischi di revisione – ISA 315

SUBSTANTIVE APPROACH

Quando utilizzare il substantive approach

Il sistema di controllo interno non è affidabile

Si è in presenza di transazioni non ricorrenti e stime di bilancio

Risulta il più efficiente

Il rischio di errore è alto

Generalmente applicabile agli obiettivi (asserzioni) di: valutazione e presentazione

Linee guida

1) Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

A) Indagini presso la direzione ed il personale

Es. indagini presso **l'ufficio di marketing** possono fornire informazioni al revisore sui cambiamenti delle strategie commerciali, sull'andamento delle vendite e sugli accordi contrattuali con la clientela; le indagini presso **il consulente legale interno** possono fornire informazioni riguardo aspetti quali controversie, conformità alle leggi e ai regolamenti, conoscenza di frodi o sospette frodi riguardanti l'impresa, garanzie, obblighi post-vendita, accordi (come *joint-venture*) con partner commerciali e il significato di clausole contrattuali.

B) Procedure di analisi comparativa

Es. variazione nei saldi contabili intermedi rispetto ai risultati precedenti per avere indicazione delle aree con rischio potenzialmente più elevato.

C) Osservazioni e ispezioni

Es. osservazione dell'inserimento di password o conta fisica presso la sede.

Linee guida

2) Procedure di analisi comparativa

Cliente: XYZ SRL

Analytical review 31.12.2021

Importi espressi in Euro migliaia

Confronto 2021-2020-2019

Descrizione	Consuntivo	Consuntivo	Consuntivo	Delta 2021-2020	
	31.12.2021	31.12.2020	31.12.2019	Delta	Delta %
Ricavi delle vendite e prestazioni	8.631	6.423	7.184	2.208	34%
Altri ricavi e proventi	184	109	80	75	69%
Totale valore della produzione	8.815	6.532	7.265	2.283	35%

NOTE

I ricavi si incrementano del 34% rispetto al 31.12.2020 in particolare a causa dell'aumento delle vendite in Italia, il cui conto passa da 5,9mln€ a 8,2mln€. I ricavi estero, che impattano in misura residuale sul totale, si incrementano da 48k€ a 179k€. Allo stesso tempo le vendite intracomunitarie si decrementano da 401k€ a 288k€.

La voce si incrementa del 69% rispetto al 31.12.2020 a causa dell'incremento della voce rimborsi spese trasporto che passa da 52k€ nel 2020 a 62k€ nel 2021 a causa dell'aumento della produzione. Inoltre gli affitti attivi si incrementano da 7k€ a 13k€. Inoltre nel 2021 vi sono plusvalenze indeducibili per 53k€ che nel 2020 non vi erano. Nel contempo le sopravvenienze si riducono da 10k€ nel 2020 a 2k€ e i contributi in conto esercizio si riducono da 6,9k€ a 4,9k€.

Linee guida (Esempio form operativo)

Procedure di revisione Excel Analisi comparativa preliminare

Società: ABC S.r.l. Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/2024

Preparata da: _____ Data: _____

Valuta _____
 Unità _____
 Data inizio esercizio _____
 Data fine esercizio _____

Stato Patrimoniale	31/12/20XX	31/12/20XX - 1	Variazione	Variazione %	Note
Attivo					
B) Immobilizzazioni					
I - Immobilizzazioni immateriali					
1) costi di impianto			0 €	✓ #DIV/0!	
2) costi di sviluppo			0 €	✓ #DIV/0!	
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno			0 €	✓ #DIV/0!	
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili			0 €	✓ #DIV/0!	
5) avviamento			0 €	✓ #DIV/0!	
6) immobilizzazioni in corso e acconti			0 €	✓ #DIV/0!	
7) altre			0 €	✓ #DIV/0!	
Totale immobilizzazioni immateriali	0 €	0 €	0 €	✓ #DIV/0!	
II - Immobilizzazioni materiali					
1) terreni e fabbricati			0 €	✓ #DIV/0!	
2) impianti e macchinario			0 €	✓ #DIV/0!	
3) attrezzature industriali e commerciali			0 €	✓ #DIV/0!	
4) altri beni			0 €	✓ #DIV/0!	
5) immobilizzazioni in corso e acconti			0 €	✓ #DIV/0!	
Totale immobilizzazioni materiali	0 €	0 €	0 €	✓ #DIV/0!	
III - Immobilizzazioni finanziarie					
1) partecipazioni in					
a) imprese controllate			0 €	✓ #DIV/0!	
b) imprese collegate			0 €	✓ #DIV/0!	
c) imprese controllanti			0 €	✓ #DIV/0!	

Stato Patrimoniale	31/12/20XX	31/12/20XX - 1	Variazione	Variazione %	Note
Passivo					
A) Patrimonio netto					
I - Capitale					
II - Riserva da soprapprezzo delle azioni			- €	✓ #DIV/0!	
III - Riserva di rivalutazione			- €	✓ #DIV/0!	
IV - Riserva legale			- €	✓ #DIV/0!	
V - Riserve statutarie			- €	✓ #DIV/0!	
VI - Altre riserve, distintamente indicate	- €	- €	- €	✓ #DIV/0!	
Riserva straordinaria			- €	✓ #DIV/0!	
Vane altre riserve			- €	✓ #DIV/0!	
VII - Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi			- €	✓ #DIV/0!	
VIII - Utili (perdite) portati a nuovo			- €	✓ #DIV/0!	
IX - Utile (perdita) dell'esercizio			- €	✓ #DIV/0!	
X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio			- €	✓ #DIV/0!	
Totale patrimonio netto	- €	- €	- €	✓ #DIV/0!	
B) Fondi per rischi ed oneri	- €	- €	- €	✓ #DIV/0!	
1) Fondi di quiescenza			- €	✓ #DIV/0!	
2) Fondi per imposte, anche differite			- €	✓ #DIV/0!	
3) Strumenti finanziari derivati passivi			- €	✓ #DIV/0!	
4) Altri fondi			- €	✓ #DIV/0!	
C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	- €	- €	- €	✓ #DIV/0!	
D) Debiti					
1) obbligazioni			- €	✓ #DIV/0!	

Linee guida

Confronto 2021-2020-2019

Descrizione	Consuntivo	Consuntivo	Consuntivo	Delta 2021-2020	
	31.12.2021	31.12.2020	31.12.2019	Delta	Delta %
Totale valore della produzione	8.815	6.532	7.265	2.283	35%
Costi per Materie prime	- 3.023	- 2.226	- 1.987	- 797	36%
Costi per servizi	- 1.349	- 1.147	- 1.403	- 202	18%

NOTE

I costi materie prime si incrementano del 36% rispetto al 2020 in linea con l'incremento dei ricavi (34%), leggermente in misura più che proporzionale a causa dell'aumento del costo unitario delle materie prime. In particolare il costo materie prime e componenti aumenta da 2mln€ nel 2020 a 2,9mln€ nel 2021, le materie prime iniziali si mantengono in linea (241k€ nel 2020 e 225k€ nel 2021). Le spese imballaggi passano da 39k€ nel 2020 a 63k€ nel 2021, i costi merci c acquisti passano da 13k€ a 16k€ nel 2021. La società ha acquistato di più nel 2019 per rifornirsi a magazzino, il che è stato un beneficio visti i prezzi crescenti.

I costi per servizi si incrementano del 18% rispetto al 2020, in misura meno proporzionale rispetto ai ricavi. Le lavorazioni presso terzi si incrementano da 61k€ nel 2020 a 95k€, i costi per trasporti si incrementano da 62k€ a 132k€, i costi energia elettrica si incrementano da 23k€ a 35k€. Le provvigioni passive si incrementano da 225k€ a 245k€, in misura meno proporzionale delle vendite (8% contro 34%), sintomo che la società ha fatto minor ricorso ad agenti in rapporto all'aumento della produzione. Anche le spese pubblicitarie si incrementano in misura meno proporzionale rispetto ai ricavi, passando da 63k€ a 65k€, sintomo che la società ha mantenuto i costi pubblicitari stabili. I compensi amministratori si mantengono invariati (205k€) e i relativi oneri inps(40k€). Le consulenze legali passano da 64k€ a 73k€. Al contempo le manutezioni beni propri si riducono da 59ke a 48k€ a causa di minori manutenzioni e le manutenzioni di beni di terzi passano da 27k€ a 1k€ nel 2021. I costi servizi interinali passano da 17k€ a 25k€, sintomo che la società fa maggior uso di personale interinale.

Linee guida

2) Comprendere

Il principio contiene tre aree di cui il revisore deve ottenere una adeguata comprensione:

- **dell'impresa e del contesto in cui opera:** in tale ambito sono enfatizzate la comprensione delle caratteristiche salienti del modello di business e delle modalità con cui l'impresa misura le proprie performance, e quindi aspetti che riguardano la “prospettiva” della direzione;
- **del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:** i rischi di errori appaiono in tutta la loro rilevanza nel momento in cui la direzione applica i principi contabili nelle circostanze specifiche dell'impresa ed è su tale aspetto che il principio focalizza l'attenzione del revisore;
- **delle componenti del sistema di controllo interno dell'impresa (se presente):** il principio illustra “cosa” tale comprensione implichi per ciascuna delle cinque componenti del sistema e le Linee guida e altro materiale esplicativo illustrano le “motivazioni” per cui è richiesta la comprensione di una serie di aspetti presenti nelle diverse componenti nonché la valutazione di tali aspetti.

Linee guida

3) Identificare i rischi di errori significativi

- a livello di bilancio (es: l'impresa sostiene perdite operative con problemi di liquidità e fa affidamento su finanziamenti che non sono stati ancora garantiti → in tali circostanze, il revisore può stabilire che il presupposto della continuità aziendale generi un rischio di errori significativi a livello di bilancio). In tale situazione è possibile che il quadro contabile di riferimento richieda di utilizzare un criterio di liquidazione che è probabile influenzi in modo più pervasivo tutte le asserzioni);
- a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa. I fattori di rischio intrinseco includono la **complessità** (specifica regolamentazione, presenza di joint venture), la **soggettività** (scelta da parte della direzione di una tecnica o di un modello di valutazione per un'attività non corrente come gli investimenti immobiliari), i cambiamenti (condizioni economiche, mercati), l'**incertezza** (contenziosi), le **frodi** (operazioni con parti correlate, transazioni non di routine) .

Stato patrimoniale	Rischio intrinseco - Significatività	Rischio intrinseco - Complessità	Rischio di comprensione	Rischio di Frode	Altri rischi	Rischio intrinseco
	C E A V	C E A V	C E A V	C E A V	C E A V	C E A V
<input type="checkbox"/> - Attivo 12.550.500,00 €						
<input type="checkbox"/> - B) Immobilizzazioni 2.665.964,00 €						
<input checked="" type="checkbox"/> + I- Immobilizzazioni immateriali 496.810,00 €			N N N N	N N N N		B B B B

Linee guida (Esempio form operativo)

VOCE DI BILANCIO	Stima contabile identificata	Gradi di incertezza della stima contabile	Complessità della stima contabile	Grado di soggettività della stima contabile	Altri fattori di rischio	Valutazione del rischio intrinseco alla luce della probabilità e magnitudo del
Avviamento	<i>0 A</i>	<i>A</i>	<i>M</i>	<i>NA</i>	<i>A</i>	
	Descrizione degli elementi alla base della valutazione:					
Prodotti finiti e merci	<i>0 M</i>	<i>M</i>	<i>M</i>	<i>NA</i>	<i>M</i>	
	Descrizione degli elementi alla base della valutazione:					

Linee guida

La valutazione del sistema di controllo, se presente, comprende la verifica dell'efficacia operativa dei controlli sulla base dell'aspettativa che i controlli stiano operando efficacemente ed adeguatamente.

✔ Sistema di controllo interno - Ciclo attivo

- ✔ 1- Tutte le vendite e tutti i resi sono propriamente autorizzati
- ✔ 2- Sono tenute evidenze degli ordini di vendita inevasi
- ✔ 3- Vengono emesse fatture a clienti per tutte le merci spedite ed i servizi resi
- ✔ 4- Le operazioni di vendita sono registrate in modo accurato e tempestivo
- ✔ 5- Le vendite in valuta sono registrate correttamente
- ✔ 6- Le vendite sono registrate nel periodo di competenza

✔ Sistema di controllo interno - Ciclo passivo

- ✔ 1- Tutti gli acquisti sono propriamente autorizzati ed effettuati alle condizioni più convenienti
- ✔ 2- Sono accettati solo beni e servizi ordinati
- ✔ 3- Sono tenute evidenze degli ordini di acquisto inevasi
- ✔ 4- Il ricevimento di merci e servizi viene adeguatamente controllato
- ✔ 5- I resi ed i reclami nei confronti di fornitori vengono controllati
- ✔ 6- Le fatture passive sono adeguatamente controllate e approvate

✔ Sistema di controllo interno - Ciclo incassi pagamenti

- ✔ 1- I saldi contabili nei confronti delle banche sono regolarmente controllati con gli estratti conto bancari e sono redatte le relative riconciliazioni bancarie
- ✔ 2- Le altre voci di bilancio o di conti d'ordine che hanno attinenza con i conti bancari sono propriamente classificate e controllate
- ✔ 3- Il reintegro della cassa su base fissa é fatto solo a fronte di operazioni documentate e approvate
- ✔ 4- Gli investimenti in titoli sono adeguatamente salvaguardati e controllati

Linee guida

Una volta valutato **efficace** il sistema di controllo interno, identificati i rischi intrinseci, a livello di singole asserzioni, per classi di operazioni, non resta che identificare il **rischio residuo di errore**, ovvero quella parte di rischio intrinseco non mitigato da controlli interni efficaci. In ogni caso, la determinazione del rischio residuo, quale risultante del rischio intrinseco e del rischio di controllo, è sempre oggetto di un giudizio professionale.

Stato patrimoniale	Rischio intrinseco				Rischio di controllo finale				Rischio residuo errori				Approccio	Commento
	C	E	A	V	C	E	A	V	C	E	A	V		
<input type="checkbox"/> - Attivo 12.550.500,00 €														
<input type="checkbox"/> - B) Immobilizzazioni 2.665.964,00 €														
<input checked="" type="checkbox"/> + I- Immobilizzazioni immateriali 496.810,00 €	B	B	B	B	B	B	B	B	B	B	B	B	✓	
<input checked="" type="checkbox"/> + II- Immobilizzazioni materiali 1.571.923,00 €	B	B	B	B	B	B	B	B	B	B	B	B	✓	
<input checked="" type="checkbox"/> + III- Immobilizzazioni finanziarie 597.231,00 €	B	B	B	B	B	B	B	B	B	B	B	B	✓	
<input type="checkbox"/> - 1) Verso clienti 1.980.202,00 €														
<input checked="" type="checkbox"/> Esigibili entro l'esercizio successivo 1.973.850,00 €	B	B	B	M	B	B	B	B	B	B	B	M	✓	
<input checked="" type="checkbox"/> Esigibili oltre l'esercizio successivo 6.352,00 €	B	B	B	B	B	B	B	B	B	B	B	B	✓	

Linee guida

Esempi di Rischi significativi (ISA 240)

A) Revenue recognition: il principio internazionale di revisione (ISA Italia) n.240 prevede che il revisore deve sempre tenere conto della presunzione che vi siano rischi di frode nella rilevazione dei ricavi.

Audit approach: comprensione, valutazione e validazione del ciclo attivo, test di dettaglio su un campione di transazioni di vendita, test di cut-off dei ricavi, analisi stanziamento fatture da emettere, circolarizzazioni clienti.

B) Management override of controls: rischio che il management “eviti” il sistema di controlli in essere al fine di modificare e/o alterare i flussi economici finanziari connessi al bilancio, per raggiungere i propri obiettivi (anche a livello di «bonus individuali»).

Audit approach: comprensione, valutazione e validazione degli ITGC da parte di un esperto, test *journal entries* (ripetute transazioni stesso importo, registrazioni nei festivi e prefestivi), analisi delle stime, verifica transazioni significative).

Nella pratica professionale spesso sono identificati anche come **rischi di frode**.

Linee guida (Esempio form operativo)

5- Definizione del piano di revisione

<p><i>Definizione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate</i></p>	<p>[...]</p> <p>es.</p> <ul style="list-style-type: none">- Indagini presso la direzione e altre persone appropriate all'interno dell'impresa, incluse le persone nell'ambito della funzione di revisione interna (laddove tale funzione sia presente);- Procedure di analisi comparativa;- Osservazioni e ispezioni.
<p><i>Definizione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati pianificate a livello di asserzioni</i></p>	<p>[...]</p> <p>es.</p> <ul style="list-style-type: none">- Valutazione del rischio intrinseco- Valutazione del rischio di controllo <p><i>Natura</i></p> <p>Rischio Alto</p> <p>“richiedere conferma della completezza delle clausole di un contratto alla controparte, oltre ad esaminare il documento”</p> <p>“per quanto riguarda i ricavi, le procedure di conformità possono fronteggiare meglio i rischi di errori significativi identificati e valutati relativi all'asserzione della completezza, mentre le procedure di validità possono fronteggiare meglio i rischi di errori significativi identificati e valutati relativi all'asserzione della manifestazione”</p>

Linee guida (Esempio form operativo)



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

CARTA DI LAVORO COMMENTATA

wp

C.4

ELEMENTI DA CONSIDERARE	SI/NO/NA	DESCRIZIONE DEI RISCHI IDENTIFICATI
Falsa informativa economico finanziaria		
Incentivi/pressioni <ul style="list-style-type: none">• Il mercato è fortemente concorrenziale?• La redditività economico/finanziaria è minacciata dalla saturazione del mercato?• Il settore è instabile a causa di continui cambiamenti tecnologici e la rapida obsolescenza di beni e servizi?• Le condizioni economiche e operative dell'impresa sono in		<i>Verificare eventuali situazioni di tensione che potrebbero incentivare il management a perpetrare delle frodi con impatto sul bilancio</i> <i>Verificare situazioni di tensioni di cassa a fronte di flussi economici</i>

Linee guida (Esempio form operativo)

Procedure di revisione Excel controlli antifrode su libro giornale

Società: ABC S.r.l. Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/2024

Preparata da: _____ Data: _____

Valuta	<input type="text"/>
Unità	<input type="text"/>
Data inizio esercizio	<input type="text"/>
Data fine esercizio	<input type="text"/>

Qualora la dimensione del campione identificato risulti superiore al numero di righe della tabella sottostante, copiare e incollare le righe al fine di garantire che le formule e le opzioni dell'elenco si estendano alle righe aggiunte

Definizione delle scritture contabili ad alto rischio:

1. Ricavi con contropartita inusuale
2. Disponibilità liquide con contropartita inusuale
3. Scritture che presentano coincidenza tra user che ha effettuato la scrittura contabile e reviewer
4. Analisi variazioni IBAN di appoggio pagamento a fornitore
5. Analisi rapporti con parti correlate
6. Analisi transazioni inusuali significative
7. Analisi scritture con causale assente

Linee guida (Esempio form operativo)



CARTA DI LAVORO COMMENTATA

wg

C.3

NOTA COMPILATIVA

In fase di pianificazione il revisore riesamina il rischio di incarico determinato in fase preliminare attraverso una serie di verifiche, una cui traccia può essere sintetizzata nella tabella seguente:

Determinazione rischio di incarico

FATTORE DI RISCHIO	ALTO	MEDIO	BASSO	NOTE
A Disponibilità delle competenze, delle capacità e delle risorse del revisore				
A.1 Conoscenza, da parte del personale del soggetto abilitato, dei settori o delle tematiche pertinenti				<i>Illustrare eventuali esperienze specifiche del settore</i>
A.2 Esperienza del personale del soggetto abilitato relativamente alle disposizioni regolamentari o all'emissione della relazione applicabili, o capacità di acquisire in modo efficace le capacità e le conoscenze necessarie				<i>Illustrare esperienza <u>del team</u> di revisione in merito al quadro normativo di riferimento</i>
A.3 Sufficienza del personale del soggetto abilitato in possesso delle competenze e delle capacità necessarie				<i>Illustrare composizione <u>del team</u> (eventuale ricorso ad esperti)</i>
A.4 Disponibilità degli esperti, se necessario				<i>Illustrare composizione <u>del team</u> (eventuale ricorso ad esperti)</i>
A.5 Disponibilità di soggetti che soddisfano i criteri ed i requisiti di idoneità per svolgere il riesame della qualità dell'incarico, ove applicabile				<i>Illustrare modalità di riesame della qualità dell'incarico</i>

I rischi di revisione

Documentazione del lavoro

Il revisore deve infine documentare all'interno delle proprie carte di lavoro:

- la discussione tra i membri 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 principali decisioni assunte;
- gli elementi chiave della comprensione acquisita su ciascuno degli aspetti dell'impresa e del suo contesto, ivi inclusa ciascuna componente del controllo interno, per valutare i rischi di errori significativi nel bilancio;
- le fonti di informazione utilizzate per la comprensione e le procedure di valutazione del rischio;
- i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni;
- i rischi identificati ed i relativi controlli valutati.

NOTA BENE

Partire sempre dall'assunto che bisogna agevolare e rendere il più intelleggibile possibile anche una eventuale review esterna documentando adeguatamente il lavoro svolto in sede di revisione.



COMMISSIONE CONSULTIVA COLLEGIO SINDACALE
REVISIONE LEGALE

Grazie per l'attenzione

**LA REVISIONE LEGALE DELLE PMI:
CORSO BASE CON PROCEDURE E CARTE DI LAVORO.**

**Attività preliminari: pianificazione, significatività,
rischi**

RELATORE: Dott. Andrea Noris