

Fase di Interim

Giacomo Manzana Elena Iori   

ROVERETO

Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA

Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO

Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

www.LimaRe.it

Re

www.manzana.it

VII

Il problema del controllo



E' espressione di un giudizio professionale

MA Ragionevole sicurezza

... acquisire una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali ISA 200 § 5 - 11

... per **ragionevole sicurezza** si intende un livello elevato di sicurezza. Essa si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati ISA 200 § 5

Non si controlla tutto

SELEZIONE

MA ragionata

Fase di interim

basata sui

Principi

Individuati dai principi di revisione

- § conoscenza dell'impresa
- § conoscenza del SCI
- § rischi significativi intrinseco e controllo
- § rischio di revisione
- § materialità e significatività

ISA 200 § 5 ... In generale gli errori, incluse le omissioni, sono considerati **significativi** qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, influenzino le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.

ISA 200 § 5 ... Il revisore applica il concetto di **significatività** → sia nella pianificazione che → nello svolgimento della revisione contabile e → anche nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sulla revisione contabile e dell'effetto degli eventuali errori non corretti sul bilancio

Per INDIVIDUARE

E concentrare l'attenzione su

- § **AREE** di rischio
- § **N.** di controlli
- § **ASSERZIONI (esistenza, valutazione ecc.)**
- § **TIPOLOGIE** di controlli

ISA 200 par. 6c. **Rischio di revisione** - Il rischio che il revisore esprima un giudizio di revisione non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato. Il rischio di revisione **dipende** → dai **rischi di errori significativi** e → dal **rischio di individuazione**.

Elementi probativi

Per ridurre il rischio di revisore a un livello sufficientemente basso

convincimento del revisore scetticismo professionale
provare la correttezza dell'operato del revisore

MANCANZA:

- § come ho potuto convincermi?
- § come ho potuto dire che il numero di controlli fosse sufficiente?

MANCANZA:

- § come posso provare che ho fatto il lavoro?
- § come posso provare la ragionevole sicurezza nell'espressione del giudizio?

ISA 200 A37 i rischi di **errori significativi** possono sussistere a due livelli: → a livello di **bilancio nel suo complesso**; → a livello di asserzioni **per classi** di operazioni, saldi contabili e informativa di bilancio.

ISA 200 § 7 ... I **principi di revisione** contengono gli obiettivi, le regole e le linee guida ed altro materiale esplicativo configurati per supportare il revisore nell'acquisire una ragionevole sicurezza. I principi di revisione **richiedono che il revisore eserciti il proprio giudizio professionale e mantenga lo scetticismo professionale** per tutta la durata della pianificazione e dello svolgimento della revisione contabile e che:

- **identifichi e valuti i rischi di errori significativi**, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, sulla base della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno dell'impresa;
- **acquisisca elementi probativi sufficienti e appropriati** sull'esistenza di errori significativi, configurando e attuando risposte di revisione appropriate ai rischi identificati e valutati;
- **si formi un giudizio sul bilancio** basato sulle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti.

ISA 200 § 17 - 5... acquisizione di **elementi probativi** sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello **accettabilmente basso**.

ISA 200 § 6b b) **Elementi probativi** - Le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio. Gli elementi probativi comprendono → sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio → sia le informazioni acquisite da altre fonti.

Ai fini dei principi di revisione:

i) **la sufficienza degli elementi probativi** è la misura della loro **quantità**. La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione effettuata da parte del revisore dei rischi di errori significativi e anche dalla qualità degli elementi stessi;

ii) **l'appropriatezza degli elementi probativi** è la misura della loro **qualità**, cioè, la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore.

Doveri del revisore legale dei conti

Art. 14, D.Lgs. 39/2010

«Il revisore o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:

- a) esprimono con apposita relazione un **giudizio sul bilancio di esercizio** e sul bilancio consolidato, ove redatto;
- b) verificano nel corso dell'esercizio la **regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione** nelle scritture contabili».

Giudizio sul bilancio

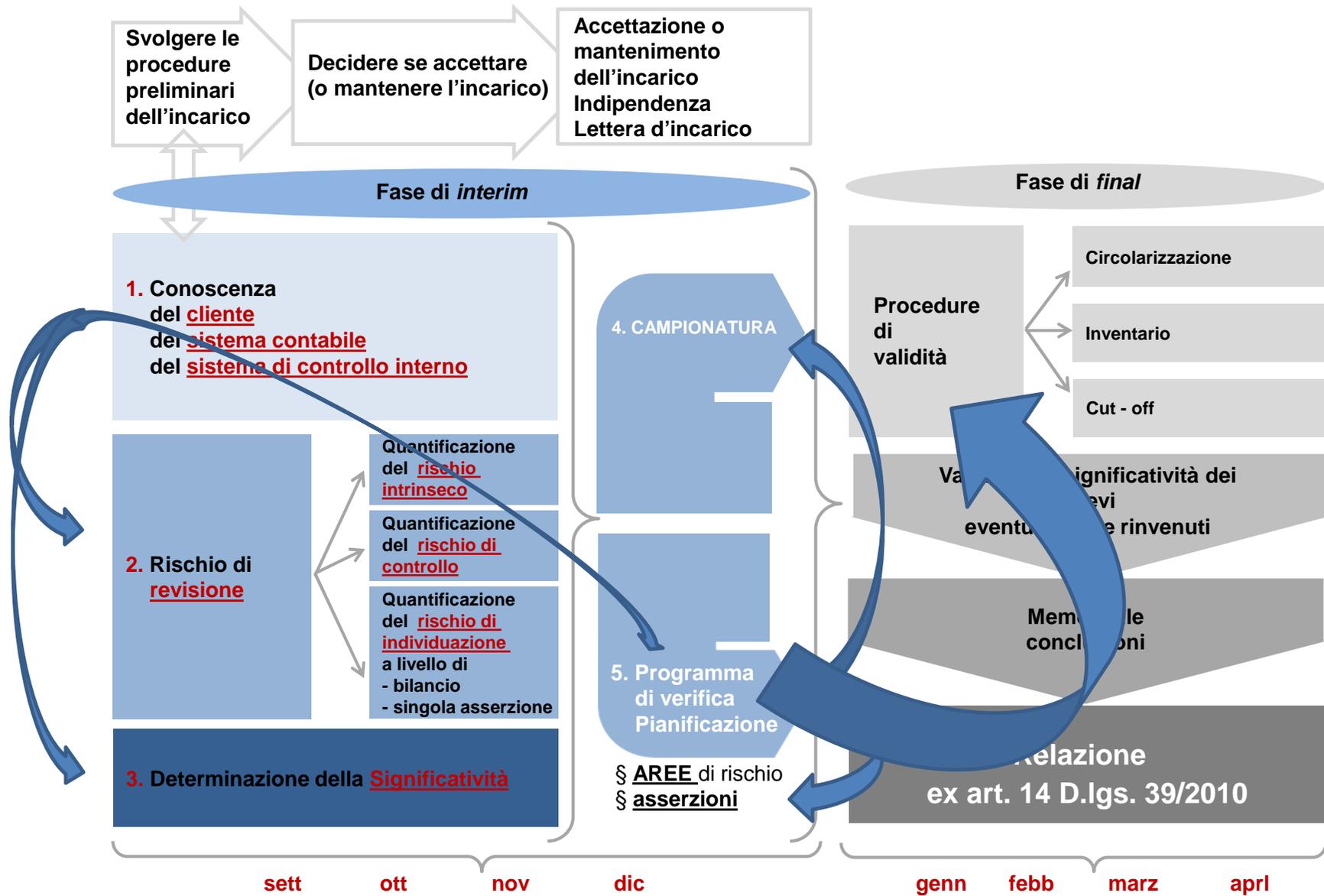
Fase di interim

- Sett
 - Ott
 - Nov
 - Dic
- Accettazione/mantenimento dell'incarico
Conoscenza
Rischio
Significatività
Programma di verifica

Fase di final

- Gen
 - Feb
 - Mar
 - Apr
- Procedure
- Relazione
- Mag
 - Giu
 - Lug
 - Ago

PROCESSO DI REVISIONE CONTABILE



Fase di *interim* - LA PIANIFICAZIONE DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE

Nel predisporre il piano generale di revisione il revisore deve considerare i seguenti elementi.

1. la **conoscenza dell'impresa** e del settore in cui opera
2. la comprensione dei **sistemi contabile** e di **controllo interno**
3. i rischi di **controllo, intrinseco**, di **individuazione** e di **revisione**
4. la **significatività**, la **materialità** e l'**errore tollerabile**
5. Programma di verifica: la natura, la tempistica e l'ampiezza delle **procedure di revisione**

FINALITÀ': riduzione del **rischio di revisione** a un livello accettabilmente basso, vale a dire deve essere ridotto il più possibile il rischio che eventuali **errori di una certa significatività** non siano individuati al revisore durante il controllo.

Fase di *interim* - **1. LA CONOSCENZA DELL'IMPRESA E DEL SETTORE IN CUI OPERA**

Fase di *interim* - **1. LA CONOSCENZA DELL'IMPRESA E DEL SETTORE IN CUI OPERA - ISA 315**



E' importante per:

- Identificare il rischio di revisione;
- decidere il livello di significatività;
- considera se i principi contabili scelti ed applicati siano appropriati e se l'informativa di bilancio sia adeguata;
- identificare le aree in cui può essere necessaria una speciale considerazione nel processo di revisione;



Oggetto di controllo sono:

- il settore di attività, la normativa e gli altri fattori esterni;
- le caratteristiche dell'impresa;
 - attività operativa;
 - assetto proprietario e struttura di governance;
 - tipo di investimenti attuali e pianificati;
 - struttura organizzativa e copertura finanziaria, al fine di poter capire quali operazioni, saldi e informazioni siano presenti nel bilancio;
- principi contabili e politiche di bilancio adottate;
- gli obiettivi, le strategie e i rischi correlati che possono essere causa di errori significativi in bilancio;
- la performance economico-finanziaria e le sue modalità di misurazione;
- Sistemi di controllo e di gestione.

Fase di *interim* - 1. LA CONOSCENZA DELL'IMPRESA E DEL SETTORE IN CUI OPERA

La comprensione dell'impresa è un processo articolato che si basa su fonti interne ed esterne.

E' acquisita mediante:

- indagini presso la Direzione e gli organi di corporate governance;
- procedure di analisi comparativa;
- osservazioni e ispezioni.

COSA	COME	SCOPO
<p>Oggetto di controllo sono:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Il settore di attività2. Le caratteristiche dell'impresa3. Obiettivi, strategie e rischi correlati4. La performance economico-finanziaria e le sue modalità di misurazione	<p>Mediante:</p> <ul style="list-style-type: none">➤ le precedenti esperienze con società del medesimo settore in cui opera il nuovo cliente;➤ le discussioni con il personale della società, con i responsabili della funzione di revisione interna;➤ l'esame dei rapporti emessi dalla revisione interna;➤ le pubblicazioni riguardanti il settore;➤ l'analisi delle leggi o dei regolamenti che interessino in maniera significativa la società;➤ la visita degli insediamenti nei quali la società svolge la propria attività.➤ la presa visione della documentazione prodotta dalla società	<p>E' quello di acquisire una conoscenza della società sufficiente per identificare e comprendere gli eventi, le operazioni e le prassi che possono avere un effetto significativo sul bilancio, sulle procedure di revisione o sulla relazione finale.</p> <p>Inoltre permette di:</p> <ul style="list-style-type: none">- identificare i problemi e valutare i rischi connessi all'incarico;- pianificare ed effettuare la revisione in modo efficace ed efficiente;- valutare in modo più consapevole gli elementi probativi emersi nello svolgimento dell'incarico di revisione.

Fase di *interim* - **1. LA CONOSCENZA DELL'IMPRESA E DEL SETTORE IN CUI OPERA**

1. SETTORE DI ATTIVITÀ, REGOLAMENTAZIONE ED ALTRI FATTORI ESTERNI, INCLUSO IL QUADRO NORMATIVO SULL'INFORMAZIONE ECONOMICO-FINANZIARIA APPLICABILE

– Condizioni del settore di attività:
• il mercato e la concorrenza, incluse domanda, capacità e concorrenza sui prezzi;
• attività ciclica o stagionale;
• contenuto tecnologico del prodotto relativa ai prodotti dell'impresa;
• approvvigionamento energetico e costi.
– Contesto normativo e regolamentare:
• principi contabili e specifiche prassi settoriali;
• quadro di riferimento per i settori regolamentati;
• legislazione e regolamenti che influenzano in modo significativo le attività dell'impresa: o requisiti previsti dalla regolamentazione; o attività di vigilanza;
• imposte (dirette e altre);
• indirizzi governativi che correntemente influenzano la gestione dell'attività dell'impresa: o aspetti monetari, incluso il controllo sui cambi; o aspetti fiscali; o incentivi finanziari (per esempio, programmi di sovvenzione statale); o tariffe, restrizioni agli scambi commerciali; o norme ambientali che influenzano il settore di attività e l'attività dell'impresa
– Altri fattori esterni che influenzano correntemente l'attività dell'impresa:
• livello generale dell'attività economica (per esempio, recessione, crescita);
• tassi di interesse e disponibilità di finanziamento;
• inflazione, rivalutazione monetaria.

Fase di *interim* - 1. LA CONOSCENZA DELL'IMPRESA E DEL SETTORE IN CUI OPERA

2. CARATTERISTICHE DELL'IMPRESA

Attività dell'impresa:

- natura delle fonti di ricavo (per esempio, produzione, commercio all'ingrosso, servizi bancari, assicurativi o altri servizi finanziari, attività di importazione/esportazione, utilities, trasporti, prodotti e servizi tecnologici);
- prodotti o servizi e mercati (per esempio, clienti e contratti principali, condizioni di pagamento, margini di profitto, quote di mercato, concorrenti, esportazioni, politiche dei prezzi, gradimento dei prodotti, garanzie, portafoglio ordini, andamenti, strategia e obiettivi di marketing, processi di produzione);
- gestione dell'operatività (per esempio, fasi e metodi di produzione, segmenti di attività, consegna o prodotti e servizi, segnali di attività in flessione o in sviluppo);
- alleanze, joint venture ed attività in outsourcing;
- coinvolgimento nel commercio elettronico, ed in particolare in attività di vendita e di marketing su Internet;
- dispersione geografica e segmentazione settoriale;
- ubicazione degli impianti di produzione, dei magazzini e degli uffici;
- principali clienti;
- principali fornitori di beni e servizi (per esempio, contratti a lungo termine, stabilità di fornitura, condizioni di pagamento, importazioni, metodi di consegna quale il “just-in-time”);
- fattore lavoro (per esempio, per località, offerta, livelli di stipendio, contratti sindacali, pensioni ed altri benefici post-cessazione del rapporto di lavoro, stock option o altri sistemi di incentivazione e regolamenti governativi su aspetti occupazionali);
- attività di ricerca e sviluppo e relative spese;
- operazioni con parti correlate.

Investimenti:

- acquisizioni, fusioni o dismissioni di attività (pianificate o recentemente eseguite);
- investimenti e smobilizzi di titoli e finanziamenti;
- attività di investimento di capitali, inclusi investimenti in impianti, macchine e tecnologia, nonché qualsiasi cambiamento recente o pianificato;
- investimenti in imprese non consolidate, quali partnership, joint venture ed imprese con scopi speciali.

Fase di *interim* - 1. LA CONOSCENZA DELL'IMPRESA E DEL SETTORE IN CUI OPERA

2. CARATTERISTICHE DELL'IMPRESA

<i>Aspetti finanziari:</i>
– struttura del gruppo: principali imprese controllate e collegate, consolidate e non;
– struttura del debito, inclusi covenant, vincoli, garanzie ed impegni fuori bilancio;
– leasing di immobilizzazioni materiali utilizzate nell'attività;
– assetto proprietario (nazionali, stranieri, reputazione negli affari ed esperienza);
– parti correlate;
– utilizzo di strumenti finanziari derivati.
<i>Informativa economico-finanziaria:</i>
– Principi contabili e specifiche prassi di settore;
– principi di riconoscimento dei ricavi;
– contabilizzazione al fair value;
– giacenze di magazzino (per esempio, località, quantità);
– attività, passività e operazioni in valuta estera;
– aree significative in relazione allo specifico settore (per esempio, finanziamenti ed investimenti per banche; crediti e giacenze di magazzino per imprese produttrici; ricerca e sviluppo per imprese farmaceutiche);
– contabilizzazione di operazioni inusuali o complesse, incluse quelle oggetto di controversia o in aree emergenti (per esempio, contabilizzazione di remunerazione tramite stock option);
– presentazione ed informativa di bilancio.

Fase di *interim* - **1. LA CONOSCENZA DELL'IMPRESA E DEL SETTORE IN CUI OPERA**

3. OBIETTIVI, STRATEGIE E RISCHI CORRELATI

<p>– Esistenza di obiettivi (ossia, come l'impresa affronta i fattori connessi al settore di attività, alla normativa e ad altri fattori esterni) quali, ad esempio:</p>
<p>• sviluppi del settore di attività, (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, che l'impresa non disponga di personale o di esperienza per gestire i cambiamenti nel settore di attività);</p>
<p>• nuovi prodotti e servizi (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, che si verifichi una crescente responsabilità del produttore);</p>
<p>• espansione dell'attività (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, che la domanda non sia stata accuratamente stimata);</p>
<p>• 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);</p>
<p>• disposizioni regolamentari (un rischio potenziale correlato all'attività, per esempio, potrebbe derivare da una maggiore esposizione a rischi legali);</p>
<p>• 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);</p>
<p>• utilizzo dell'IT (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, che sistemi e processi non siano compatibili).</p>
<p>– 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 inadeguata).</p>

Fase di *interim* - **1. LA CONOSCENZA DELL'IMPRESA E DEL SETTORE IN CUI OPERA**

4. MISURAZIONE ED ESAME DELLA PERFORMANCE ECONOMICO-FINANZIARIA DELL'IMPRESA

– principali indici e statistiche operative;
– principali indicatori di performance;
– misurazione della performance dei dipendenti e politiche retributive di incentivazione;
– andamenti;
– utilizzo di dati previsionali, budget ed analisi delle variazioni;
– relazioni di analisti e rapporti sulla solidità patrimoniale;
– studi sulla concorrenza;
– performance economico-finanziaria da un esercizio all'altro (crescita dei ricavi, redditività, indici finanziari).

Fase di *interim* - 1. LA CONOSCENZA DELL'IMPRESA E DEL SETTORE IN CUI OPERA

ISA 315 La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (Rif.: Parr. A50-A55) 52 53 54

19. Il revisore deve svolgere procedure di valutazione del rischio **per acquisire:**

a) una comprensione → dei seguenti **aspetti dell'impresa** e → del **contesto** in cui opera:

i. la → struttura organizzativa dell'impresa, → l'assetto proprietario e → la governance e → il suo modello di business, inclusa la misura in cui il tale modello integra l'utilizzo dell'IT; (Rif.: Parr. Para. A56-A67) 56 57 59 60 61 62 63 64

ii. il → settore di attività, → la regolamentazione → e altri fattori esterni; (Rif.: Parr. A68-A73) 69 70 73

iii. le misurazioni utilizzate, al suo interno e all'esterno, per valutare la → performance economico-finanziaria dell'impresa; (Rif.: Parr. A74-A81) 74 75 76 77 78 79 80 81

b) una comprensione → del **quadro normativo** sull'informazione finanziaria applicabile, → dei **principi contabili adottati dall'impresa** e → delle **ragioni per eventuali cambiamenti**; (Rif.: Parr. A82-A84)

c) sulla base degli aspetti di cui ai precedenti punti a) e b), una comprensione delle modalità e della misura con cui → i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che le asserzioni contengano errori, nella redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. (Rif.: Parr. A85-A89)

20. Il revisore deve valutare se i principi contabili dell'impresa siano appropriati e coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Fase di *interim* - 2. LA COMPrensIONE DEI SISTEMI CONTABILE E DI CONTROLLO INTERNO

Il "sistema di controllo interno" è rappresentato dalle linee d'azione e dalle procedure (controlli interni) adottate dalla Direzione al fine di favorire il raggiungimento degli obiettivi aziendali e di assicurare una condotta efficiente e ordinata della propria attività.

L'interesse del revisore del sistema contabile e di controllo interno dell'azienda è focalizzato principalmente sulle procedure relative al sistema amministrativo-contabile, poiché sono esse influenzano direttamente i dati di bilancio.



E' importante per identificare:

- il rischio di revisione;
- la tipologia dei potenziali errori significativi nel bilancio;
- le cause che possono generare tali errori;
- le procedure più appropriate di controllo.

Fase di *interim* - 2. LA COMPRESIONE DEI SISTEMI CONTABILE E DI CONTROLLO INTERNO



Oggetto di controllo sono:

- a) l'**ambiente di controllo**;
- b) Il processo di **valutazione del rischio** adottato dall'impresa;
- c) Il **sistema informativo** adottato;
- d) le **attività di controllo**;
- e) Il **monitoraggio dei controlli** da parte della direzione.

Se si dovesse concludere che i controlli anche se applicati sono inadeguati o insufficienti

- 1) aumenta il **RISCHIO DI REVISIONE**
- 2) Il revisore dovrà fondare interamente la propria opinione sui **CONTROLLI SOSTANZIALI DI VALIDITA'**

Se si dovesse concludere che i controlli applicati sono adeguati e sufficienti

- 1) si riduce di **RISCHIO DI REVISIONE**
- 2) Il revisore potrà considerare di effettuare **TEST DI CONFORMITÀ**.

In ogni caso devono essere effettuati anche dei controlli sostanziali di validità: per quanto buono possa essere il sistema, occorre comunque effettuare alcuni controlli per raggiungere la ragionevole certezza che le operazioni sono state correttamente eseguite e registrate.

Fase di *interim* - **2. LA COMPrensIONE DEI SISTEMI CONTABILE E DI CONTROLLO INTERNO**

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

Comprende i seguenti elementi:

- <i>comunicazione e vigilanza su valori etici e integrità;</i>	<input type="checkbox"/>
- <i>considerazione dell'importanza della competenza;</i>	<input type="checkbox"/>
- <i>partecipazione dei responsabili delle attività di governance;</i>	<input type="checkbox"/>
- <i>filosofia e stile operativo della direzione;</i>	<input type="checkbox"/>
- <i>struttura organizzativa;</i>	<input type="checkbox"/>
- <i>attribuzione di autorità e responsabilità;</i>	<input type="checkbox"/>
- <i>politiche e procedure in tema di risorse umane.</i>	<input type="checkbox"/>

Fase di *interim* - **2. LA COMPRESIONE DEI SISTEMI CONTABILE E DI CONTROLLO INTERNO**

b) il processo per la valutazione del rischio adottato dall'impresa; include le modalità con cui la direzione identifica i rischi attinenti alla preparazione di un bilancio che dia una rappresentazione veritiera e corretta (o sia redatto attendibilmente in tutti gli aspetti significativi) in conformità al quadro normativo sull'informazione economico-finanziaria dell'impresa applicabile, ne stima la rilevanza , ne valuta la probabilità di manifestazione e decide le azioni da intraprendere per gestirli.

Per esempio, il processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa può riguardare le modalità con cui l'impresa valuta la possibilità di operazioni non registrate o identifica ed analizza significative stime iscritte in bilancio. I rischi rilevanti ai fini di una informativa economico-finanziaria attendibile riguardano altresì eventi o situazioni specifici.

I rischi possono emergere o modificarsi in seguito a circostanze quali:

<i>– cambiamenti nell'ambiente operativo;</i>	<input type="checkbox"/>
<i>– nuovo personale;</i>	<input type="checkbox"/>
<i>– sistemi informativi nuovi o aggiornati,</i>	<input type="checkbox"/>
<i>– crescita rapida;</i>	<input type="checkbox"/>
<i>– nuova tecnologia;</i>	<input type="checkbox"/>
<i>– nuovi prodotti, nuove attività o nuovi modelli;</i>	<input type="checkbox"/>
<i>– ristrutturazioni aziendali;</i>	<input type="checkbox"/>
<i>– incremento delle attività estere;</i>	<input type="checkbox"/>
<i>– nuovi pronunciamenti in materia contabile.</i>	<input type="checkbox"/>

Fase di interim - **2. LA COMPRESIONE DEI SISTEMI CONTABILE E DI CONTROLLO INTERNO**

c) il sistema informativo, ed i processi di gestione correlati, rilevanti per l'informativa economico-finanziaria e la comunicazione; include il sistema informativo per la redazione del bilancio, ed è costituito dalle procedure e dalle registrazioni stabilite per rilevare, registrare, elaborare le operazioni dell'impresa e darne informativa (come pure per eventi e condizioni) e mantenere evidenza contabile delle relative voci di attività, passività e patrimonio netto.	
<i>Conseguentemente, un sistema informativo comprende metodi e registrazioni che:</i>	
<i>– individuano e registrano tutte le operazioni valide;</i>	<input type="checkbox"/>
<i>– descrivono, tempestivamente, le operazioni in modo sufficientemente dettagliato da permetterne una corretta classificazione ai fini dell'informazione economico-finanziaria;</i>	<input type="checkbox"/>
<i>– misurano il valore delle operazioni in maniera tale da permettere la registrazione del loro corretto ammontare monetario nel bilancio;</i>	<input type="checkbox"/>
<i>– determinano il momento temporale in cui si sono manifestate le operazioni al fine di permettere la registrazione delle operazioni nel corretto periodo contabile;</i>	<input type="checkbox"/>
<i>– presentano in modo corretto le operazioni e la relativa informativa nel bilancio.</i>	<input type="checkbox"/>

Fase di interim - 2. LA COMPrensIONE DEI SISTEMI CONTABILE E DI CONTROLLO INTERNO

<p>d) le attività di controllo; sono le direttive e le procedure che aiutano a garantire che le direttive della direzione siano eseguite. <i>Possono essere classificate come direttive e procedure attinenti ai seguenti aspetti:</i></p>	
<p>– <i>esami della performance.</i> Queste attività di controllo includono:</p> <p>a) esami ed analisi dell'effettiva performance rispetto a budget, previsioni e performance di periodi precedenti;</p> <p>b) rapporti tra differenti serie di dati – operativi o finanziari – con analisi di correlazioni e conseguenti azioni investigative e correttive;</p> <p>c) comparazione di dati interni con fonti esterne di informazione;</p> <p>d) esame della performance per funzione o per attività, quale l'esame da parte di un manager bancario responsabile del credito al consumo dei resoconti per filiale, regione e tipo di finanziamento per le approvazioni ed il recupero dei crediti;</p>	□
<p>– <i>elaborazioni informatiche.</i> I due principali raggruppamenti di attività di controllo in tema di sistemi informativi sono</p> <p>a) i controlli specifici (riguardano le singole operazioni) e</p> <p>b) i controlli generali IT (sono costituiti da direttive e procedure relative a più applicazioni e supportano l'efficace funzionamento dei controlli specifici, assicurando il regolare funzionamento dei sistemi informativi).</p> <p><i>Esempi di controlli specifici</i> includono 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;</p> <p><i>Esempi di controlli generali IT</i> sono i controlli per le modifiche ai programmi, i controlli che limitano l'accesso a programmi o dati, i controlli sull'adozione 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;</p>	□
<p>– <i>controlli fisici.</i> Tali attività comprendono: la sicurezza fisica dei beni, inclusa l'adeguata salvaguardia. Ne sono esempio</p> <p>a) le strutture di sicurezza contro l'accesso indebito a beni e registrazioni;</p> <p>b) l'autorizzazione di accesso a programmi e archivi di dati;</p> <p>c) 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);</p>	□
<p>– <i>separazione delle funzioni.</i> L'assegnazione a differenti persone delle responsabilità di autorizzare le operazioni, di registrarle e di custodire i beni è volta a ridurre l'evenienza che qualcuno possa perpetrare e nascondere errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali ed a frodi nel normale corso della revisione.</p> <p>Esempi di funzioni oggetto di separazione sono la predisposizione, l'esame e l'approvazione delle riconciliazioni nonché l'approvazione ed il controllo della documentazione.</p>	□

Fase di *interim* - **2. LA COMPRESIONE DEI SISTEMI CONTABILE E DI CONTROLLO INTERNO**

e) 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.

Fase di *interim* - 2. LA COMPrensIONE DEI SISTEMI CONTABILE E DI CONTROLLO INTERNO

ISA 315 *La comprensione delle componenti del sistema di controllo interno dell'impresa* (Rif.: Parr. A90 – A95)

*Scalabilità: A92. Il modo in cui il sistema di controllo interno dell'impresa viene configurato, messo in atto e **mantenuto** **varia in funzione della dimensione e della complessità di un'impresa**. Per esempio, le imprese meno complesse possono utilizzare controlli (ossia, direttive e procedure) meno strutturati o più semplici per raggiungere i propri obiettivi.*

A95

- È più probabile che la comprensione da parte del revisore
 - dell'ambiente di controllo dell'impresa,
 - del processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio e
 - del processo adottato dall'impresa per monitorare le componenti dei controlliinfluenzi l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio.
- È più probabile che la comprensione da parte del revisore
 - del sistema informativo,
 - della comunicazione dell'impresa e
 - della componente “attività di controllo” dell'impresainfluenzi l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni.

Fase di *interim* - **2. LA COMPrensIONE DEI SISTEMI CONTABILE E DI CONTROLLO INTERNO**



La **verifica delle procedure**.

Per verificare efficacemente le procedure occorre analizzare le diverse aree e quindi l'esame dei diversi cicli e seguire ogni operazione dall'inizio alla fine. Questo permette di andare a individuare in quale punto dell' iter dell'operazione vi sono dei "paletti di controllo".



I **cicli presi in considerazione** sono i seguenti:

- Ciclo ricavi - crediti;
- Ciclo spese - debiti;
- Personale;
- Ciclo produttivo - inventario;
- Ciclo finanziario, cassa e banche.

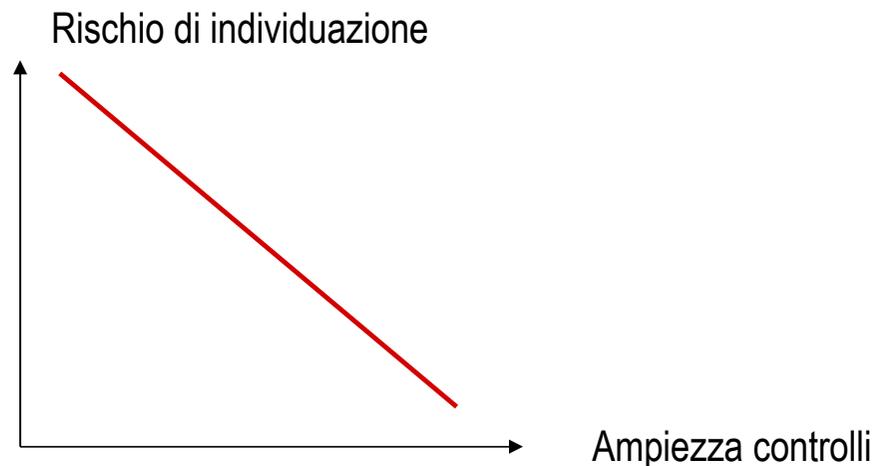
Fase di *interim* – **3. IL RISCHIO DI REVISIONE**

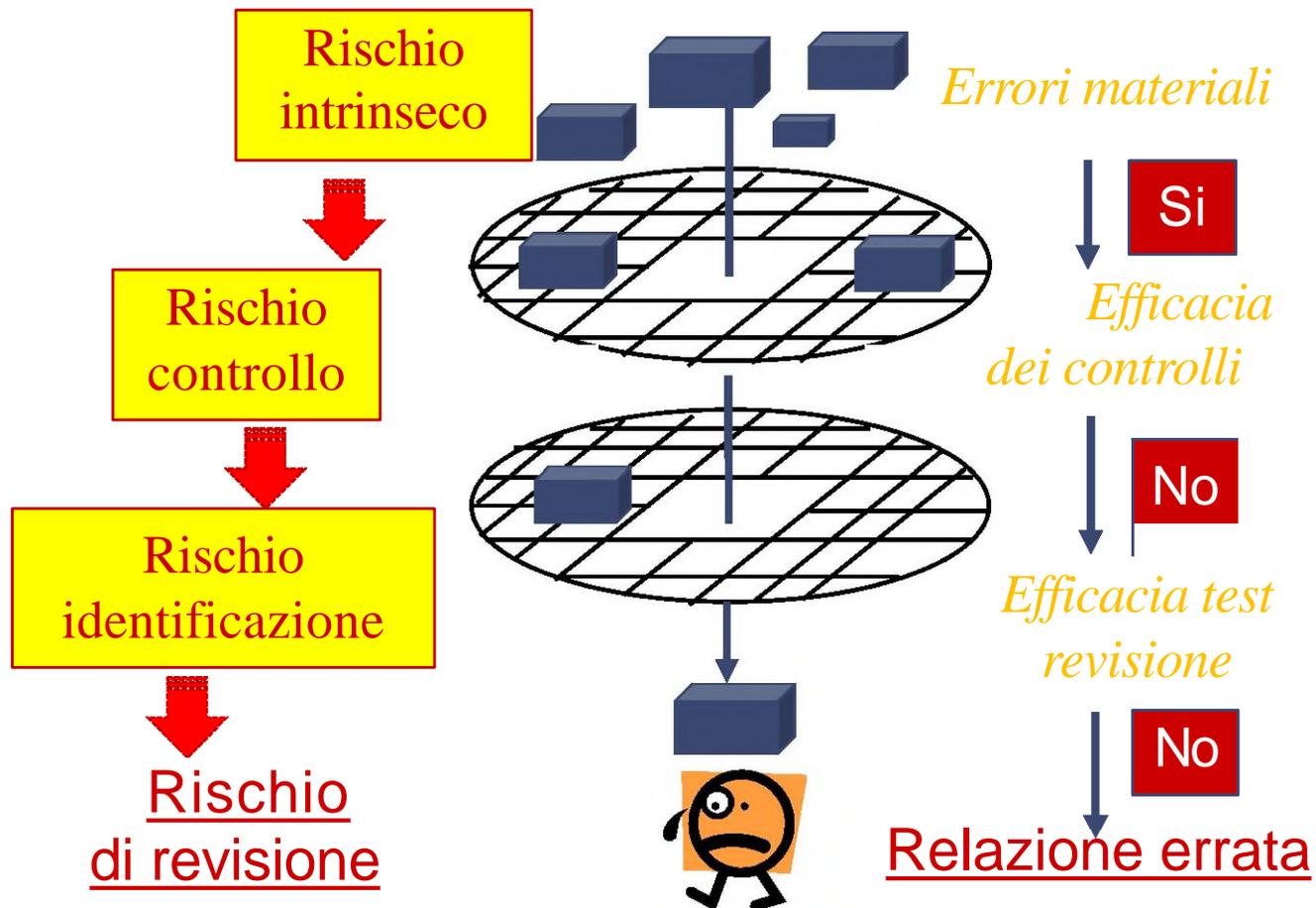
Fase di *interim* - 3. II RISCHIO DI REVISIONE

1. Il **"rischio intrinseco"** individua l'eventualità che un'informazione di natura contabile sia inesatta e possa quindi produrre un errore significativo nell'informativa di bilancio.
2. Il **"rischio di controllo"** è il rischio che un'inesattezza significativa, che potrebbe verificarsi in un conto o in una classe di operazioni, individualmente considerata o sommata ad altre inesattezze, non sia prevenuta o comunque tempestivamente individuata e corretta dai sistemi contabile e di controllo interno.
3. Il **"rischio di individuazione"** è il rischio che le procedure di validità non evidenzino gli errori (inversamente proporzionale al numero dei controlli effettuati).

$$R.R. = R.I. + R.C. + R.IND.$$

riduzione del **rischio di revisione** a un livello accettabilmente basso, vale a dire deve essere ridotto il più possibile il rischio che eventuali **errori di una certa significatività** non siano individuati al revisore durante il controllo.





Fase di *interim* - 3. **IL RISCHIO DI REVISIONE**

1. RISCHIO INTRINSECO

Il rischio intrinseco può essere definito come l'attitudine di una classe di operazioni, di un saldo contabile o di un'informativa a presentare errori indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno.

Può derivare da numerose condizioni:

- **oggettiva difficoltà nel determinare una classe di operazioni**, un saldo contabile o un'informativa, per esempio a causa della complessità di calcolo o della necessità di ricorrere a stime e congetture;
- **suscettibilità al furto di determinati beni aziendali** (notoriamente il denaro è suscettibile al furto a prescindere da qualsiasi controllo l'impresa possa aver posto in essere);
- **opportunità/motivazione della Direzione ad alterare** la quantificazione del valore di una classe di operazioni.

Altre condizioni generali, interne o esterne all'impresa, capaci di influenzare il rischio intrinseco di una classe di operazioni, di un saldo contabile o di un'informativa, sono:

- **la situazione macroeconomica del paese** (per esempio: l'eccessiva volatilità dei tassi di cambio può comportare la necessità di cospicui adeguamenti dei crediti e debiti in valuta; situazioni di recessioni dei mercati di sbocco dell'impresa possono comportare difficoltà nella recuperabilità dei crediti; ecc.);
- **le condizioni del settore di appartenenza** (per esempio: continui mutamenti tecnologici possono incrementare il rischio di obsolescenza delle referenze in magazzino);
- **le condizioni dell'impresa** (per esempio: il lancio di un nuovo prodotto può essere considerato un elemento di rischio).

Fase di *interim* - 3. II RISCHIO DI REVISIONE

1. RISCHIO INTRINSECO

Il rischio intrinseco può essere articolato in due componenti principali:

- il rischio derivante **dall'attività svolta** (c.d. business risk);
- il rischio derivante **da frodi** (c.d. fraud risk).

Fase di *interim* - 3. II RISCHIO DI REVISIONE

2. RISCHIO DI CONTROLLO

E' il rischio che un'inesattezza significativa, che potrebbe verificarsi in un conto o in una classe di operazioni, individualmente considerata o sommata ad altre inesattezze, non sia prevenuta o comunque tempestivamente individuata e corretta dai sistemi contabile e di controllo interno.

- **Ambiente di controllo**
- **Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio**
- **Il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione**
- **Le attività di controllo**
 - ciclo acquisti - pagamenti
 - ciclo immobilizzazioni tecniche
 - ciclo retribuzioni
 - ciclo magazzino
 - ciclo vendite incassi
 - ciclo finanziario
 - ciclo it
- **Monitoraggio**

Fase di *interim* - 3. II RISCHIO DI REVISIONE

3. RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE A LIVELLO DI BILANCIO E SINGOLA ASSEVERAZIONE

La procedura di identificazione e di valutazione del **rischio intrinseco** e di **controllo** ha quale fine la valutare il rischio di **errori significativi a livello di bilancio e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili ed informativa**.

$$R.R. = R.I. + R.C. + R.IND.$$

Complemento: entità del rischio di individuazione **SOSTENIBILE**
per ridurre il rischio di revisione a un livello accettabile

		rischio controllo		
		alto	medio	basso
rischio intrinseco	alto	molto basso	basso	medio
	medio	basso	medio	alto
	basso	medio	alto	molto alto

Fase di *interim* - 3. II RISCHIO DI REVISIONE

3. RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE A LIVELLO DI BILANCIO E SINGOLA ASSEVERAZIONE

Le procedure d'identificazione e di valutazione del **RISCHIO INTRINSECO** e di **CONTROLLO** permettono di identificare il rischio residuo di errore costituito da quella parte del rischio intrinseco che non è mitigato da efficaci procedure di controllo interno.

- 1) L'elenco dei **RISCHI IDENTIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO** e di **SINGOLA ASSEVERAZIONE** costituisce, inoltre, la base per la fase successiva relativa alla individuazione di appropriate
- 2) **PROCEDURE DI REVISIONE** conseguenti.



Fase di *interim* - 3. II RISCHIO DI REVISIONE

3. RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE A LIVELLO DI BILANCIO E SINGOLA ASSEVERAZIONE

- I rischi di **errori significativi sul bilancio nel suo complesso** riguardano il bilancio in senso trasversale, a prescindere dalle specifiche asserzioni a livello di classi di operazioni, saldi contabili o informativa.
- I rischi di errori significativi a **livello di singole asserzioni**, invece, vengono identificati e valutati **con riferimento ai seguenti aspetti oggetto di esame**, fra loro collegati:
 - le **operazioni (o transazioni)**: ogni fatto, interno od esterno, che si genera nel corso della gestione e le conseguenti rilevazioni in contabilità generale o analitica;
 - i **saldi contabili**: la consistenza finale delle quantità contabili;
 - **l'informativa**: tutti i profili attinenti alle poste di bilancio (esposizione negli schemi di stato patrimoniale e di conto economico, nozioni fornite nella nota integrativa).
- in presenza di rischi residui ritenuti significativi, occorre determinare la **natura, l'ampiezza e l'estensione** delle **PROCEDURE DI REVISIONE** idonee a ridurre la portata di tali rischi e la probabilità che essi si riflettano in errori significativi sul bilancio.

Fase di *interim* - 3. II RISCHIO DI REVISIONE

3. RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE A LIVELLO DI BILANCIO E SINGOLA ASSEVERAZIONE

**quando il rischio di controllo
non è definito
alto**

... e quindi il rischio di individuazione riduce il numero di controlli

il revisore deve documentare anche come è giunto a tale conclusione.

Per poter esprimere una valutazione del rischio di controllo non alta, il revisore deve essere in grado di:

- (1) identificare i controlli interni analitici in grado di prevenire o individuare e correggere gli errori significativi;
- (2) pianificare di eseguire processi di controllo al fine di supportare la valutazione espressa.

**quando il rischio di controllo
è definito
medio/basso**

deve essere basata su elementi probativi ottenuti tramite le procedure di conformità.

Più bassa è la stima del rischio di controllo, maggiore deve il supporto fornito dagli elementi probativi acquisiti circa l'adeguatezza dei sistemi contabile e di controllo interno e la loro capacità ad operare efficacemente.

... e quindi il rischio di individuazione riduce il numero di controlli

Fase di *interim* - 3. II RISCHIO DI REVISIONE

RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE A LIVELLO DI BILANCIO E SINGOLA ASSERTIONE

Livello di rischio di individuazione		Valutazione del rischio di controllo		
		Alto	Medio	Basso
Valutazione del rischio intrinseco	Alta	2-3	2	1
	Media	2	1	0,7
	Bassa	1	0,7	0,4-0,7

Rischio di individuazione

MOLTO ALTO (il rischio è superiore a 3);
 ALTO (il rischio è pari a 3);
 MEDIO (il rischio è pari a 2);
 BASSO (il rischio è pari a 1 o inferiore sino a 0,7);
 MOLTO BASSO (il rischio è inferiore a 0,7, anche prossimo a 0).

Valori proposti dalla **ISA Guide** e richiamati a pg. 183 del documento CNDCEC «L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori» – 21 dicembre 2015

Livello di rischio	Livello di confidenza	Fattore di confidenza
Alto	95%	3,0
Medio	80-90%	Da 1,6 a 2,3
Basso	65% - 75%	Da 1,1 a 1,4

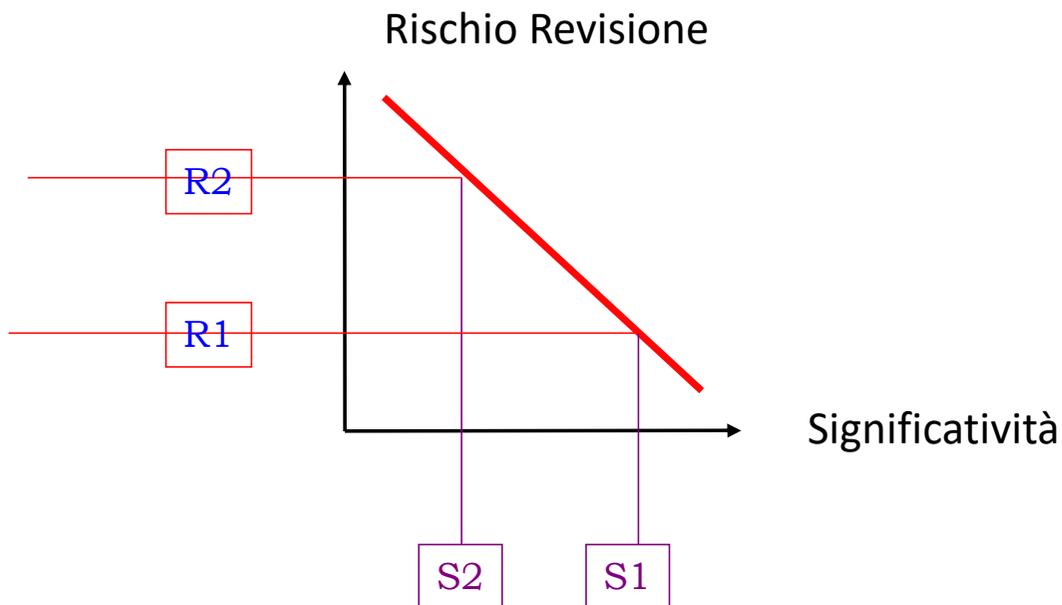
Fase di *interim* – **4. SIGNIFICATIVITA' - ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE**

Fase di *interim* - 4. SIGNIFICATIVITA' - ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE



Stando ai principi contabili nazionali e internazionali (Pc n. 11 e Ias n. 1) **un'informazione è significativa** se la sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori da prendere sulla base del bilancio.

Vi è quindi la necessità di dimensionare gli errori che non compromettono le finalità di comunicazione del bilancio = **ERRORE TOLLERABILE**



SIGNIFICATIVITÀ: un errore è significativo se la sua assenza avrebbe determinato un diverso comportamento in capo al lettore del bilancio

Fase di *interim* - 4. SIGNIFICATIVITA' - ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

Il principio **della materialità (o significatività)** è un “elemento” importante, utilizzato sia ai fini della pianificazione sia dello svolgimento delle procedure di revisione e della valutazione degli effetti sul bilancio degli errori identificati e non corretti.

Gli **errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi** *se ci si possa ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio” (ISA Italia 320 par. 2).*

Stando quanto previsto dal Principio ISA Italia 320:

- non consiste in un **valore puntuale**. Essa è costituita, piuttosto, dall’area indefinita tra ciò che molto probabilmente non è significativo e ciò che molto probabilmente è significativo, cioè potrebbe consistere in un intervallo, più o meno ampio, di valori;
- è determinata inizialmente dal revisore in sede di pianificazione in base alla **propria percezione** delle esigenze degli utilizzatori del bilancio. Questo implica che la significatività sia indipendente dal livello di rischio di errori significativi del bilancio **e sarebbe un errore ridurre il livello di significatività sul bilancio nel suo complesso a causa di un rischio di revisione** valutato come elevato;
- **costituisce una base** per:
 - “a) stabilire la natura, la tempistica e l’estensione delle **procedure di valutazione del rischio**;
 - b) identificare e valutare i rischi di **errori significativi**;
 - c) stabilire la natura, la tempistica e l’estensione delle **procedure di revisione conseguenti**”.

Fase di *interim* - 4. SIGNIFICATIVITA' - ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

Esistono tre livelli di significatività che il revisore deve considerare:

- 1) la **significatività per il bilancio** nel suo complesso;
- 2) la **significatività operativa**;
- 3) la **significatività specifica**, ancorché nel caso di revisione di imprese di dimensioni minori spesso il suo calcolo non sia necessario.

la “**overall materiality**” o materialità complessiva, che rappresenta la significatività rispetto al bilancio nel suo complesso;

la “**performance materiality**” o materialità operativa, che rappresenta l'importo stabilito dal revisore in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività per il bilancio nel suo complesso;

il “**de minimis Sum posting level**” o importo minimo, che rappresenta l'importo al di sotto del quale gli errori identificati e non corretti sono considerati trascurabili e pertanto non inseriti nel riepilogo delle differenze di revisione (Sum sta per summary of unadjusted misstatements).

Il revisore non comunica mai i livelli di significatività alla Direzione e ai responsabili dell'impresa sottoposta a revisione, in modo da non compromettere l'efficacia della revisione.

Vi sono diverse metodologie di stima della materialità. Tra queste la più utilizzata è il “metodo semplice” che consiste nell'applicazione di una percentuale ad un valore di riferimento scelto, utilizzando i parametri elencati nella tabella qui sotto.

Fase di *interim* - 4. SIGNIFICATIVITA' - ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

SIGNIFICATIVITA' PER IL BILANCIO NEL SUO COMPLESSO

Lo **scopo principale** della **significatività per il bilancio nel suo complesso** è definire un limite, quantitativo e qualitativo, in base al quale saranno valutati gli errori (singoli e complessivi) individuati dal revisore per decidere se modificare il proprio giudizio sul bilancio.

- **è stabilita preliminarmente durante la fase di pianificazione** sulla base dei dati, delle informazioni e dei documenti disponibili al momento della formulazione della strategia generale di revisione e successivamente aggiornata sulla base delle informazioni via via acquisite dal revisore.
- **non è basata sulla valutazione del rischio di revisione**; al contrario, è la significatività che lo influenza, in termini di natura, tempistica ed estensione delle procedure da svolgere. In altre parole, non è corretto incrementare la significatività per ridurre il rischio di revisione (e le procedure da svolgere). È, invece, corretto che la significatività, determinata in base alla percezione che il revisore ha delle esigenze degli utilizzatori del bilancio, comporti una certa determinazione del rischio di revisione.

In termini concreti, la significatività per il bilancio nel suo complesso determina **il limite numerico, oltre il quale il revisore valuta gli impatti sul giudizio di revisione degli errori individuati.**

Fase di *interim* - 4. SIGNIFICATIVITA' - ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

SIGNIFICATIVITA' PER IL BILANCIO NEL SUO COMPLESSO

- Circa le sue **modalità di calcolo**: “La determinazione della significatività implica l’esercizio del giudizio professionale. Come punto di partenza nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso, viene spesso applicata una percentuale ad un valore di riferimento prescelto” (ISA Italia 320 par. A3).

L’ISA Guide dell’IFAC suggerisce i parametri di bilancio e le percentuali di seguito riportate:

Valore di riferimento	ISA Guide IFAC	
	% minima	% massima
Ricavi	1%	3%
Risultato operativo	3%	7%
Totale attivo	1%	3%
Patrimonio netto	3%	5%

La scelta tanto delle voci da utilizzare quanto delle percentuali da applicare (all’interno dell’intervallo indicato) costituisce esercizio del giudizio professionale del revisore, che terrà in considerazione aspetti tra i quali:

- le esigenze degli utilizzatori;
- la natura dell’impresa;
- le eventuali rettifiche ai dati contabili;
- le modalità di finanziamento dell’impresa;
- la volatilità dei dati di bilancio;
- la fase del ciclo di vita dell’impresa e la congiuntura economica.

Fase di *interim* - 4. SIGNIFICATIVITA' - ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

SIGNIFICATIVITA' PER IL BILANCIO NEL SUO COMPLESSO

Ad esempio, per quanto riguarda le eventuali rettifiche ai dati contabili, “*qualora in un’impresa l’utile ante imposte sia un valore costantemente simbolico, come nel caso di un’attività gestita dal proprietario-amministratore in cui il proprietario prelevi la maggior parte dell’utile prima delle imposte sotto forma di remunerazione, può essere più pertinente un valore di riferimento quale l’utile prima della remunerazione e delle imposte*” (ISA Italia 320 par. A8).

Non è da escludere che il giudizio professionale del revisore, basandosi sulle specifiche circostanze di ogni incarico **possa utilizzare voci di riferimento o percentuali anche differenti** da quelli proposti dalla ISA Guide.

Fase di *interim* - 4. SIGNIFICATIVITA' - ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA

Qualora si pianificasse la revisione contabile unicamente con l'obiettivo di individuare errori singolarmente significativi, si trascurerebbe l'eventualità che **un insieme di errori, singolarmente non significativi**, possa rendere il bilancio significativamente errato, non lasciando alcun margine per possibili errori non individuati.

La **significatività operativa** per la revisione è determinata per ridurre a un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel bilancio superi la significatività per il bilancio nel suo complesso.

- **è determinata** “*in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso*” (ISA Italia 320 par. A10);
- **è utilizzata** “*ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti*” (ISA Italia 320 par. A11);
- la prassi professionale **determina** la significatività operativa solitamente all'interno di **un intervallo tra il 60% e l'85% della significatività per il bilancio** nel suo complesso. Tuttavia, “*la determinazione della significatività operativa per la revisione non è un semplice calcolo meccanico e richiede l'esercizio del giudizio professionale*” (ISA Italia 320 par. A12);

Fase di *interim* - 4. SIGNIFICATIVITA' - ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA

- contrariamente alla significatività per il bilancio nel suo complesso, la significatività operativa **può essere influenzata dai fattori che determinano il rischio di revisione**, quali ad esempio:
- la comprensione dell'impresa e gli esiti derivanti dallo svolgimento delle procedure di valutazione dei rischi;
 - la natura e l'ammontare degli errori identificati negli incarichi precedenti;
 - le aspettative di possibili errori nel periodo amministrativo in esame.
- Ad esempio, se fosse valutato alto il rischio di valorizzazione delle rimanenze di magazzino, la significatività operativa in tale area potrebbe essere ridotta affinché, aumentando il volume dei controlli, sia diminuito il rischio di identificazione. Viceversa, se il rischio di errori significativi nel saldo dei crediti verso clienti fosse valutato basso, la significatività operativa in tale area potrebbe essere incrementata per ridurre le procedure di validità.

La significatività operativa incide sulla natura, tempistica e ampiezza delle procedure di revisione.

Fase di *interim* - 4. SIGNIFICATIVITA' - ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

SIGNIFICATIVITA' SPECIFICA

In alcuni casi, può essere necessario identificare errori di misura inferiore rispetto alla significatività per il bilancio relativamente ad **alcune aree particolarmente sensibili** per gli utilizzatori del bilancio.

Secondo le linee guida dell'ODCEC – dic. 2015 il calcolo della **significatività specifica**, nel caso di revisione di imprese di dimensioni minori non risulta necessario.

Fase di *interim* - 4. SIGNIFICATIVITA' - ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

UTILIZZO DELLA SIGNIFICATIVITA' NEL CORSO DELLA REVISIONE

Fase di pianificazione

- stabilire quali aree del bilancio sia necessario sottoporre a procedure di revisione
- definire il contesto per la strategia generale di revisione
- pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione specifiche
- determinare la significatività specifica per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per cui ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo inferiore alla significatività generale possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori dell'informazione finanziaria

Fase di valutazione del rischio

- identificare quali procedure di valutazione dei rischi siano necessarie
- valutare l'impatto dei rischi identificati
- valutare i risultati delle procedure di valutazione dei rischi

Fase di risposta al rischio

- determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti

Fase di reporting

- valutare l'effetto degli errori non corretti (ISA 450)
- formare il giudizio nella relazione di revisione (ISA 320 par. 5)

Fase di *interim* - 4. SIGNIFICATIVITA' - ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

AGGIORNAMENTO DEL LIVELLO DI SIGNIFICATIVITA'

- la **significatività sul bilancio nel suo complesso** non è modificata frequentemente. Tuttavia, può essere necessario modificarla quando il revisore acquisisce nuove informazioni o interviene una modifica nella sua comprensione dell'impresa e delle sue attività operative (ISA 320 par. 12 e 13).
- La **significatività operativa** può cambiare sulla base di nuovi fattori di rischio o risultati emersi dalla revisione che possono non avere alcuni effetti sulla significatività generale. Le modifiche alla significatività operativa avranno come effetto il cambiamento della natura, della tempistica e dell'ampiezza delle procedure di revisione.

Fase di *interim* - 4. SIGNIFICATIVITA' - ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

AGGIORNAMENTO DEL LIVELLO DI SIGNIFICATIVITA'

*“Prima di valutare l’effetto **degli errori non corretti**, il revisore deve valutare nuovamente la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 per confermare se rimanga appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi dell’impresa.” (ISA Italia n. 450 par. 10).*

- Qualora il revisore giunga a ritenere appropriato un **livello di significatività sul bilancio** nel suo complesso **inferiore** a quello determinato in fase di pianificazione, deve stabilire se sia necessario modificare la significatività operativa e se la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di revisione conseguenti continuino ad essere appropriate (ISA Italia n. 320 par. 13).
- Un **abbassamento** dei livelli di significatività nella fase finale della revisione che comporti, ad esempio, la necessità di estendere i controlli svolti può determinare difficoltà organizzative per il revisore che devono comunque essere sempre superate.

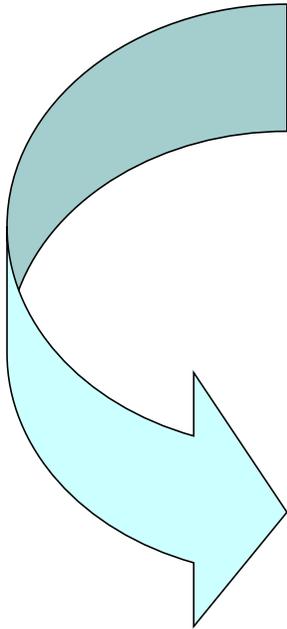
Fase di *interim* - 4. SIGNIFICATIVITA' - ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

«Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori **siano chiaramente trascurabili e non necessitano di essere cumulati** in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio» (ISA Italia n. 450 par. A2).

- *Chiaramente trascurabile* **non è un'espressione equivalente a 'non significativo.**
- *Gli aspetti che sono chiaramente trascurabili saranno di un **ordine di grandezza del tutto diverso (minore) rispetto alla significatività** determinata in conformità al principio di revisione internazionale n. 320, e saranno aspetti chiaramente irrilevanti, sia considerati singolarmente sia nel loro insieme, e a prescindere dal criterio adottato per giudicarli, sia esso riferito all'entità, alla natura o alle circostanze.*
- *Quando **sussistano delle incertezze sul fatto che uno o più errori siano chiaramente trascurabili**, l'aspetto va considerato come **non** chiaramente trascurabile».*
- *la sua **determinazione** è rimessa al giudizio del revisore. Nella prassi i valori più ricorrenti si situano tra il 5% e il 15% della significatività operativa.*

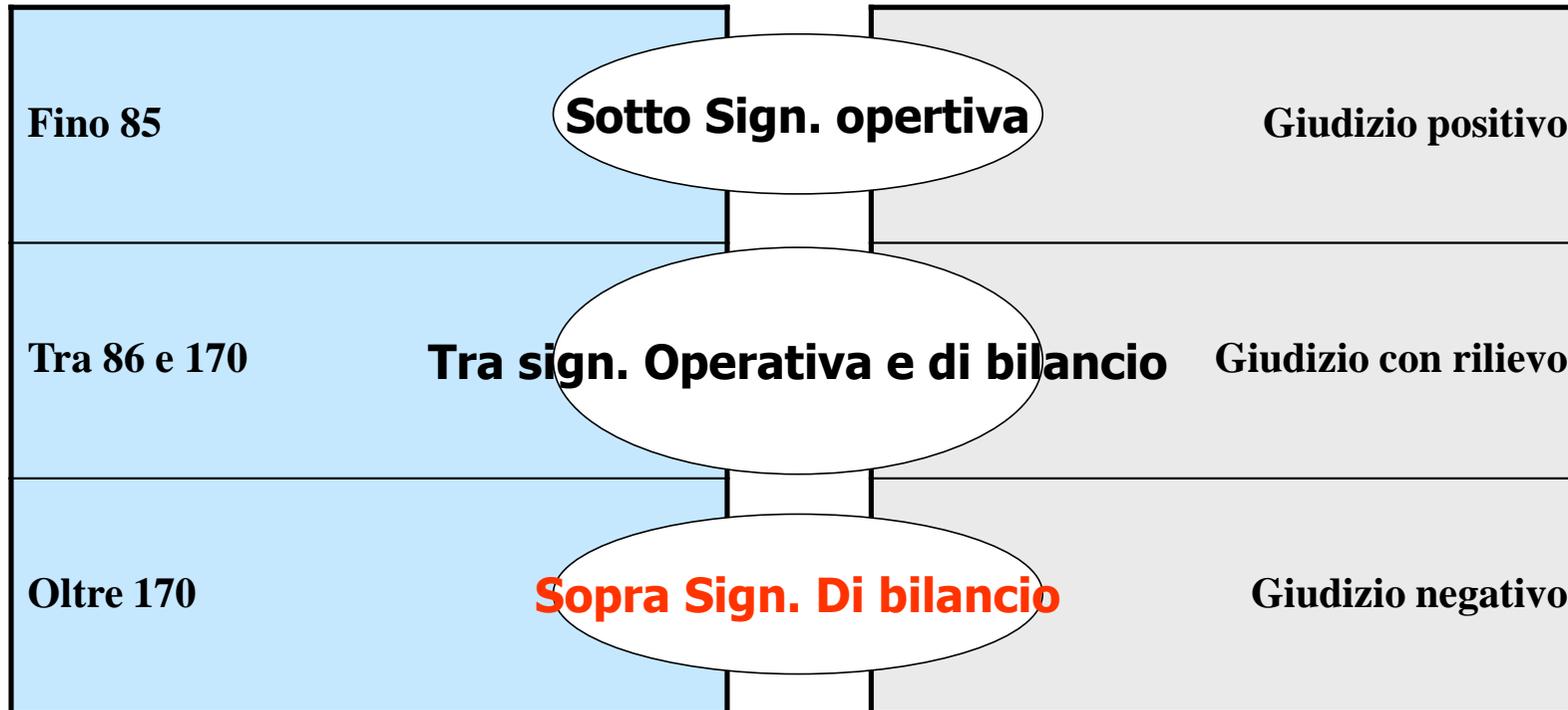
ESEMPIO



Attivo circolante	5.000
Attivo immobilizzato	12.000
Totale	17.000
Passivo circolante	3.500
Passività consolidate	9.500
Patrimonio netto	4.000
Totale	17.000

Calcolo:

Attivo	17.000
Parametro	1,0%
Significatività	170
Significatività operativa (60%)	85



Concetto di errore determinante da PC 29

Fase di *interim* – **4. II CAMPIONE**

Fase di *interim* – 4. II CAMPIONE

Nel definire le procedure di conformità e le verifiche di dettaglio, il revisore determina le modalità di selezione delle voci da verificare. I metodi a disposizione del revisore per selezionare le voci da sottoporre a verifica sono:

- selezione di tutte le voci;
- selezione di voci specifiche;
- **campionamento di revisione.**

- **L'esame di tutte le voci** può essere appropriato, per esempio, quando la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato, |_esiste un rischio significativo e gli altri metodi non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati, ovvero
||_la natura ripetitiva di un calcolo o di altri processi svolti automaticamente da un sistema informativo rende conveniente l'esame della totalità delle voci.
- La **selezionare voci specifiche** può essere motivata dall'elevato valore delle stesse, dal fatto che queste siano inusuali, particolarmente soggette a rischio oppure voci nelle quali in passato sono stati riscontrati errori. Il revisore può, altresì, decidere di esaminare voci i cui valori registrati superino un determinato importo, al fine di verificare, in tal modo, una gran parte dell'importo totale di una classe di operazioni o di un saldo contabile. **Non consente** di trarre conclusioni sull'intera popolazione.

Fase di *interim* – 4. II CAMPIONE

Il **campionamento di revisione** è configurato statisticamente per **consentire di trarre conclusioni sull'intera popolazione** sulla base della verifica di un campione estratto dalla popolazione stessa (ISA Italia 530). Più precisamente, in base ai principi di revisione, *«il campionamento di revisione consente al revisore di acquisire e valutare elementi probativi relativi ad alcune caratteristiche degli elementi selezionati al fine di permettere al revisore di formarsi una conclusione sulla popolazione dalla quale il campione è estratto, o di aiutarlo nel formarsi tale conclusione. Il campionamento di revisione può essere applicato utilizzando sia un approccio statistico che un approccio non statistico di campionamento»* (ISA Italia 530 par. A4).

Con campionamento statistico si intende *«un approccio di campionamento con le seguenti caratteristiche:*

- i) selezione casuale degli elementi del campione;*
- ii) utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento»* (ISA Italia 530 par. 5).

Fase di *interim* – 4. II CAMPIONE

Nella pratica il revisore si trova ad affrontare tre problemi:

1. definire la **dimensione del campione**;
2. **individuare gli elementi** dell'universo indagato che costituiranno il campione;
3. **proiettare gli errori** eventualmente riscontrati sull'intero universo.

Fase di *interim* – 4. II CAMPIONE

Per **ogni voce/area di bilancio** da indagare il revisore definisce un **livello di rischio** (Alto, Moderato o Basso). Al fine di determinare la dimensione del campione, il revisore può associare a ogni livello di rischio un “livello di confidenza” e un “fattore di confidenza”, ad esempio quelli proposti dalla ISA Guide (e richiamati a pg. 183 del documento CNDCEC «L’applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori» – 21 dicembre 2015) ed esposti nella seguente tabella.

Livello di rischio	Livello di confidenza	Fattore di confidenza
Alto	95%	3,0
Medio	80-90%	Da 1,6 a 2,3
Basso	65% - 75%	Da 1,1 a 1,4

Fase di *interim* – 4. II CAMPIONE

1. definire la dimensione del campione

Il campione è scelto con la seguente formula:

$$\text{Campione} = (P/S) \times R$$

Dove:

P = popolazione **R** = rischio di revisione **S** = significatività operativa

Scopo della verifica	Identificare il numero di clienti da circolarizzare relativamente alla voce di crediti verso clienti
Livello di rischio residuo della voce "Clienti"	Alto
Totale della voce "Crediti inferiori a YYY" (che rappresenta la dimensione monetaria dell'universo da cui estrarre il campione)	138.863
Livello e fattore di confidenza	95% - 3
Significatività operativa	15.000

Campione = $138.863 / 15.000 \times 3 = 28$.

Il metodo proposto ha identificato che il campione dovrà includere 28 unità (cioè il saldo di 28 clienti).

Fase di *interim* – 4. II CAMPIONE

2. individuare gli elementi dell'universo indagato che costituiranno il campione

Il più utilizzato è il “**metodo delle unità monetarie**” che consente di dare a ogni euro di un certo saldo contabile la stessa possibilità di essere scelto.

Ciò che conta è che tutti i crediti avranno almeno una possibilità di essere scelti!

Fase di *interim* – 4. II CAMPIONE

2. individuare gli elementi dell'universo indagato che costituiranno il campione

Prevede:

1. Determinare l'**intervallo di campionamento** (5.000 nell'esempio) e estrarre un numero casuale (436 nell'esempio) (inferiore all'intervallo cumulato)
2. **Totale cumulato.** Inizialmente considerare il valore della prima voce (4.750 nell'esempio) . Poi incrementare del valore della voce (4.750 + 3.500 nell'esempio).
3. **Intervallo di campionamento** – Inizialmente considerare il numero casuale (436 nell'esempio). Poi incrementare dell'intervallo di campionamento ogni volta che un elemento della popolazione verrà inclusa nel campione (436 + 5.000 nell'esempio)
4. Venga incluso nel campione l'elemento il cui **totale cumulato** sia maggiore dell'intervallo di campionamento.

	Saldo dei crediti inferiori a YYYY	Totale cumulativo	Intervallo di campionamento	Includere nel campione?
Cliente A	4.750	4.750	436	SI (1)
Cliente B	3.500	8.250	5.436	SI (2)
Cliente C	1.800	10.050	10.436	NO
Cliente D	2.700	12.750	10.436	SI (3)
Cliente E	950	13.700	15.436	NO
Cliente F	2.580	16.280	15.436	SI (4)
(Omissis)	(Omissis)	(Omissis)	(Omissis)	Questa colonna conterrà altri 24 SI
Totale	138.863	138.863		28 elementi scelti

Fase di *interim* – 4. II CAMPIONE

2. individuare gli elementi dell'universo indagato che costituiranno il campione

Alternativa

- per prima cosa, avendo a riferimento **voci di importo maggiore della significatività operativa**; conseguentemente gli indicatori come la “copertura del saldo” sono utili ma non devono essere considerati assoluti;
- poi, mediante la **scelta casuale (random)**; le selezioni statistiche pure sono quelle che mettono al riparo da qualunque tipo di contestazione sul lavoro svolto;
- in ogni caso deve essere posta sempre adeguata attenzione agli **importi di tipo ripetitivo** all'interno dei saldi così come alle operazioni inusuali e/o a cavallo dell'esercizio.

E' ad ogni modo importante avere evidenza della percentuale complessiva dell'universo oggetto di valutazione.

Fase di *interim* – 4. II CAMPIONE

3. proiettare gli errori eventualmente riscontrati sull'intero universo

E' possibile eseguire la proiezione degli errori solo qualora la popolazione sia omogenea.

Per proiettare gli eventuali errori sull'intero universo indagato è necessario:

- 1) calcolare ogni **errore in termini assoluti e percentuali**;
- 2) **sommare le percentuali di errore** compensando sopravvalutazioni e sottovalutazioni;
- 3) **calcolare l'errore percentuale medio per elemento del campione**, dividendo la percentuale totale di errore per il numero degli elementi del campione (con e senza errori);
- 4) **moltiplicare l'errore medio per il valore monetario totale** della popolazione ottenendo l'errore proiettato nella popolazione.

Nel nostro esempio si ha quanto segue.

Valore corretto	Valore sottoposto a revisione	Errore riscontrato	Errore %
500	400	100	20,00%
350	200	150	42,86%
600	750	(150)	(25,00%)
Errore percentuale totale			37,86%
Errore percentuale medio = $37,85 / 28$ (dimensione del campione)			1,3518%
Errore proiettato = $1,3518 * 138.863$			1.877,15 (euro)

Manzanalori Associati
STUDIO COMMERCIALISTI

LimaRe
SOCIETA' REVISIONE

ROVERETO

Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA

Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO

Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

www.LimaRe.it Re
www.manzana.it VII