



ORDINE dei DOTTORI COMMERCIALISTI e degli ESPERTI CONTABILI - LODI

La revisione legale teoria e pratica

La fase preparatoria nel processo di revisione

Lodi – 4 dicembre 2014

Marco Curti

Massimiliano Sironi

La revisione contabile del bilancio

La **finalità** della revisione contabile è quella di **accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio**. Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Tale giudizio riguarda il fatto se il bilancio, nel suo complesso, sia presentato correttamente ovvero fornisca una **rappresentazione veritiera e corretta** in conformità al quadro normativo di riferimento.

ISA 315

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

La valutazione del rischio

- **Rischio di revisione:** il rischio che il revisore esprima un giudizio non appropriato nel caso in cui il bilancio sia **significativamente** errato.
- Il Doc. 315 stabilisce linee guida per comprendere i rischi e il processo adottato dall'impresa per identificare i propri rischi e scegliere le azioni per affrontarli.
- Altri Documenti di riferimento:
 - Doc. 200 al capitolo: “Rischio di revisione e significatività”
 - Doc. 330: “Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati”
 - Doc. 240: “ La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio”

I principi di revisione richiedono che il revisore eserciti il proprio giudizio professionale 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, incluso il 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.

La valutazione del rischio

Il revisore dovrebbe comprendere l'entità dei rischi per **pianificare** un'adeguata strategia di revisione e predisporre appropriate **procedure** che assicurino la **riduzione** di tali rischi ad un livello considerato **accettabile**.

“Scetticismo professionale”

Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato.

Giudizio professionale

Il revisore deve esercitare il proprio giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione

Per ottenere una ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire **elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e per consentire in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio.**

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

Il revisore deve acquisire una comprensione di quanto segue:

- settore di attività, regolamentazione ed altri fattori esterni rilevanti, incluso il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- la natura dell'impresa, che include:
 - a. le attività operative;
 - b. l'assetto proprietario e la struttura di governance;
 - c. le tipologie degli investimenti in essere e quelli pianificati per il futuro, inclusi gli investimenti in imprese a destinazione specifica;
 - d. il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata;

Segue da lucido prec.

- la scelta e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, incluse le ragioni per una loro eventuale modifica;
- gli obiettivi e le strategie dell'impresa ed i relativi rischi connessi all'attività svolta, che possono comportare rischi di errori significativi;
- la misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria dell'impresa.

Il revisore deve acquisire una comprensione dell'**AMBIENTE DI CONTROLLO**. A tal fine deve valutare se:

- 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;
- 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.

Il revisore deve comprendere se l'impresa disponga di un processo finalizzato a:

- identificare i rischi connessi all'attività rilevanti per gli obiettivi di informativa finanziaria;
- stimare la significatività dei rischi;
- valutare la probabilità che si verifichino tali rischi;
- decidere le azioni da intraprendere per fronteggiare tali rischi.

Il revisore deve acquisire una comprensione del SISTEMA INFORMATIVO rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati.

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 quella 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.

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.

Le tre componenti del Rischio di Revisione

- **Rischio Inerente (o Intrinseco):** la suscettibilità di un saldo di bilancio o una classe di transazioni ad essere oggetto di errori significativi, a prescindere dal sistema di controllo interno.
- **Rischio di Controllo:** il rischio che un errore significativo possa verificarsi in un saldo di bilancio o un processo senza che sia prevenuto o individuato e corretto tempestivamente attraverso il sistema di controllo interno del cliente.
- **Rischio di individuazione:** il rischio che le procedure di revisione non individuino un errore significativo in bilancio

La valutazione del rischio

- Il revisore identifica i rischi considerando **l'impresa** ed il **contesto** in cui opera, inclusi i relativi **controlli** istituiti a fronte di tali rischi, e considerando le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa contenuta nel bilancio.
- Collega i rischi identificati ai profili che possono risultare errati a livello saldo e di asserzioni.
- Valuta la rilevanza e la probabilità di accadimento dei rischi identificati.
- Determina se gli eventuali rischi identificati e valutati rappresentano rischi di rilevanza tale da implicare una speciale considerazione nel processo di revisione (rischi significativi)

Valutazione del rischio significativo

- L'individuazione di rischi significativi, che si verifica nella maggior parte delle revisioni, è materia di pertinenza del giudizio professionale del revisore.
- Nell'esercizio del proprio giudizio professionale il revisore valuta:
 - Natura del rischio (**Rischio inerente**)
 - Rilevanza del potenziale errore o molteplici errori producibili (**Magnitudo**)
 - Probabilità del suo verificarsi (**Probability**)
- A seguito di tale valutazione, valuta **se il rischio è tale da richiedere una speciale considerazione nella revisione.**
- A tale fine il revisore non deve considerare l'effetto di controlli eventualmente identificati a fronte di detti rischi.

Valutazione del rischio significativo

1. Hai identificato transazioni, aree o aspetti che per loro natura hanno un rischio inerente elevato?

Ad esempio:

- Transazioni significative al di fuori del normale corso del business del cliente
- Transazioni significative con parti correlate
- Transazioni complesse
- Recenti cambiamenti contabili, di valutazione
- Giudizi soggettivi ad esempio relativi a misurazione di informazioni finanziarie
- Rischio di frode

Valutazione del rischio significativo

2. Per tali transazioni, aree e aspetti, esercita il tuo giudizio sulla rilevanza dell'errore potenziale

- Quale può essere la rilevanza (magnitudine) dell'errore?
- Qual è la possibilità che il rischio dia luogo a una molteplicità di errori?

Valutazione del rischio significativo

3. Per tali transazioni, aree e aspetti, quale è la **probabilità** che il rischio si verifichi?

Valutazione del rischio significativo

Concludendo in base alla natura, alla rilevanza identificata e alla probabilità che il rischio occorra definisco che è un

Rischio significativo

- Inserisco nella bozza di strategia di revisione
- Valuto il controllo posto in essere dal management per mitigare il rischio
- Comunico alla governance eventuali debolezze di controllo rilevate
- Impongo la strategia e il piano di revisione:
- Determino risposte generali di revisione più “severe” (maggiore scetticismo professionale, assegnazione di personale con >esperienza, >supervisione)
- Determino le risposte a livello di asserzioni (test dei controlli/conformità e di sostanza)

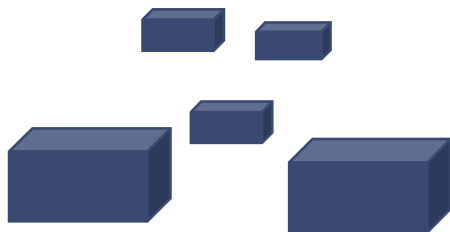
Rischio significativo e valutazione dei controlli

Doc. 200: Quando la valutazione del rischio di errori significativi svolta dal revisore include un'aspettativa di efficacia operativa dei controlli, il revisore deve svolgere procedure di conformità per supportare la propria valutazione del rischio.

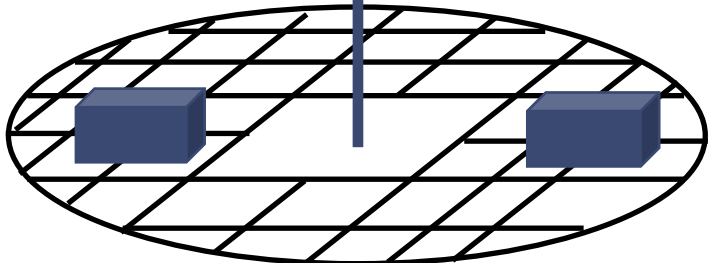
Riassumendo

- per individuare e valutare il rischio significativo il revisore deve valutare se la magnitudine e la probabilità di un rischio inerente esistente sono elevati
- il revisore dovrà poi comprendere e crearsi un'aspettativa di bontà o meno del controllo interno (che in presenza di rischio significativo potrà valutare buono facendo i controlli di conformità abbassando quindi il rischio che vi siano errori significativi in bilancio).
- Si tratta di fatto di valutazioni disgiunte, anche se poi il revisore le può aggregare senza documentare i diversi gradi di rischio per ciascuna componente del rischio.
- Il Doc. 200 dice infatti che il revisore può fare una valutazione congiunta o disgiunta del rischio, basta che la valutazione venga effettuata in modo appropriato.

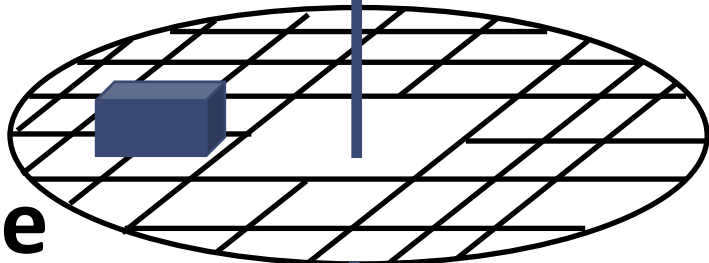
Rischio Inerente



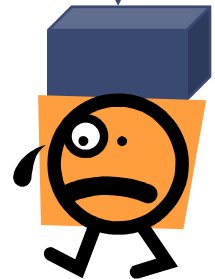
Rischio di controllo



Rischio di individuazione



Rischio di audit



Ci sono errori materiali?



Individuati dai controlli?

No

Individuati tramite revisione?

No

Relazione sbagliata

ISA 230 LA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE

Tratta della responsabilità del revisore nel predisporre la documentazione della revisione contabile del bilancio.

Natura e finalità della documentazione della revisione contabile

La documentazione della revisione contabile fornisce:

- evidenza degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sul raggiungimento degli obiettivi;
- evidenza che il lavoro di revisione sia stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

Tempestiva predisposizione della documentazione della revisione

Il revisore deve predisporre la documentazione della revisione in modo *tempestivo*.

La predisposizione tempestiva della documentazione della revisione, sufficiente ed appropriata, contribuisce a migliorare la qualità di quest'ultima e rende più efficace il riesame e la valutazione degli elementi probativi raccolti e delle conclusioni raggiunte prima dell'emissione della relazione di revisione.

Documentazione delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti

Il revisore deve predisporre la documentazione della revisione che sia sufficiente a consentire ad un revisore esperto di comprendere:

- la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte per conformarsi ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- i risultati delle procedure di revisione svolte e gli elementi probativi acquisiti;
- gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.

Quindi....

Il revisore deve documentare gli aspetti significativi discussi con la direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti.

La documentazione della revisione può essere formalizzata su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo.

Il revisore può includere nella documentazione della revisione estratti o copie di documenti aziendali. Non è necessario che il revisore includa nella documentazione della revisione le bozze di carte di lavoro e di bilanci, annotazioni che riportano considerazioni incomplete o preliminari.

Esempi di aspetti significativi:

- aspetti che determinano rischi significativi;
- risultati di procedure di revisione che indicano che il bilancio potrebbe essere significativamente errato, o la necessità di rivedere la precedente valutazione dei rischi di errori significativi e le risposte del revisore per fronteggiare tali rischi;
- circostanze che determinano significative difficoltà per il revisore nell'applicazione delle necessarie procedure di revisione;
- elementi emersi che potrebbero dar luogo ad un giudizio di revisione con modifica, ovvero all'inserimento, nella relazione di revisione, di un richiamo d'informativa.

ISA 240

LE RESPONSABILITÀ DEL REVISORE
RELATIVAMENTE ALLE FRODI NELLA
REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

Caratteristiche delle frodi

Gli errori di bilancio possono derivare sia da **frodi** sia da comportamenti o eventi **non intenzionali**.

Il revisore si occupa di quelle frodi che determinano la presenza di errori significativi in bilancio:

- errori derivanti da una falsa informativa finanziaria;
- errori derivanti da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa.

Responsabilità relative alla prevenzione e individuazione delle frodi

La responsabilità principale per la prevenzione e l'individuazione delle frodi compete sia ai responsabili delle attività di governance dell'impresa, sia alla direzione.

Il revisore ha la responsabilità di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi ovvero a comportamenti o eventi non intenzionali.

“*Scetticismo professionale*” – (richiamo)

Il revisore deve mantenere uno scetticismo professionale per tutta la durata della revisione, tenendo presente la possibilità che un errore significativo dovuto a frodi possa comunque sussistere, a prescindere dall'esperienza precedentemente acquisita dal revisore circa l'onestà e l'integrità della direzione dell'impresa e dei responsabili delle attività di *governance*.

“Scetticismo professionale” – (segue)

Il mantenimento dello scetticismo professionale richiede al revisore di interrogarsi costantemente in merito al fatto se le informazioni e gli elementi probativi acquisiti segnalino la possibile esistenza di errori significativi dovuti a frodi.

Quando il revisore identifica delle condizioni che lo inducano a ritenere che un documento possa non essere autentico o che il suo contenuto sia stato modificato senza comunicarlo al revisore, le procedure possibili per indagare ulteriormente possono includere:

- *una richiesta di conferma diretta ai terzi;*
- *l'utilizzo del lavoro di un esperto per accertare l'autenticità del documento.*

Discussione tra i membri del *team* di revisione

La discussione tra i membri del team di revisione, prevista dal principio di revisione internazionale n. 315, deve porre una particolare attenzione alle modalità ed alle aree in cui il bilancio può essere soggetto a errori significativi dovuti a frodi.

Procedure di valutazione del rischio e le attività correlate

Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione aventi ad oggetto:

- la valutazione, da parte della direzione, del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi incluse la natura, l'estensione e la frequenza di tale valutazione;
- il processo adottato dalla direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa.

ISA 300

PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

Il ruolo e la tempistica della pianificazione

La pianificazione della revisione richiede la definizione della strategia generale di revisione per l'incarico e l'elaborazione di un **piano di revisione**.

Una pianificazione adeguata favorisce la revisione del bilancio.

La natura e l'estensione delle attività di pianificazione variano in ragione delle **dimensioni** e della **complessità** dell'impresa, **dell'esperienza** maturata dai membri chiave del team di revisione durante lo svolgimento dei precedenti incarichi presso l'impresa e dei **cambiamenti** nelle circostanze che si verificano durante lo svolgimento dell'incarico di revisione.

La pianificazione non rappresenta una fase separata della revisione, ma un **processo continuo e iterativo** che spesso inizia poco dopo, o in coincidenza con la conclusione della precedente revisione e prosegue sino alla conclusione dell'incarico di revisione in corso.

Il revisore può decidere di discutere con la direzione dell'impresa sugli elementi inerenti la pianificazione al fine di facilitare lo svolgimento e la gestione dell'incarico di revisione.

Attività **preliminari** dell'incarico

All'inizio di ogni incarico di revisione contabile, il revisore deve porre in essere le seguenti attività:

- svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale n. 220 relativamente al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico specifico di revisione;
- valutare il rispetto dei principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza (ISA 220);
- comprendere i termini dell'incarico (ISA 210).

Lo svolgimento delle attività preliminari all'inizio di ogni incarico di revisione aiuta il revisore a identificare e valutare eventi o circostanze che possono incidere sfavorevolmente sulla capacità del revisore di pianificare e svolgere l'incarico di revisione.

Attività di pianificazione

Il revisore deve definire una **strategia generale** di revisione che stabilisca la **portata**, la **tempistica** e la **direzione** della revisione e che guidi l'elaborazione del **piano di revisione**.

Nell'identificare la strategia generale di revisione, il revisore **deve**:

Attività di pianificazione – *(segue)*

- identificare le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata;
- determinare gli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste;
- considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione;
- considerare i risultati delle attività preliminari dell'incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico siano pertinenti;
- determinare la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico.

Attività di pianificazione – *(segue)*

Il revisore deve **aggiornare** e **modificare** la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello **svolgimento** della revisione.

Il **processo di definizione della strategia generale** di revisione aiuta il revisore a determinare, subordinatamente al completamento delle procedure di valutazione del rischio, aspetti quali:

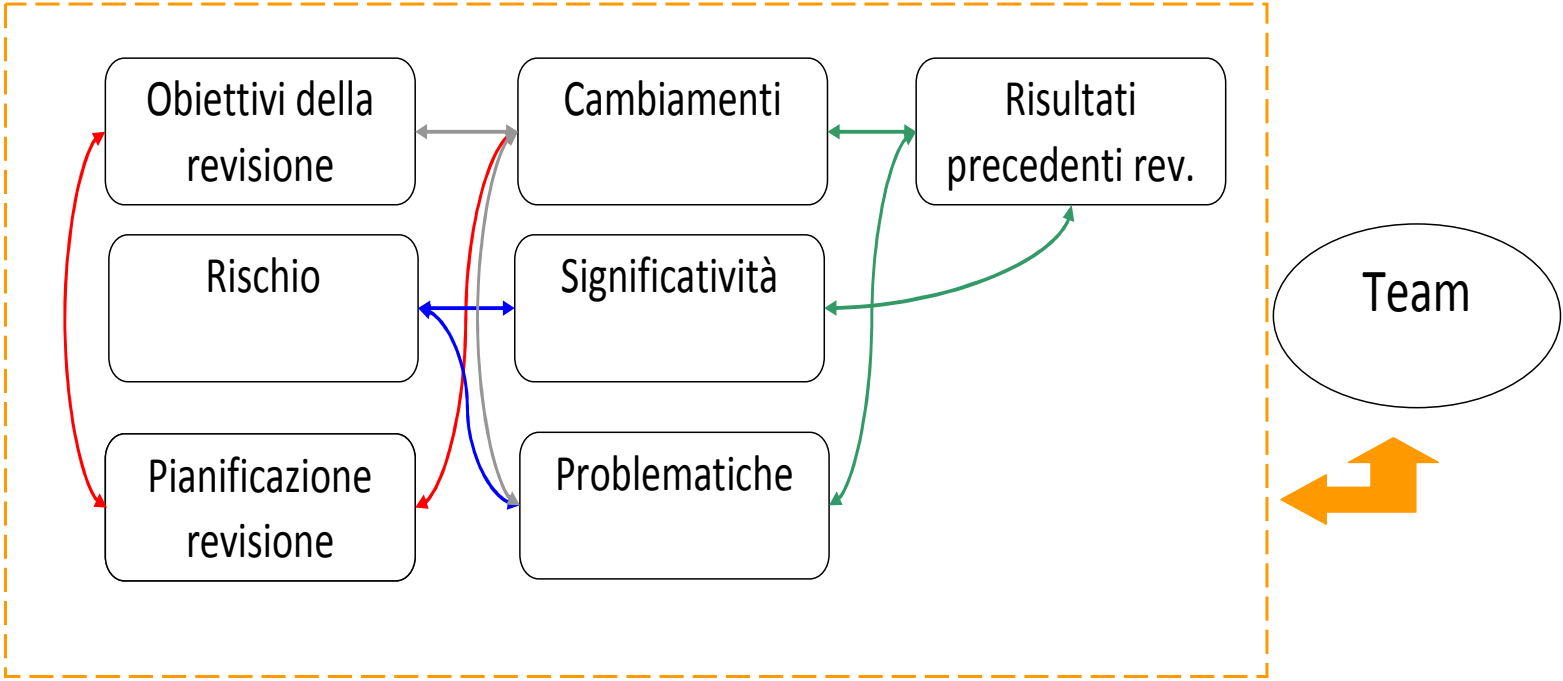
- le **risorse** da impiegare in specifiche aree di revisione, quali l'utilizzo di membri del team con appropriata esperienza per aree ad alto rischio o il coinvolgimento di esperti per materie complesse;
- la **qualità di risorse** da attribuire a specifiche aree di revisione, quali il numero di membri del team assegnati all'osservazione delle conte fisiche delle rimanenze presso i magazzini significativi, l'estensione del riesame del lavoro svolto da altri revisori in caso di revisione di gruppi, o il budget di revisione espresso in ore da assegnare alle aree ad alto rischio;

- **quando** impiegare tali risorse;
- come **gestire, dirigere e supervisionare tali risorse**, con riferimento alla tempistica delle riunioni di organizzazione e di consuntivazione con il team di revisione, alle modalità di svolgimento delle attività di riesame da parte del responsabile dell'incarico e del manager e all'opportunità di eseguire il riesame della qualità dell'incarico.
- inizia poco dopo, o in coincidenza con la conclusione della precedente revisione e prosegue sino alla conclusione dell'incarico di revisione in corso.

Il revisore può decidere di discutere con la direzione dell'impresa sugli elementi inerenti la pianificazione al fine di facilitare lo svolgimento e la gestione dell'incarico di revisione.

Strategia generale di revisione (es.)

Strategia generale di revisione



ISA 320

**SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E
NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
CONTABILE**

Significatività nel contesto della revisione contabile

La determinazione della significatività da parte del revisore è una questione oggetto di giudizio professionale ed è influenzata dalla percezione del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio.

Significatività - (segue)

Il concetto di **significatività** è applicato dal revisore sia nella **pianificazione** e nello **svolgimento** della revisione contabile, sia nella **valutazione** dell'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio, nonché nella **formazione del giudizio** nella relazione di revisione.

La **significatività** ed il **rischio** di revisione sono tenuti in considerazione per tutta la **durata** della revisione contabile, in particolare:

- nell'**identificazione** e nella **valutazione** dei rischi di errori;
- nella **determinazione della natura**, della **tempistica** e **dell'estensione** delle procedure di revisione;
- nella **valutazione dell'effetto** degli errori non corretti, ove presenti, e nella **formazione del giudizio** nella relazione di revisione.

Determinazione della significatività e della significatività operativa nella pianificazione della revisione contabile

In fase di definizione della strategia generale di revisione, il revisore **deve determinare la significatività per il bilancio nel suo complesso.**

Il revisore deve determinare la significatività operativa per la revisione dai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti.

Determinazione della significatività - (segue)

La determinazione della significatività implica l'esercizio del giudizio professionale. Come punto di partenza nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso, viene spesso applicata una **percentuale** ad un valore di riferimento prescelto. I valori di riferimento che possono risultare appropriati includono, ad esempio, le categorie di redditi dichiarati quali l'utile prima delle imposte, i ricavi totali, l'utile lordo e i costi totali, il totale del patrimonio netto ovvero il valore dell'attivo netto.

La significatività riguarda il bilancio su cui il revisore predispone la relazione di revisione.

Modifica della significatività nel corso della revisione contabile

Il revisore deve **modificare** la significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per classi di operazioni, saldi contabili o informativa) nel caso in cui, **nel corso** della revisione contabile, venga a conoscenza di informazioni che lo avrebbero indotto a **stabilire sin dall'inizio** un importo diverso.

Significatività – un es.: per SMNE’s (doc. CNDEC “Applicazione dei principi di revisione internazionale alle imprese di minori dimensioni” – Feb. 2012)

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX CALCOLO DELLA SIGNIFICATIVITÀ PRELIMINARE

*Modalità di compilazione*¹⁴²

Inserire: il valore di riferimento scelto (ricavi, utile ante imposte, totale attivo, patrimonio netto o altro valore) e le motivazioni di tale scelta. Inserire la data di riferimento del saldo e il valore dello stesso. Motivare la scelta delle percentuali di riferimento.

Valore di riferimento

Saldo al

Valore

% di riferimento:

Motivazioni della scelta

Significatività per il bilancio € -

% di riferimento individuata

Motivazioni della scelta

Significatività operativa € -

% di riferimento individuata

Motivazioni della scelta

Errore trascurabile € -

Preparato da: _____

Data: _____

Approvato da: _____
(Responsabile della revisione)

Data: _____

Significatività – un es.: per SMNE’s (doc. CNDEC “Applicazione dei principi di revisione internazionale alle imprese di minori dimensioni” – Feb. 2012)

Valore di riferimento	Prassi nazionale	
	% min	% max
Ricavi	0,5%	1%
Utile ante imposte	5%	10%
Totale attivo	0,5%	1%
Patrimonio netto	1%	5%

ISA 330

LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

Risposte generali di revisione

Il revisore deve definire e porre in essere le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio.

Risposte generali di revisione – *(segue)*

Le **risposte generali** di revisione per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio possono includere:

- la segnalazione al team di revisione della necessità di mantenere lo scetticismo professionale;
- l'assegnazione di personale con maggiore esperienza o con speciali competenze o l'impiego di esperti;
- una maggiore supervisione del lavoro;
- l'inclusione di elementi aggiuntivi di imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione conseguenti da svolgere;
- l'effettuazione di modifiche di carattere generale alla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione, ad esempio: svolgere procedure di validità a fine esercizio invece che ad una data intermedia ovvero modificare la natura delle procedure di revisione per acquisire elementi probativi più persuasivi.

Procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni

Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni.

Segue

La **natura** di una procedura di revisione attiene alla sua finalità (ossia *procedura di conformità* o *procedura di validità*) ed alla sua tipologia (ossia l'ispezione, l'osservazione, l'indagine, la richiesta di conferma, il ricalcolo, la riesecuzione o la procedura di analisi comparativa). La natura delle procedure di revisione è di primaria importanza per fronteggiare i rischi identificati e valutati.

La **tempistica** di una procedura di revisione attiene al momento in cui questa viene svolta o al periodo o alla data a cui si riferiscono gli elementi probativi.

L'**estensione** di una procedura di revisione attiene alla sua ampiezza in termini quantitativi, per esempio, alle dimensioni del campione o al numero di osservazioni di un'attività di controllo.

Segue

Nel definire e svolgere le procedure di conformità, il revisore deve:

- svolgere altre procedure di revisione in combinazione con indagini al fine di acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli;
- determinare se i controlli da verificare dipendano a loro volta da altri controlli e, in tal caso, se sia necessario acquisire elementi probativi che supportino l'efficace funzionamento di tali controlli indiretti.

Segue

Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.

Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato come “errore significativo” a livello di asserzioni rappresenti un rischio significativo, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio.

Segue

Tale regola riflette il fatto che:

- a) la **valutazione del rischio** da parte del revisore è **soggettiva** e come tale può non identificare tutti i rischi di errori significativi;
- b) ci sono **limiti intrinseci nel controllo interno**, che includono la possibilità di forzature dei controlli da parte della direzione.

In relazione alle diverse circostanze, il revisore può stabilire che:

- sia sufficiente svolgere esclusivamente **procedure di analisi comparativa** utilizzate come procedure di validità per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso; ad esempio, laddove la valutazione del rischio da parte del revisore sia supportata da elementi probativi derivanti dalle procedure di conformità;
- siano appropriate soltanto le **verifiche di dettaglio**;
- la risposta di revisione più appropriata per fronteggiare i rischi identificati e valutati sia rappresentata da una combinazione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità e di verifiche di dettaglio.

Analisi e valutazione del rischio – un es.: per SMNE’s (doc. CNDEC
 “Applicazione dei principi di revisione internazionale alle imprese di minori
 dimensioni” – Feb. 2012)

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

RIEPILOGO DELLE ANALISI EFFETTUATE E VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO COMPLESSIVO

Voce di bilancio o asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella valutazione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
Stato patrimoniale						
Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti						
Immobilizzazioni immateriali						
Immobilizzazioni materiali						
Immobilizzazioni finanziarie						
Rimanenze						