

## PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 315

### L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPRESIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente)

#### Indice

---

	Paragrafo
<b>Introduzione</b>	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) .....	1
Data di entrata in vigore .....	2
<b>Obiettivo</b> .....	3
<b>Definizioni</b> .....	4
<b>Regole</b>	
Procedure di valutazione del rischio e attività correlate .....	5-10
La necessaria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno .....	11-24
Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi .....	25-31
Documentazione .....	32
<b>Linee guida ed altro materiale esplicativo</b>	
Procedure di valutazione del rischio e attività correlate .....	A1-A16
La necessaria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno .....	A17-A104
Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi .....	A105-A130
Documentazione .....	A131-A134
Appendice 1: Le componenti del controllo interno	
Appendice 2: Condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi	

---

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 “L’identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”.

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B - e l'ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA Clarified Versione 2009 e l'ISQC 1 versione 2009 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi e Consob nel 2010 e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento "A Guide for National Standard Setters the Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications". La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

## **Introduzione**

### **Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)**

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.

### **Data di entrata in vigore**

2. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

## **Obiettivo**

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

## **Definizioni**

4. Ai fini dei principi di revisione i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

- a) **Asserzioni** – Attestazioni della direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi.
- b) **Rischi connessi all'attività** – Un rischio derivante da condizioni, eventi, circostanze, azioni o inattività significative che potrebbero incidere sfavorevolmente sulla capacità dell'impresa di raggiungere i propri obiettivi e di realizzare le proprie strategie, ovvero un rischio derivante dalla definizione di obiettivi e strategie non appropriate.
- c) **Controllo interno** - Il processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili. Il termine "controlli" si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno.
- d) **Procedure di valutazione del rischio** – Le procedure di revisione svolte per acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, al fine di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni.
- e) **Rischio significativo** – Un rischio di errore significativo identificato e valutato che, a giudizio del revisore, richiede una speciale considerazione nella revisione.

## **Regole**

### **Procedure di valutazione del rischio e attività correlate**

5. Il revisore deve svolgere le procedure di valutazione del rischio per conseguire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni. Le procedure di valutazione del rischio non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio di revisione. (Rif.: Parr. A1-A5)

6. Le procedure di valutazione del rischio devono includere le seguenti attività:

- a) indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa che, a giudizio del revisore, possono essere in possesso di informazioni che potrebbero aiutarlo ad identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; (Rif.: Par. A6)
- b) procedure di analisi comparativa; (Rif.: Parr. A7-A10)

c) osservazioni ed ispezioni. (Rif.: Par. A11)

7. Il revisore deve considerare se le informazioni acquisite nel processo di accettazione o di mantenimento dell'incarico siano rilevanti anche per l'identificazione di rischi di errori significativi.

8. Se il responsabile dell'incarico ha svolto altri incarichi per l'impresa, egli deve considerare se le informazioni acquisite siano ancora rilevanti per l'identificazione dei rischi di errori significativi.

9. Nel caso in cui il revisore intenda utilizzare informazioni acquisite in precedenti esperienze presso l'impresa e mediante le procedure di revisione svolte in precedenti revisioni, egli deve stabilire se siano intervenuti cambiamenti che possano aver effetto sulla rilevanza di tali informazioni per la revisione in corso. (Rif.: Parr. A12-A13)

10. Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono discutere sulla possibilità che i bilanci dell'impresa contengano errori significativi e sull'applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento ai fatti ed alle circostanze dell'impresa. Il responsabile dell'incarico deve stabilire quali aspetti devono essere comunicati ai membri del team di revisione non coinvolti nella discussione. (Rif.: Parr. A14-A16)

## **La necessaria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno**

### *L'impresa ed il 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; (Rif.: Parr. A17-A22)

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; (Rif.: Parr. A23-A27)

c) la scelta e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, incluse le ragioni per una loro eventuale modifica. Il revisore deve valutare se i principi contabili dell'impresa siano appropriati per l'attività svolta dalla medesima e coerenti con il quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile e con i principi contabili utilizzati nello specifico settore di attività; (Rif.: Par. A28)

d) gli obiettivi e le strategie dell'impresa ed i relativi rischi connessi all'attività svolta, che possono comportare rischi di errori significativi; (Rif.: Parr. A29-A35)

e) la misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria dell'impresa. (Rif.: Parr. A36-A41)

### *Il controllo interno dell'impresa*

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. (Rif.: Parr. A42-A65)

#### *Natura e livello di comprensione dei controlli rilevanti*

13. Nell'acquisire una comprensione dei controlli rilevanti ai fini della revisione, il revisore deve valutare la configurazione di tali controlli e stabilire se siano stati messi in atto, svolgendo ulteriori procedure rispetto alle indagini presso il personale dell'impresa. (Rif.: Parr. A66-A68)

#### *Componenti del controllo interno*

##### *Ambiente di controllo*

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. (Rif.: Parr. A69- A78)

Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio

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 verificano tali rischi;
- d) decidere le azioni da intraprendere per fronteggiare tali rischi. (Rif.: Par. A79)

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. (Rif.: Par. A80)

Il sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, e la comunicazione

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. (Rif.: Parr. A81-A85)

19. Il revisore deve comprendere le modalità con cui l'impresa comunica i ruoli, le responsabilità e gli aspetti significativi in relazione alla predisposizione dell'informativa finanziaria, incluse: (Rif.: Parr. A86-A87)

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

Attività di controllo rilevanti ai fini della revisione

20. Il revisore deve acquisire una comprensione delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione, che sono quelle che il revisore considera necessario comprendere al fine di valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni e per definire procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati. La revisione contabile non richiede una comprensione di tutte le attività di controllo relative a ciascuna significativa classe di

operazioni, saldo contabile o informativa di bilancio ovvero a ciascuna asserzione ad essi correlata. (Rif.: Parr. A88-A94)

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. (Rif.: Parr. A95-A97)

Monitoraggio dei controlli

22. Il revisore deve acquisire una comprensione delle principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno sulla redazione dell'informativa finanziaria ed in particolare quelle riguardanti le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione, e deve comprendere in che modo l'impresa intraprende azioni correttive riguardo alle carenze nei propri controlli. (Rif.: Parr. A98-A100)

23. Se l'impresa si avvale di una funzione di revisione interna<sup>1</sup>, 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. (Rif: Parr. A101-A103)

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. (Rif.: Par. A104)

### **Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi**

25. Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi:

- a) a livello di bilancio; (Rif.: Parr. A105-A108)
- b) a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa, (Rif.: Parr. A109-A113)

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

26. A tale scopo, il revisore deve:

- a) identificare i rischi nel corso di tutto il processo volto ad acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, inclusi i relativi controlli istituiti per fronteggiare tali rischi, considerando le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa presenti in bilancio; (Rif.: Parr. A114-A115)
- b) valutare i rischi identificati, e valutare se si riferiscano in modo più esteso al bilancio nel suo complesso e interessino potenzialmente più asserzioni;
- c) collegare i rischi identificati con quanto può risultare errato a livello di asserzioni, tenendo conto dei controlli rilevanti che il revisore intende verificare; (Rif.: Parr. A116-A118)
- d) considerare la probabilità di errore, inclusa la possibilità della presenza di molteplici errori, e se i potenziali errori siano di una importanza tale da comportare errori significativi nel bilancio.

*Rischi che richiedono una speciale considerazione nel processo di revisione*

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;

---

<sup>1</sup> Il termine "funzione di revisione interna" è definito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610, "Utilizzo del lavoro dei revisori interni", paragrafo 7 a), come: "Un'attività di verifica e valutazione istituita o fornita come servizio all'impresa. Le sue funzioni comprendono, tra l'altro, l'esame, la valutazione ed il monitoraggio dell'adeguatezza e dell'efficacia del controllo interno".

- 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. (Rif.: Parr. A119-A123)

29. Se il revisore ha stabilito che sussiste un rischio significativo, egli deve acquisire una comprensione dei controlli dell'impresa, incluse le attività di controllo, rilevanti per tale rischio. (Rif.: Parr. A124-A126)

*Rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti ed appropriati*

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. (Rif.: Parr. A127-A129)

*Riconsiderazione della valutazione del rischio*

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. (Rif.: Par. A130)

## **Documentazione**

32. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile:<sup>2</sup>

- a) la discussione tra i membri del team di revisione, ove richiesto dal paragrafo 10, e le principali decisioni assunte;
- b) gli elementi chiave della comprensione di ciascun aspetto dell'impresa e del contesto in cui opera, indicati nel paragrafo 11, e di ciascuna delle componenti del controllo interno, indicate nei paragrafi 14-24; le fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione; le procedure di valutazione del rischio svolte;
- c) i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni come richiesto nel paragrafo 25;
- d) i rischi identificati ed i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione, in ragione delle regole di cui ai paragrafi 27-30. (Rif. Parr. A131-A134)

---

<sup>2</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, "La documentazione della revisione contabile", paragrafi 8-11 e paragrafo A6.

## Linee guida ed altro materiale esplicativo

### Procedure di valutazione del rischio e attività correlate (Rif.: Par.5)

A1. L'acquisizione di una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno (di qui in avanti definita "comprensione dell'impresa") è un processo continuo e dinamico di raccolta, aggiornamento ed analisi delle informazioni per tutta la durata della revisione. La comprensione costituisce un quadro di riferimento nell'ambito del quale il revisore pianifica la revisione ed esercita il suo giudizio professionale per tutta la durata della revisione, ad esempio quando si tratta di:

- valutare i rischi di errori significativi nel bilancio;
- stabilire la significatività in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320;<sup>3</sup>
- considerare se la scelta e l'applicazione dei principi contabili sia appropriata e se l'informativa di bilancio sia adeguata;
- identificare le aree che possono richiedere una speciale considerazione nel processo di revisione, per esempio, le operazioni con parti correlate, l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto di continuità aziendale da parte della direzione o considerare la finalità economica delle operazioni;
- sviluppare le aspettative da utilizzare nello svolgimento delle procedure di analisi comparativa;
- fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi, inclusi la definizione e lo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati;
- valutare se gli elementi probativi acquisiti siano sufficienti ed appropriati, per esempio, valutare l'appropriatezza delle ipotesi assunte e delle attestazioni, scritte e orali, rilasciate dalla direzione.

A2. Le informazioni acquisite svolgendo le procedure di valutazione del rischio e le attività correlate possono essere utilizzate dal revisore come elementi probativi a supporto della valutazione dei rischi di errori significativi. Inoltre, il revisore può acquisire elementi probativi in merito a classi di operazioni, saldi contabili o informativa, e relative asserzioni, nonché in merito all'efficacia operativa dei controlli, anche nel caso in cui tali procedure di revisione non siano state specificamente pianificate come procedure di validità o procedure di conformità. Il revisore può altresì scegliere di svolgere procedure di validità o procedure di conformità in concomitanza con le procedure di valutazione del rischio per motivi di efficienza.

A3. Il revisore utilizza il proprio giudizio professionale per determinare il livello di comprensione necessario. Il revisore considera in via principale se la comprensione acquisita sia sufficiente per conseguire gli obiettivi stabiliti nel presente principio di revisione. Il livello di comprensione generale richiesto al revisore è minore rispetto a quello necessario alla direzione per gestire l'impresa.

A4. I rischi da identificare e valutare includono quelli derivanti da errori dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, entrambi trattati nel presente principio di revisione. Tuttavia, la rilevanza delle frodi è tale che ulteriori regole e linee guida sono incluse nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, relativamente alle procedure di valutazione del rischio e alle attività correlate per acquisire informazioni che siano utilizzate per identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.<sup>4</sup>

A5. Sebbene nell'acquisire la necessaria comprensione dell'impresa (si vedano i paragrafi 11-24) sia richiesto al revisore lo svolgimento di tutte le procedure di valutazione del rischio descritte nel paragrafo 6, ciò non viene richiesto con riferimento a ciascun aspetto da comprendere. Altre procedure possono essere svolte quando le informazioni da esse ottenibili possono essere utili nell'identificazione dei rischi di errori significativi. Tali procedure includono ad esempio:

- il riesame delle informazioni acquisite da fonti esterne quali riviste economiche e del settore, relazioni di analisti, banche o agenzie di rating; ovvero pubblicazioni finanziarie o delle autorità di vigilanza;
- lo svolgimento di indagini presso il consulente legale esterno all'impresa o altri esperti in valutazione utilizzati dall'impresa.

*Indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa (Rif.: Par.6 a)*

---

<sup>3</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile".

<sup>4</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafi 12-24.

A6. Molte delle informazioni acquisite attraverso le indagini del revisore provengono dalla direzione e dai responsabili dell'informativa finanziaria. Tuttavia, il revisore può anche acquisire informazioni, ovvero una diversa prospettiva nell'identificazione dei rischi di errori significativi, attraverso indagini presso altri soggetti all'interno dell'impresa e altri dipendenti aventi diversi livelli di autorità. Per esempio:

- le indagini presso i responsabili delle attività di governance possono aiutare il revisore a comprendere il contesto in cui viene redatto il bilancio;
- le indagini presso il personale incaricato della revisione interna possono fornire informazioni sulle procedure di revisione interna svolte nel corso dell'anno relative alla struttura e all'efficacia del controllo interno dell'impresa e sull'adeguatezza delle azioni intraprese dalla direzione in risposta ai rilievi segnalati in esito a dette procedure;
- le indagini presso i dipendenti coinvolti nella rilevazione, elaborazione o registrazione di operazioni complesse o inusuali possono aiutare il revisore nel valutare l'appropriatezza della scelta e dell'applicazione di taluni principi contabili;
- le indagini presso il consulente legale interno possono fornire informazioni riguardo aspetti quali controversie, conformità alle leggi e ai regolamenti, conoscenza di frodi o presunte frodi riguardanti l'impresa, garanzie, obblighi post-vendita, accordi (come joint-venture) con partner d'affari e significato di clausole contrattuali;
- le indagini presso il personale di marketing o di vendita possono fornire informazioni sui cambiamenti nelle strategie commerciali dell'impresa, sull'andamento delle vendite o su accordi contrattuali con la clientela.

#### *Procedure di analisi comparativa (Rif.: Par. 6 b)*

A7. Le procedure di analisi comparativa eseguite come procedure di valutazione del rischio possono identificare aspetti dell'impresa dei quali il revisore non era a conoscenza e possono assistere nella valutazione dei rischi di errori significativi al fine di fornire una base per definire e attuare risposte di revisione ai rischi identificati e valutati. Le procedure di analisi comparativa eseguite come procedure di valutazione del rischio possono includere sia informazioni finanziarie sia informazioni non finanziarie, per esempio, la relazione tra le vendite e le superfici degli spazi di vendita o il volume delle merci vendute.

A8. Le procedure di analisi comparativa possono essere utili per identificare l'esistenza di operazioni o di fatti inusuali e di importi, indici e andamenti che potrebbero segnalare aspetti aventi implicazioni sulla revisione. L'individuazione di relazioni inusuali o inattese può aiutare il revisore nell'identificazione dei rischi di errori significativi, specialmente rischi di errori significativi dovuti a frodi.

A9. Tuttavia, quando tali procedure di analisi comparativa utilizzano dati aggregati ad un alto livello (come nel caso di procedure di analisi comparativa svolte come procedure di valutazione del rischio), i risultati forniscono unicamente un'indicazione iniziale di massima sulla possibile esistenza di errori significativi. Di conseguenza, in tali casi, l'analisi di altre informazioni, che siano state raccolte nel corso dell'identificazione di errori significativi, congiuntamente ai risultati di tali procedure di analisi comparativa, possono aiutare il revisore nella comprensione e valutazione dei risultati delle procedure di analisi comparativa.

#### *Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori*

A.10. Alcune imprese di minori dimensioni possono non disporre di informazioni finanziarie intermedie o mensili da utilizzare ai fini delle procedure di analisi comparativa. In queste circostanze, sebbene il revisore possa essere in grado di eseguire limitate procedure di analisi comparativa al fine della pianificazione della revisione o di ottenere alcune informazioni attraverso le indagini, il revisore può aver bisogno di pianificare procedure di analisi comparativa per identificare e valutare i rischi di errori significativi quando è disponibile una prima bozza del bilancio.

#### *Osservazioni ed ispezioni (Rif.: Par. 6 c)*

A11. Le osservazioni e le ispezioni possono essere di supporto alle indagini presso la direzione e altri soggetti ed inoltre possono fornire informazioni sull'impresa e sul contesto in cui opera. Tali procedure di revisione includono ad esempio osservazioni ovvero ispezioni su quanto segue:

- le attività operative dell'impresa;
- documenti (quali piani industriali e strategie), dati contabili e manuali di controllo interno;
- relazioni predisposte dalla direzione (quali relazioni sulla gestione trimestrali e bilanci intermedi) e dai responsabili delle attività di governance (quali verbali delle riunioni dell'organo amministrativo);
- sedi e stabilimenti dell'impresa.

#### *Informazioni acquisite in periodi amministrativi precedenti (Rif.: Par.9)*

A12. L'esperienza con l'impresa, maturata dal revisore, e le procedure di revisione svolte in precedenti revisioni possono fornire al revisore informazioni su aspetti quali:

- errori riscontrati in passato e se questi siano stati corretti tempestivamente;
- la natura dell'impresa e del contesto in cui opera e il controllo interno dell'impresa stessa (incluse le carenze nel controllo interno);
- i cambiamenti significativi che possono essere intervenuti nell'impresa o nelle sue attività operative a partire dal periodo amministrativo precedente, che possono aiutare il revisore ad acquisire una comprensione dell'impresa sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi.

A13. Al revisore è richiesto di stabilire se le informazioni acquisite in periodi amministrativi precedenti rimangono significative anche ai fini dello svolgimento della revisione corrente. Ciò in quanto, le modifiche nell'ambiente di controllo, ad esempio, possono influire sulla significatività delle informazioni acquisite nell'anno precedente. Per stabilire se siano intercorse modifiche che possano influire sulla significatività di tali informazioni, il revisore può svolgere indagini e altre procedure di revisione appropriate, quali verifiche "walk-through" dei sistemi ad esse pertinenti.

*La discussione tra i membri del team di revisione (Rif.: Par.10)*

A14. La discussione tra i membri del team di revisione in merito alla possibilità che il bilancio contenga errori significativi:

- fornisce un'opportunità ai membri più esperti del team di revisione, compreso il responsabile dell'incarico, di condividere le proprie considerazioni basate sulla personale conoscenza dell'impresa;
- consente ai membri del team di revisione di scambiare informazioni sui rischi connessi all'attività cui l'impresa sia soggetta nonché sulle modalità e le aree del bilancio che potrebbero essere soggette a errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- permette ai membri del team di revisione di comprendere meglio la possibile esistenza nel bilancio di errori significativi nelle specifiche aree a loro assegnate e di comprendere in quale modo i risultati delle procedure di revisione da loro svolte possano influenzare altri aspetti della revisione, incluse le decisioni sulla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione da effettuare in risposta ai rischi identificati e valutati;
- costituisce una base su cui i membri del team di revisione comunicano e condividono nuove informazioni acquisite nel corso della revisione che possono influire sulla valutazione dei rischi di errori significativi o sulle procedure di revisione svolte per fronteggiare tali rischi.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 fornisce ulteriori regole e linee guida in merito alle discussioni tra i membri del team di revisione sui rischi di frode.<sup>5</sup>

A15. Non è sempre necessario o pratico far partecipare tutti i membri ad ogni singola discussione (nel caso ad esempio di una revisione che si svolge in più sedi), né informarli di tutte le decisioni prese nel corso della stessa. Il responsabile dell'incarico può discutere su alcuni aspetti con i membri chiave del team di revisione inclusi, ove considerato appropriato, gli specialisti ed i responsabili delle revisioni contabili delle componenti, mentre può delegare le discussioni con altri, tenendo conto del livello di comunicazione considerato necessario nell'ambito del team di revisione. Può risultare utile un piano di comunicazione approvato dal responsabile dell'incarico.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A16. Molti lavori di revisione di ridotte dimensioni sono interamente condotti dal responsabile dell'incarico (il quale può essere un professionista singolo). In questi casi, il responsabile dell'incarico, avendo personalmente pianificato la revisione, ha la responsabilità di considerare la possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

## **La necessaria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno**

### **L'impresa ed il contesto in cui opera**

*Settore di attività, regolamentazione ed altri fattori esterni (Rif.: Par.11 a)*

Fattori relativi al settore di attività

---

<sup>5</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 15.

A17. I fattori relativi al settore di attività comprendono le condizioni relative all'ambiente competitivo, ai rapporti con fornitori e clienti ed al grado di sviluppo tecnologico. Tra gli aspetti che il revisore può considerare ci sono:

- il mercato e la concorrenza, incluse domanda, capacità produttiva e concorrenza dei prezzi;
- attività ciclica o stagionale;
- contenuto tecnologico dei prodotti dell'impresa;
- approvvigionamento energetico e costi.

A18. Il settore in cui opera l'impresa può dare origine a specifici rischi di errori significativi legati alla natura dell'attività svolta o al livello di regolamentazione. Per esempio, i contratti a lungo termine possono richiedere stime significative di ricavi e costi che danno origine a rischi di errori significativi. In tali casi, è importante che il team di revisione includa membri con sufficienti e significative conoscenze ed esperienze.<sup>6</sup>

Fattori relativi alla regolamentazione

A19. I fattori relativi alla regolamentazione comprendono il contesto regolamentare. Il contesto regolamentare comprende, tra gli altri aspetti, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ed il contesto giuridico e politico. Esempi di aspetti che il revisore può considerare includono:

- principi contabili e specifiche prassi di settore;
- quadro normativo di riferimento per i settori regolamentati;
- leggi e regolamenti che influenzano in modo significativo le attività operative dell'impresa, incluse le attività di vigilanza diretta;
- imposte (dirette e altre);
- le politiche del governo che, in quel dato momento, influenzano la gestione dell'attività dell'impresa, come quelle monetarie, inclusi il controllo sui cambi, e quelle fiscali, gli incentivi finanziari (ad esempio i programmi di aiuti governativi), e le politiche tariffarie e di restrizione agli scambi commerciali;
- norme ambientali che influenzano il settore e l'attività dell'impresa.

A20. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 comprende alcune specifiche regole in merito al quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa ed al settore nel quale l'impresa opera.<sup>7</sup>

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>7bis</sup>

A21. (omissis)

Altri fattori esterni

A22. Altri fattori esterni che influenzano l'impresa e che il revisore può considerare comprendono, ad esempio, le condizioni economiche generali, i tassi di interesse, la disponibilità di finanziamenti, l'inflazione e la rivalutazione monetaria.

*Natura dell'impresa* (Rif.: Par. 11b)

A23. La comprensione della natura di un'impresa consente al revisore di conoscere:

- se l'impresa ha una struttura complessa, ad esempio con società controllate o altre componenti in più sedi. Le strutture complesse spesso presentano problematiche che possono generare rischi di errori significativi. Tali problematiche possono includere il fatto che siano stati contabilizzati in maniera appropriata l'avviamento, le joint venture, le partecipazioni e le imprese a destinazione specifica;
- l'assetto proprietario e le relazioni tra i soci ed altri soggetti o imprese. Questa comprensione aiuta a determinare se le operazioni con parti correlate siano state identificate e contabilizzate in maniera appropriata. Il principio di

---

<sup>6</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", paragrafo 14.

<sup>7</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio", paragrafo 12.

<sup>7-bis</sup> Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

revisione internazionale (ISA Italia) n. 550<sup>8</sup> contiene regole e fornisce linee guida sulle considerazioni del revisore riguardo le parti correlate.

A24. Gli aspetti che il revisore può considerare nell'acquisire una comprensione della natura dell'impresa includono ad esempio:

- Attività operative dell'impresa, quali:
  - la natura delle fonti di ricavo, prodotti o servizi, ed i mercati, incluso l'utilizzo del commercio elettronico, come le attività di vendita e di marketing su Internet;
  - la gestione delle attività operative (per esempio, fasi e metodi di produzione, ovvero attività esposte a rischi ambientali);
  - alleanze, joint venture ed attività in outsourcing;
  - dispersione geografica e segmentazione settoriale;
  - localizzazione degli impianti di produzione, dei magazzini e degli uffici, ubicazione e quantità delle rimanenze;
  - i principali clienti e i fornitori di merci e servizi, la contrattazione aziendale (inclusa l'esistenza di contratti sindacali, pensioni e altri benefici successivi al rapporto di lavoro, stock option o altri sistemi di incentivazione, regolamenti governativi relativi a questioni occupazionali);
  - attività di ricerca e sviluppo e relative spese;
  - operazioni con parti correlate.
- Partecipazioni e attività di investimento, quali:
  - acquisizioni o disinvestimenti, pianificati o eseguiti recentemente;
  - investimenti e smobilizzi di titoli e finanziamenti;
  - attività di investimento di capitali;
  - partecipazioni in imprese non consolidate, incluse partnership, joint venture e imprese a destinazione specifica.
- Finanziamenti e attività finanziarie, quali:
  - principali imprese controllate e collegate, incluse quelle consolidate e non;
  - struttura del debito e relative condizioni, inclusi gli impegni fuori bilancio (off-balance-sheet financing) e di leasing;
  - assetto proprietario (nazionale, straniero, reputazione negli affari ed esperienza) e parti correlate;
  - utilizzo di strumenti finanziari derivati.
- L'informativa finanziaria dell'impresa, quali:
  - principi contabili e specifiche prassi di settore, incluse le aree significative relative al settore specifico (per esempio, finanziamenti ed investimenti per banche, ricerca e sviluppo per imprese farmaceutiche);
  - modalità di rilevazione dei ricavi;
  - contabilizzazione al fair value;
  - attività, passività e operazioni in valuta estera;
  - contabilizzazione di operazioni inusuali o complesse, incluse quelle in aree controverse o di recente introduzione (per esempio, la contabilizzazione di remunerazioni mediante stock option).

A25. I cambiamenti significativi intervenuti nell'impresa rispetto a periodi amministrativi precedenti possono dare origine, o modificare, i rischi di errori significativi.

Natura delle imprese a destinazione specifica

A26. Un'impresa a destinazione specifica (talvolta denominata "special purpose vehicle") è un'impresa costituita, di solito, per uno scopo ristretto e ben definito, quale la stipula di un contratto di leasing, la cartolarizzazione di attività

---

<sup>8</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, "Parti correlate".

finanziarie o lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo. Essa può assumere la forma di una società, di un trust, di un'associazione o di una entità priva di personalità giuridica. L'impresa nell'interesse della quale è stata costituita l'impresa a destinazione specifica spesso può trasferire dei beni a quest'ultima (ad esempio, come parte di una eliminazione contabile riguardante attività finanziarie), ottenere il diritto di utilizzare i beni di quest'ultima, o svolgere servizi per quest'ultima, mentre altre parti possono finanziarla. Come specifica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, in alcune circostanze, un'impresa a destinazione specifica può essere una parte correlata dell'impresa.<sup>9</sup>

A27. I quadri normativi sull'informativa finanziaria spesso specificano in modo dettagliato le condizioni al verificarsi delle quali l'impresa a destinazione specifica è considerata controllata o dovrebbe essere inclusa nel consolidamento. L'interpretazione delle regole di questi quadri normativi spesso richiede una dettagliata conoscenza degli accordi pertinenti che interessano l'impresa a destinazione specifica.

*Scelta e applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa (Rif.: Par. 11c)*

A28. La comprensione della scelta e dell'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa può contemplare aspetti quali:

- i metodi utilizzati dall'impresa per contabilizzare le operazioni significative ed inusuali;
- l'influenza di principi contabili che hanno effetti significativi su aree controverse o di recente introduzione per le quali manchino interpretazioni ufficiali o condivise;
- cambiamenti nei principi contabili adottati dall'impresa;
- principi, normativa e regolamenti sull'informativa finanziaria che costituiscono una novità per l'impresa nonché i tempi e le modalità con cui saranno adottati.

*Obiettivi, strategie e relativi rischi connessi all'attività (Rif.: Par. 11d)*

A29. L'impresa svolge la sua attività in un contesto caratterizzato dal settore di appartenenza, dalla normativa e da altri fattori interni ed esterni. In risposta a questi fattori, la direzione dell'impresa o i responsabili delle attività di governance definiscono gli obiettivi che costituiscono i piani generali dell'impresa. Le strategie rappresentano le modalità con cui la direzione intende raggiungere i propri obiettivi. Gli obiettivi e le strategie dell'impresa possono cambiare nel corso del tempo.

A30. Il rischio connesso all'attività è più ampio del rischio di errori significativi nel bilancio, sebbene includa quest'ultimo. Il rischio connesso all'attività può essere originato da cambiamenti ovvero da situazioni complesse. Un rischio connesso all'attività può essere generato anche dal fatto che non sia stata riconosciuta la necessità di un cambiamento. Il rischio connesso all'attività può essere originato ad esempio da:

- lo sviluppo di nuovi prodotti o servizi che possono non avere una buona riuscita;
- un mercato che, sebbene sviluppato con successo, non è adeguato a sostenere un prodotto o un servizio; ovvero
- difetti in un prodotto o servizio che possono causare passività e rischi di reputazione.

A31. La comprensione dei rischi connessi all'attività che interessano l'impresa aumenta la probabilità di identificare rischi di errori significativi, dal momento che la maggior parte dei rischi connessi all'attività potrebbe avere conseguenze economiche e patrimoniali e, quindi, effetti sul bilancio. Tuttavia, il revisore non ha la responsabilità di identificare e valutare tutti i rischi connessi alla attività perché non tutti danno origine a rischi di errori significativi.

A32. Gli aspetti che il revisore può prendere in considerazione per acquisire una comprensione degli obiettivi, delle strategie dell'impresa e dei relativi rischi connessi all'attività che possono causare rischi di errori significativi in bilancio includono ad esempio:

- sviluppi del settore di attività (un rischio potenziale connesso all'attività potrebbe essere, per esempio, che l'impresa non disponga del personale o dell'esperienza necessari per trattare i cambiamenti nel settore di attività);
- nuovi prodotti e servizi (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, che si verifichi una crescente responsabilità del produttore);
- espansione dell'attività (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, che la domanda non sia stata accuratamente stimata);
- nuovi obblighi in materia contabile (un rischio potenziale correlato all'attività, per esempio, potrebbe risultare da un'adozione incompleta o non corretta ovvero da maggiori costi);

---

<sup>9</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, paragrafo A7.

- disposizioni regolamentari (un rischio potenziale correlato all'attività, per esempio, potrebbe derivare da una maggiore esposizione a rischi legali);
- requisiti per il soddisfacimento del fabbisogno finanziario corrente e prospettico (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, la perdita di un finanziamento dovuta all'incapacità dell'impresa di soddisfarne i requisiti);
- utilizzo dell'IT (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, che sistemi e processi non siano compatibili);
- effetti derivanti dall'adozione di una strategia, con particolare riferimento a quelli che possono comportare nuovi obblighi in materia contabile (un rischio potenziale correlato all'attività, per esempio, potrebbe essere dato da un'adozione incompleta o non corretta).

A33. Un rischio connesso all'attività può avere un'immediata conseguenza sul rischio di errori significativi per classi di operazioni, saldi contabili ed informativa a livello di asserzioni o di bilancio. Per esempio, il rischio connesso all'attività dell'impresa derivante da un portafoglio clienti in contrazione può accrescere il rischio di errori significativi nella valutazione dei crediti. Tuttavia, lo stesso rischio, in particolare in concomitanza con un'economia in contrazione, può avere altresì conseguenze a lungo termine che il revisore considera nella valutazione della sussistenza del presupposto della continuità aziendale. La considerazione sulla possibilità che un rischio connesso all'attività generi rischi di errori significativi è dunque formulata alla luce delle circostanze in cui opera l'impresa. Esempi di condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi sono illustrati nell'Appendice 2.

A34. Di norma, la direzione identifica i rischi connessi alla attività e sviluppa strategie per farvi fronte. Questo processo di valutazione del rischio è parte del controllo interno ed è illustrato ai paragrafi 15 e A79-A80.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>7-bis</sup>

A35. (omissis)

*Misurazione ed esame della performance economico-finanziaria dell'impresa* (Rif.: Par. 11e)

A36. La direzione e altri soggetti svolgono misurazioni ed esami di ciò che considerano rilevante. Le misurazioni della performance, siano esse esterne o interne, creano pressioni sull'impresa. Tali pressioni, a loro volta, possono indurre la direzione a intraprendere azioni volte a migliorare i risultati dell'impresa o a predisporre il bilancio in modo errato. Di conseguenza, comprendere le modalità di misurazione della performance dell'impresa aiuta il revisore a valutare se tali pressioni, che spingono a migliorare i risultati, possano dar luogo ad azioni della direzione che possono aver aumentato i rischi di errori significativi, inclusi quelli dovuti a frodi. Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 per regole e linee guida relative ai rischi di frode.

A37. La misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria si differenziano dal monitoraggio dei controlli (illustrato come una componente del controllo interno nei paragrafi da A98 a A104), sebbene i loro scopi possano coincidere:

- la misurazione e l'esame della performance sono diretti a determinare se la performance dell'attività dell'impresa soddisfi gli obiettivi fissati dalla direzione (o da terzi),
- il monitoraggio dei controlli è specificamente rivolto a verificare l'efficacia operativa del controllo interno.

In alcuni casi, tuttavia, gli indicatori di performance forniscono anche informazioni che permettono alla direzione di identificare carenze nel controllo interno.

A38. Le informazioni prodotte internamente, utilizzate dalla direzione per la misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria, che possono essere considerate dal revisore, includono, ad esempio:

- indicatori chiave di performance (sia di natura economico-finanziaria sia di altra natura) e indici chiave, tendenze e statistiche operative;
- analisi della performance economico-finanziaria da un periodo amministrativo all'altro;
- budget, previsioni, analisi della varianza, informazioni settoriali e rapporti sulla performance di reparto, di divisione o ad altro livello;
- misurazione della performance dei dipendenti e politiche retributive di incentivazione;
- raffronti tra la performance dell'impresa e quella dei concorrenti.

A39. La performance economico-finanziaria dell'impresa può essere misurata ed esaminata anche da soggetti esterni. Per esempio, informazioni esterne, quali le relazioni degli analisti ed i rapporti delle agenzie di rating, possono risultare utili per il revisore. E' spesso possibile ottenere questi rapporti dalla stessa impresa sottoposta a revisione contabile.

A40. Le misurazioni interne possono evidenziare risultati inattesi o andamenti che richiedono alla direzione di determinarne le cause e di intraprendere le conseguenti azioni correttive (incluse, in alcuni casi, l'individuazione e la correzione di errori in modo tempestivo). Le misurazioni della performance possono altresì indicare al revisore l'esistenza di rischi di errori nell'informativa di bilancio correlata. Per esempio, le misurazioni della performance possono mettere in evidenza che l'impresa mostra una crescita rapida o una redditività inusuali rispetto a quelle di altre imprese dello stesso settore. Queste informazioni, in particolare se unite ad altri fattori quali premi di rendimento basati sulle performance o compensi incentivanti, possono indicare il rischio potenziale di ingerenze della direzione nella redazione del bilancio.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A41. Le imprese di dimensioni minori solitamente non dispongono di processi per misurare ed esaminare la performance economico-finanziaria. Le indagini presso la direzione possono rivelare che essa si affida a taluni indicatori chiave per valutare la performance economico-finanziaria e per intraprendere azioni appropriate. Se tali indagini indicano l'assenza di misurazioni o di esami della performance, può aumentare il rischio di errori non individuati e corretti.

*Il controllo interno dell'impresa (Rif.: Par. 12)*

A42. La comprensione del controllo interno aiuta il revisore ad identificare le tipologie di errori potenziali ed i fattori che incidono sui rischi di errori significativi, nonché a determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.

A43. Le linee guida sul controllo interno di seguito presentate sono suddivise nelle quattro seguenti sezioni:

- natura e caratteristiche generali del controllo interno;
- controlli rilevanti ai fini della revisione;
- natura e livello di comprensione dei controlli rilevanti;
- componenti del controllo interno.

*Natura e caratteristiche generali del controllo interno*

Finalità del controllo interno

A44. Il controllo interno è configurato, messo in atto e mantenuto per affrontare i rischi connessi all'attività che minacciano il raggiungimento di qualunque obiettivo dell'impresa che riguardi:

- l'attendibilità dell'informativa finanziaria dell'impresa;
- l'efficacia e l'efficienza della sua attività operativa;
- la conformità alle leggi e ai regolamenti.

Il modo in cui il controllo interno viene configurato, messo in atto e mantenuto varia in funzione della dimensione e della complessità di un'impresa.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A45. Le imprese di dimensioni minori possono utilizzare modalità meno strutturate nonché processi e procedure più semplici per raggiungere i propri obiettivi.

Limiti del controllo interno

A46. Il controllo interno, a prescindere dalla sua efficacia, può fornire ad un'impresa solo una ragionevole sicurezza sulla realizzazione degli obiettivi di informativa finanziaria. La probabilità della loro realizzazione dipende dai limiti insiti nel controllo interno. Tali limiti comportano di fatto la possibilità che il giudizio umano, nel prendere decisioni, possa essere errato e che il mancato funzionamento del controllo interno possa verificarsi a causa di un errore umano. Per esempio, vi può essere un errore nella configurazione o nella modifica di un controllo. Allo stesso modo, l'operatività di un controllo può non essere efficace, come nel caso in cui le informazioni prodotte ai fini del controllo interno (per esempio, una relazione sulle eccezioni) non sono utilizzate in modo efficace perché la persona incaricata dell'esame non comprende lo scopo di tali informazioni o non intraprende le azioni appropriate.

A47. Inoltre, i controlli possono essere elusi dalla collusione tra due o più persone o mediante impropria forzatura del controllo interno da parte della direzione. Per esempio, la direzione può stipulare accordi separati con clienti alterando i termini e le condizioni dei contratti di vendita standard dell'impresa, e ciò può comportare una rilevazione impropria dei ricavi. Inoltre, i controlli di convalida in un software, volti ad identificare e riportare le operazioni che superano i limiti di credito previsti, possono essere forzati o disabilitati.

A48. Infine, nel configurare e mettere in atto tali controlli, la direzione può formulare valutazioni sulla natura e sull'ampiezza dei controlli che ha scelto di mettere in atto, nonché sulla natura e sull'ampiezza dei rischi che decide di assumersi.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A49. Le imprese di dimensioni minori hanno spesso un minor numero di dipendenti con conseguente limitazione dell'applicabilità del principio di separazione delle funzioni. Tuttavia, in una piccola impresa amministrata dal suo proprietario, il proprietario-amministratore può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace rispetto a quella possibile nelle imprese di maggiori dimensioni. Tale supervisione può compensare le opportunità, generalmente più limitate, di realizzare la separazione delle funzioni.

A50. D'altra parte, il proprietario-amministratore può essere maggiormente in grado di forzare i controlli allo scopo di eluderli a causa della natura meno strutturata del sistema di controllo interno. Tali circostanze sono prese in considerazione dal revisore nell'identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Suddivisione del controllo interno nelle componenti

A51. Ai fini dei principi di revisione, la suddivisione del controllo interno nelle seguenti cinque componenti, fornisce al revisore un utile quadro di riferimento per considerare in che modo differenti aspetti del controllo interno di un'impresa possano influenzare la revisione:

- a) l'ambiente di controllo;
- b) il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio;
- c) il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione;
- d) le attività di controllo;
- e) il monitoraggio dei controlli.

La suddivisione non riflette necessariamente il modo in cui l'impresa configura, mette in atto e mantiene il controllo interno, né la modalità con cui essa può classificare una delle specifiche componenti. I revisori possono utilizzare una terminologia o un quadro di riferimento diversi per descrivere i vari aspetti del controllo interno - ed i relativi effetti sulla revisione - rispetto a quelli utilizzati nel presente documento, purché tutte le componenti illustrate nel presente principio di revisione siano prese in considerazione e valutate.

A52. Nei successivi paragrafi A69-A104 sono riportate le linee guida riferite alle cinque componenti del controllo interno e come esse afferiscono a una revisione contabile del bilancio. Un ulteriore approfondimento sulle componenti del controllo interno è contenuto nell'Appendice 1.

Caratteristiche degli elementi manuali ed automatizzati del controllo interno rilevanti per la valutazione del rischio da parte del revisore

A53. Il sistema di controllo interno di un'impresa è costituito da elementi manuali e spesso da elementi automatizzati. Le caratteristiche degli elementi manuali e automatizzati sono rilevanti per la valutazione del rischio da parte del revisore e per le procedure conseguenti pianificate in base a tale valutazione.

A54. L'utilizzo di elementi manuali ed automatizzati nel controllo interno influenza altresì il modo in cui le operazioni sono rilevate, registrate, elaborate e con cui se ne dà informativa:

- i controlli in un sistema manuale possono includere procedure, quali approvazioni, esami delle operazioni e riconciliazioni con successivo chiarimento degli importi in riconciliazione. In alternativa, un'impresa può utilizzare procedure automatizzate per rilevare, registrare, elaborare operazioni e darne informativa, in tal caso, le registrazioni in formato elettronico sostituiscono i documenti cartacei;
- i controlli nei sistemi IT prevedono una combinazione di controlli automatizzati (per esempio, controlli integrati incorporati nei programmi informatici) e controlli manuali. Inoltre, i controlli manuali possono essere indipendenti dall'IT, possono utilizzare informazioni prodotte dall'IT, o possono limitarsi a monitorare l'effettivo funzionamento dell'IT e dei controlli automatizzati e a gestire le eccezioni. Quando viene utilizzata l'elaborazione informatica per rilevare, registrare, elaborare o dare informativa su operazioni o altri dati economico-finanziari da includere in bilancio, il sistema ed i programmi possono comprendere controlli riferiti alle corrispondenti asserzioni per i conti significativi e possono essere decisivi per l'efficace funzionamento dei controlli manuali che dipendono dall'IT.

La combinazione di elementi manuali ed automatizzati nel controllo interno di un'impresa varia in funzione della natura e della difficoltà di utilizzo dell'IT da parte dell'impresa.

A55. In linea generale, l'elaborazione informatica favorisce il controllo interno consentendo all'impresa di:

- applicare uniformemente regole di gestione predefinite ed eseguire calcoli complessi, nell'elaborazione di elevati volumi di operazioni o dati;
- migliorare la tempestività, la disponibilità e l'accuratezza delle informazioni;
- facilitare l'ulteriore analisi di informazioni;
- rafforzare la capacità di monitorare la performance delle attività dell'impresa e delle relative direttive e procedure;
- ridurre il rischio di elusione dei controlli;
- rafforzare la capacità di raggiungere un'effettiva separazione delle funzioni attraverso l'implementazione di controlli di sicurezza in relazione ad applicazioni, database e sistemi operativi.

A56. L'IT comporta anche specifici rischi per il controllo interno di un'impresa, inclusi, ad esempio:

- affidamento su sistemi o programmi che elaborano dati in modo non accurato o che elaborano dati non accurati od entrambe le fattispecie;
- accesso non autorizzato ai dati che può causare la loro distruzione o la loro modifica impropria, compresa la registrazione di operazioni non autorizzate o inesistenti o l'inesatta registrazione di operazioni. Rischi particolari possono sorgere nei casi in cui più utenti accedono ad un comune database;
- la possibilità che il personale IT goda di privilegi nell'accesso, oltre quelli necessari, per eseguire le funzioni assegnate, violando in questo modo il principio della separazione delle funzioni;
- modifiche non autorizzate a dati di master file;
- modifiche non autorizzate a sistemi o programmi;
- mancata effettuazione delle necessarie modifiche a sistemi o programmi;
- intervento manuale improprio;
- potenziale perdita di dati o incapacità di accedere ai dati come necessario.

A57. Gli elementi manuali nel controllo interno possono essere più adatti in circostanze ove sono richieste valutazione e discrezione, quali ad esempio:

- operazioni complesse, inusuali o non ricorrenti;
- circostanze in cui è difficile individuare, anticipare o predire gli errori;
- circostanze che variano e che richiedono un controllo al di fuori dell'ambito del controllo automatizzato esistente;
- monitoraggio dell'efficacia dei controlli automatizzati.

A58. Gli elementi manuali nel controllo interno possono essere meno affidabili degli elementi automatizzati poiché possono essere aggirati, ignorati e forzati con maggiore facilità e sono altresì più soggetti a semplici errori e disattenzioni. Non è quindi possibile presupporre la coerenza di applicazione di un elemento del controllo manuale. Gli elementi del controllo manuale sono meno appropriati nelle seguenti circostanze:

- elevato volume di operazioni o operazioni ricorrenti, o situazioni in cui è possibile prevenire od individuare e correggere gli errori anticipabili o prevedibili mediante parametri di controllo automatizzati;
- attività di controllo in cui le modalità specifiche utilizzate per eseguire il controllo possono essere adeguatamente definite ed automatizzate.

A59. L'estensione e la natura dei rischi sul controllo interno variano in relazione alla natura e alle caratteristiche del sistema informativo dell'impresa. L'impresa fronteggia i rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT o degli elementi manuali del controllo interno predisponendo controlli efficaci alla luce delle caratteristiche del sistema informativo dell'impresa stessa.

#### *Controlli rilevanti ai fini della revisione*

A60. Sussiste un rapporto diretto tra gli obiettivi di un'impresa ed i controlli che vengono messi in atto al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul loro raggiungimento. Gli obiettivi dell'impresa, e quindi i controlli, riguardano l'informativa finanziaria, la gestione e la conformità alle leggi e ai regolamenti; tuttavia, non tutti questi obiettivi e controlli sono rilevanti per la valutazione del rischio che viene effettuata dal revisore.

A61. Tra i fattori rilevanti ai fini del giudizio professionale del revisore volto a valutare se un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, è rilevante per il lavoro di revisione possono essere inclusi aspetti quali:

- la significatività;
- la rilevanza del rischio correlato;
- la dimensione dell'impresa;
- le caratteristiche dell'attività dell'impresa, inclusi la sua organizzazione ed il suo assetto proprietario;
- la varietà e la complessità delle attività operative dell'impresa;
- le disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- le circostanze e le componenti applicabili del controllo interno;
- la natura e la complessità dei sistemi che fanno parte del controllo interno dell'impresa, incluso l'utilizzo di fornitori di servizi;
- se, e con che modalità, un controllo specifico, singolarmente o congiuntamente con altri, prevenga, o individui e corregga, errori significativi.

A62. I controlli sulla completezza ed accuratezza delle informazioni prodotte dall'impresa possono essere rilevanti ai fini della revisione, qualora il revisore intenda utilizzare tali informazioni per definire e svolgere procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati. I controlli relativi ad operazioni e obiettivi di conformità alle leggi e ai regolamenti possono essere rilevanti ai fini della revisione, qualora siano pertinenti a dati che il revisore valuta o utilizza nell'applicare le procedure di revisione.

A63. Il controllo interno per la salvaguardia dei beni volto a prevenire acquisti, utilizzi o vendite non autorizzati può includere controlli che riguardano obiettivi sia di informativa finanziaria sia gestionali. L'attenzione del revisore in merito a tali controlli si limita generalmente a quelli rilevanti ai fini dell'attendibilità dell'informativa finanziaria.

A64. Un'impresa generalmente mette in atto anche controlli riguardanti obiettivi che non sono rilevanti ai fini della revisione e che quindi non è necessario prendere in considerazione. Per esempio, un'impresa può fare affidamento su un sistema sofisticato di controlli automatizzati per assicurare una efficiente ed efficace operatività (ad esempio, un sistema di controlli automatizzati utilizzato da una compagnia aerea per gestire gli orari dei voli) ma solitamente questi controlli non sono rilevanti ai fini della revisione. Inoltre, sebbene il controllo interno riguardi l'impresa nella sua interezza o una delle unità operative o processi aziendali, una comprensione del controllo interno relativo a ciascuna delle unità operative o dei processi aziendali dell'impresa può non essere rilevante ai fini della revisione.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>7-bis</sup>

A65. (omissis)

*Natura e livello di comprensione dei controlli rilevanti (Rif.: Par.13)*

A66. Per valutare la configurazione di un controllo è necessario considerare se esso, singolarmente o in combinazione con altri controlli, sia in grado effettivamente di prevenire o di individuare e correggere errori significativi. La messa in atto di un controllo significa che il controllo esiste e che l'impresa lo sta utilizzando. Si considera prima la configurazione di un controllo in quanto è di scarso rilievo valutare la messa in atto di un controllo che non sia efficace. Un controllo configurato in modo inappropriato può rappresentare una carenza significativa nel controllo interno dell'impresa.

A67. Le procedure di valutazione del rischio volte ad ottenere elementi probativi in merito alla configurazione e alla messa in atto dei controlli rilevanti possono includere:

- indagini presso il personale dell'impresa;
- osservazioni sull'applicazione di controlli specifici;
- ispezioni di documenti e relazioni;
- verifiche per ripercorrere le operazioni attraverso il sistema informativo rilevante ai fini dell'informativa finanziaria.

Le indagini presso il personale dell'impresa da sole non sono tuttavia sufficienti a realizzare tali scopi.

A68. Acquisire una comprensione dei controlli di un'impresa non è sufficiente per verificarne l'efficacia operativa, a meno che sussista una certa automatizzazione in grado di garantire un'uniforme e costante operatività dei controlli. Per esempio, l'acquisizione di elementi probativi sulla messa in atto di un controllo manuale in un dato momento non fornisce elementi probativi sull'efficacia operativa del controllo in altri momenti del periodo amministrativo sottoposto

a revisione contabile. Quindi, data l'intrinseca coerenza dell'elaborazione informatica (si veda il paragrafo A55), il fatto che lo svolgimento di procedure di revisione, per determinare se un controllo automatizzato sia stato messo in atto, possa essere utilizzato per la verifica sull'efficacia operativa del controllo stesso, dipende sia dalla valutazione del revisore che dalla necessità di svolgere verifiche di conformità, come avviene in caso di cambiamenti nei programmi informatici. Le verifiche sull'efficacia operativa dei controlli sono descritte in modo più approfondito nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.<sup>10</sup>

*Le componenti del controllo interno – L'ambiente di controllo (Rif.: Par.14)*

A69. L'ambiente di controllo include le attività di governance e di direzione nonché l'atteggiamento, la consapevolezza e le azioni dei responsabili delle attività di governance e della direzione riguardo al controllo interno ed alla sua importanza all'interno dell'impresa. L'ambiente di controllo definisce l'atteggiamento di un'organizzazione, influenzando la consapevolezza del controllo in chi vi opera.

A70. Ai fini della comprensione dell'ambiente di controllo, gli elementi che possono assumere rilievo sono i seguenti:

- a) *comunicazione e applicazione dei valori etici e di integrità* – sono elementi fondamentali che influenzano l'efficacia della struttura, della operatività e del monitoraggio dei controlli;
- b) *considerazione dell'importanza della competenza* – si tratta di aspetti quali la considerazione della direzione sui livelli di competenza necessari per particolari mansioni e di come tali livelli si traducano in requisiti di capacità e conoscenza;
- c) *partecipazione dei responsabili delle attività di governance* – si tratta delle caratteristiche dei responsabili delle attività di governance quali:
  - la loro indipendenza dalla direzione;
  - la loro esperienza ed autorevolezza;
  - la misura del loro coinvolgimento, le informazioni che ricevono, e il livello di approfondimento delle loro attività;
  - l'appropriatezza delle loro azioni, incluso il modo in cui le questioni complesse sono rappresentate alla direzione e da questa prese in considerazione, nonché la loro interazione con revisori interni ed esterni;
- d) *filosofia e stile operativo della direzione* – caratteristiche della direzione quali:
  - l'approccio alla assunzione e gestione dei rischi connessi alla attività;
  - l'atteggiamento e le azioni rispetto alla informativa finanziaria;
  - l'atteggiamento rispetto alla funzione di elaborazione dati, alla funzione contabile e al personale;
- e) *struttura organizzativa* – è il quadro di riferimento entro cui sono pianificate, eseguite, controllate e supervisionate le attività dell'impresa dirette al raggiungimento dei suoi obiettivi;
- f) *attribuzione di autorità e responsabilità* – si tratta delle modalità con cui vengono attribuite autorità e responsabilità delle attività operative e di come vengono stabiliti i rapporti gerarchici e di autorizzazione;
- g) *direttive e procedure in tema di risorse umane* – direttive e procedure che riguardano, ad esempio, assunzioni, orientamento, formazione, valutazione, counselling, promozioni, retribuzioni ed azioni correttive.

Elementi probativi sui diversi aspetti dell'ambiente di controllo

A71. Elementi probativi significativi possono essere acquisiti mediante una combinazione di indagini e di altre procedure di valutazione del rischio, quali indagini di supporto mediante osservazioni o ispezioni della documentazione. Per esempio, il revisore, mediante indagini presso la direzione ed i dipendenti, può acquisire una comprensione delle modalità attraverso le quali la direzione comunica ai dipendenti i propri orientamenti in merito alle prassi aziendali ed al comportamento eticamente corretto. Il revisore può quindi determinare se siano stati messi in atto controlli rilevanti considerando, ad esempio, se la direzione possieda un codice di comportamento scritto e se agisca in modo da sostenerlo.

Effetti dell'ambiente di controllo sulla valutazione dei rischi di errori significativi

A72. Alcuni aspetti dell'ambiente di controllo di un'impresa hanno un effetto pervasivo sulla valutazione dei rischi di errori significativi. Per esempio, la consapevolezza del controllo di un'impresa è influenzata in maniera significativa dai responsabili delle attività di governance, poiché uno dei loro ruoli è di controbilanciare le pressioni sulla direzione in

---

<sup>10</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".

merito all'informativa finanziaria che possono scaturire dalle richieste del mercato ovvero da piani retributivi. L'efficacia della configurazione dell'ambiente di controllo rispetto alla partecipazione da parte dei responsabili delle attività di governance è influenzata quindi da aspetti quali:

- la loro indipendenza dalla direzione e la loro capacità di valutarne le azioni;
- se essi abbiano un'adeguata conoscenza dell'attività dell'impresa;
- la misura in cui essi sanno valutare se il bilancio è redatto in conformità con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

A73. Un organo amministrativo attivo e indipendente può influenzare la filosofia e lo stile operativo dei vertici della direzione. Tuttavia, altri aspetti possono avere effetti più limitati. Per esempio, sebbene direttive e procedure della funzione risorse umane dirette all'assunzione di personale competente in ambito finanziario, contabile e di IT possano ridurre il rischio di errori nell'elaborazione dell'informativa finanziaria, esse possono non mitigare una forte ingerenza dell'alta direzione a sovrastimare gli utili.

A74. L'esistenza di un ambiente di controllo soddisfacente può rappresentare un fattore positivo quando il revisore valuta i rischi di errori significativi. Sebbene un ambiente di controllo soddisfacente possa aiutare a ridurre il rischio di frode, esso non costituisce tuttavia un deterrente assoluto contro le frodi. Al contrario, carenze nell'ambiente di controllo possono indebolire l'efficacia dei controlli, in particolare in relazione alle frodi. Per esempio, il mancato impiego da parte della direzione di risorse sufficienti per affrontare i rischi di sicurezza presenti nell'IT può influenzare in modo negativo il controllo interno consentendo cambiamenti impropri a programmi o dati informatici, o l'elaborazione di operazioni non autorizzate. Come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, l'ambiente di controllo influenza anche la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.<sup>11</sup>

A75. L'ambiente di controllo di per sé non previene, o individua e corregge, un errore significativo. Esso può tuttavia influenzare la valutazione del revisore sull'efficacia di altri controlli (ad esempio, il monitoraggio dei controlli e il funzionamento di specifiche attività di controllo) e quindi la sua valutazione dei rischi di errori significativi.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A76. L'ambiente di controllo nell'ambito delle imprese di dimensioni minori differisce probabilmente da quello delle imprese più grandi. Per esempio, tra i responsabili delle attività di governance nelle imprese di dimensioni minori può non figurare un membro indipendente o esterno, l'attività di governance può essere svolta direttamente dal proprietario-amministratore, ove non vi siano altri soci. La natura dell'ambiente di controllo può altresì influenzare la significatività degli altri controlli, ovvero la loro assenza. Per esempio, il coinvolgimento attivo di un proprietario-amministratore può mitigare alcuni dei rischi derivanti dalla mancata separazione delle funzioni in un'impresa di dimensioni minori, tuttavia tale coinvolgimento può aumentare altri rischi, ad esempio quello di forzatura dei controlli.

A77. Inoltre, nelle imprese di dimensioni minori, gli elementi probativi relativi ai diversi aspetti dell'ambiente di controllo possono non essere disponibili in forma documentale, specie laddove la comunicazione tra direzione e personale sia informale seppure efficace. Per esempio, è possibile che le imprese minori non dispongano di un codice di comportamento scritto, ma sviluppino, invece, una cultura aziendale che evidenzia l'importanza dell'integrità e di comportamenti eticamente corretti attraverso la comunicazione verbale e l'esempio della direzione.

A78. Di conseguenza, gli atteggiamenti, la consapevolezza e le azioni della direzione o del proprietario-amministratore rivestono particolare importanza per la comprensione da parte del revisore dell'ambiente di controllo di un'impresa di dimensioni minori.

*Componenti del controllo interno - Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio (Rif.: Par.15)*

A79. Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio rappresenta la base con cui la direzione determina i rischi da gestire. Se tale processo è appropriato alle circostanze, incluse la natura, dimensione e complessità dell'impresa, esso aiuta il revisore ad identificare i rischi di errori significativi. Stabilire se il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio sia appropriato alle circostanze, è un aspetto oggetto di giudizio.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori (Rif.: Par.17)

A80. E' improbabile che in un'impresa di dimensioni minori esista un processo prestabilito per la valutazione del rischio. In tali casi, è probabile che la direzione identifichi i rischi mediante il proprio diretto coinvolgimento nell'attività. Indipendentemente dalle circostanze, è tuttavia sempre necessaria un'indagine sui rischi identificati e su come vengono gestiti dalla direzione.

---

<sup>11</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi A2-A3.

*Componenti del controllo interno – Il sistema informativo rilevante per l’informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, e la comunicazione*

Il sistema informativo rilevante per l’informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati (Rif.: Par.18)

A81. Il sistema informativo rilevante per gli obiettivi dell’informativa finanziaria, incluso il sistema contabile, è costituito dalle procedure e dalle registrazioni contabili definite e stabilite per:

- rilevare, registrare, elaborare operazioni dell’impresa (come pure di eventi e condizioni) e darne informativa e mantenere la responsabilità di informativa delle relative voci di attività, passività e patrimonio netto;
- risolvere l’errata elaborazione di operazioni, ad esempio, gli archivi automatizzati di sospesi e le procedure utilizzate per eliminare tempestivamente le voci in sospenso;
- elaborare e rendicontare le forzature sui sistemi e le elusioni dei controlli;
- trasferire le informazioni dai sistemi di elaborazione delle operazioni ai libri contabili;
- cogliere le informazioni rilevanti per l’informativa finanziaria in relazione ad eventi e condizioni diversi dalle operazioni, quali la svalutazione e l’ammortamento delle attività ed i cambiamenti nella recuperabilità dei crediti;
- assicurare che le informazioni da fornire in base al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile siano raccolte, registrate, elaborate, sintetizzate e che ne sia data appropriata informativa in bilancio.

**Scritture contabili**

A82. Il sistema informativo di un’impresa comporta tipicamente l’utilizzo di scritture contabili standard necessarie per registrare operazioni in modo ricorrente. Esempi potrebbero essere le scritture contabili per registrare vendite, acquisti, e esborsi di cassa nei libri contabili, ovvero per registrare stime contabili effettuate periodicamente dalla direzione, quali le modifiche della stima di crediti inesigibili.

A83. Il processo di informativa finanziaria di un’impresa include altresì l’utilizzo di scritture contabili non standard per registrare operazioni non ricorrenti, inusuali o rettifiche. Esempi di tali registrazioni includono rettifiche di consolidamento e registrazioni per le aggregazioni aziendali e le dismissioni di società ovvero per stime non ricorrenti, quale la perdita di valore di un’attività. In sistemi contabili tenuti manualmente, le scritture contabili non-standard possono essere individuate attraverso l’ispezione di partitari, libri giornali e relativa documentazione di supporto. In presenza di procedure automatizzate per la tenuta dei libri contabili e la redazione del bilancio, tali registrazioni possono esistere unicamente in forma elettronica e possono quindi essere individuate più facilmente mediante l’utilizzo di procedure di revisione computerizzate.

**I processi di gestione correlati**

A84. I processi di gestione di un’impresa sono rappresentati dalle attività volte a:

- sviluppare, acquistare, produrre, vendere e distribuire i prodotti e i servizi di un’impresa;
- garantire la conformità alle leggi e ai regolamenti;
- registrare informazioni, incluse le informazioni contabili e quelle relative all’informativa finanziaria.

I processi di gestione risultano nelle operazioni che sono registrate, elaborate e riportate dal sistema informativo. Acquisire una comprensione dei processi di gestione connessi all’attività dell’impresa, che include le modalità con cui le operazioni sono generate, aiuta il revisore a acquisire una comprensione del sistema informativo dell’impresa rilevante ai fini dell’informativa finanziaria in maniera appropriata alle circostanze in cui opera l’impresa.

**Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori**

A85. I sistemi informativi ed i processi di gestione correlati rilevanti per l’informativa finanziaria sono probabilmente meno sofisticati nelle imprese minori rispetto ad imprese più grandi, ma il loro ruolo riveste la stessa importanza. Nelle imprese di dimensioni minori, in cui vi è un attivo coinvolgimento della direzione, possono non essere necessarie ampie descrizioni delle procedure contabili, registrazioni contabili sofisticate o direttive scritte. Comprendere i sistemi e le procedure dell’impresa può quindi essere più agevole nella revisione di imprese di dimensioni minori e può dipendere maggiormente dalle indagini che dall’esame della documentazione. La necessità di acquisirne una comprensione conserva tuttavia la sua importanza.

**Comunicazione (Rif.: Par. 19)**

A86. La comunicazione da parte dell’impresa di ruoli, di responsabilità e di aspetti significativi attinenti alla predisposizione dell’informativa finanziaria, comporta la comprensione dei ruoli e delle responsabilità individuali riguardanti il controllo interno sull’informativa finanziaria. Essa include alcune questioni quali la misura in cui il

personale comprende in che modo le proprie attività per l'informativa finanziaria interagiscono con il lavoro di altri soggetti e con quali modalità si comunicano le eccezioni ad un livello più alto e appropriato nell'ambito dell'impresa. La comunicazione può assumere la forma di manuale delle procedure e di manuale amministrativo-contabile. La presenza di canali di comunicazione aperti aiuta ad assicurare che le eccezioni siano segnalate e gestite.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A87. La comunicazione può essere meno strutturata e più facile da attuare in un'impresa di dimensioni minori rispetto ad una grande impresa per via dei livelli gerarchici meno numerosi e della maggiore visibilità e disponibilità della direzione.

*Le componenti del controllo interno – Attività di controllo (Rif.: Par.20)*

A88. Le attività di controllo sono le direttive e le procedure che aiutano a garantire che le indicazioni della direzione siano eseguite. Le attività di controllo, nell'ambito sia di sistemi IT che manuali, hanno diversi obiettivi e vengono applicate a vari livelli organizzativi e funzionali. Le attività specifiche di controllo includono ad esempio quelle riguardanti:

- l'autorizzazione;
- l'esame della performance;
- le elaborazioni informatiche;
- i controlli fisici;
- la separazione delle funzioni.

A89. Le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione sono:

- quelle che è necessario trattare come tali, in quanto costituiscono attività di controllo che riguardano rischi significativi, e quelle che riguardano i rischi per i quali le procedure di validità non forniscono, da sole, sufficienti e appropriati elementi probativi, come richiesto rispettivamente nei paragrafi 29 e 30; ovvero
- quelle considerate rilevanti a giudizio del revisore.

A90. Il giudizio del revisore sulla rilevanza o meno di un'attività di controllo ai fini della revisione è influenzato dal rischio identificato dal revisore che può dare origine ad un errore significativo e dal fatto che il revisore ritenga appropriato verificare l'efficacia operativa del controllo ai fini della determinazione dell'estensione delle procedure di validità.

A91. L'attenzione del revisore può essere concentrata sull'individuazione e sulla comprensione delle attività di controllo che interessano le aree in cui il revisore presume siano più alti i rischi di errori significativi. Quando più attività di controllo raggiungono lo stesso obiettivo, non è necessario acquisire una comprensione di ciascuna di esse relativamente a tale obiettivo.

A92. Le conoscenze del revisore riguardo la presenza o l'assenza di attività di controllo, acquisite mediante la comprensione delle altre componenti del controllo interno, assistono il revisore medesimo nel determinare se sia necessario un ulteriore approfondimento per comprendere tali attività.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A93. I concetti sottostanti le attività di controllo nelle imprese di dimensioni minori sono, probabilmente, simili a quelli delle imprese più grandi, ma le modalità formali con cui operano possono variare. Inoltre, le imprese di dimensioni minori possono ritenere che certi tipi di attività di controllo non siano rilevanti a causa dei controlli applicati dalla direzione. Per esempio, il potere esclusivo della direzione di concedere crediti ai clienti ed approvare gli acquisti rilevanti può rappresentare un forte controllo su importanti operazioni e saldi contabili, diminuendo o eliminando la necessità di attività di controllo più minuziose.

A94. E' probabile che le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione di imprese di dimensioni minori riguardino i principali cicli di operazioni quali ricavi, acquisti e spese per il personale.

Rischi derivanti dall'IT (Rif.: Par. 21)

A95. L'utilizzo dell'IT influenza il modo in cui sono messe in atto le attività di controllo. Dal punto di vista del revisore, i controlli sui sistemi IT sono efficaci se mantengono l'integrità delle informazioni, la protezione dei dati elaborati da tali sistemi ed includono controlli generali IT e controlli specifici efficaci.

A96. I controlli generali IT sono costituiti da direttive e procedure che riguardano molte applicazioni e contribuiscono all'efficace funzionamento dei controlli specifici. Tali controlli si applicano agli ambienti del mainframe, del miniframe

e dell'utente finale. I controlli generali IT, che mantengono l'integrità delle informazioni e la protezione dei dati, comprendono solitamente controlli su:

- centro elaborazione dati ed operatività di rete;
- acquisto, sostituzione e manutenzione del software di sistema;
- modifiche di programma;
- sicurezza di accesso;
- acquisto, sviluppo e manutenzione dei sistemi applicativi.

In genere, tali controlli sono messi in atto per affrontare i rischi illustrati nel paragrafo A56 di cui sopra.

A97. I controlli specifici sono procedure manuali o automatizzate che, di norma, operano a livello di processi gestionali e riguardano l'elaborazione di operazioni di singole applicazioni. I controlli specifici possono essere di natura preventiva o investigativa e sono progettati per assicurare l'integrità delle registrazioni contabili. Di conseguenza, i controlli specifici si riferiscono alle procedure utilizzate per rilevare, registrare, elaborare e riportare in bilancio operazioni o altri dati economico-finanziari. Questi controlli servono a garantire che le operazioni effettuate siano autorizzate, registrate ed elaborate in modo completo ed accurato. Ne sono un esempio le verifiche di convalida dei dati in entrata e le verifiche di sequenza numerica con successiva verifica manuale delle relazioni su eccezioni o correzioni al momento dell'inserimento dei dati.

#### *Componenti del controllo interno – Monitoraggio dei controlli (Rif.: Par. 22)*

A98. Il monitoraggio dei controlli rappresenta un processo per valutare nel tempo l'efficacia del controllo interno. Tale attività consiste nella tempestiva valutazione dell'efficacia dei controlli e nell'adozione delle necessarie azioni correttive. La direzione esegue il monitoraggio dei controlli attraverso attività continuative, valutazioni separate o attraverso una combinazione delle due modalità. Le attività di monitoraggio continuative fanno spesso parte delle normali attività ricorrenti di un'impresa ed includono le attività ordinarie direzionali e di supervisione.

A99. Le attività di monitoraggio della direzione possono altresì includere l'utilizzo di informazioni provenienti da comunicazioni di soggetti esterni, quali reclami della clientela e osservazioni formulate dalla autorità di vigilanza, che possono indicare problemi o evidenziare aree che necessitano di miglioramento.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A100. Il monitoraggio dei controlli da parte della direzione si realizza spesso mediante lo stretto coinvolgimento nelle attività operative della direzione ovvero del proprietario-amministratore. Tale coinvolgimento consente spesso di identificare scostamenti significativi dalle aspettative e inesattezze nei dati economico-finanziari determinando un'azione correttiva nei confronti del controllo.

#### *Funzione di revisione interna (Rif.: Par. 23)*

A 101. La funzione di revisione interna dell'impresa può essere rilevante ai fini della revisione contabile se la natura delle responsabilità e le attività della funzione di revisione interna sono connesse all'informazione finanziaria dell'impresa, e il revisore prevede di utilizzare il lavoro svolto dai revisori interni al fine di modificare la natura o la tempistica delle procedure di revisione da svolgere, ovvero di ridurne l'estensione. Se il revisore stabilisce che la funzione di revisione interna può essere rilevante ai fini della revisione contabile, si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610.

A102. Gli obiettivi di una funzione di revisione interna e, di conseguenza, la natura delle sue responsabilità e la sua posizione all'interno dell'organizzazione, variano considerevolmente e dipendono dalle dimensioni e dalla struttura dell'impresa, nonché dalle regole fissate dalla direzione e, ove applicabile, dai responsabili delle attività di governance. Le responsabilità di una funzione di revisione interna possono includere, per esempio, il monitoraggio del controllo interno, la gestione dei rischi, il controllo della conformità a leggi e regolamenti. D'altra parte, le responsabilità della funzione di revisione interna possono essere limitate, per esempio, al riesame dell'economicità, dell'efficienza e dell'efficacia delle attività operative, e perciò non essere connesse all'informativa finanziaria dell'impresa.

A103. Se la natura delle responsabilità della funzione di revisione interna è connessa con l'informativa finanziaria dell'impresa, la considerazione del revisore esterno in merito alle attività svolte, o da svolgere, da parte della funzione di revisione interna può includere, se esistente, il riesame del piano di revisione predisposto dalla funzione di revisione interna per il periodo amministrativo e la discussione di tale piano con i revisori interni.

#### *Fonti di informazione (Rif.: Par.24)*

A104. Molte delle informazioni utilizzate nel monitoraggio possono essere prodotte dal sistema informativo dell'impresa. Se la direzione assume che i dati utilizzati per il monitoraggio siano accurati senza che tale assunzione

abbia un fondamento, gli errori che si possono presentare nelle informazioni potrebbero potenzialmente indurre la direzione a trarre conclusioni errate dalle sue attività di monitoraggio. Di conseguenza, la comprensione dei seguenti aspetti:

- le fonti di informazione connesse alle attività di monitoraggio dell'impresa;
- le ragioni per cui la direzione considera le informazioni sufficientemente attendibili a tale scopo

è necessaria ai fini della comprensione, da parte del revisore, delle attività di monitoraggio dell'impresa che costituiscono una componente del controllo interno.

## **Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi**

*Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio (Rif.: Par. 25 a)*

A105. I rischi di errori significativi a livello di bilancio riguardano i rischi che sono connessi in modo pervasivo al bilancio nel suo complesso e influenzano potenzialmente molte asserzioni. I rischi di tale natura non sono necessariamente rischi identificabili con specifiche asserzioni a livello di classe di operazioni, saldo contabile o informativa. Essi rappresentano piuttosto circostanze in grado di aumentare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni, per esempio, mediante la forzatura del controllo interno da parte della direzione. I rischi a livello di bilancio possono essere particolarmente significativi ai fini della considerazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi derivanti da frodi.

A106. I rischi a livello di bilancio possono derivare in particolare da un ambiente di controllo carente (sebbene tali rischi possano anche collegarsi ad altri fattori, quali il peggioramento delle condizioni economiche). Per esempio, carenze quali la mancanza di competenza da parte della direzione, possono avere un effetto più pervasivo sul bilancio e richiedere una risposta generale di revisione da parte del revisore.

A107. La comprensione del controllo interno da parte del revisore può far sorgere dubbi circa la possibilità di sottoporre a revisione contabile il bilancio di un'impresa. Per esempio:

- dubbi in merito all'integrità della direzione dell'impresa possono essere talmente seri da indurre il revisore a concludere che il rischio di false rappresentazioni nel bilancio da parte della direzione sia tale da non consentire lo svolgimento della revisione contabile;
- dubbi sullo stato e l'attendibilità delle scritture contabili dell'impresa possono indurre il revisore a concludere che non saranno probabilmente disponibili elementi probativi sufficienti ed appropriati per supportare un giudizio senza modifica sul bilancio.

A108. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705<sup>12</sup> stabilisce regole e linee guida per determinare se sia necessario che il revisore esprima un giudizio con rilievi o dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio ovvero, in alcuni casi, receda dall'incarico, purché consentito dalla legge o dai regolamenti.

*Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni (Rif.: Par. 25b)*

A109. I rischi di errori significativi a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa devono essere considerati poiché tali considerazioni aiutano direttamente a determinare la natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti a livello di asserzioni necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni, il revisore può giungere alla conclusione che i rischi identificati si riferiscono in modo più esteso al bilancio nel suo complesso e potenzialmente interessano molte asserzioni.

L'utilizzo delle asserzioni

A110. Nell'attestare che il bilancio è conforme con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, la direzione, implicitamente o esplicitamente, formula delle asserzioni sui diversi elementi del bilancio, con riguardo alla loro rilevazione, quantificazione, presentazione ed informativa di bilancio.

A111. Le asserzioni utilizzate dal revisore per considerare i diversi tipi di errori potenziali che possono verificarsi rientrano nelle seguenti tre categorie e possono assumere le seguenti forme:

- a) asserzioni relative a classi di operazioni ed eventi del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile:
  - i) manifestazione - le operazioni e gli eventi che sono stati registrati si sono verificati e riguardano l'impresa;
  - ii) completezza - tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati;

---

<sup>12</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705. "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".

- iii) accuratezza – gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato;
  - iv) competenza - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto periodo amministrativo;
  - v) classificazione - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati;
- b) asserzioni relative ai saldi contabili di fine periodo amministrativo:
- i) esistenza – le attività, le passività ed il patrimonio netto esistono;
  - ii) diritti ed obblighi – l'impresa possiede, o controlla, i diritti sulle attività, mentre le passività sono effettivamente obbligazioni dell'impresa;
  - iii) completezza – tutte le attività, le passività ed il patrimonio netto che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati;
  - iv) valutazione e classificazione – le attività, le passività ed il patrimonio netto sono esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o di classificazione è stata registrata correttamente;
- c) asserzioni relative alla presentazione e all'informativa di bilancio:
- i) manifestazione, diritti ed obblighi – gli eventi, le operazioni e gli altri aspetti rappresentati si sono verificati e riguardano l'impresa;
  - ii) completezza – tutte le informazioni che avrebbero dovuto essere incluse nel bilancio vi sono state effettivamente incluse;
  - iii) classificazione e comprensibilità – le informazioni finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l'informativa è espressa con chiarezza;
  - iv) accuratezza e valutazione – le informazioni finanziarie e le altre informazioni sono presentate correttamente e per il loro esatto ammontare.

A112. Il revisore può utilizzare le asserzioni secondo le modalità sopra descritte o può esprimerle in modo diverso purché tutti gli aspetti di cui sopra siano stati considerati. Per esempio, il revisore può scegliere di combinare le asserzioni relative alle operazioni ed agli eventi con le asserzioni relative ai saldi contabili.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>7-bis</sup>

A113. (omissis)

*Processo di identificazione dei rischi di errori significativi* (Rif.: Par. 26 a)

A114. Le informazioni raccolte nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio, inclusi gli elementi probativi acquisiti per valutare la struttura dei controlli e per accertare se siano stati messi in atto, sono utilizzate come elementi probativi per supportare la valutazione del rischio. La valutazione del rischio determina la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti da svolgere.

A115. L'Appendice 2 fornisce esempi di condizioni ed eventi che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi.

*Collegare i controlli alle asserzioni* (Rif.: Par. 26 c)

A116. Nell'effettuare le valutazioni dei rischi, il revisore può identificare i controlli che presumibilmente prevengono, o individuano e correggono, errori significativi in specifiche asserzioni. Generalmente, è utile acquisire una comprensione dei controlli e metterli in relazione con le asserzioni nel contesto dei processi e dei sistemi cui essi appartengono poiché le singole attività di controllo spesso, di per sé, non fronteggiano un rischio. Spesso, solamente più attività di controllo, unite ad altre componenti del controllo interno, consentono di fronteggiare un rischio.

A117. Al contrario, alcune attività di controllo possono avere uno specifico effetto su una singola asserzione insita in una particolare classe di operazioni o saldo di bilancio. Per esempio, le attività di controllo stabilite dall'impresa per assicurare una corretta rilevazione e registrazione dell'inventario fisico annuale da parte del proprio personale, hanno un'attinenza diretta con le asserzioni di esistenza e completezza delle giacenze di magazzino.

A118. I controlli possono avere un'attinenza diretta o indiretta con una asserzione. Più il rapporto è indiretto, meno efficace può risultare il controllo nel prevenire, o individuare e correggere, errori nell'asserzione stessa. Per esempio, l'esame da parte di un direttore commerciale di un riepilogo delle attività di vendita, per negozio e per regione, di solito, ha un'attinenza solo indiretta con l'asserzione di completezza dei ricavi delle vendite. Di conseguenza, questo esame può risultare meno efficace per ridurre il rischio afferente a tale asserzione rispetto a controlli più direttamente attinenti l'asserzione stessa, come l'abbinamento dei documenti di spedizione con le fatture di vendita.

## *I rischi significativi*

L'identificazione dei rischi significativi (Rif.: Par. 28)

A119. I rischi significativi hanno spesso attinenza con significative operazioni non di routine e con materie soggette a valutazioni. Le operazioni non di routine sono operazioni inusuali per dimensione o per natura, e che non avvengono quindi di frequente. Le materie soggette a valutazione possono includere la formulazione di stime contabili in cui sussiste un significativo grado di incertezza nella quantificazione. Le operazioni non complesse e di routine, che sono oggetto di elaborazione sistematica, hanno minori probabilità di generare rischi significativi.

A120. I rischi di errori significativi possono essere maggiori per le operazioni significative non di routine derivanti da questioni quali:

- maggior intervento da parte della direzione per definire il trattamento contabile;
- maggior intervento manuale per la raccolta e l'elaborazione dei dati;
- calcoli o principi contabili complessi;
- natura delle operazioni non di routine che può rendere difficile per l'impresa mettere in atto controlli efficaci sui rischi.

A121. I rischi di errori significativi possono essere maggiori per gli aspetti significativi soggetti a valutazione che richiedono lo sviluppo di stime contabili, in presenza di:

- principi contabili relativi a stime contabili o al riconoscimento di ricavi che possono essere soggetti a differente interpretazione;
- una valutazione richiesta che può essere soggettiva, complessa, ovvero prevedere assunzioni sugli effetti di eventi futuri, come, per esempio, una valutazione concernente il fair value.

A122. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 descrive le conseguenze dell'identificazione di un rischio come significativo sulle procedure di revisione conseguenti.<sup>13</sup>

Rischi significativi connessi ai rischi di errori significativi dovuti a frode

A123. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 fornisce ulteriori regole e linee guida in merito all'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frode.<sup>14</sup>

Comprensione dei controlli connessi ai rischi significativi (Rif.: Par. 29)

A124. Sebbene i rischi relativi ad aspetti significativi non di routine ovvero a materie soggette a valutazione abbiano spesso minori probabilità di essere sottoposti a controlli di routine, la direzione può disporre di altre forme di controllo per trattare tali rischi. Pertanto, nel valutare se l'impresa abbia configurato e messo in atto controlli sui rischi significativi derivanti da aspetti non di routine o da questioni soggette a valutazione, il revisore deve comprendere se e in quale modo la direzione risponda a tali rischi. Tali risposte possono includere:

- attività di controllo, quali il riesame delle ipotesi utilizzate da parte dei vertici della direzione o di esperti;
- processi documentati per le stime;
- approvazione da parte dei responsabili delle attività di governance.

A125. Per esempio, nel caso di eventi isolati, come la notizia di una rilevante causa legale, nel valutare le risposte dell'impresa si può tener conto di aspetti quali: se la questione sia stata affidata ad esperti appropriati (consulenti legali interni o esterni), se siano stati valutati i potenziali effetti e in quale modo si intenda darne informativa in bilancio.

A126. In alcuni casi la direzione può non aver risposto in modo appropriato a rischi di errori significativi mettendo in atto appropriati controlli su tali rischi. L'insuccesso da parte della direzione nella implementazione di questi controlli è un indicatore di una significativa carenza nel controllo interno.<sup>15</sup>

*Rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono sufficienti ed appropriati elementi probativi* (Rif.: Par. 30)

---

<sup>13</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 15 e 21.

<sup>14</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafi 25-27.

<sup>15</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265. "Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione" paragrafo A7.

A127. I rischi di errori significativi possono riguardare direttamente la registrazione di classi di operazioni o saldi contabili di routine e la redazione di bilanci attendibili. Tali rischi possono includere rischi di elaborazione errata o incompleta per classi di operazioni significative e di routine, quali i ricavi, gli acquisti, gli incassi ed i pagamenti.

A128. Ove tali operazioni aziendali di routine siano soggette ad una elaborazione altamente automatizzata con intervento manuale ridotto o del tutto assente, può non essere sufficiente svolgere soltanto procedure di validità in relazione al rischio. Per esempio, il revisore può considerare questa eventualità quando si trovi in presenza di un volume elevato di informazioni dell'impresa rilevate, registrate, elaborate e rendicontate in forma elettronica, come avviene in un sistema integrato. In tali casi:

- gli elementi probativi possono essere disponibili solo in forma elettronica e la loro sufficienza ed appropriatezza dipendono solitamente dall'efficacia dei controlli sulla loro accuratezza e completezza;
- la possibilità che si verifichi un'impropria rilevazione o un'alterazione delle informazioni senza che ciò sia individuato, può essere maggiore se non ci sono controlli appropriati che operino in modo efficace.

A129. Le conseguenze dell'identificazione di tali rischi sulle procedure di revisione conseguenti sono descritte nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.<sup>16</sup>

*Riconsiderazione della valutazione del rischio* (Rif.: Par. 31)

A130. Nel corso della revisione, il revisore può venire a conoscenza di informazioni che differiscono in modo significativo da quelle su cui era basata la valutazione del rischio. Per esempio, la valutazione del rischio può basarsi sull'aspettativa che alcuni controlli stiano operando efficacemente. Nell'eseguire le procedure di conformità su tali controlli, il revisore può, invece, acquisire elementi probativi sul fatto che essi non siano stati efficacemente operativi nei momenti in cui avrebbero dovuto operare durante la revisione contabile. Analogamente, nell'eseguire procedure di validità, il revisore può individuare errori di importo e di frequenza più elevati rispetto alle proprie valutazioni del rischio. In tali circostanze, la valutazione del rischio può non rispecchiare in modo appropriato le reali condizioni dell'impresa e le procedure di revisione conseguenti pianificate possono non risultare efficaci ai fini dell'individuazione di errori significativi. Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 per maggiori indicazioni.

### **Documentazione** (Rif.: Par. 32)

A131. Il revisore stabilisce, in base al proprio giudizio professionale, il modo in cui documentare le regole contenute nel paragrafo 32. Ad esempio, per la revisione di imprese di dimensioni minori, la documentazione può essere inserita nella documentazione del revisore sulla strategia generale e del piano di revisione.<sup>17</sup> Analogamente, i risultati della valutazione del rischio possono essere, ad esempio, documentati in modo separato, ovvero inseriti nella documentazione del revisore sulle procedure conseguenti.<sup>18</sup> La forma e l'estensione di tale documentazione dipende dalla natura, dimensione e complessità dell'impresa e del suo controllo interno, dalla disponibilità di informazioni provenienti dall'impresa e dalla metodologia e dalle tecniche utilizzate nel corso della revisione.

A132. Per le imprese che hanno attività e processi non complessi, rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria, la documentazione può essere di forma semplice e relativamente breve. Non è necessario documentare per intero l'attività svolta dal revisore per la comprensione dell'impresa e gli aspetti ad essa correlati: gli elementi chiave da documentare sono quelli sui cui il revisore ha basato la valutazione dei rischi di errori significativi.

A133. L'ampiezza della documentazione può riflettere anche l'esperienza e le capacità dei membri del team di revisione. Posto che le regole contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 devono comunque essere rispettate, un team di revisione che comprende membri con minore esperienza – rispetto ad un team che include membri esperti – può necessitare di una documentazione più dettagliata per poter acquisire una comprensione appropriata dell'impresa.

A134. Per gli incarichi di revisione ricorrenti, la documentazione può essere in alcune parti ripresa ed aggiornata come opportuno in modo da riflettere i cambiamenti intervenuti nelle attività e nei processi dell'impresa.

---

<sup>16</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 8.

<sup>17</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300. "Pianificazione della revisione contabile del bilancio" paragrafi 7 e 9.

<sup>18</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 28.

### LE COMPONENTI DEL CONTROLLO INTERNO

1. La presente appendice illustra ulteriormente le componenti del controllo interno, presentate ai paragrafi 4 c), 14-24 e A69-A104, e come le stesse si pongano in relazione alla revisione contabile del bilancio.

#### Ambiente di controllo

2. L'ambiente di controllo comprende i seguenti elementi:

- a) *comunicazione e applicazione dei valori etici e di integrità*. L'efficacia dei controlli non può sostituirsi all'integrità e ai valori etici di coloro che definiscono, gestiscono e monitorano i controlli medesimi. L'integrità ed il comportamento eticamente corretto sono il risultato dei principi etici e di comportamento dell'impresa, del modo in cui vengono comunicati e di come se ne dà enfasi nella pratica. L'applicazione dell'integrità e dei valori etici include, per esempio, le azioni della direzione volte ad eliminare o mitigare gli incentivi e le circostanze che potrebbero indurre il personale a compiere atti disonesti, illegali o non etici. La comunicazione delle direttive dell'impresa su integrità e valori etici può includere la comunicazione al personale dei principi di comportamento attraverso la divulgazione delle direttive aziendali e dei codici di comportamento ed attraverso l'esempio;
- b) *considerazione dell'importanza della competenza*. La competenza si esplica nella conoscenza e nelle capacità necessarie per adempiere i compiti che definiscono il lavoro di ciascuno;
- c) *partecipazione dei responsabili delle attività di governance*. La consapevolezza dell'importanza del controllo in un'impresa è influenzata, in modo significativo, dai responsabili delle attività di governance. L'importanza delle responsabilità dei preposti alle attività di governance è riconosciuta nei codici di comportamento e nelle altre leggi e regolamenti o linee guida predisposte a sostegno della loro azione. Le altre responsabilità di tali soggetti includono la supervisione della configurazione e dell'efficace funzionamento delle procedure di segnalazione di anomalie, nonché del processo diretto al riesame dell'efficacia del controllo interno dell'impresa;
- d) *filosofia e stile operativo della direzione*. La filosofia e lo stile operativo della direzione comprendono un'ampia serie di caratteristiche. Per esempio, l'atteggiamento e le azioni della direzione verso l'informativa finanziaria possono manifestarsi mediante una scelta prudente od aggressiva tra principi contabili alternativi a disposizione, nonché coscienziosità e prudenza nello sviluppare stime contabili;
- e) *struttura organizzativa*. La creazione di un'adeguata struttura organizzativa comporta la considerazione delle aree chiave di autorità e responsabilità e delle appropriate linee di rendicontazione. L'appropriatezza della struttura organizzativa dell'impresa dipende, in parte, dalle sue dimensioni e dalla natura delle sue attività;
- f) *attribuzione di autorità e responsabilità*. L'attribuzione di autorità e di responsabilità comprende le direttive in tema di appropriate prassi aziendali, la preparazione ed esperienza del personale chiave e delle altre risorse preposte ai diversi compiti. Inoltre, può includere direttive e comunicazioni dirette ad assicurare che tutto il personale comprenda gli obiettivi aziendali, sappia come le azioni individuali interagiscono e contribuiscono al raggiungimento di quegli obiettivi e riconosca in che modo e per cosa ognuno sarà chiamato a rispondere;
- g) *direttive e procedure in tema di risorse umane*. Le direttive e procedure in tema di risorse umane si dimostrano spesso rilevanti ai fini della consapevolezza del controllo di un'impresa. Per esempio, gli standard per assumere le persone più qualificate – con enfasi posta sulla carriera negli studi, la precedente esperienza lavorativa, i risultati raggiunti e l'evidenza di un comportamento etico e di integrità – dimostrano l'attenzione dell'impresa nei confronti di persone competenti ed affidabili. Le politiche di formazione, che comunicano i percorsi nel ruolo e nelle responsabilità e comprendono attività quali corsi di formazione e seminari, illustrano i livelli attesi di performance e di comportamento. Le promozioni decise in base a valutazioni periodiche di performance dimostrano l'impegno dell'impresa per l'avanzamento del personale qualificato ai più alti livelli di responsabilità.

#### Processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio

3. Ai fini dell'informativa finanziaria, il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio include le modalità con cui la direzione identifica i rischi attinenti alla redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile all'impresa, ne stima la rilevanza, ne valuta la probabilità di manifestazione e decide le azioni da intraprendere per fronteggiarli e gestirli e i relativi risultati. Per esempio, il processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa può riguardare le modalità con cui l'impresa considera la possibilità di operazioni non registrate o identifica ed analizza stime significative iscritte in bilancio.

4. I rischi rilevanti ai fini di un'informativa finanziaria attendibile includono eventi, operazioni e circostanze esterni ed interni che possono manifestarsi ed influenzare negativamente la capacità dell'impresa di rilevare, registrare, elaborare e dare informativa sui dati economico-finanziari in modo coerente con le asserzioni della direzione nel bilancio. La direzione può avviare piani, programmi o azioni per affrontare specifici rischi o può decidere di accettare un rischio a causa dei costi o di altre considerazioni. Rischi possono emergere o modificarsi in seguito a circostanze quali:

- *cambiamenti nell'ambiente operativo* - i cambiamenti nella regolamentazione o nell'ambiente operativo possono modificare le pressioni concorrenziali e generare rischi completamente differenti;
- *nuovo personale* - il personale nuovo può focalizzare o comprendere il controllo interno in modo differente;
- *sistemi informativi nuovi o aggiornati* - significativi e rapidi cambiamenti nei sistemi informativi possono modificare il rischio relativo al controllo interno;
- *crescita rapida* - un'espansione rapida e significativa delle attività può mettere a dura prova i controlli ed aumentare il rischio di un loro fallimento;
- *nuova tecnologia* - incorporare nuove tecnologie nei processi di produzione o nei sistemi informativi può modificare il rischio associato al controllo interno;
- *nuovi modelli aziendali, nuovi prodotti o nuove attività* - entrare in aree di attività od operazioni in cui l'impresa ha poca esperienza può introdurre nuovi rischi associati al controllo interno;
- *ristrutturazioni aziendali* - le ristrutturazioni possono essere accompagnate da riduzione di personale e da cambiamenti nella supervisione e separazione delle funzioni che possono modificare il rischio associato al controllo interno;
- *incremento delle attività estere* - l'incremento o l'acquisizione di attività estere porta nuovi e spesso isolati rischi che possono influenzare il controllo interno, per esempio, rischi ulteriori o modificati derivanti da operazioni in valuta estera;
- *nuovi pronunciamenti in materia contabile* - l'adozione di nuovi principi contabili o cambiamenti nei principi contabili possono influenzare i rischi di redazione del bilancio.

#### **Sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, e la comunicazione**

5. Un sistema informativo è costituito da infrastruttura (componenti fisiche e hardware), software, persone, procedure e dati. Molti sistemi informativi fanno un ampio uso delle tecnologie informatiche (IT).

6. Il sistema informativo rilevante per gli obiettivi di informativa finanziaria, che include il sistema informativo per la redazione del bilancio, è costituito da metodi e registrazioni che:

- identificano e registrano tutte le operazioni valide;
- descrivono tempestivamente le operazioni in modo sufficientemente dettagliato da permetterne una corretta classificazione ai fini dell'informativa finanziaria;
- misurano il valore delle operazioni in maniera tale da permettere la registrazione del loro corretto valore monetario nel bilancio;
- determinano il momento temporale in cui si sono manifestate le operazioni al fine di permettere la registrazione delle operazioni nel corretto periodo amministrativo;
- presentano in modo corretto le operazioni e la relativa informativa nel bilancio.

7. La qualità delle informazioni generate dal sistema influenza la capacità della direzione di prendere decisioni appropriate nel gestire e controllare le attività dell'impresa, nonché di redigere relazioni economico-finanziarie attendibili.

8. La comunicazione, che implica la comprensione dei ruoli e delle responsabilità individuali riguardanti il controllo interno sull'informativa finanziaria, può assumere diverse forme, quali manuali sulle procedure, manuali contabili e sull'informativa finanziaria, nonché comunicazioni interne. La comunicazione può avvenire anche elettronicamente, verbalmente e attraverso le azioni della direzione.

#### **Attività di controllo**

9. In linea generale, le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile possono essere classificate come direttive e procedure attinenti ai seguenti aspetti:

- *l'esame della performance* - tali attività di controllo includono: esami ed analisi dell'effettiva performance rispetto a budget, previsioni e performance di periodi amministrativi precedenti; rapporti tra differenti serie di dati – operativi o finanziari – con analisi di correlazioni e conseguenti azioni investigative e correttive; comparazione di dati interni con fonti esterne di informazione; esame della performance per funzione o per attività;
- *le elaborazioni informatiche* - i due principali raggruppamenti di attività di controllo in tema di sistemi informativi sono i controlli specifici, che riguardano l'elaborazione di singole applicazioni, ed i controlli generali IT, che sono costituiti da direttive e procedure relative a più applicazioni e supportano l'efficace funzionamento dei controlli specifici assicurando il funzionamento continuativo e regolare dei sistemi informativi. I controlli specifici includono ad esempio la verifica dell'accuratezza aritmetica delle registrazioni, il mantenimento ed esame dei conti e dei bilanci di verifica, i controlli automatizzati, quali la convalida dei dati in entrata ed i controlli di sequenza numerica, nonché la successiva verifica manuale dei rapporti sulle eccezioni. I controlli generali IT sono, ad esempio, i controlli per le modifiche ai programmi, i controlli che limitano l'accesso a programmi o dati, i controlli sull'attuazione di nuove applicazioni di pacchetti software e controlli sui software dei sistemi che limitano l'accesso, o monitorano l'utilizzo di funzioni del sistema che potrebbero modificare dati finanziari o registrazioni senza lasciare una traccia di riferimento per la revisione;
- *i controlli fisici* - tali controlli riguardano:
  - la sicurezza fisica dei beni, incluse adeguate tutele, quali le strutture di sicurezza sull'accesso a beni e registrazioni;
  - l'autorizzazione di accesso a programmi e archivi di dati;
  - il conteggio periodico e la comparazione con i valori risultanti da documentazione di controllo (per esempio, comparare i risultati delle conte fisiche di cassa, di titoli e di giacenze di magazzino con le registrazioni contabili).

Il grado di rilevanza dei controlli fisici diretti ad impedire il furto di beni, ai fini di un'attendibile redazione del bilancio e quindi della revisione, dipende da circostanze quali il fatto che i beni siano molto esposti ad appropriazione illecita;
- *la separazione delle funzioni* - l'assegnazione a differenti persone della responsabilità di autorizzare le operazioni, di registrarle e di custodire i beni. La separazione delle funzioni è volta a ridurre l'evenienza che qualcuno possa perpetrare ed occultare errori dovuti a comportamenti od eventi non intenzionali o a frodi nel normale esercizio delle proprie funzioni.

10. Talune attività di controllo possono dipendere dall'esistenza di appropriate direttive di più alto livello stabilite dalla direzione o dai responsabili delle attività di governance. Per esempio, i controlli di autorizzazione possono essere delegati in conformità a linee guida stabilite, quali i criteri di investimento fissati dai responsabili delle attività di governance; al contrario, le operazioni non di routine, quali le acquisizioni o i disinvestimenti principali, possono richiedere una specifica approvazione di alto livello, quale in alcuni casi quella dell'assemblea dei soci.

### **Monitoraggio dei controlli**

11. Un'importante responsabilità della direzione è di stabilire e mantenere il controllo interno su base continuativa. Il monitoraggio dei controlli da parte della direzione richiede di valutare se i controlli stiano operando come programmato e se siano stati modificati in modo appropriato al variare delle condizioni. Il monitoraggio dei controlli può includere attività quali l'esame della direzione per accertare se le riconciliazioni bancarie siano puntualmente preparate, la valutazione dei revisori interni sul rispetto da parte dei venditori delle direttive aziendali sulle condizioni dei contratti di vendita oppure la supervisione da parte dell'ufficio legale in merito all'osservanza delle direttive aziendali in tema di etica e pratiche operative. Si effettua il monitoraggio anche per garantire che i controlli continuino ad operare efficacemente nel tempo. Per esempio, se la puntualità e l'accuratezza delle riconciliazioni bancarie non fossero monitorate, è probabile che il personale preposto ne interrompa la preparazione.

12. I revisori interni, o altre persone preposte ad analoghe funzioni, possono contribuire al monitoraggio dei controlli di un'impresa attraverso valutazioni separate. Di solito, essi forniscono regolarmente informazioni sul funzionamento del controllo interno, ponendo considerevole attenzione sulla valutazione dell'efficacia del controllo interno e comunicano informazioni sui punti di forza e sulle carenze nel controllo interno e raccomandazioni per il miglioramento dello stesso.

13. Le attività di monitoraggio possono includere l'utilizzo di informazioni provenienti da comunicazioni di soggetti esterni che possono indicare problemi od evidenziare aree che necessitano di miglioramento. I clienti implicitamente corroborano i dati di fatturazione pagando le loro fatture o lamentandosi degli addebiti errati. Inoltre, le autorità di vigilanza possono comunicare all'impresa aspetti che influenzano l'operatività del controllo interno, per esempio, con comunicazioni riguardanti le ispezioni da parte di autorità di vigilanza bancaria. Inoltre, la direzione può considerare le comunicazioni sul controllo interno provenienti da revisori esterni nello svolgimento delle attività di monitoraggio.

### CONDIZIONI ED EVENTI CHE POSSONO INDICARE RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI

Di seguito sono riportati esempi di condizioni o eventi che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi. Gli esempi forniti coprono un'ampia gamma di condizioni ed eventi; tuttavia, non tutte le condizioni e gli eventi sono rilevanti ai fini di ciascun incarico di revisione e l'elenco degli esempi non è necessariamente completo.

- Operatività in aree che sono economicamente instabili, per esempio, paesi con una svalutazione monetaria significativa od economie ad alta inflazione;
- operatività esposte a mercati volatili, per esempio, negoziazione di futures;
- operatività soggette ad un alto grado di complessità nel quadro regolamentare;
- problemi di continuità aziendale e di liquidità, inclusa la perdita di clienti significativi;
- limitazioni alla disponibilità di capitale e di credito;
- cambiamenti nel settore di attività in cui opera l'impresa;
- cambiamenti nella catena di fornitori;
- sviluppo o offerta di nuovi prodotti o servizi, o ingresso in nuove linee di attività;
- espansione su nuove aree geografiche;
- cambiamenti nell'impresa, quali grandi acquisizioni o ristrutturazioni o altri eventi inusuali;
- partecipazioni o settori di attività in via di smobilizzo;
- la presenza di alleanze e joint venture complesse;
- utilizzo di operazioni finanziarie fuori bilancio, imprese a destinazione specifica ed altri accordi finanziari complessi;
- operazioni significative con parti correlate;
- assenza di personale con competenze appropriate riguardo alla contabilità ed al bilancio;
- cambiamenti del personale chiave, in particolare allontanamento di figure chiave a livello dirigenziale;
- carenze nel controllo interno, specialmente quelle non affrontate dalla direzione;
- incoerenza tra la strategia IT dell'impresa e le sue strategie di gestione;
- cambiamenti dell'ambiente IT;
- installazione di nuovi significativi sistemi IT rilevanti per l'informativa finanziaria;
- indagini in merito ad attività od a risultati finanziari dell'impresa da parte di autorità di vigilanza o dell'autorità governativa;
- errori significativi avvenuti in passato, casistica degli errori o numero significativo di rettifiche a fine periodo amministrativo;
- numero significativo di operazioni non di routine o non sistematiche, incluse le operazioni intragruppo e le operazioni con ricavi significativi a fine periodo amministrativo;
- operazioni registrate secondo le intenzioni della direzione, per esempio il rifinanziamento del debito, beni da vendere e classificazione dei titoli negoziabili;
- applicazione di nuove normative in materia contabile;
- quantificazioni contabili che implicano processi complessi;
- eventi od operazioni che comportano una significativa incertezza nella quantificazione, incluse le stime contabili;
- contenziosi in corso e passività potenziali, per esempio garanzie di vendita, garanzie finanziarie e bonifiche ambientali.