

**Università degli Studi “Roma Tre”**

**Facoltà di Economia “Federico Caffè”**



**Corso di Laurea Magistrale in  
Economia e Management**

**La rilevanza della valutazione del sistema di controllo  
interno nel processo di revisione aziendale contabile**

RELATORE:  
Prof. Gaetano Troina

LAUREANDO:  
Andrea Verducci

CORRELATORE:  
Prof. Carlo Regoliosi

**Anno Accademico 2008/2009**

# INDICE

## **1° CAPITOLO: LO STUDIO DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO NELLA REVISIONE AZIENDALE**

1.1 Premessa	pag. 4
1.2 Gli standard professionali	pag. 9
1.3 La pianificazione della revisione contabile	pag. 13
1.4 La comprensione dell'impresa e del suo contesto	pag. 16
1.5 L'analisi preliminare del bilancio	pag. 21
1.6 Grado di comprensione del controllo interno da parte del revisore	pag. 24
1.7 Le procedure di valutazione del rischio	pag. 30
1.8 L'utilizzo del lavoro di revisione interna	pag. 34
1.9 I controlli rilevanti ai fini della revisione	pag. 41

## **2° CAPITOLO: VALUTAZIONE PRELIMINARE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO**

2.1 Il modello definito dai Principi di Revisione	pag. 45
2.1.1 <i>L'ambiente di controllo</i>	pag. 48
2.1.2 <i>Il processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa</i>	pag. 52
2.1.3 <i>Il sistema informativo e la comunicazione interna</i>	pag. 55
2.1.4 <i>Le attività di controllo</i>	pag. 62
2.1.5 <i>Il monitoraggio dei controlli</i>	pag. 65
2.2 Analisi e valutazione del sistema di controllo interno	pag. 67

2.3 Il controllo interno del ciclo vendite-crediti pag. 75

2.4 Il controllo interno del ciclo acquisti-debiti pag. 95

### **3° CAPITOLO: RISK ASSESSMENT**

3.1 Premessa pag. 102

3.2 Il rischio di controllo e i principali criteri di valutazione pag. 106

3.3 Il rischio intrinseco pag. 109

3.4 Rischio di individuazione pag. 111

3.5 Valutazione dei rischi di errori significativi in bilancio pag. 115

3.6 Procedure di revisione per la rilevazione degli errori pag. 131

*3.6.1 Introduzione* pag. 131

*3.6.2 Le procedure di conformità* pag. 133

*3.6.3 Le procedure di validità* pag. 144

**CONCLUSIONI** pag. 151

**BIBLIOGRAFIA** pag. 152

# **CAP 1 LO STUDIO DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO NELLA REVISIONE AZIENDALE**

## ***1.1 Premessa***

La comunicazione delle informazioni patrimoniali, finanziarie ed economiche delle imprese e di tutti gli operatori economici costituisce un elemento fondamentale in un sistema di economia di mercato efficiente, nel quale i rapporti tra le varie parti del sistema sono regolati secondo criteri di correttezza e trasparenza ed in base a regole chiare e comprensibili per tutti gli operatori.<sup>1</sup>Il bilancio d'esercizio delle imprese rappresenta uno dei principali strumenti attraverso il quale è soddisfatto l'obiettivo enunciato.

L'interesse generale di una corretta comunicazione tramite il bilancio d'esercizio è un dovere/diritto, che va opportunamente tutelato secondo precise modalità, che assumono caratteristiche diverse in funzione del grado di sviluppo della società civile e dell'ambiente economico.

La tutela è assicurata dal controllo del bilancio effettuato da persone o organi diversi da coloro che lo hanno predisposto, al fine di assicurare l'indipendenza di analisi, di valutazione e di giudizio nell'esercizio della funzione di controllo.

La revisione contabile costituisce la forma di controllo più avanzata ed organica sul bilancio d'esercizio delle imprese e si inquadra quindi nelle attività preordinate a tutelare l'interesse generale definito in precedenza.

---

<sup>1</sup> Marinelli, U., *Revisione contabile: principi e note metodologiche*, Torino, Giappichelli, 2008 p.3-8.

La revisione contabile costituisce l'esame del bilancio o di altri dati economici, patrimoniali-finanziari consuntivi, redatti da un'impresa, effettuato in conformità a standards di revisione contabile allo scopo di esprimere un giudizio professionale<sup>2</sup> sulla conformità del bilancio nel suo complesso e di altri dati economico-finanziari alle norme sulla redazione del bilancio, integrate dalle norme tecniche, i principi contabili.

I revisori esterni contribuiscono, forse più di tutti, alla realizzazione degli obiettivi aziendali in materia di informazioni di bilancio. Essi apportano al management e al consiglio di amministrazione un punto di vista obiettivo e indipendente e contribuiscono alla realizzazione degli obiettivi in materia di informazioni di bilancio<sup>3</sup>.

Con riferimento alla revisione del bilancio, il revisore esprime un giudizio sull'attendibilità<sup>4</sup> del bilancio redatto in conformità ai principi contabili di generale accettazione e così contribuisce alla realizzazione degli obiettivi aziendali in materia di informazioni di bilancio.

Il revisore esprime, quindi, un giudizio<sup>5</sup> sull'attendibilità del bilancio che dipende dall'accuratezza dei dati contabili, poiché tale accuratezza dipende dal sistema di

---

<sup>2</sup> "Il giudizio sul bilancio deve intendersi come un'opinione professionale resa da un revisore professionalmente qualificato sulle capacità del documento contabile di rappresentare con chiarezza ed in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale economica e finanziaria della società. L'opinione è resa da un soggetto che risponde della verità delle attestazioni, e che deve adempiere ai suoi doveri con la professionalità e la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico. Così, infatti, dispone l'art. 2407, comma 1. Tale norma, che si applica al revisore in forza del richiamo contenuto nell'art. 2409-sexies, che ne disciplina la responsabilità, richiede a quest'ultimo di adempiere all'incarico con un grado di diligenza superiore a quello che può esigersi dalla generalità dei soggetti, in ciò riferendosi all'art. 1176, comma 2". (Sandulli M. Santoro V., Amministrazione, controllo e bilancio nella riforma della s.p.a., Torino, Giappichelli, 2003, p. 628).

<sup>3</sup> PricewaterhouseCoopers, Il sistema di controllo interno, Milano, Il Sole 24 Ore, 2006, p. 109.

<sup>4</sup> "L'informazione di bilancio ha la caratteristica dell'attendibilità quando non risente di errori materiali e influenze particolari e gli utilizzatori possono far affidamento sulla sua capacità di rappresentare fedelmente ciò che essa dichiara di rappresentare o che ragionevolmente ci si aspetta che possa rappresentare". (Troina G., Le revisioni aziendali, Milano, Franco Angeli, 2005, p. 169).

<sup>5</sup> "Il D. Lgs. 58/98 sancisce la possibilità per il revisore contabile di formulare:

- 1) un giudizio senza rilievi;
- 2) un giudizio con rilievi;
- 3) un giudizio negativo;
- 4) una dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio.

controllo interno<sup>6</sup>, il revisore deve valutarlo per poter esprimere un giudizio sul bilancio.

Riguardo all'attenzione dedicata dai revisori esterni al sistema di controllo interno nel corso del loro esame, esistono diversi punti di vista. Alcuni affermano che una relazione di certificazione standard, senza riserve, sul bilancio d'esercizio, implica che il revisore sia giunto alla conclusione che il sistema di controllo interno sia efficace. Altri ritengono, invece che, come minimo, il revisore abbia necessariamente svolto un'indagine sul controllo interno sufficientemente approfondita per individuarne tutti i punti deboli o almeno i più importanti. Nessuna di queste due percezioni è esatta.

Bisogna essere coscienti del fatto che un revisore potrebbe emettere una relazione di certificazione senza riserve anche se il sistema di controllo interno fosse inefficace. Il che è dovuto al fatto che il revisore focalizza l'attenzione direttamente sul bilancio. Se sono necessarie correzioni o rettifiche al bilancio, queste possono essere effettuate e in tal caso il revisore può emettere un giudizio senza riserve. Il revisore dà un giudizio sul bilancio e non sul sistema di controllo interno. Controlli inadeguati possono avere un effetto sulla revisione, rendendola più costosa, in ragione della necessità per il revisore di svolgere estesi controlli sui saldi di bilancio prima di formulare il suo giudizio.

- 
- 1) Il giudizio senza rilievi riflette la conformità del bilancio alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione.
  - 2) Il giudizio con rilievi viene espresso dal revisore contabile quando le deviazioni dalle norme che disciplinano i criteri di redazione del bilancio, ovvero limitazioni subite dal processo di revisione, hanno effetti giudicati significativi sul bilancio nel suo complesso.
  - 3) Il processo di revisione può evidenziare deviazioni dalle norme che disciplinano i criteri di redazione del bilancio che possono assumere una rilevanza tale da rendere inattendibile il bilancio nel suo complesso.
  - 4) L'impossibilità di esprimere un giudizio riflette limitazioni al processo di revisione di rilevanza tale da non rendere disponibili evidenze di revisione indispensabili per un giudizio sul bilancio".

(Bianchi C., Manuale del revisore, Roma, Rirea, 2001, p.113 ss).

<sup>6</sup> Il sistema di controllo interno potrebbe prevenire e correggere eventuali errori che potrebbero compromettere l'attendibilità di bilancio. Il sistema di controllo interno è un argomento che verrà approfondito nel capitolo 2.

La valutazione del sistema di controllo interno da parte del revisore contabile risponde a specifici obiettivi strettamente correlati all'intervento di revisione.

L'analisi e la valutazione del sistema dei controlli esistente in azienda risponde all'esigenza del revisore di dimensionare i propri riscontri su un livello sufficiente ad assicurarsi dell'esistenza di errori od anomalie che possono influenzare significativamente la portata informativa del bilancio. Egli non effettua, pertanto, una autonoma valutazione dell'efficacia ed efficienza dei sistemi, di cui, peraltro, analizza solo quei controlli, o parte di essi, che hanno diretta rilevanza sulla produzione di corretti e completi dati contabili.

I revisori devono conoscere il sistema di controllo interno dell'azienda per essere in grado di programmare il loro intervento. La misura dell'attenzione dedicata al sistema di controllo interno varia da revisione a revisione.

In alcuni casi, il sistema è oggetto di uno studio approfondito, in altri casi è effettuato un esame sommario.

Tuttavia, anche nel caso in cui sia dedicata grande attenzione al sistema, i revisori non sono in grado di identificare tutte le debolezze che vi potrebbero essere.

In molti casi, i revisori che svolgono la revisione del bilancio forniscono effettivamente ai dirigenti delle informazioni utili per esercitare le loro responsabilità in materia di controllo interno:

- comunicando i rilievi emersi dalla revisione svolta, informazioni dettagliate e raccomandazioni pratiche sulle azioni correttive da intraprendere per realizzare gli obiettivi aziendali;

- comunicando i rilievi relativi a disfunzioni nel sistema di controllo interno emerse nel corso del lavoro e le raccomandazioni per i necessari miglioramenti o rimedi.<sup>7</sup>

Queste informazioni frequentemente si riferiscono non solo ai bilanci, ma anche all'operatività aziendale e alla conformità agli obblighi di legge e possono contribuire in modo rilevante alla realizzazione degli obiettivi aziendali in ciascuna di queste aree. Le informazioni sono trasmesse al management e, secondo la loro significatività<sup>8</sup>, al consiglio di amministrazione e all'audit committee<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> PricewaterhouseCoopers, Il sistema di controllo interno, Milano, Il Sole 24 Ore, 2006, p.110.

<sup>8</sup> “Nei principi contabili IAS 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. La significatività dipende dalla natura e dalla dimensione (materialità) della voce in esame da valutare nelle particolari circostanze della sua omissione o imprecisione”. CNDC, C. (2002, ottobre). (Principio di revisione: documento n° 320. IL concetto di significatività nella revisione , p. 1). Il concetto di materialità verrà ripreso per essere approfondito nel corso del terzo capitolo, par. 3.5.

<sup>9</sup> “L'audit committee occupa una posizione privilegiata in quanto ha il potere necessario per interrogare l'alta direzione sul modo in cui assume le sue responsabilità in materia di informazioni di bilancio, come pure di assicurarsi che le raccomandazioni fatte siano attuate. Agendo in collaborazione o in aggiunta a un valido servizio di revisione interna, l'audit committee deve esercitare il suo ruolo di supervisore fino al punto di esaminare direttamente eventi e circostanze di notevole gravità. Nonostante la sua crescente importanza, questo organo non è obbligatorio, né sono precisati il suo ruolo e le sue funzioni”. (PricewaterhouseCoopers, Il sistema di controllo interno, Milano, Il Sole 24 Ore, 2006, p.105).



## ***1.2 Gli standard professionali***

I principi in materia di revisione contabile<sup>10</sup> pongono estrema importanza al tema del sistema di controllo interno in quanto il revisore deve esprimere una puntuale valutazione in merito all'efficacia dei controlli insiti nelle procedure amministrativo-contabili di un'azienda ovvero alla loro capacità di prevenire/correggere eventuali errori che possono compromettere l'attendibilità del bilancio d'esercizio<sup>11</sup>.

I principi in esame enfatizzano l'importanza del risk assessment<sup>12</sup> quale strumento che può consentire al revisore una migliore focalizzazione e scelta delle procedure di revisione dei dati di bilancio in funzione dell'esistenza o meno di rischi significativi di errore o frode nelle singole aree di bilancio e correlati processi amministrativi.

I principi di riferimento in materia sono quelli internazionali, ISA (International Standards on Auditing), emanati dall'IFAC<sup>13</sup> (International Federation of Accountants),

---

<sup>10</sup> "I principi di revisione sono emanati dal CNDC-CNR e sono ispirati ai principi internazionali dell'International Federation on Accountants (IFAC) e dell'International Auditing Practices Committee (IACP), oggi denominato International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), comitato formatosi nell'ambito dell'IFAC e emanante gli International Standards on Auditing (ISA)". (Marchi L., *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 65).

<sup>11</sup> Beretta S., Pecchiari N., *Analisi e valutazione del sistema di controllo interno*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2007, p. 62 ss.

<sup>12</sup> Particolare enfasi è quindi posta nella valutazione del rischio che diventa l'essenza della revisione contabile, la quale deve pertanto essere strutturata in funzione dei rischi identificati e valutati.

Fonte: Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri, 2006.

<sup>13</sup> "L'I.F.A.C. (International Federation of Accountants) è nato nel 1973 ed è stato formalmente approvato al congresso internazionale dei professionisti contabili di Monaco nel 1977. La sua missione fondamentale è il miglioramento dei servizi professionali nell'interesse pubblico. E' aperto a tutte le associazioni professionali di tutti i paesi del mondo ed include automaticamente tutti gli associati allo I.A.S.C. (International Accounting Standard Committee). Il programma di miglioramento si articola sugli standard elaborati da 5 commissioni:

- Education Committee: elabora e diffonde gli standard per l'insegnamento e la formazione.
- Ethics Committee: sviluppa e raccomanda le linee guida dell'etica professionale.
- Financial and Management Accounting: promuove lo sviluppo della pratica e della teoria contabile.
- International Auditing Practice Committee: promuove l'integrazione degli standard di revisione.
- Public Sector Committee: sviluppa programmi finalizzati al miglioramento della pratica contabile nel settore pubblico".

(Bianchi C., *Manuale del revisore*, Roma, Rirea, 2001, p. 43).

nonché quelli emanati dall’Auditing Standards Board americano (SAS, Statements on Auditing Standards).

I principi statunitensi sono stati rivisti in modo significativo nel corso del 2006, quando l’Auditing Standards Board ha deliberato l’adeguamento di otto documenti per migliorarne il contenuto in termini di risk assessment.

I principi di revisione internazionale dell’IFAC, oramai molto simili a quelli statunitensi, trattano il tema del sistema di controllo interno nell’ambito dell’ISA 315 che porta lo stesso titolo del SAS 109 (“Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement”).<sup>14</sup> In Italia lo stesso tema è trattato nel documento n. 315 “La comprensione dell’impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi”.

Il revisore deve comprendere l’impresa ed il contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, in misura sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, siano essi dovuti a frodi<sup>15</sup> o a comportamenti o eventi non intenzionali, ed in misura sufficiente per stabilire e svolgere le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati. In questo caso si richiede che il revisore comprenda gli aspetti specifici dell’impresa e del contesto in cui opera nonché le componenti del suo controllo interno<sup>16</sup>, al fine di identificare e valutare i rischi di errori significativi.

---

<sup>14</sup> Beretta S., Pecchiari N., Analisi e valutazione del sistema di controllo interno, Milano, Il Sole 24 Ore, 2007

<sup>15</sup> “Le frodi costituiscono errate esposizioni od omissioni intenzionali, conseguenti ad una deliberata scelta per:

- ingannare gli utilizzatori del bilancio tramite la manipolazione dei risultati economici e la non corretta rappresentazione delle attività e delle passività;
- appropriarsi illecitamente di beni ed attività dell’impresa”.

(Marinelli U., Revisione contabile, Torino, Giappichelli, 2008, p. 53. L’argomento verrà approfondito nel par. 3.5).

<sup>16</sup> Si rimanda al capitolo 2 per l’approfondimento di questi aspetti.

In Italia, con l'adozione dell'intero corpo di principi di revisione internazionale ISA, (International standards on auditing), pubblicati dall'IFAC (International Federation of Accountants), si è assistito ad una evoluzione nella tecnica di revisione contabile che ha assunto quale elemento cardine, in luogo dell'attenzione alle procedure interne aziendali, la valutazione preliminare del rischio<sup>17</sup>.

L'impostazione dell'attività di revisione, e quindi della relativa attività di pianificazione<sup>18</sup>, si fondava fino a qualche anno fa sull'efficienza ed affidabilità del sistema di controllo interno aziendale. La valutazione del sistema di controllo interno, e quindi delle attitudini dell'organizzazione della società sottoposta a verifica di prevenire, individuare e rimuovere errori<sup>19</sup> e frodi, costituiva l'unico elemento di considerazione sul quale basare la caratura dell'intensità delle verifiche.

Oggi, quindi, grazie all'adozione degli I.S.A., la fase di pianificazione della revisione viene considerata ancor più essenziale rispetto ad un tempo in quanto ad essa è legata sia la conoscenza e valutazione del sistema di controllo interno sia, soprattutto, la preliminare conoscenza dell'attività svolta dal cliente al fine di poter individuare fattori di rischio che potrebbero avere un effetto significativo sul bilancio d'esercizio. Si tratta in sostanza di ampliare il quadro informativo a disposizione del revisore che per individuare le aree e le affermazioni contabili che richiedono maggiore attenzione e verifica, deve oggi comprendere non soltanto l'assetto organizzativo interno della società, ma anche l'attività svolta dalla stessa.

---

<sup>17</sup> Il tema verrà ampiamente trattato nel cap. 3.

<sup>18</sup> “La pianificazione è la definizione della tempistica del processo di revisione, delle risorse professionali necessarie, degli obiettivi generali di verifica e delle relative modalità, attuata sulla base di elementi conoscitivi essenziali relativi all'azienda ed allo scenario economico influente”. (Bianchi G., Manuale del revisore, Roma, Rirea, 2001, p.49). Tale concetto verrà approfondito nel par. 1.3.

<sup>19</sup> Gli errori rappresentano errate esposizioni non intenzionali. Si rimanda al par. 3.5 per l'approfondimento di questo concetto.

Solo la corretta conoscenza dell'impresa e del contesto ambientale nel quale essa opera, incluso il suo controllo interno, consente al revisore di identificare e comprendere i rischi rivenienti dagli eventi, dalle transazioni, dalle procedure gestionali, amministrative e contabili e prefigurare la possibilità che tali rischi impattino in maniera significativa sul bilancio, e di sviluppare un programma di lavoro più incisivo ed efficace.

Tale nuovo approccio implica che il revisore svolga procedure di revisione dirette ad acquisire un livello di comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera sufficiente ad indicare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio ed a stabilire la natura, l'estensione e la tempistica delle procedure di revisione da svolgere in risposta ai rischi identificati<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> “La *natura* delle procedure di revisione riguarda la loro finalità (procedure di conformità o procedure di validità) e la loro tipologia, ossia l'ispezione, l'osservazione, l'indagine, la richiesta di conferma, il ricalcolo, la riesecuzione, o le procedure di analisi comparativa.

L'*estensione* riguarda l'ampiezza in termini quantitativi di una specifica procedura di revisione, per esempio, la dimensione del campione o il numero di osservazioni di un'attività di controllo.

La *tempistica* riguarda il momento in cui le procedure di revisione vengono svolte o il periodo o la data a cui si riferiscono gli elementi probativi”. (Principi di revisione, documento n. 330, “Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati”, 2006).

### ***1.3 La pianificazione della revisione contabile***

L'incarico di revisione contabile richiede che lo svolgimento operativo dell'attività di controllo sia preceduto da una fase propedeutica di pianificazione, finalizzata a renderlo più efficiente, mediante la predisposizione di programmi di lavoro adeguati alla realtà sottoposta a verifica.

“Pianificare significa sviluppare una strategia generale ed un approccio dettagliato tenendo conto della natura, della tempistica e dell'ampiezza delle procedure di revisione. Il revisore deve pianificare lo svolgimento della revisione in maniera efficiente e nei tempi opportuni”. Questa è la definizione che viene data dal principio di revisione numero 300.

E' in questa fase del processo di revisione contabile che il revisore valuta l'adeguatezza e l'affidabilità del sistema di controllo interno.

Fondamentale e propedeutico a questa valutazione è l'analisi di altri elementi che il revisore deve analizzare al fine di individuare i rischi che il sistema di controllo interno deve fronteggiare per poterne accertare la reale adeguatezza e affidabilità.

Prima di valutare il sistema di controllo, quindi, il revisore deve porre attenzione alle seguenti fasi:

- 1) studio delle condizioni economiche generali
  - 2) conoscenza dell'azienda (settore, attività, organizzazione dell'azienda).
  - 3) analisi preliminare del bilancio.
- 1) Lo studio delle relazioni tra il settore e l'ambiente in cui il cliente opera permette di comprendere come le forze di mercato influiscono sull'attività aziendale e

come, a sua volta, la società reagisca a questi stimoli; tale attività consente inoltre di valutare se la società adotta dei comportamenti per influenzare a sua volta l'ambiente in cui agisce.

L'analisi di questi aspetti è fondamentale per identificare l'esistenza di eventuali rischi di mercato e dei connessi rischi di bilancio, la cui individuazione permette una pianificazione appropriata e l'applicazione di procedure di revisione più coerenti alle caratteristiche del cliente e dell'ambiente in cui esso opera.

- 2) L'analisi del "business" del cliente è un'attività funzionale allo svolgimento delle procedure di revisione, ed è finalizzata ad individuare eventi, operazioni e prassi che possono avere un effetto significativo sul bilancio o sul giudizio di attendibilità sullo stesso da parte della società di revisione.

Lo studio dell'ambiente e del settore viene effettuato sia in fase preliminare<sup>21</sup>, allo scopo di valutare una corretta pianificazione del lavoro, sia durante lo svolgimento della revisione, allo scopo di verificare se cambiamenti significativi nell'ambiente e nel settore in cui opera la società facciano sorgere la necessità di modificare il proprio approccio di revisione.

La conoscenza dell'attività del cliente non è fine a se stessa, ma deve essere considerata per valutare l'impatto della stessa sul bilancio nel suo complesso e considerare se la valutazione preliminare del rischio di bilancio sia coerente con le conoscenze acquisite sull'attività del cliente.

E' importante sapere come è organizzata l'azienda, non solo il settore amministrativo, che è quello più direttamente toccato dalla revisione, ma in tutti i settori.

---

<sup>21</sup> La fase preliminare del processo di revisione aziendale, più comunemente chiamata di pianificazione, precede la fase di "final" cioè l'esecuzione del lavoro di revisione.

- 3) I dati del bilancio, presi singolarmente, dicono poco o niente. E' importante analizzare questi dati, vedere la composizione delle cifre, confrontarli con i dati degli esercizi precedenti per vedere se c'è continuità con le procedure contabili adottate in precedenza, per interpretare i dati anomali.

Il revisore deve acquisire una comprensione dei sistemi contabile e di controllo interno della società sufficiente per poter pianificare e sviluppare un approccio di revisione efficace. Il revisore deve innanzitutto capire se la società è dotata, a livello generale, di un ambiente di controllo<sup>22</sup> affidabile; in secondo luogo deve valutare l'efficacia delle singole procedure di controllo specifiche. La comprensione degli aspetti più rilevanti dei sistemi contabile e di controllo interno permette al revisore di:

- identificare la tipologia dei potenziali errori significativi nel bilancio;
- considerare i fattori che potrebbero generare errori rilevanti;
- definire appropriate procedure di verifica.

Questa analisi permette al revisore di ottenere non solo gli elementi necessari per impostare correttamente il proprio lavoro, ma anche di fornire alla società un servizio ad elevato valore aggiunto, consistente nella predisposizione di una lettera di suggerimenti alla Direzione della società.

---

<sup>22</sup> Si rimanda al par. 2.1.1 per la trattazione di tale argomento.

#### ***1.4 La comprensione dell'impresa e del suo contesto***

La comprensione dell'impresa e del suo contesto costituisce un aspetto fondamentale per lo svolgimento della revisione in conformità ai principi di revisione. In particolare, la comprensione dell'impresa e del suo contesto consente di stabilire un quadro di riferimento entro il quale il revisore pianifica la revisione ed esercita il suo giudizio professionale per valutare i rischi di errori significativi in bilancio e per far fronte a tali rischi nel corso della revisione.

Il revisore deve acquisire una comprensione del settore di attività al quale appartiene l'impresa, del quadro di riferimento giuridico che va applicato, degli obiettivi che l'impresa si è posta e dei relativi rischi cui può incorrere e delle condizioni esterne nelle quali si trova ad operare; oltre a tutto ciò va considerato anche il contesto normativo, giuridico e politico nel quale opera l'impresa ed i condizionamenti ambientali che influenzano il settore e l'impresa.

Inoltre, il revisore considera altri fattori esterni che influenzano l'attività d'impresa come ad esempio le condizioni economico generali nelle quali opera l'impresa, questo elemento è necessario soprattutto quando la società di revisione opera in un paese straniero, in un'economia diversa, con leggi e regolamenti diversi da quelli usuali.

Il revisore considera le condizioni del settore in cui opera la società, quali il livello di competitività, il livello tecnologico raggiunto, i rapporti con i fornitori e i clienti.

Il settore in cui opera l'impresa può dar origine a specifici rischi di errori significativi derivanti dalla natura dell'attività svolta o dal livello di regolamentazione. In tali casi il revisore valuta se il team di revisione includa componenti con specifica e adeguata conoscenza ed esperienza.



La conoscenza dello stato del settore di attività e delle condizioni generali dell'economia fornisce importanti informazioni per l'identificazione dei potenziali rischi che l'impresa deve fronteggiare.

I principali fattori relativi all'ambiente esterno sono:

- andamenti macroeconomici;
- quadro politici e normativo, ivi inclusa la regolamentazione e la vigilanza dell'attività e le norme relative alla redazione del bilancio;
- fattori demografici;
- sviluppo tecnologico;
- cambiamenti sociali e culturali;
- normativa sull'ambiente;
- disponibilità di capitali;
- evoluzione dei mercati finanziari;
- competitività;
- aspettative ed esigenze dei clienti.

Altra conoscenza che il revisore deve acquisire riguarda un insieme di caratteristiche dell'impresa che riguardano le operazioni svolte dall'impresa, l'assetto proprietario, la governance<sup>23</sup>, le tipologie degli investimenti in essere e pianificati per il futuro, la struttura dell'impresa e le fonti di finanziamento.

Il revisore deve comprendere, inoltre, gli obiettivi e le strategie dell'impresa ed i rischi, connessi all'attività svolta, ad essi correlati che possono causare rischi di errori significativi in bilancio. Le strategie rappresentano i metodo operativi attraverso i quali la direzione intende raggiungere i propri obiettivi.

---

<sup>23</sup> Sistema di amministrazione e di controllo adottato dall'azienda.

Proprio come il contesto esterno, anche la gestione dell'attività aziendale è dinamica e le strategie e gli obiettivi dell'impresa cambiano nel corso del tempo.

La conoscenza degli obiettivi e delle strategie dell'impresa fornisce al revisore la visione della direzione dell'impresa dei fattori critici di successo dell'impresa, della posizione competitiva, e delle strategie adottate per far fronte ai cambiamenti dell'ambiente esterno. Il revisore deve essere consapevole degli obiettivi e delle strategie perché questi fattori possono costituire fonte di rischi di impresa che si possono tradurre in rischi di errate esposizioni.

A tal proposito, il revisore può considerare l'esistenza di obiettivi quali, ad esempio:

- 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);
- espansione dell'attività (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, che la domanda non sia stata accuratamente stimata);
- utilizzo dell'IT (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, che sistemi e processi non siano compatibili).

La comprensione dei rischi connessi all'attività accresce la probabilità di identificare i rischi di errori significativi nel bilancio. Tuttavia, il revisore non ha la responsabilità di identificare o valutare tutti i rischi connessi all'attività.

Una caratteristica rilevante è costituita dal fatto che l'impresa possa essere strutturata in modo tale da avere società controllate, essere essa stessa una controllata, in tali circostanze sorgono problemi diversi che possono essere fonte di rischio. Anche quello che è l'assetto proprietario, i rapporti tra soci o tra altri soggetti o tra altre imprese,

costituiscono conoscenze importanti al fine di capire se vi sono operazioni con le parti correlate<sup>24</sup> e il modo nel quale esse vengono gestite.

Un'altra caratteristica importante che il revisore deve conoscere è relativa all'applicazione dei principi contabili, infatti può accadere che l'impresa cambi i metodi usati per applicare i principi contabili con effetti significativi, in tal caso il revisore ne deve valutare i motivi.

Periodicamente, l'impresa deve misurare la sua performance economico-finanziaria ed il revisore deve essere in possesso di notizie relative a tutto ciò, in quanto così potrà identificare gli aspetti ritenuti importanti dalla direzione.

Può accadere che la direzione al fine di ottenere dalla misurazione risultati migliori di quelli effettivi possa effettuare delle operazioni per migliorare la performance e redigere quindi un bilancio errato; se il revisore è a conoscenza dei modi in cui viene misurata la performance può essere in grado di individuare se ci sono state delle forzature e se queste hanno prodotto rischi di errori significativi.

La natura e le modalità di gestione dell'attività dell'impresa generano rischi di impresa e pertanto è necessario acquisire una buona conoscenza dei fattori e degli elementi che possono influenzare il successo dell'impresa. La conoscenza dei fattori operativi deve essere acquisita prendendo in considerazione gli elementi ed i soggetti chiave dell'impresa:

- proprietari e stakeholders;
- competenza, politiche e procedure del personale;
- processi dell'impresa;

---

<sup>24</sup> “Le parti sono considerate correlate, quando una parte ha il potere attraverso la proprietà, accordi contrattuali, relazioni familiari o altro di controllare o influenzare direttamente o indirettamente un'altra parte”. (Marinelli, U., Revisione contabile: principi e note metodologiche, Torino, Giappichelli, 2008, p.69).

- organizzazione, direzione, e consiglio di amministrazione;
- concorrenza;
- fornitori di merci, servizi e risorse umane;
- sistema informativo<sup>25</sup>;
- clienti.

---

<sup>25</sup> Si rimanda al par. 2.1.3 per la trattazione di questo argomento.

### ***1.5 L'analisi preliminare del bilancio***

L'interpretazione dei valori di bilancio condotta a scopo revisionale si basa su un processo di analisi interpretativa svolto al fine di acquisire elementi di conoscenza sulla rilevanza delle voci e degli scostamenti, per individuare le variazioni anomale e per interpretare le tendenze evolutive o involutive in rapporto ai singoli dati, alle classi di dati ed agli indici costruiti sui valori di bilancio, al fine di identificare, in fase di pianificazione, aree ed eventi significativi e/o stabilire la natura ed estensione delle verifiche da effettuare.

La suddetta analisi della rilevanza dei dati e degli andamenti economico-finanziari viene tipicamente condotta sui bilanci consuntivi dell'azienda, ma utilizza anche informazioni extracontabili, dati di bilancio di aziende similari e dati standard di settore; considera altresì i dati di budget, ove esistenti.

Le procedure di analisi comparativa<sup>26</sup> supportano il revisore nella pianificazione dell'attività, tali procedure possono attuarsi sostanzialmente attraverso due tipologie di controllo:

- 1) confronto dei dati e delle informazioni finanziarie, patrimoniali ed economiche della società con altri dati comparativi;
  - 2) calcolo dei principali indici di bilancio.
- 1) Nel primo caso è possibile utilizzare varie metodologie che spaziano dal semplice confronto tra dati, alle analisi complesse effettuate con l'utilizzo di avanzate tecniche statistiche.

---

<sup>26</sup> “L'analisi comparativa dei dati o di coerenza (cosiddetta “analytical review”, nel linguaggio dei revisori) ha avuto di recente un grosso sviluppo come tecnica revisionale”. (Marchi L., Principi di revisione contabile, Milano, Giuffrè, 2005, p. 11).

Le comparazioni possono avvenire:

- tra dati e informazioni comparabili relativi a periodi precedenti;
- tra risultati preventivati dalla società e le stime effettuate dal revisore;
- tra i dati del settore e quelli della società.

Tra questi metodi di comparazione quello utilizzato maggiormente dal revisore contabile è la comparazione dei saldi dell'esercizio oggetto di certificazione con quelli relativi ai precedenti periodi amministrativi.

- 2) L'altra opzione che può essere intrapresa dal revisore è l'identificazione dei principali indici di bilancio. La validità degli indici come sistema di analisi risiede nella possibilità di effettuare confronti; gli indici devono essere valutati nella loro evoluzione. Il confronto può essere effettuato nell'ambito della stessa impresa o mediante paragoni con altre imprese operanti nello stesso ramo di attività o tra indici calcolati sulla situazione attuale e quelli calcolati sui dati storici.

In generale, le procedure in oggetto si applicano sia al conto economico che allo stato patrimoniale, tuttavia sono usate più comunemente per ottenere elementi probativi sul conto economico. Una delle ragioni è che le relazioni tra gli importi sono, in questo caso, più facilmente prevedibili, mentre è possibile che i saldi patrimoniali siano influenzati da eventi non ricorrenti, che rendono difficile prevedere quale dovrebbe essere un determinato saldo ad una certa data senza procedere a test specifici (per esempio conferme esterne, esame diretto delle consistenze fisiche o ispezioni)<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Bianchi C., Manuale del revisore, Roma, Rirea, 2001, p. 100.

Tutte le fluttuazioni più significative (voci inusuali, o andamenti anomali che risultano dalle analisi) devono essere approfonditi e discussi con la direzione aziendale, e assoggettati a verifica<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> Bianchi C., Manuale del revisore, Roma, Rirea, 2001.

## ***1.6 Grado di comprensione del controllo interno da parte del revisore***

Ai fini della comprensione del controllo interno il revisore deve valutare la configurazione dei controlli e accertare la loro messa in atto<sup>29</sup>.

Per valutare la configurazione di un controllo è necessario considerare se esso, singolarmente o congiuntamente con altri controlli, sia in grado effettivamente di prevenire o di individuare errori significativi. La valutazione della configurazione è indispensabile per decidere se i controlli sono ritenuti adeguati allo scopo per i quali sono stati progettati e prendere in considerazione l'effettiva attuazione. Un controllo configurato in modo inappropriato, ritenuto quindi non adeguato, può rappresentare un punto di debolezza significativo nel controllo interno dell'impresa ed il revisore deve valutare se comunicarlo ai responsabili delle attività di governance<sup>30</sup> ed alla direzione. Infatti, il revisore deve informare tempestivamente e ad un livello di responsabilità appropriato (i responsabili delle attività di governance e la direzione) sui punti di debolezza significativi nella struttura e nella messa in atto del controllo interno che sono pervenuti alla sua attenzione nello svolgimento del lavoro di revisione. Se il revisore identifica rischi di errori significativi per i quali l'impresa non abbia predisposto controlli o i cui relativi controlli siano inadeguati, il revisore deve includere tali punti di

---

<sup>29</sup>“La configurazione dei controlli è intesa come capacità dell'attività di controllo, individualmente o insieme ad altri controlli, di soddisfare gli obiettivi per i quali è stata adottata e quindi di prevenire o di individuare e correggere errori significativi.

L'effettiva messa in atto dei controlli va distinta dall'efficacia operativa. Verificare la messa in atto significa avere consapevolezza che i controlli sono effettivamente applicati, tramite ispezioni di documenti, relazioni, osservazioni, ripercorrendo alcune fasi dei processi aziendali”. (Marinelli U., *Revisione contabile*, Torino, Giappichelli, 2008, p. 159).

<sup>30</sup> “Governance” è il termine utilizzato per individuare il ruolo delle persone che hanno responsabilità di direzione, supervisione e controllo di un'impresa. Le persone che hanno responsabilità di governance sono normalmente responsabili del raggiungimento degli obiettivi aziendali e dell'informazione esterna (bilancio ed altre informazioni per i mercati finanziari). ISA n. 260 “Communications of audit matters with those charged with governance”, 2003.



debolezza sul controllo interno nella comunicazione sulle problematiche di revisione di interesse per la governance.

Le comunicazioni rivolte alla direzione devono, di norma, essere scritte, nel caso in cui il revisore ritenesse opportuno effettuare le comunicazioni in forma non scritta, dovrebbe comunque documentare le analisi e i rilievi fatti nelle proprie carte di lavoro<sup>31</sup>.

Nel caso di utilizzo della forma scritta, la lettera alla direzione (Management Letter<sup>32</sup>), indirizzata preferibilmente al Consiglio di Amministrazione, all'Amministratore Delegato o alla direzione aziendale, si compone di tre parti:

1) introduzione;

2) corpo della lettera;

3) conclusione.

1) Il testo della lettera necessita di una introduzione nella quale:

- sia fatto riferimento all'incarico di revisione ricevuto dall'azienda cliente;
- sia indicato lo scopo principale del lavoro;
- sia specificata chiaramente la limitazione del lavoro sul controllo interno eseguito nell'ambito ed allo scopo del giudizio sul bilancio, e quindi con procedure ridotte rispetto ad uno studio specifico sul sistema di controllo interno;

---

<sup>31</sup> “Le carte di lavoro o working papers o fogli di lavoro sono le evidenze scritte predisposte o raccolte nel corso della revisione; più precisamente, esse hanno tre diverse origini:

- 1) *documentazione predisposta dall'azienda cliente* che il revisore raccoglie e inserisce nel proprio archivio;
- 2) *documentazione pervenuta al revisore per conferma dati o notizie dall'esterno*;
- 3) *documentazione predisposta direttamente dal revisore*”.

(Marchi L., *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 145).

<sup>32</sup> “Lettera fornita con cadenza almeno annuale da parte del revisore esterno riguardante le osservazioni, emerse nel corso dell'incarico, sul sistema di controllo interno”. (Dittmeier C. A., *Internal auditing*, Milano, Egea, 2007, p.100).

- sia evidenziato che gli argomenti contenuti nella lettera sono stati discussi con la direzione amministrativa e da questa accettati.
- 2) Nel corpo della lettera devono essere elencati gli argomenti oggetto della lettera stessa, compresi i punti evidenziati nella lettera dell'anno precedente non risolti, se presente.

L'impostazione della lettera prevede un capitolo per ogni argomento composto da tre paragrafi che devono contenere:

- carenza riscontrata;
  - suggerimento per fare fronte alla carenza;
  - commento dell'azienda cliente.
- 3) La parte conclusiva della lettera include tipicamente:
- la disponibilità ad ulteriori chiarimenti;
  - l'apprezzamento per la collaborazione ricevuta;
  - i saluti.

L'effettiva messa in atto dei controlli va distinta dall'efficacia operativa. Verificare la messa in atto significa avere consapevolezza che i controlli sono effettivamente applicati; il documento n. 315 dei principi di revisione precisa che la verifica della messa in atto non può avvenire con semplici indagini con il personale della società; è necessario quindi che il revisore possa accertarne l'applicazione con verifiche che abbiano un maggior valore probante. Le procedure di valutazione del rischio volte ad ottenere elementi probativi<sup>33</sup> in merito alla configurazione ed alla effettiva messa in atto

---

<sup>33</sup> "I principi di revisione (documento n. 500, "Gli elementi probativi della revisione") prescrivono che "il revisore deve acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi che gli consentono di trarre ragionevoli conclusioni, sulle quali fondare il proprio giudizio in merito al bilancio". Per elementi probativi si intendono le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale". (Marinelli, U., Revisione contabile: principi e

dei relativi controlli possono includere indagini, osservazioni sull'applicazione di specifici controlli, ispezioni di documenti e relazioni, nonché verifiche per ripercorrere le operazioni attraverso il sistema informativo attinente all'informativa economico-finanziaria e alcune fasi dei processi aziendali.

Acquisire una comprensione dei controlli di un'impresa non è sufficiente per verificarne l'efficacia operativa, a meno che sussista una certa automatizzazione in grado di garantire un uniforme e costante operatività del controllo.

La maggior parte delle imprese utilizza sistemi informatici IT per finalità operative e di informativa economico-finanziaria. Comunque, anche quando sono utilizzati ampiamente sistemi IT, permangono elementi manuali. L'equilibrio tra elementi manuali ed automatizzati può variare di caso in caso. In certi casi, soprattutto nelle imprese meno complesse e di minor dimensione, i sistemi possono essere principalmente manuali.

Il sistema di controllo interno di un'impresa con ogni probabilità è costituito sia da elementi manuali che automatizzati, le cui caratteristiche sono rilevanti per la valutazione del rischio da parte del revisore e per le procedure conseguenti pianificate in base a tale valutazione.

In linea generale, l'elaborazione informatica, che viene utilizzata per rilevare, registrare, elaborare o dare informativa su operazioni o altri dati economico-finanziari da includere in bilancio, offre al controllo interno di un'impresa potenziali vantaggi in materia di efficienza ed efficacia in quanto permette di:

- applicare uniformemente regole di gestione predefinite ed eseguire calcoli complessi, nell'elaborazione di elevati volumi di operazioni o dati;

---

note metodologiche, Torino, Giappichelli, 2008, p.73). Si rimanda al par. 3.6.3 per ulteriori approfondimenti.

- migliorare la tempestività, la disponibilità e l'accuratezza delle informazioni;
- facilitare l'ulteriore analisi di informazioni;
- rafforzare la capacità di monitorare la performance delle attività dell'impresa e delle relative direttive e procedure;
- ridurre il rischio di elusione dei controlli.

L'IT comporta anche specifici rischi per il controllo interno di un'impresa quali:

- affidamento su sistemi o programmi che elaborano dati in modo non accurato o che elaborano dati non accurati od entrambe le fattispecie;
- modifiche non autorizzate ai dati di master file, a sistemi o programmi;
- intervento manuale improprio;
- potenziale perdita di dati o incapacità di accedere ai dati come necessario.

Gli elementi manuali dei sistemi possono essere più adatti in circostanze ove sono richiesti giudizio e discrezione, quali ad esempio:

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

I controlli manuali sono eseguiti da persone e quindi comportano specifici rischi sul controllo interno dell'impresa. I controlli manuali possono essere meno affidabili dei controlli automatizzati poiché possono essere aggirati, ignorati e scavalcati con maggiore facilità e sono altresì più soggetti ad errori.

I sistemi manuali sono meno appropriati nelle seguenti circostanze:

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

L'estensione e la natura dei rischi sul controllo interno variano in relazione alla natura e alle caratteristiche del sistema informativo dell'impresa. Quindi, nel comprendere il controllo interno, il revisore valuta se l'impresa ha risposto in modo adeguato ai rischi derivanti dall'utilizzo dei sistemi IT o manuali predisponendo controlli efficaci.

## ***1.7 Le procedure di valutazione del rischio***

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, è un processo continuo e dinamico di raccolta, aggiornamento ed analisi delle informazioni nel corso della revisione.

Le procedure di revisione volte ad ottenere una adeguata comprensione dell'impresa e del suo contesto, incluso il suo controllo interno, sono definite procedure di valutazione del rischio, attraverso tali procedure il revisore può ottenere elementi probativi in merito alla efficacia operativa dei controlli, anche nel caso in cui tali procedure di revisione non siano state specificatamente pianificate come procedure di conformità o procedure di validità<sup>34</sup>.

Il revisore può comunque scegliere di eseguire procedure di conformità o procedure di validità in concomitanza con le procedure di valutazione del rischio per motivi di efficienza.

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

- 1) indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa;
- 2) procedure di analisi comparativa;
- 3) osservazioni ed ispezioni.

- 1) Sebbene molte delle informazioni che il revisore ottiene attraverso le indagini possono essere acquisite dalla direzione e dai responsabili dell'informativa

---

<sup>34</sup> “Le procedure di conformità includono le procedure applicate per accertare l'efficacia operativa delle attività di controllo adottate dall'impresa.

Le procedure di validità sono costituite da un'ampia gamma di verifiche, la cui natura si collega ai rischi di errate esposizioni connessi alle asserzioni di attendibilità insite nel bilancio dell'impresa”. (Marinell U., *Revisione contabile*, Torino, Giappichrelli, 2008, p.75).

Si rimanda al par. 3.6.2 e 3.6.3 per l'approfondimento di tali argomenti.

economico-finanziaria, le indagini presso altri soggetti all'interno dell'impresa, come il personale addetto alla revisione interna o altri dipendenti aventi differenti livelli di autorità, possono essere utili al revisore per l'identificazione dei rischi di errori significativi.

Per stabilire presso quali altri soggetti nell'ambito dell'impresa svolgere tali indagini ed il loro livello di approfondimento, il revisore valuta quale tipo di informazione può aiutarlo ad identificare i rischi di errori significativi.

Per esempio:

- le indagini presso il personale della revisione interna possono riguardare le attività svolte da tale funzione sulla struttura e l'efficacia del controllo interno dell'impresa e sulla adeguatezza delle azioni intraprese dalla direzione in risposta ai rilievi segnalati in esito a dette attività;
- le indagini presso i dipendenti coinvolti nella rilevazione, elaborazione o registrazione di operazioni complesse o inusuali, possono aiutare il revisore nel valutare l'adeguatezza della scelta e dell'applicazione di taluni principi contabili;
- le indagini presso i responsabili delle attività di governance possono aiutare il revisore a comprendere il contesto in cui viene redatto il bilancio.

2) Le procedure di analisi comparativa possono essere utili per identificare l'esistenza di operazioni o eventi inusuali, nonché importi, indici e andamenti che potrebbero segnalare aspetti aventi implicazioni in materia di bilancio e di revisione.

3) Le osservazioni e le ispezioni possono essere di supporto alle indagini presso la direzione e altri soggetti ed inoltre possono fornire elementi informativi

sull'impresa e sul contesto in cui opera. Queste procedure normalmente includono:

- esame di documenti, dati contabili e manuali di controllo interno;
- walk-throughs, cioè si ripercorrono le operazioni attraverso le evidenze prodotte dal sistema informativo relativo alla preparazione dell'informativa economico-finanziaria;
- lettura di rapporti predisposti dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance;
- osservazioni sull'attività e sull'operatività dell'impresa.

Quando il revisore intende utilizzare informazioni sull'impresa ed il contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, acquisite in periodi precedenti, deve determinare se siano intervenuti cambiamenti che possano aver effetto sulla rilevanza di tali informazioni per la revisione in corso.

In caso di incarichi di revisione pluriennali, la precedente esperienza del revisore con l'impresa contribuisce alla comprensione della stessa.

Per esempio, procedure di revisione eseguite nel corso di precedenti incarichi normalmente forniscono elementi probativi in merito alla struttura organizzativa dell'impresa, alla sua attività e ai controlli in essere.

Tuttavia, tali informazioni possono essere diventate irrilevanti a causa di cambiamenti intervenuti nell'ambito dell'impresa o del suo contesto.

Il revisore svolge indagini ed esegue altre adeguate procedure di revisione, quali verifiche "walk-throughs" dei sistemi, per determinare se si siano verificati



cambiamenti che possono avere effetto sulla rilevanza delle informazioni che vuole utilizzare.<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> Principi di revisione, Documento n. 315 “La comprensione dell’impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi”, 2006.

## ***1.8 L'utilizzo del lavoro di revisione interna***

Occorre mettere in evidenza, fin da subito, la diversa natura dell'attività di revisione esterna rispetto a quella svolta dalla funzione di revisione interna<sup>36</sup>. Se, da un lato, la revisione interna deve orientare la propria attività verso l'intero sistema dei controlli aziendali tenendo conto delle richieste della direzione, dall'altro, il revisore contabile focalizza la propria attenzione su tutti gli aspetti funzionali alla redazione del bilancio e alla loro corretta gestione, verificando:

- la correttezza e la concordanza dei dati aziendali originari, attraverso la revisione dei documenti amministrativi e di contabilità gestionale;
- l'affidabilità dei dati contabili attraverso un esame critico degli stessi;
- il riscontro dei dati di bilancio per mezzo di definite tecniche di revisione e analisi.

Al di là di questa precisazione, sono comunque numerose le analogie e i punti di contatto tra la funzione di revisione interna e il revisore contabile.

Alcuni metodi di lavoro e analisi utilizzati dalla revisione interna<sup>37</sup> possono rilevarsi utili anche per il revisore esterno<sup>38</sup> nel definire la natura, la tempistica e l'ampiezza

---

<sup>36</sup> “Specifico oggetto dell'analisi della funzione di revisione interna è l'intero sistema dei controlli che il management aziendale ha predisposto per monitorare sia le molteplici aree aziendali che le operatività che esse producono. Compito del revisore interno, infatti, è quello di verificare la conformità (se il sistema dei controlli interni di una certa area aziendale opera o meno nei termini prefissati dal management; siamo in questo caso di fronte a quella che viene individuata come revisione interna di conformità) e quindi l'adeguatezza (se il sistema dei controlli previsto ed attuato in una certa area aziendale è in grado o meno di fronteggiare le possibili vulnerabilità nel rispetto del rapporto costi/benefici; siamo in questo caso di fronte a quella che viene individuata come revisione interna di adeguatezza o di congruità economica)”. (Troina G., *Le revisioni aziendali*, Milano, Franco Angeli, 2005, p. 19).

<sup>37</sup> Si definisce revisione interna l'attività di verifica e valutazione effettuata all'interno di una società, al servizio della società stessa. Essa è una componente separata del sistema di controllo interno e consiste, tra l'altro, nell'esame, nella valutazione e nel monitoraggio dell'adeguatezza e dell'efficacia dei sistemi

delle procedure di revisione da svolgere. Generalmente, in fase di pianificazione il revisore esterno valuta, in via preliminare, la funzione di revisione interna, quando risulti che l'attività svolta da tale funzione sia funzionale al lavoro di revisione considerando i seguenti aspetti:

- a) *grado di obiettività*<sup>39</sup> *del revisore interno*: il revisore esterno deve valutare se la revisione interna è in grado di eseguire i propri incarichi con un sufficiente livello di obiettività ed autonomia, in relazione alle disposizioni che ne regolano l'attività, ai livelli direzionali cui la funzione riferisce ed alla sua collocazione nel contesto dell'organigramma aziendale;
- b) *organizzazione e competenza*: al fine di valutare se la funzione opera in maniera organizzata e competente, il revisore esterno deve valutare:
  - i metodi, le tecniche e gli strumenti utilizzati, le modalità di pianificazione dei lavori, i programmi di revisione, la documentazione del lavoro svolto e le relazioni finali rese,
  - i criteri di assunzione e selezione del personale, l'esperienza dei revisori, i programmi di formazione,
  - la supervisione interna;
- c) *attività effettuata*: il revisore esterno deve accertare il contenuto effettivo degli incarichi portati a termine dai revisori interni in termini di:
  - adeguatezza dei programmi di lavoro in relazione agli obiettivi,

---

contabile e di controllo interno. (Principio di revisione, documento n. 610, "L'utilizzo del lavoro di revisione interna", 2002).

<sup>38</sup> Oggetto della revisione esterna è l'analisi della contabilità e del bilancio d'esercizio al fine di potere pubblicamente concludere l'attendibilità dell'informativa esterna che periodicamente le imprese sono tenute a predisporre.

<sup>39</sup> "Il revisore deve essere equo e non deve permettere ai pregiudizi, conflitti di interessi e influenze esterne di annullare l'obiettività". (Cadeddu C. Portalupi A., Il processo di revisione contabile, Milano, Il Sole 24 Ore, 2009, p.31).

- adeguatezza della documentazione del lavoro svolto e veridicità delle verifiche effettuate,
  - adeguatezza delle relazioni emesse.
- d) *obiettivo della funzione*: la natura e l'ampiezza dei compiti assegnati al revisore interno. Il revisore esterno deve anche valutare se la Direzione tiene adeguatamente in considerazione le raccomandazioni del revisore interno e come ciò sia evidenziato;
- e) *necessaria diligenza professionale*: l'attività di revisione interna deve essere opportunamente pianificata, supervisionata, controllata e documentata. Al riguardo, deve essere presa in considerazione dal revisore esterno l'esistenza di adeguati manuali di revisione interna, di programmi e carte di lavoro.

Il coordinamento tra le attività svolte dal revisore contabile e la funzione di revisione interna deve essere gestito efficacemente onde evitare duplicazioni, l'omesso controllo di alcune aree da parte di entrambi i soggetti e, non ultimo, la mancanza dei requisiti di indipendenza<sup>40</sup> e professionalità necessari allo svolgimento dei rispettivi compiti<sup>41</sup>.

Se la supervisione del lavoro svolto dal revisore esterno è un compito che spetta al consiglio di amministrazione, il coordinamento operativo delle attività è di competenza del responsabile della funzione di revisione interna e del revisore esterno.

Occorre peraltro precisare che lo svolgimento di alcuni incarichi per conto del revisore esterno e, più in generale, l'assistenza fornita dalla funzione di revisione interna al

---

<sup>40</sup> "L'indipendenza è una sorta di *forma mentis* che prevede un distacco professionale del controllore rispetto all'oggetto della sua verifica". (Troina G., *Le revisioni aziendali*, Milano, Franco Angeli, 2005, p. 39).

<sup>41</sup> "Un generale coordinamento tra le attività svolte dai due diversi soggetti è richiamato anche dalla Guida interpretativa allo Standard IIA 2050 "Coordinamento", che sottolinea l'opportunità di specificare le attività dei due soggetti per garantire un'adeguata copertura delle aree oggetto di analisi puntando a una diminuzione delle duplicazioni". (Dittmeier C. A., *Internal auditing*, Milano, Egea, 2007, p.98).

revisore stesso sono, comunque, aspetti ai quali si deve prestare la massima attenzione in quanto potenzialmente rischiosi.

Infatti, l'espressione di un giudizio professionale sul bilancio è di esclusiva responsabilità del revisore contabile esterno.

Il revisore esterno, quindi, deve svolgere il proprio incarico con la diligenza e la professionalità<sup>42</sup> richieste dalla natura dell'attività ed è il solo responsabile del giudizio espresso sul bilancio, così come di tutte le evidenze che lo hanno condotto a determinate conclusioni.

Anche se il lavoro svolto dalla funzione di revisione interna può rilevarsi di estrema utilità per il revisore esterno, quest'ultimo rimane comunque il solo responsabile per quanto riguarda:

- il giudizio espresso;
- la scelta delle procedure di revisione da svolgere;
- la scelta delle tempistiche di audit;
- la scelta dell'estensione dell'analisi.

Tali responsabilità non sono attenuate dall'utilizzo del lavoro svolto dalla revisione interna.

La possibilità di contare su un'efficace funzione di revisione interna può influenzare la scelta delle procedure di revisione (tanto più se il lavoro della funzione si è focalizzato su alcune aree di pertinenza della revisione di bilancio), comportando una possibile

---

<sup>42</sup> “Un professionista contabile dovrebbe prestare i servizi professionali secondo le norme e i principi professionali applicabili alla circostanza. Il professionista contabile ha l'obbligo di seguire con attenzione e abilità le istruzioni del cliente o datore di lavoro, purché esse siano compatibili con gli obblighi di integrità, obiettività e indipendenza. Inoltre, i professionisti contabili dovranno rispettare le norme tecniche e professionali emanate da:

- Ifac (principi di revisione internazionali o Isa – International Standards on Auditing);
- International Accounting Standards Committee;
- ordine professionale di appartenenza o autorità che esercita la vigilanza;
- legislazione rilevante”.

(Cadeddu L. Portalupi A., Il processo di revisione contabile, Milano, Il Sole 24 Ore, 2009, p. 31 ss).

riduzione dell'ampiezza delle verifiche svolte dal revisore esterno o una rivisitazione delle aree di analisi<sup>43</sup>.

Quando il revisore esterno e la funzione di revisione interna decidono di avvalersi del reciproco contributo, è indispensabile la comunicazione su specifici aspetti di lavoro, quali:

- l'ampiezza dell'attività (i rispettivi programmi di audit devono essere discussi in modo da garantire il coordinamento e la minimizzazione delle duplicazioni);
- le tempistiche;
- il livello di dettaglio delle verifiche da svolgere;
- la metodologia utilizzata (campionamento statistico<sup>44</sup>, strumenti di analisi ecc.);
- la gestione delle carte di lavoro e il rispettivo accesso e utilizzo;
- le modalità di controllo ed emissione dei rapporti sull'attività svolta;
- lo scambio di rapporti di audit e management letter.

Presupposto di un'efficiente collaborazione tra i due soggetti è uno scambio informativo continuo e puntuale su tutte quelle problematiche e tematiche che possono influenzare il reciproco operato. Il revisore esterno dovrebbe essere informato e poter avere accesso ai rapporti prodotti dalla revisione interna pertinenti ed essere altresì informato su ogni questione significativa che pervenga all'attenzione del revisore interno e che possa avere effetti sul proprio lavoro di revisione. Allo stesso modo, il revisore esterno,

---

<sup>43</sup> “Merita attenzione il fatto che diverse volte la CONSOB abbia sottolineato il particolare e delicato ruolo svolto dalla funzione di revisione interna nei lavori condotti dalle società di revisione sui bilanci di alcune società quotate. I principi di revisione costituiscono un'importante linea guida nel disciplinare i rapporti tra i due soggetti: in particolare il principio n. 610 “L'utilizzo del lavoro di revisione interna”, 2002”. (Dittmeier C. A., Internal auditing, Milano, Egea, 2007, p.99).

<sup>44</sup> “Per una efficiente conduzione delle verifiche, il revisore deve necessariamente ricorrere alle tecniche di campionamento statistico e/o soggettivo. Il campionamento è detto soggettivo quando risulta strettamente condizionato dalle scelte del revisore. Il campionamento è detto statistico, invece, quando è basato sulla scelta casuale delle unità componenti il campione, per cui gli elementi della popolazione oggetto di indagine hanno tutti la stessa probabilità di essere inclusi nel campione. Per i test sul controllo interno è sufficiente ricorrere al campionamento soggettivo”. (Marchi L., Revisione aziendale e sistemi di controllo interno, Milano, Giuffrè, 2008, p. 222).

dovrebbe normalmente informare il revisore interno su ogni questione significativa che possa avere rilevanza per l'attività di revisione interna.

Come già detto in precedenza, qualora il revisore esterno intenda utilizzare uno specifico lavoro svolto dalla funzione di revisione interna deve valutare e verificare tale lavoro al fine di confermarne l'adeguatezza rispetto ai propri obiettivi di revisione.

La valutazione di specifici lavori svolti dalla funzione di revisione interna comporta l'esame dell'adeguatezza degli obiettivi dei lavori e dei relativi programmi, nonché la verifica se la valutazione preliminare della funzione di revisione interna sia ancora valida. Oltre alla valutazione degli aspetti già visti in precedenza, si ricorre all'esame di ulteriori fattori, quali:

- a) l'acquisizione da parte della funzione di elementi probativi sufficienti ed appropriati, idonei ad offrire un ragionevole fondamento per le conclusioni raggiunte;
- b) l'appropriatezza delle conclusioni raggiunte dalla funzione alle circostanze e la coerenza di ogni relazione emessa con i risultati del lavoro svolto;
- c) ogni eccezione o problematica non usuale rilevata dall'attività di revisione interna sia adeguatamente risolta.

La natura, la tempistica e l'ampiezza della verifica di specifici lavori svolti dalla funzione di revisione interna dipendono dal giudizio espresso dal revisore esterno circa il rischio di revisione e la significatività dell'area interessata, nonché dalla valutazione preliminare della funzione di revisione interna e dalla valutazione del lavoro specifico. Tale verifica può consistere nel riesame di operazioni già controllate dal revisore interno, oppure nell'esame di altre operazioni simili e nell'osservanza delle procedure adottate dalla funzione di revisione interna.

Il revisore esterno deve documentare, con appropriate carte di lavoro, le conclusioni raggiunte sullo specifico lavoro dei revisori interni che è oggetto di valutazione e verifica.

Viene riportata di seguito in forma grafica la separazione dei ruoli dei soggetti coinvolti nel sistema di controllo interno.

	ECONOMICITA'	ATTENDIBILITA' SISTEMA INFORMATIVO	CONFORMITA' A LEGGI E REGOLAMENTI
ALTA DIREZIONE			
SOCIETA' DI REVISIONE			
CONTROLLO DI GESTIONE			
INTERNAL AUDIT			
COLLEGIO SINDACALE			

Legenda:

	attività di controllo diretto + monitoraggio dei controlli esistenti
	monitoraggio dei controlli esistenti
	supervisione dell'entità di un altro organo di controllo + indagine fatti più significativi
	attività limitate



## ***1.9 I controlli rilevanti ai fini della revisione***

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

Di solito, i controlli rilevanti ai fini di una revisione contabile attengono agli obiettivi dell'impresa aventi ad oggetto la predisposizione del bilancio per fini esterni che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento e la gestione dei rischi che potrebbero generare errori significativi in bilancio.

Il revisore applica il proprio giudizio professionale<sup>45</sup> per giudicare se un controllo, singolarmente o congiuntamente con altri, sia rilevante ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e per definire e svolgere procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

Controlli sulla completezza ed accuratezza delle informazioni prodotte dall'impresa possono altresì essere rilevanti ai fini della revisione contabile, qualora il revisore intenda utilizzare tali informazioni per definire e svolgere procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

---

<sup>45</sup> “Si ricorda che, soprattutto alla luce della recente Legge Draghi che ha modificato la denominazione della relazione finale della società di revisione, tale relazione deve essere presentata non come una “certificazione” (assoluta garanzia), ma un mero giudizio professionale sul bilancio”. (Marchi L., Principi di revisione contabile, Milano, Giuffrè, 2005, p. 41).

L'esperienza acquisita presso l'impresa e le informazioni raccolte nella fase di comprensione dell'impresa e del suo contesto, nonché nel corso dello svolgimento dell'incarico, aiutano il revisore ad identificare i controlli rilevanti ai fini della revisione. Inoltre, sebbene il controllo interno riguardi l'impresa nel suo complesso o talune unità operative o processi aziendali, una comprensione del controllo interno relativa a ciascuna delle unità operative o processo aziendale può non essere rilevante ai fini della revisione.

Del complesso sistema organizzativo aziendale, l'area amministrativo-contabile costituisce il prevalente, ma non esclusivo, punto di riferimento del revisore<sup>46</sup>.

Il principale obiettivo del revisore è quello di determinare se, e con quali modalità, uno specifico controllo prevenga, od individui e corregga, gli errori significativi nelle classi di operazioni, saldi contabili o informativa.

Possiamo definire il sistema amministrativo-contabile come quel sottosistema aziendale che ha la funzione di organizzare, controllare e memorizzare i dati contabili al fine di poter fornire utili informazioni quantitative sui fenomeni di gestione interna (contabilità analitica) o sull'intera vicenda economico-finanziaria-patrimoniale dell'azienda nei suoi rapporti con l'ambiente esterno (contabilità generale).

Il sistema amministrativo-contabile svolge una funzione informativa in quanto recepisce, ordina, elabora e conserva i dati contabili relativi ai fenomeni di gestione interna ed esterna. Elabora dati quantitativi di natura previsionale (programmi, piani, budget, ecc. ) e dati quantitativi susseguenti (rendiconti, bilanci, ecc. ).

---

<sup>46</sup> I controlli relativi ad obiettivi gestionali e di rispetto di leggi e regolamenti possono tuttavia essere rilevanti ai fini della revisione, qualora siano pertinenti a dati che il revisore valuta o utilizza nell'applicare le procedure di revisione. Un'impresa generalmente mette in atto anche controlli riguardanti obiettivi che non sono rilevanti ai fini della revisione e che quindi non è necessario prendere in considerazione.

Il controllo del sistema amministrativo-contabile è rivolto a verificare se il sistema in discorso è opportunamente organizzato ed opera utilizzando adeguatamente le procedure ed è retto dagli organi responsabili con professionalità, efficienza ed essenzialità.

Il grado di affidabilità di questo sistema viene, quindi, attentamente valutato dal revisore esterno con il preciso scopo di:

- stabilire quali siano le procedure ed i controlli di natura contabile adottati dalla direzione amministrativa;
- verificare, anche con esami materiali di documenti e contabilizzazione, se le procedure volute dalla direzione siano state o meno applicate;
- valutare l'adeguatezza di tutte le procedure, la loro qualità e la bontà dei controlli che su di esse vengono attuati;
- confermare o meno l'efficacia delle procedure e la bontà dei controlli.

L'analisi/verifica del revisore esterno dovrà in concreto accertare che:

- gli organigrammi ed i mansionari stabiliscano in maniera chiara ed esaustiva le linee di autorità/responsabilità all'interno dell'area amministrativo-contabile;
- il grado dei poteri e le possibilità della loro delega, nonché il rispetto del principio dell'autorizzazione, siano tutti ben definiti e rispettati;
- esista una netta separazione tra i responsabili della gestione dei beni aziendali ed i responsabili addetti alle rilevazioni quantitative;
- esista un'adeguata protezione delle documentazioni contabili;
- esistano periodiche, ma sistematiche verifiche delle registrazioni contabili da parte degli addetti al controllo amministrativo-contabile<sup>47</sup>.

---

<sup>47</sup> Troina G., *Le revisioni aziendali*, Milano, Franco Angeli, 2005, p. 164 ss.

Il controllo interno, non importa quanto bene strutturato e operante, può fornire ad un'impresa solo una ragionevole sicurezza<sup>48</sup> sulla realizzazione degli obiettivi di informativa economico-finanziaria.

La probabilità di tale realizzazione dipende dai limiti insiti nel controllo interno. Tali limiti comportano la possibilità che il giudizio umano, nel prendere decisioni, possa essere errato e che il mancato funzionamento del controllo interno possa verificarsi a causa del semplice errore umano. Possono altresì manifestarsi errori nell'utilizzo delle informazioni prodotte dall'IT.

---

<sup>48</sup> “Anche se ben concepito e ben funzionante, il controllo interno può fornire al management e al consiglio di amministrazione solo una ragionevole sicurezza sulla realizzazione degli obiettivi aziendali. La probabilità di realizzazione degli obiettivi risente dei limiti insiti in tutti i sistemi di controllo. Questi limiti riguardano il fatto che i giudizi esercitati nel prendere una decisione potrebbero rivelarsi errati, che le persone responsabili di istituire i controlli devono considerare i relativi costi e benefici e che potrebbero verificarsi disfunzioni a causa di omissioni umane, come semplici errori e sviste. Inoltre, i controlli possono essere elusi dalla collusione di due o più persone. Infine, è sempre possibile che il management abbia la capacità di aggirare il sistema di controllo interno”. (Pricewaterhousecoopers, Il sistema di controllo interno, Milano, Il Sole 24 Ore, 2006, p.16).

## **CAP 2 VALUTAZIONE PRELIMINARE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO**

### ***2.1 Il modello definito dai Principi di Revisione***

Il revisore deve comprendere gli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile.

La comprensione del controllo interno è utile al revisore per identificare le tipologie di errori potenziali, per valutare i fattori che incidono sui rischi di errori significativi, nonché per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

Nell'impostazione classica dei principi di revisione<sup>49</sup>, il sistema di controllo interno viene definito come l'insieme delle direttive, delle procedure e delle tecniche adottate dall'azienda allo scopo di garantire:

- 1) la salvaguardia del patrimonio aziendale;
- 2) l'attendibilità dei dati del sistema informativo aziendale;
- 3) la conformità delle attività degli organi individuali e collegiali all'oggetto che l'impresa si propone di conseguire ed alle direttive impartite dal management<sup>50</sup>.

Il sistema di controllo interno è un procedimento, eseguito dal Consiglio di Amministrazione, dalla Direzione o dal personale delegato dalla stessa, elaborato per

---

<sup>49</sup> Si fa qui riferimento al documento 3.1 dei vecchi Principi di Revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

<sup>50</sup> Marchi L., *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*, Milano, Giuffrè, 2008, p.151.

fornire una ragionevole assicurazione relativamente al raggiungimento degli obiettivi sopra indicati.

Questa definizione corrisponde al modello elaborato negli Stati Uniti dal Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission nel 1992<sup>51</sup>. Il documento elaborato dal COSO, intitolato Internal Control-Integrated Framework è nato dall'esigenza di sviluppare un modello condiviso per evitare incertezze e confusioni in ordine al significato del sistema adottato dalle imprese per governare la loro attività e consentire attività di verifica, interne ed esterne coerenti.

Il revisore deve acquisire una comprensione del sistema di controllo interno della società sufficiente per poter pianificare e sviluppare un approccio di revisione efficace. A tal fine egli deve utilizzare la propria esperienza professionale per valutare il rischio di revisione e per definire le procedure di revisione da utilizzare per ridurre il grado di rischio ad un livello accettabile<sup>52</sup>.

Il principale obiettivo dell'auditor è quello di determinare se, e con quali modalità, uno specifico controllo prevenga, od individui e corregga, gli errori significativi nelle classi

---

<sup>51</sup> Organismo del settore privato, noto come COSO, costituito da una serie di Associazioni che rappresentano esperienze professionali collegate alla redazione, diffusione e controllo delle informazioni economico-finanziarie.

<sup>52</sup> “La valutazione del rischio di revisione accettabile costituisce, un elemento fondamentale nel processo logico che il revisore seguirà per stabilire la natura, l'estensione e la periodicità delle verifiche da svolgere nel corso della revisione. Nella pratica, i fattori che, fra gli altri, permettono al revisore di valutare il livello di rischio accettabile e le procedure seguite sono i seguenti:

*Fattori:*

- utilizzo del bilancio da parte dei terzi;
- probabilità di difficoltà finanziarie della società;
- integrità della direzione aziendale.

*Procedure applicabili:*

- esame dei bilanci e delle relazioni degli amministratori;
- lettura dei verbali riportati nei libri sociali;
- discussione con i precedenti revisori;
- applicazione di procedure di analisi comparativa”.

(Bianchi C., Manuale del revisore, Roma, Rirea, 2001, p. 77.)

di operazioni, saldi contabili o informativa e nelle relative asserzioni<sup>53</sup> al fine di pianificare la sua attività nel modo più opportuno.

Il principio ISA 315<sup>54</sup> e il Coso Report scompongono in modo analogo il sistema di controllo interno in cinque componenti:

- 1) ambiente di controllo;
- 2) processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa;
- 3) sistema informativo ed i processi di gestione correlati rilevanti per l'informativa economico-finanziaria e la comunicazione;
- 4) attività di controllo;
- 5) monitoraggio dei controlli<sup>55</sup>.

La suddivisione del controllo interno in cinque componenti fornisce al revisore un utile quadro di riferimento per valutare in che modo differenti aspetti del controllo interno di un'impresa possano influenzare il processo di revisione.

---

<sup>53</sup> Per poter affermare che un bilancio rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della società, i revisori contabili devono verificare le asserzioni relative ad ogni conto di bilancio. Infatti, il bilancio implicitamente contiene alcune asserzioni che riguardano: *esistenza* (le attività ed i ricavi presenti in bilancio esistono e/o sono accadute), *completezza* (le passività ed i costi presenti in bilancio sono completi e non vi sono omissioni), *valutazione* (i conti di bilancio sono rappresentati al giusto valore), *diritti e obblighi* (le attività presenti in bilancio rappresentano diritti realmente esistenti e le passività presenti in bilancio rappresentano obbligazioni realmente esistenti), *competenza* (cut-off) (gli elementi del bilancio sono di competenza dell'esercizio di riferimento), *presentazione o informativa* (gli elementi del bilancio sono propriamente aggregati, separati o descritti nella nota integrativa).

Principio di revisione, Documento n. 500 "Gli elementi probativi della revisione", 2006.

<sup>54</sup> "Conoscenza dell'impresa e del suo ambiente e valutazione del rischio di errori rilevanti".

<sup>55</sup> Le componenti del sistema di controllo interno verranno approfondite nei successivi paragrafi.

### ***2.1.1 L'ambiente di controllo***

L'ambiente di controllo è la componente più importante della cultura<sup>56</sup> di un'organizzazione poiché determina il livello di sensibilità del personale alla necessità di controllo; costituisce il fondamento di un efficace controllo interno definendone disciplina e organizzazione ed è data dall'insieme degli elementi intangibili quali il contesto culturale, organizzativo e sociale, in cui vengono applicati i meccanismi di controllo; include inoltre l'atteggiamento generale, la consapevolezza e le azioni intraprese dalla direzione relativamente all'importanza attribuita nell'ambito della società all'insieme dei controlli; stabilisce infine il clima di un'organizzazione e costituisce il fondamento di tutte le altre componenti del sistema, fornendo regole e strutture.

L'efficacia dei controlli interni di una società è funzione dell'integrità e dell'etica propri degli individui che creano, amministrano e monitorano tale sistema. Un'azienda ha bisogno di stabilire valori e standard comportamentali da trasmettere al personale e da rafforzare nella prassi quotidiana. È indispensabile, per ridurre la probabilità che vengano commessi errori significativi, un costante impegno alla competenza.

Per valutare la struttura dell'ambiente di controllo e considerare se questo sia realmente in essere, il revisore deve comprendere in quale modo la direzione abbia creato e mantenuto una cultura di onestà e di comportamento etico e abbia stabilito controlli adeguati per prevenire ed individuare frodi od errori dovuti a comportamenti (o eventi) non intenzionali nell'ambito dell'impresa.

---

<sup>56</sup> Giovannoni E., La cultura del controllo nel governo dell'azienda, Padova, Cedam, 2004.



Per valutare la struttura dell'ambiente di controllo dell'impresa, il revisore deve considerare i seguenti elementi e le modalità con cui sono stati inseriti nei processi dell'impresa:

- a) *comunicazione e vigilanza su valori etici e di integrità*. L'efficacia dei controlli non può sostituirsi all'integrità e ai valori etici di coloro che definiscono, gestiscono e monitorano i controlli medesimi. L'integrità ed i valori etici rappresentano elementi fondamentali dell'ambiente di controllo che influenzano l'efficacia della definizione, della gestione e del monitoraggio delle altre componenti del controllo interno. L'integrità ed il comportamento etico sono il risultato degli standard etici e di comportamento dell'impresa, del modo in cui vengono comunicati e di come se ne dà enfasi nella pratica. Essi includono le azioni della direzione per eliminare o ridurre le circostanze incentivanti che potrebbero indurre il personale a compiere atti disonesti, illegali o non etici. Includono altresì la comunicazione al personale dei valori aziendali e degli standard di comportamento attraverso la divulgazione delle politiche aziendali e di codici di comportamento ed attraverso l'esempio;
- b) *considerazione dell'importanza della competenza*. Consiste nella considerazione della direzione in merito ai livelli di competenza per particolari mansioni e al modo in cui tali livelli si traducano in requisiti di capacità e conoscenza;
- c) *partecipazione dei responsabili delle attività di governance*. La consapevolezza dell'importanza del controllo di un'impresa è influenzata, in modo significativo, dai responsabili delle attività di governance. Le caratteristiche dei responsabili delle attività di governance includono il grado di indipendenza della direzione, l'esperienza e l'autorevolezza, il grado del loro coinvolgimento e la frequenza

- delle loro verifiche, l'adeguatezza delle loro azioni, le informazioni che ricevono, il modo in cui le questioni complesse sono rappresentate alla direzione e da questa seguite, nonché la loro interazione con revisori interni ed esterni. Le responsabilità di tali soggetti includono la supervisione della struttura e dell'efficace funzionamento di procedure di segnalazione di anomalie, nonché del processo diretto ad esaminare l'efficacia del controllo interno dell'impresa;
- d) *filosofia e stile operativo della direzione*. Questi elementi comprendono un'ampia serie di caratteristiche. Esse possono includere: l'approccio della direzione ad assumere ed a monitorare i rischi connessi all'attività; l'atteggiamento e le azioni della direzione verso l'informativa economico-finanziaria; l'atteggiamento della direzione verso la funzione di elaborazione dati, la funzione contabile ed il personale;
- e) *struttura organizzativa*. La struttura organizzativa dell'impresa fornisce il quadro di riferimento entro cui vengono pianificate, eseguite, controllate ed esaminate le attività aziendali dirette al raggiungimento degli obiettivi dell'impresa. La creazione di una adeguata struttura organizzativa comporta la considerazione delle aree chiave di autorità e responsabilità e delle appropriate linee di rendicontazione;
- f) *attribuzione di autorità e responsabilità*. Tale fattore include le modalità con cui vengono attribuite autorità e responsabilità per le attività operative e le modalità con cui vengono stabiliti i rapporti gerarchici e di autorizzazione;

g) *direttive e procedure in tema di risorse umane*. Le politiche e procedure in tema di risorse umane riguardano assunzioni, orientamento, formazione, valutazione, counselling, promozioni, retribuzioni ed azioni correttive.<sup>57</sup>

Nel comprendere gli elementi dell'ambiente di controllo il revisore deve valutare altresì se gli stessi siano messi in atto. Di solito il revisore acquisisce elementi probativi significativi mediante la combinazione di indagini, osservazioni ed ispezioni di documenti.

L'esistenza di un ambiente di controllo soddisfacente può costituire un fattore positivo quando il revisore valuta i rischi di errori significativi e influenza la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

Un soddisfacente ambiente di controllo può ridurre il rischio di frode, sebbene non costituisca un deterrente assoluto per le frodi. Al contrario, i punti di debolezza dell'ambiente di controllo possono indebolirne l'efficacia e, quindi, costituire fattori negativi nella valutazione dei rischi di errori significativi da parte del revisore. Il revisore quando valuta i rischi di errori significativi, considera l'effetto anche di altre componenti oltre all'ambiente di controllo perché quest'ultimo, di per sé, non previene errori significativi.

---

<sup>57</sup> Principi di revisione, documento n. 315, appendice 2, le componenti del controllo interno, 2006, p. 40-42.

### ***2.1.2 Il processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa***

Ogni azienda deve affrontare una varietà di rischi, di origine interna ed esterna<sup>58</sup>, che devono essere valutati. La valutazione dei rischi consiste nell'individuazione e analisi dei fattori che possono pregiudicare il raggiungimento degli obiettivi (efficacia ed efficienza operativa, attendibilità delle informazioni di bilancio, conformità a leggi e regolamenti, salvaguardia patrimoniale dei beni), al fine di determinare come questi rischi dovranno essere gestiti. Visto che l'ambiente micro e macro-economico, la situazione normativa e le condizioni operative aziendali sono in continua trasformazione, si rendono necessari meccanismi che consentano di identificare e padroneggiare i rischi specifici connessi a dette trasformazioni<sup>59</sup>.

Il revisore deve comprendere il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio<sup>60</sup> ai fini:

- dell'identificazione dei rischi connessi all'attività svolta rilevanti per gli obiettivi di corretta informativa economica-finanziaria;

---

<sup>58</sup> “La durabilità di un'impresa può essere messa a rischio da fattori interni e/o esterni. Alcuni elementi di rischio possono essere così individuati:

- fattori esterni:
  - una nuova legislazione e regolamentazione può imporre cambiamenti nelle politiche e nelle strategie;
  - i cambiamenti economici possono influire sulle decisioni relative ai finanziamenti, agli investimenti e allo sviluppo aziendale;
  - le catastrofi naturali possono produrre cambiamenti nelle attività operative o nei sistemi informativi e quindi far sorgere la necessità per un piano di emergenza;
- fattori interni:
  - l'interruzione dei sistemi informatici può avere un impatto negativo sulle attività aziendali;
  - la competenza del personale assunto, come anche la qualità dei metodi di formazione e di motivazione del personale, può influire sul livello di sensibilizzazione alla necessità di controllo all'interno dell'azienda;
  - un cambiamento nella responsabilità del management può avere un effetto nel modo in cui certi controlli sono effettuati”.

(Troina G., Il sistema dei controlli interni, Roma, Cisu, 1999, p. 27 ss).

<sup>59</sup> Pricewaterhousecoopers, Il sistema di controllo interno, Milano, Il Sole 24 Ore, 2006, p. 39.

<sup>60</sup> In tema di risk assessment, si veda tra gli altri: Troina G., Le revisioni aziendali, Milano, Franco Angeli, 2005,

- della scelta delle azioni con cui affrontare tali rischi.

Tale processo costituisce la base su cui la direzione determina i rischi che devono essere gestiti. I rischi possono emergere o modificarsi in seguito a circostanze quali:

- *cambiamenti nell'ambiente operativo*. Cambiamenti nella regolamentazione o nell'ambiente operativo possono modificare le pressioni concorrenziali e generare rischi completamente differenti;
- *nuovo personale*. Il personale nuovo può focalizzare o comprendere il controllo interno in modo differente, rispetto al personale con maggiore anzianità;
- *sistemi informativi nuovi o aggiornati*. Significativi e rapidi cambiamenti nei sistemi informativi possono modificare il rischio relativo al controllo interno;
- *crescita rapida*. Una rapida e significativa espansione dell'attività può stressare i controlli ed aumentare il rischio di un loro fallimento;
- *nuova tecnologia*. Incorporare nuove tecnologie nei processi di produzione o nei sistemi informativi può modificare il rischio associato per il controllo interno;
- *nuovi prodotti, nuove attività o nuovi modelli*. Entrare in aree di attività od operazioni in cui l'impresa ha poca esperienza può introdurre nuovi rischi per il controllo interno;
- *ristrutturazioni aziendali*. Le ristrutturazioni possono essere accompagnate da riduzione di personale e da cambiamenti nella supervisione e separazione delle funzioni che possono modificare il rischio associato al controllo interno;
- *incremento delle attività estere*. L'incremento o l'acquisizione di attività estere porta nuovi e spesso isolati rischi che possono influenzare il controllo interno;

- *nuovi pronunciamenti in materia contabile.* L'adozione di nuovi principi contabili o cambiamenti in corso nei principi contabili possono influenzare i rischi di redazione del bilancio.

L'enfasi è posta sui rischi attinenti alla formulazione del bilancio; ciò che interessa il revisore, infatti, è costituito dall'insieme degli eventi, delle azioni volte alla predisposizione del bilancio che sono rilevanti per la compilazione del bilancio stesso; infine occorre verificare i controlli posti in essere dall'impresa che hanno come oggetto l'attendibilità dell'informativa economico-finanziaria.

Nel valutare la struttura e la messa in atto del processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio, il revisore deve accertare la modalità con cui la direzione identifica i rischi connessi all'attività relativi all'informativa economico-finanziaria, ne stima la rilevanza, ne valuta la probabilità di manifestazione e decide le azioni da intraprendere per gestirli.

Nel procedimento di revisione contabile i rischi identificati nella fase di comprensione dell'impresa devono essere oggetto di valutazione della loro significatività e probabilità di accadimento<sup>61</sup>; devono essere oggetto di analisi le attività di controllo relative ai rischi significativi e con probabilità di accadimento. Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio, se è appropriato alle circostanze, è utile al revisore nella identificazione dei rischi di errori significativi.

---

<sup>61</sup> Si rimanda per maggiori approfondimenti al par. 3.5.

### ***2.1.3 Il sistema informativo e la comunicazione interna***

Il sistema informativo aziendale<sup>62</sup> è il depositario di tutte le informazioni presenti e gestite in azienda; per questa ragione è oggetto di verifica da parte del revisore.

Il revisore verifica l'attendibilità<sup>63</sup> dei sistemi informativi aziendali<sup>64</sup> e dei correlati strumenti di reporting (bilancio), cioè verifica il grado di correttezza con cui determinate informazioni forniscono adeguata rappresentazione della specifica realtà aziendale<sup>65</sup>.

Un sistema informativo è costituito dall'infrastruttura, software, persone, procedure e dati. Infrastruttura e software sono assenti, o hanno meno rilevanza, in sistemi che sono esclusivamente o principalmente manuali. Molti sistemi informativi fanno ampio uso di tecnologia informatica (IT). L'esigenza di disporre di un numero sempre maggiore di dati in un periodo di tempo sempre più ristretto, rispetto all'avvenimento dei fatti di gestione, ha favorito, quindi, l'utilizzo crescente di tecnologia informatica nelle aziende. Questa innovazione, all'interno dei sistemi d'impresa, ha avuto il potere di trasformare sostanzialmente:

- i processi di reperimento delle informazioni;
- le modalità di mettere in essere il processo decisionale;
- i processi più immediatamente operativi nonché di quelli previsti per assicurare un adeguato sistema dei controlli.

---

<sup>62</sup> “Il sistema informativo aziendale è l'insieme delle informazioni e dell'idoneo apparato organizzativo che ne permette il reperimento, l'elaborazione, la conservazione e la trasmissione nello spazio e nel tempo”. (Troina G., *Le revisioni aziendali*, Milano, Franco Angeli, 2005, p. 55).

<sup>63</sup> Un'informazione può considerarsi attendibile qualora, dal suo confronto con altri dati rappresentativi della medesima realtà, emerga una sostanziale, precisa e univoca concordanza.

<sup>64</sup> Marchi L. *I sistemi informativi aziendali*, Milano, Giuffrè, 1988.

<sup>65</sup> La verità assoluta delle informazioni di norma non può essere dimostrata; si può ottenere un ragionevole e graduato convincimento che le informazioni siano sostanzialmente corrette.

Tutto questo è dovuto alle capacità elaborative ed iterative dei sistemi EDP (Electronic Data Processing). Tramite l'EDP si intende attivare nell'impresa un Sistema Informativo Automatizzato (SIA) che ha il compito di ottenere una completa e coerente visione dell'insieme aziendale, riducendone la complessità di "lettura" e favorendo una sistematica individuazione delle linee funzionali attraverso le quali si postulano gli obiettivi aziendali<sup>66</sup>.

Le principali funzioni EDP nei sistemi aziendali sono:

- individuare, quantificare e monitorare la copertura delle esigenze informative indispensabili per gli obiettivi aziendali;
- fornire in maniera sistematica e congrua informazioni a supporto del processo decisionale;
- garantire la qualità dell'informazione tramite un'adeguata elaborazione dei dati e la presenza di una metodologia di controllo del processo di individuazione, di trattamento e di realizzazione dell'informazione;
- operare la gestione dei dati aziendali garantendone, al contempo, riservatezza e tempestività di utilizzo ed univocità nella definizione e nella rappresentazione, prevenendo potenziali conflitti di interesse aziendale;
- assicurare il flusso integrato dei dati secondo i desiderata aziendali, evitando ridondanze e permettendo, là ove previsto, la condivisione degli elementi informativi fra diversi organi, tra loro paralleli ed anche tra livelli gerarchici diversi.

La celere evoluzione degli adattamenti delle risorse EDP nelle imprese ha contribuito alla costruzione in forma integrata di sistemi informativo/operativi che hanno permesso

---

<sup>66</sup> Troina G., *Le revisioni aziendali*, Milano, Franco Angeli, 2005, p. 177.



un sempre più profondo ed adeguato coordinamento di tutti i processi interaziendali, favorendo una costante e sparsa memoria degli accadimenti, una informativa scevra di ridondanze e, per lo più, immediatamente disponibile da tutti coloro che ne possano essere interessati in qualsiasi area o sottosistema aziendale si trovino ad operare. Gli utenti hanno sempre più abbandonato un ruolo meramente passivo all'interno del sistema informativo automatizzato e sono divenuti, entro i limiti delle deleghe ricevute, gestori consapevoli dei dati di loro competenza<sup>67</sup>.

Da un punto di vista meramente operativo occorre evidenziare come una semplice immissione di dati inneschi l'esecuzione di un insieme di programmi tra loro vincolati a catena, che tramite l'allineamento di tutti gli archivi e/o utenze interessati, permette, ai diversi utenti, oltre che di "lavorare" sullo stesso dato/informazione, anche la possibilità di sottoporre a confronto, di monitorare ed eventualmente, se risultasse necessario, di integrare dati ed informazioni provenienti da diversi settori o aree aziendali. Ovviamente il tutto può avvenire, rispetto all'utilizzo di sistemi informatici non integrati, solo con una adeguata riorganizzazione ed omogeneizzazione del flusso di lavoro e nel rispetto dei principi di sicurezza e della segregazione informativa e dei compiti. Siamo, in questi casi, di fronte ai cosiddetti sistemi ERP (Enterprise Resource Planning) i cui più noti sono: il SAP, il PeopleSoft, l'Oracle, ecc. I vari prodotti di tipo ERP originano, da un lato, dall'esigenza delle imprese di accelerare i tempi delle registrazioni contabili e delle altre rilevazioni amministrative, dall'altro, dall'esigenza della gestione delle imprese di poter usufruire di un sistema plurindirizzato, che sia in grado di fornire, in tempo reale, adeguate informazioni di natura contabile e finanziaria nonché applicazioni quantitative che possono riguardare: le risorse umane, la

---

<sup>67</sup> Troina G., *Le revisioni aziendali*, Milano, Franco Angeli, 2005, p. 178.

pianificazione e l'approvvigionamento delle risorse produttive, le necessità inerenti la logistica e la distribuzione, ecc. L'ERP viene a porsi come il supporto principale di tutta la struttura integrata dell'informazione e del controllo aziendale.<sup>68</sup>

Nella valutazione del controllo interno di una società rientra, quindi, anche quello relativo all'area EDP, quando il revisore ritenga che i sistemi informativi influenzino significativamente il processo di rilevazione, elaborazione e rappresentazione dei dati.

Sempre nella fase di pianificazione del lavoro, il revisore deve, quindi, decidere se fare affidamento, e in che misura, sul sistema, valutando, area per area e caso per caso, l'affidabilità dello stesso, anche attraverso l'opera di esperti del settore dotati di una non trascurabile preparazione nei processi elettronici e nei sistemi informatici.

Anche nell'area EDP gli obiettivi della revisione sono la verifica della conformità della attività alle direttive della direzione, la salvaguardia del patrimonio aziendale e l'attendibilità dei dati<sup>69</sup>.

Il principio di revisione n. 315 pone l'enfasi su quella parte del sistema informativo rilevante per gli obiettivi di informativa economico-finanziaria e, quindi, sulle attività svolte per "rilevare, registrare elaborare le operazioni dell'impresa e darne informativa e mantenere evidenza contabile delle relative voci di attività, passività e patrimonio netto".

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

---

<sup>68</sup> Troina G., *Le revisioni aziendali*, Milano, Franco Angeli, 2005, p.177-180

<sup>69</sup> Bianchi C., *Manuale del revisore*, Roma, Rirea, 2001.

Il sistema di informativo messo in atto per la gestione deve garantire l'elaborazione e la diffusione dei dati e delle informazioni necessarie all'attività di controllo e alla gestione dei rischi.

Il sistema informativo comprende metodi e registrazioni che:

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

Il revisore deve comprendere il sistema informativo, rilevante per l'informativa economico-finanziaria, inclusi i processi correlati all'attività dell'impresa, che comprendono le seguenti aree:

- le classi di operazioni nell'attività dell'impresa che sono rilevanti per il bilancio;
- le procedure, nell'ambito dei sistemi sia IT che manuali, con le quali dette operazioni vengono rilevate, registrate, elaborate e riportate in bilancio;
- le relative registrazioni contabili automatiche o manuali a supporto delle informazioni e gli specifici conti del bilancio, con riferimento alla rilevazione, alla registrazione, alla elaborazione ed alla informativa sulle operazioni;

- il modo in cui il sistema informativo recepisce eventi e condizioni, oltre a classi di operazioni, rilevanti ai fini del bilancio;
- il processo per l'informativa economico-finanziaria utilizzato dall'impresa per la predisposizione del bilancio, incluse le stime contabili<sup>70</sup> significative e l'informativa.

Per acquisire tale comprensione, il revisore valuta le procedure utilizzate per trasferire le informazioni dai sistemi di elaborazione delle operazioni nei libri contabili e nell'informativa economico-finanziaria.

Il revisore acquisisce una comprensione del sistema informativo dell'impresa rilevante per l'informativa economico-finanziaria che sia adeguata alle peculiarità dell'impresa. Ciò richiede una comprensione di come le operazioni abbiano origine nell'ambito dei processi connessi all'attività dell'impresa.

Tali processi sono le attività progettate per sviluppare, acquistare, produrre, vendere e distribuire prodotti e servizi dell'impresa; per garantire la conformità alle norme di legge ed ai regolamenti; per rendicontare le informazioni, in particolare quelle relative all'informativa economico-finanziaria.

La comunicazione ha un ruolo specifico riguardo all'informazione economico-finanziaria, il revisore deve comprendere i ruoli e le responsabilità relativi al controllo interno volto alla produzione di tale dati.

Per comprendere le modalità di comunicazione adottate dall'impresa occorre altresì considerare in che misura il personale comprenda come le proprie attività per l'informativa economico-finanziaria interagiscano con il lavoro di altri e con quali

---

<sup>70</sup> Una stima contabile è la definizione approssimata dell'importo di una voce in assenza di precisi parametri di riferimento.

modalità si comunichino le eccezioni ad un appropriato più alto livello nell'ambito dell'impresa.

La comprensione da parte del revisore delle comunicazioni rilevanti in tema di informativa economico-finanziaria deve includere altresì i rapporti tra la direzione e i responsabili delle attività di governance, nonché i rapporti esterni come quelli con le attività di vigilanza.

#### ***2.1.4 Le attività di controllo***

Le attività di controllo si possono definire come l'applicazione delle politiche e delle procedure che garantiscono al management che le sue direttive siano attuate. Esse assicurano l'adozione dei provvedimenti necessari per far fronte ai rischi che potrebbero pregiudicare la realizzazione degli obiettivi aziendali. Le attività di controllo si attuano in tutti i livelli gerarchici e funzionali della struttura organizzativa e includono un insieme di attività diverse, come approvazioni, autorizzazioni, verifiche, raffronti, esame della performance operativa, protezione dei beni aziendali e separazione dei compiti<sup>71</sup>.

Il revisore deve ottenere una sufficiente comprensione delle attività di controllo per valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni e per definire le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

Nell'acquisire la comprensione delle attività di controllo, il revisore considera in primo luogo se, e con che modalità, una specifica attività di controllo, singolarmente o congiuntamente con altre, prevenga, o individui e corregga, errori significativi in classi di operazioni, saldi contabili o informativa.

Le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione sono quelle che il revisore considera necessario comprendere al fine di valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni ed al fine di stabilire e di svolgere le procedure conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati.

Ai fini della revisione contabile non è necessario comprendere tutte le attività di controllo relative a ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile o

---

<sup>71</sup> Pricewaterhousecoopers, Il sistema di controllo interno, Milano, Il Sole 24 Ore, 2006, p. 59 ss.

informativa o a ciascuna asserzione ad esse correlata. L'enfasi del revisore è posta sull'individuazione e sulla comprensione delle attività di controllo che sono poste a presidio delle aree dove si considera più probabile il verificarsi di errori significativi. Le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile possono essere classificate come direttive e procedure attinenti ai seguenti aspetti:

- *esami della performance*. Queste attività di controllo includono: esami ed analisi dell'effettiva performance rispetto a budget, previsioni e performance di periodi precedenti; comparazione di dati interni con fonti esterne di informazione;
- *elaborazioni informatiche*. Molteplici controlli sono eseguiti per verificare l'accuratezza, la completezza e l'autorizzazione delle operazioni. I due principali raggruppamenti di attività di controllo in tema di sistemi informativi sono i controlli specifici ed i controlli generali IT. I controlli specifici riguardano l'elaborazione di singole applicazioni. Tali controlli servono ad assicurare che le operazioni avvenute siano autorizzate e siano completamente ed accuratamente registrate ed elaborate. 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;
- *controlli fisici*. Tali attività comprendono: la sicurezza fisica dei beni, inclusa l'adeguata salvaguardia;
- *separazione delle funzioni*. 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.

Il revisore considera le informazioni acquisite dall'esame delle altre componenti del controllo interno riguardo la presenza o l'assenza di attività di controllo, per determinare se sia necessario un ulteriore approfondimento per ottenere la comprensione di questa attività. Nel considerare se le attività di controllo sono rilevanti ai fini della revisione, il revisore valuta i rischi identificati che possono dare origine ad errori significativi<sup>72</sup>.

---

<sup>72</sup> Principio di revisione, Documento n. 315.



### ***2.1.5 Il monitoraggio dei controlli***

I sistemi di controllo interno hanno bisogno di essere “monitorati”, deve cioè essere valutata nel tempo la qualità della loro performance. Ciò si concretizza in attività di supervisione continua, in valutazioni periodiche oppure in una combinazione dei due metodi. La supervisione continua si esplica nel quadro della gestione corrente. Essa include normali attività di controllo effettuate dal management e da quadri, nonché altre iniziative assunte dal personale<sup>73</sup> nello svolgimento delle proprie mansioni.

La portata e la frequenza delle valutazioni periodiche dipenderà principalmente dalla valutazione dei rischi e dall'efficacia delle procedure di supervisione. Le carenze del controllo interno dovranno sempre essere segnalate ai supervisori e, nei casi più gravi, ai massimi vertici aziendali e al consiglio di amministrazione<sup>74</sup>.

Il revisore deve comprendere le principali tipologie di attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno sull'informativa economico-finanziaria e le relative attività di controllo rilevanti ai fini della revisione, e deve comprendere in che modo l'impresa intraprenda azioni correttive sui propri controlli.

Il monitoraggio dei controlli rappresenta un processo per valutare nel tempo l'efficacia del controllo interno; tale attività consiste nella periodica valutazione della struttura e del funzionamento dei controlli e nell'adozione dei necessari provvedimenti correttivi al variare delle condizioni.

In molte imprese, revisori interni o personale che svolge simili funzioni, contribuiscono al monitoraggio delle attività dell'impresa. Le attività di monitoraggio della direzione

---

<sup>73</sup> In molte imprese, revisori interni o personale che svolge simili funzioni, contribuiscono al monitoraggio delle attività dell'impresa. Al riguardo si veda il documento n. 610 “L'utilizzo del lavoro di revisione interna”.

<sup>74</sup> Pricewaterhousecoopers, Il sistema di controllo interno, Milano, Il Sole 24 Ore, 2006, p. 83 ss.

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

Molte informazioni utilizzate nel monitoraggio possono essere prodotte dal sistema informativo dell'impresa. Se la direzione assume che i dati utilizzati per il monitoraggio siano accurati senza che tale assunzione sia ragionevolmente fondata, le informazioni possono contenere errori che potenzialmente indurranno la direzione a trarre conclusioni errate della sua attività di monitoraggio.

Il revisore deve acquisire una comprensione delle fonti di informazione utilizzate per le attività di monitoraggio dell'impresa e delle ragioni per cui la direzione considera le informazioni sufficientemente affidabili per tale scopo. Quando il revisore intende utilizzare informazioni dell'impresa prodotte per l'attività di monitoraggio, quali le relazioni del revisore interno, il revisore valuta se le informazioni forniscono una base affidabile e se siano sufficientemente dettagliate per la sua finalità<sup>75</sup>.

---

<sup>75</sup> Nel paragrafo 1.8 "L'utilizzo del lavoro di revisione interna" è stato approfondito questo aspetto dell'utilizzo da parte del revisore esterno dei lavori del revisore interno, nei casi specifici e secondo le modalità viste nello stesso paragrafo, per il raggiungimento dei suoi obiettivi.

## ***2.2 Analisi e valutazione del sistema di controllo interno***

Il revisore contabile, quando esercita il controllo contabile, deve fare riferimento al rischio; tale approccio implica che il revisore svolga procedure di revisione dirette ad acquisire un livello di comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera sufficiente ad indicare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio. Questo avviene in pratica nella fase di pianificazione del lavoro e permette di individuare e determinare la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione e quindi di programmare il lavoro.

Il revisore deve considerare il rischio di revisione che vede tra le sue componenti principali il rischio di controllo<sup>76</sup>, cioè la capacità del sistema di controllo interno aziendale di prevenire o individuare e correggere gli errori e le irregolarità significative e nel rappresentare correttamente i fatti di gestione.

Per una corretta valutazione del rischio di revisione, il revisore deve, quindi, preliminarmente acquisire conoscenza del sistema contabile utilizzato dal cliente e delle altre procedure di controllo interno adeguate a definire una strategia di revisione<sup>77</sup> e sviluppare il piano<sup>78</sup> e il programma di revisione<sup>79</sup>.

Il revisore in questa fase è interessato a valutare sia l'attività che viene svolta dagli altri organi di controllo, sia le direttive, le procedure ed i controlli propri del sistema

---

<sup>76</sup> Il rischio di revisione e le sue componenti verranno approfondite nel cap. 3.

<sup>77</sup> La strategia di revisione stabilisce l'ampiezza, la tempistica e la direzione della revisione e guida lo sviluppo del più dettagliato piano di revisione. Per maggiori approfondimenti si rimanda al principio di revisione, documento n. 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio", 2006.

<sup>78</sup> "Il piano di revisione è più dettagliato della strategia di revisione e deve includere le indicazioni sulla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione che devono essere svolte dai membri del team per ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi tali da ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso". (Principi di revisione, documento n. 300).

<sup>79</sup> "Il programma della revisione consiste nelle direttive al gruppo di lavoro sulla natura delle procedure di revisione da applicare, il periodo in cui svolgere i controlli e su come documentare le evidenze di revisione". (Bianchi C., Manuale del revisore, Roma, Rirea, 2001, p. 67).

amministrativo-contabile e del sistema di controllo interno che influenzano la generazione dei dati di bilancio.

Per una corretta valutazione del rischio di revisione, il revisore deve acquisire non solo una sufficiente conoscenza delle procedure di controllo, ma anche una sufficiente conoscenza dell'organizzazione aziendale e dei rischi relativi all'attività operativa della società esaminata.

Il revisore per valutare il sistema di controllo interno e, quindi, l'affidabilità del sistema amministrativo-contabile, deve, in concreto:

- verificare l'ambiente dei controlli, valutando l'atteggiamento, la consapevolezza ed i comportamenti dell'alta direzione riguardo ai controlli interni;
- svolgere l'esame dell'adeguatezza della struttura organizzativa dell'azienda: verificare l'esistenza di un organigramma aziendale con una chiara definizione delle linee di responsabilità e delle deleghe da parte degli amministratori;
- verificare, raccogliendo informazioni dai responsabili di funzione, che il personale abbia la necessaria competenza per svolgere le mansioni assegnate con una adeguata supervisione e che la responsabilità dell'autorizzazione delle operazioni sia separata dalla gestione finanziaria e dalle rilevazioni contabili;
- verificare con gli stessi responsabili che l'impiego delle risorse aziendali sia efficace ed efficiente e che sia assicurata la salvaguardia e la conservazione dei beni componenti il patrimonio aziendale;
- verificare che le procedure adottate per assicurare l'attendibilità dei dati contabili ed extra-contabili siano operative e ben applicate;
- verificare la conformità a leggi, regolamenti, normative di settore e le procedure in essere che ne assicurino il rispetto.

Queste verifiche vengono affrontate dal punto di vista operativo, dal revisore, nelle seguenti fasi:

1) intervista con i diretti responsabili aziendali delle procedure/cicli che si vogliono rilevare;

2) predisposizione di diagrammi di flusso (flow chart<sup>80</sup>) rappresentativi delle varie procedure rilevate. Come primo vantaggio, il diagramma di flusso consente di fornire in modo sintetico, accurato e completo lo sviluppo di una procedura; in secondo luogo, permette la semplificazione del materiale descrittivo incluso nelle specifiche procedurali e nei manuali operativi. Il flow chart offre la via più sintetica per registrare aspetti descrittivi; il metodo fornisce, inoltre, la possibilità di disporre di una visione d'insieme di tutto il sistema procedurale dell'area in esame nonché rappresenta un valido strumento per pervenire ad una prima valutazione del rischio di controllo del ciclo in questione. Grazie ad esso, infatti, il revisore è in grado di visualizzare rapidamente i possibili punti deboli del sistema procedurale analizzato;

3) spiegazione dei vari cicli aziendali<sup>81</sup> attraverso descrizioni narrative (memorandum). In alcuni casi, come nelle aziende di piccola o media dimensione, può risultare poco utile utilizzare il sistema di flow chart in quanto molto spesso queste tipologie di aziende non hanno un vero e proprio sistema di controllo interno complesso, perché la maggior parte dei controlli sono accentrati nelle mani di poche persone che solitamente ricoprono ruoli apicali all'interno della struttura aziendale. In questi casi il professionista può spiegare in forma breve, ma esauriente i vari cicli aziendali in forma narrativa attraverso la stesura di memo;

---

<sup>80</sup> Il flow chart è uno strumento metodologico utilizzabile vantaggiosamente per la rappresentazione grafica di una procedura aziendale

<sup>81</sup> Tutte le attività organizzate e sistematizzate, necessarie allo svolgimento di una determinata operazione aziendale, definiscono il "ciclo".

4) raccolta della documentazione volta alla predisposizione di flow check o walk through per ogni ciclo aziendale rilevato. Prima di valutare un sistema e verificarne i punti di debolezza, il revisore deve accertare se la procedura rilevata è effettivamente applicata dalla società. A tal fine egli può ricostruire in concreto il flusso, per un limitato numero di operazioni; ciò potrà essere utilmente fatto in concomitanza con la preparazione del flow chart per evitare di disegnare il flusso di una procedura che nella realtà non è operante.

Il metodo della rilevazione walk through (dalla nascita al termine), consiste nel seguire passo per passo un certo numero di documenti significativi relativi alla procedura in analisi, ed è applicato per verificare che le linee tracciate dal revisore sul diagramma di flusso abbiano un ragionevole riscontro nella realtà. In questa fase il revisore non sta accertando l'eventuale presenza di errori, ma sta semplicemente individuando il sistema procedurale oggetto di verifica. Il sistema adottato è quello di fotocopiare tutti i documenti che compongono un'intera transazione e su tali documenti verificare i controlli tramite l'evidenza degli stessi. Il walk through può essere considerato come parte di un test di conformità;

5) la compilazione del questionario sul controllo interno (I.C.Q.), è uno strumento, come l'intervista, utile per raccogliere dati necessari per svolgere l'attività di revisione del sistema di controllo interno, in quanto fornisce importanti indicazioni sull'affidabilità dello stesso.

Nella tipica struttura del questionario sono previste diverse colonne riferite ai quesiti, alle relative risposte "SI", "NO", "N/A" (non applicabile) ed alle annotazioni aggiuntive.

Una risposta “SI” indica una situazione generalmente soddisfacente. Tale condizione deve essere verificata mediante test di conformità. Una risposta “NO” indica una situazione generalmente non soddisfacente che potrebbe essere valutata come debolezza.

Una risposta “N/A” indica che il quesito non è applicabile alla specifica situazione. In questo caso il revisore deve verificare la possibilità di inserire domande sostitutive;

6) esecuzione dei test di conformità sui controlli posti in essere dalla società.

Acquisita la conoscenza sul sistema di controllo interno, tale conoscenza deve essere verificata attraverso i test di conformità, la cui natura ed estensione viene definita con il ricorso alle tecniche di campionamento<sup>82</sup> statistico e soggettivo mediante le quali il revisore acquisisce gli ulteriori elementi di conoscenza necessari ad esprimere un giudizio definitivo di affidabilità o meno del controllo interno posto in essere dalla società.

Lo scopo dei test di conformità è, dunque, quello di far acquisire una ragionevole sicurezza che i meccanismi di controllo previsti siano effettivamente esistenti e propriamente applicati dalle persone.

Si distinguono, al riguardo, le verifiche sulla comprensione del sistema dalle verifiche funzionali o test di conformità in senso proprio.

L’obiettivo delle verifiche sulla comprensione del sistema è quello di confermare la conoscenza del sistema acquisita sulla base di manuali delle procedure o di conversazioni con i responsabili operativi del sistema oggetto di revisione. Tali

---

<sup>82</sup> “Il principale riferimento in materia di campionamento è il principio di revisione Documento 530 “Campionamento di revisione ed altre procedure di verifica con selezione delle voci da esaminare”. Tale principio definisce il campionamento nella revisione come “l’applicazione di procedure di revisione su un numero di voci inferiore alla totalità di quelle che compongono il saldo di un conto o di una classe di operazioni, in modo tale che tutte le voci abbiano una probabilità di essere selezionate. Ciò consente al revisore di ottenere e valutare gli elementi probativi su determinate caratteristiche delle voci selezionate e trarre una conclusione sull’intera popolazione dalla quale il campione è estratto”. (Marinelli U., Revisione contabile, Torino, Giappichelli, 2008, p. 115).

verifiche possono essere effettuate nel momento stesso in cui si acquisisce, mediante osservazione diretta o colloqui con il personale, la conoscenza preliminare del sistema di controllo.

L'obiettivo delle verifiche funzionali o test di conformità in senso proprio è quello di verificare che le procedure di controllo interno siano propriamente funzionanti e applicate dalle persone come stabilito.

Tali verifiche possono essere effettuate sia mediante l'esame dell'evidenza documentale che con la cosiddetta "reperformance" delle procedure di controllo, cioè la ripetizione delle operazioni o delle rilevazioni, verificando se il nuovo risultato coincide con quello precedente.

Acquisita e verificata la conoscenza sul sistema di controllo interno attraverso il questionario, i test di conformità e i diagrammi di flusso, il revisore è in grado di esprimere un giudizio definitivo di affidabilità o meno del controllo interno, evidenziando:

- 1) le debolezze singole corrispondenti sia alle risposte NO del questionario, rispetto alle quali siano assenti efficaci controlli alternativi, sia alle risposte SI del questionario che non risultano poi confermate dai test sul controllo interno;
- 2) le combinazioni critiche di debolezze, laddove i legami esistenti tra le singole debolezze determinano rischi materiali, cioè significativi, in rapporto agli obiettivi stabiliti per il controllo interno;
- 3) l'impatto sulla revisione, cioè la necessità di svolgere test sostanziali<sup>83</sup> in corrispondenza delle singole combinazioni critiche.

---

<sup>83</sup> L'obiettivo delle verifiche o test sostanziali è quello di fornire al revisore gli elementi probativi necessari per acquisire una ragionevole sicurezza sull'attendibilità sostanziale del bilancio oggetto di revisione. Tali elementi probativi integrano quelli ottenuti nei test sul controllo interno, ma possono anche



La valutazione del sistema di controllo interno conduce all'assunzione di una prima presa di coscienza delle debolezze esistenti nel sistema e ad una ridefinizione dei mezzi di intervento.

Una valutazione positiva finale, dopo aver effettuato i sondaggi di conformità, indica che, con ragionevole sicurezza, errori significativi e irregolarità possono essere prevenuti o scoperti tempestivamente. Va sottolineato che le conclusioni del revisore non rappresentano una valutazione del sistema di controllo interno nella sua globalità, in quanto comprendono solo le procedure che hanno influenza diretta od indiretta sul bilancio.

Una valutazione negativa finale può comportare, invece, l'esame di possibili controlli alternativi rispetto a quelli esaminati, da valutare a loro volta ed assoggettare a verifiche di conformità. In caso di mancanza di alternative od in caso di esiti ulteriormente negativi, occorre ampliare ed estendere le procedure di revisione sulle operazioni e sul bilancio.

Se il revisore ritiene che neanche con più estese procedure potrà esprimere un giudizio sul bilancio, deve informare l'azienda e prospettare l'opportunità che essa intraprenda le azioni correttive necessarie.

L'insieme dei lavori svolti nella fase preliminare deve, dal suo canto, permettere la preparazione di un programma di lavoro finale dettagliato tenendo conto anche dei punti forti e dei punti deboli risultanti dall'analisi del controllo interno.

A questo punto risulta utile entrare nel merito di due delle principali procedure interne aziendali che il revisore dovrà rilevare e successivamente testare per arrivare all'individuazione del rischio di controllo.

---

sostituirli quando il revisore considera non affidabili procedure di controllo utilizzate dall'azienda revisionata o comunque ritiene di poter procedere direttamente ai test sostanziali.

I processi aziendali in questione sono:

- 1) il ciclo vendite-crediti;
- 2) il ciclo acquisti-debiti<sup>84</sup>.

---

<sup>84</sup> Tali punti verranno approfonditi nei due paragrafi successivi.

### ***2.3 Il controllo interno del ciclo vendite-crediti***

Il controllo interno nell'area vendite-crediti deve essere in grado di prevenire, rilevare e correggere eventuali errori o lacune che si possono verificare dal momento in cui arriva l'ordine dal cliente al momento in cui perviene il pagamento della relativa fattura.

A tale riguardo è fondamentale il ruolo della procedura di gestione delle attività del ciclo ordini-vendite-crediti.

Generalmente una corretta procedura prevede ordini scritti, redatti in tante copie quanti sono gli uffici interessati, più una per il cliente. Ad esempio, dell'esistenza di un ordine devono essere informati il magazzino per verificare la disponibilità della merce ordinata, l'ufficio commerciale per valutare il livello delle vendite e le caratteristiche, l'ufficio amministrativo, il cui reparto contabilità industriale deve giudicare il prezzo remunerativo dei prodotti venduti e il cui reparto finanze deve garantire o meno la solvibilità del cliente. Possono sorgere interessi contrastanti tra gli uffici commerciale e amministrativo, nel qual caso è la direzione generale ad assumersi la responsabilità della vendita o meno.

È necessaria una modulistica adeguata: ciascun ufficio deve ricevere la copia di quei documenti che lo interessano, da custodire in un proprio archivio a garanzia e prova della correttezza del proprio operare, soprattutto ogni qual volta si renda necessario individuare eventuali responsabilità. L'adeguatezza della modulistica è una condizione indispensabile affinché una determinata procedura funzioni e di conseguenza perché si possano individuare precise responsabilità.

Così un ordine deve essere redatto in almeno quattro copie, di cui una per il cliente e le rimanenti tre per uso interno: la prima, per l'ufficio commerciale che ha ricevuto

l'ordine e che mette in atto la procedura; la seconda, per l'ufficio amministrativo, che deve autorizzare la vendita a quelle condizioni e a quel cliente; la terza, debitamente autorizzata dall'ufficio amministrativo, per il magazzino che deve evadere l'ordine.

Terzo documento da emettere, a cura dell'ufficio amministrativo, è la fattura, redatta sulla base delle bolle in tre copie, la prima delle quali, l'originale, va al cliente, delle rimanenti, una va all'ufficio commerciale, perché questo possa aggiornare le sue statistiche di vendita, e l'altra resta all'ufficio amministrativo perché curi il buon fine del credito sorto con la spedizione della merce.

Ma ciò che importa rilevare è che ad ogni passaggio sussista un appropriato controllo in modo che sia spedita solo la merce che è stata ordinata, che la spedizione sia stata indirizzata a clienti sicuramente solvibili, che sia fatturato tutto e solo quanto è già stato inviato e, infine, che venga curato il pagamento di quanto è stato addebitato al cliente.

È importante che sussista una serie di controlli preventivi che permetta di effettuare solo ed esclusivamente quelle vendite che avranno buon fine.

Così l'ufficio commerciale deve sviluppare le vendite, anche concedendo particolari condizioni ai clienti, per raggiungere i target previsti e quindi dimostrare la propria efficienza, ma l'analisi economica di tali vendite e l'analisi finanziaria del cliente spettano all'ufficio amministrativo, che deve autorizzare le vendite, assumendosi quindi le responsabilità economiche e finanziarie di questa decisione. Infine, il magazzino deve procedere alla spedizione della sola merce ordinata e autorizzata, senza scavalcare l'ufficio commerciale e/o quello amministrativo.

È su questo conflitto di interessi che si fonda il controllo interno della società, perché ogni ufficio deve rispettare il proprio ruolo senza oltrepassare i limiti posti.

E sopra a tutti sta la direzione generale, che in ogni momento può smentire questo o quello ufficio a favore di un altro, sempre assumendosene la responsabilità.

Un particolare e fondamentale tipo di controllo successivo è costituito dai cosiddetti “accoppiamenti” mediante i quali i documenti successivi vengono accoppiati fisicamente ai precedenti in modo da verificarne la corrispondenza.

Pertanto la bolla dovrà essere accoppiata con l’ordine perché in tal modo si può verificare che gli ordini autorizzati sono stati evasi tutti esattamente. Infatti dall’ordine si può vedere che la spedizione è stata autorizzata dall’ufficio competente e che quindi il magazzino deve effettuarla tempestivamente.

Dall’accoppiamento bolla-ordine si può verificare la corrispondenza qualitativa e quantitativa tra quanto spedito e quanto richiesto dal cliente. Se questa sussiste è opportuno archiviare il tutto.

In caso contrario, i due documenti vengono inseriti in un archivio temporaneo in modo da poter successivamente completare o correggere la spedizione a seconda che la prima sia stata incompleta o errata.

Copie delle copie di uscita del magazzino vengono inviate agli uffici commerciale e amministrativo ed in particolare quest’ultimo è chiamato ad espletare tempestivamente le successive funzioni.

Sulla base della bolla e cioè della merce spedita, l’ufficio amministrativo deve procedere alla fatturazione il più presto possibile in modo che, decorrendo i termini del pagamento dalla data o dal ricevimento della fattura si anticipino i tempi dell’incasso e quindi si riducano al minimo i costi finanziari della vendita. Inoltre deve procedere all’aggiornamento delle contabilità di magazzino e generale in modo da dare per entrambe una situazione sempre più rispondente alla realtà in qualsiasi momento. Infine

deve curare l'incasso dell'importo della fattura, aggiornando una particolare scrittura, l'aging-list, in cui vengono riportati per cliente e per anzianità i crediti ancora non onorati. Grazie a questa lista, l'ufficio amministrativo può decidere se autorizzare o meno la vendita.

A questo proposito è opportuno evidenziare una seconda procedura da sottoporre a verifica per poter valutare l'area dei clienti. Si tratta della procedura degli incassi che si collega a quella delle vendite. In essa si devono ravvisare quegli stessi conflitti di interessi, tra i vari uffici, così l'ufficio abilitato a ricevere il pagamento deve essere diverso da quello incaricato del versamento in banca dell'ammontare o da quello addetto all'aggiornamento della contabilità.

Questi non sono solo che alcuni dei principi generali da rispettare in una corretta procedura di controllo interno, che ogni società necessariamente personalizza a seconda delle proprie esigenze.

Una volta rilevata la procedura tramite diagramma di flusso è necessario che il revisore abbia ben chiaro gli obiettivi specifici di controllo per questo determinato ciclo aziendale al fine di individuare i vari controlli posti in essere dalla società.

Nella procedura in questione gli obiettivi del controllo interno si possono riassumere nei seguenti punti, che sono:

- tutta la merce spedita ed i servizi prestati sono fatturati;
- tutte le vendite fatturate sono registrate;
- tutte le note di accredito emesse sono per resi o giuste contestazioni dei clienti;
- tutte le vendite registrate rappresentano lo scambio di beni o servizi con i clienti dell'impresa;

- tutte le vendite registrate sono avvenute entro l'anno finanziario;
- le fatture sono predisposte correttamente;
- le note di accredito sono predisposte correttamente;
- tutti i pagamenti sono stati depositati e registrati;
- tutti gli incassi per vendite in contanti sono stati registrati;
- non si verificano sovrapposizioni di funzioni;
- tutti gli incassi registrati rappresentano effettivamente incassi ricevuti;
- tutti gli incassi registrati sono avvenuti nell'esercizio;
- gli importi incassati sono calcolati correttamente;
- gli incassi sono registrati correttamente.

Al fine di verificare se la società ha adottato un sistema di controllo interno atto a perseguire tutti gli obiettivi sopra menzionati, il revisore utilizza un questionario sul controllo specifico per l'area di bilancio che sta analizzando; il questionario in oggetto è un valido aiuto per il professionista in quanto è caratterizzato da una serie di possibili controlli che la società dovrebbe porre in essere per prevenire e scoprire eventuali errori nel sistema.

A questo punto il revisore, dopo aver individuato quelli che sono i controlli chiave posti in essere dalla società, dovrà testarli al fine di verificare se tali controlli sono effettivamente eseguiti e supervisionati dal personale dell'azienda.

Il professionista effettuerà quindi dei test di conformità su alcuni controlli che in base alla sua esperienza ritiene fondamentali; oltre ai controlli di conformità potranno essere effettuati dal revisore anche alcuni test di sostanza (test di validità) qualora ritenga che il sistema di controllo interno non sia molto affidabile.

Qui di seguito si fornisce un esempio di questionario sul controllo interno riferito al ciclo “Vendite-Crediti v/clienti-Incassi”<sup>85</sup>, in rapporto ai relativi obiettivi.

In ogni caso, il revisore deve riepilogare e commentare i risultati dell’analisi, evidenziando i punti deboli del sistema, i rischi conseguenti, sia effettivi che potenziali, e i possibili interventi della Direzione aziendale per eliminare o attenuare le debolezze riscontrate.

### QUESTIONARIO DI ANALISI DEL CONTROLLO INTERNO

- 1) Gli ordini dei clienti devono essere opportunamente registrati, al fine di poter disporre di una evidenza degli impegni di vendita assunti ancora da evadere.

Quesiti	SI	NO	N/A	Note
1. Gli ordini ricevuti vengono tutti tempestivamente registrati?				
2. La registrazione degli ordini viene tenuta: - Per mezzo di moduli prenumerati? - Su di un registro ordini ricevuti in ordine progressivo numerico?				
3. Gli ordini evasi vengono tempestivamente annullati?				
4. Gli ordini ricevuti vengono tutti tempestivamente registrati?				
5. Vengono periodicamente elaborate situazioni degli ordini ricevuti, eseguiti ed inevasi?				
6. Il riepilogo di cui sopra è sottoposto all’esame di un				

<sup>85</sup> L. Marchi Revisione aziendale e sistemi di controllo interno, Giuffré, 2008 Milano, p. 183 ss.



responsabile?				
7. Gli ordini inevasi sono seguiti e si determina il motivo della mancata esecuzione?				

- 2) Gli ordini dei clienti devono essere sottoposti a controllo da parte di persone indipendenti che approvino le condizioni ed accertino l'affidabilità del cliente. Devono essere spedite merci solo a fronte di ordini approvati.

Quesiti	SI	NO	N/A	Note
1. Gli ordini dei clienti, prima che sia effettuata la spedizione della merce, sono sempre approvati: - Dall'ufficio commerciale per quanto riguarda i prezzi e le condizioni di vendita? - Dall'ufficio fidi per la concessione di credito e la valutazione del rischio finanziario?				
2. Gli ordini vengono confrontati con i documenti di spedizione e le fatture per accertarne le conformità?				
3. Il controllo di cui al punto precedente viene eseguito da persone diverse da quelle che: - Registrano gli ordini? - Effettuano le spedizioni? - Preparano le fatture? - Sono addette alle schede clienti?				

- 3) Tutte le merci spedite ed i servizi resi devono essere tempestivamente fatturati. Deve essere possibile determinare l'ammontare delle merci spedite o dei servizi resi ancora da fatturare. Le schede di magazzino devono essere tempestivamente aggiornate per le merci uscite.

Quesiti	SI	NO	N/A	Note

1. Le bolle di spedizione sono prenumerate?				
2. Le bolle di spedizione sono preparate da una persona diversa da quella che:  - ha la responsabilità della custodia delle merci e dell'accesso al magazzino?  - effettua od autorizza la spedizione?				
3. Le bolle di spedizione vengono utilizzate per la registrazione dello scarico delle merci dalle schede di magazzino?				
4. Le registrazioni sulle schede di magazzino sono effettuate da persone diverse da quelle che:  - effettuano la spedizioni?  - hanno la responsabilità della custodia delle merci?				
5. Tutti i documenti sono controllati in modo da poter verificare che tutte le operazioni siano state:  - registrate sulle singole schede di magazzino?  - registrate in un conto di mastro riepilogativo per il loro valore?				
6. Viene fatto periodicamente un esame per determinare le ragioni per cui qualche documento non è stato registrato entro un termine ragionevole?				
7. I risultati di questo esame vengono approvati da un responsabile?				
8. Chi prepara le fatture si accerta della sequenza numerica delle bolle di spedizione?				
9. Le fatture vengono preparate da persone diverse da quelle che:				

<ul style="list-style-type: none"> <li>- ricevono e registrano gli ordini?</li> <li>- compilano le bolle di spedizione?</li> <li>- registrano le fatture sulle schede clienti?</li> <li>- ricevono gli incassi?</li> </ul>				
10. Viene predisposta periodicamente una situazione delle spedizioni effettuate non ancora fatturate?				
11. Viene annotata una giustificazione per ritardi di fatturazione?				
12. La situazione di cui al punto 10 viene sottoposta all'approvazione di un responsabile?				

4) Deve essere stabilito un controllo sui resi da clienti e sui reclami pervenuti al fine di determinare le passività relative ed effettuare le opportune registrazioni di magazzino.

Quesiti	SI	NO	N/A	Note
1. Viene emesso un documento per ogni reso di merce o reclamo ricevuto?				
2. Al momento del ricevimento dei resi viene effettuato un controllo di qualità e quantità?				
3. Tale controllo è evidenziato per iscritto?				
4. Sono tenute delle registrazioni dei documenti per resi o reclami da abbinare alle relative note di credito?				
5. Viene fatto un esame periodico della documentazione dei resi e reclami per i quali, dopo un ragionevole periodo di tempo, non sono state ancora emesse le note di accredito per determinare le ragioni della loro mancata emissione: <ul style="list-style-type: none"> <li>- per i resi?</li> </ul>				

- per i reclami?				
6. Tale esame è effettuato da persone diverse da quelle che tengono la documentazione dei resi e dei reclami?				
7. I risultati di tale esame sono verificati ed approvati da un responsabile?				
8. La registrazione sulle schede di magazzino avviene sulla base della documentazione del reso?				

5) Tutti gli addebiti e/o accrediti a clienti devono essere controllati ed approvati per verificarne la validità prima dell'invio degli stessi al cliente e della loro registrazione sui partitari.

Quesiti	SI	NO	N/A	Note
1. Viene controllata la sequenza numerica delle fatture?				
2. Tutte le fatture emesse vengono controllate circa: <ul style="list-style-type: none"> <li>- il prezzo?</li> <li>- la descrizione dei prodotti?</li> <li>- i calcoli?</li> <li>- gli sconti applicati?</li> <li>- il credito concesso?</li> <li>- l'ordine ricevuto?</li> <li>- le bolle di spedizione?</li> <li>- le condizioni di vendita?</li> </ul>				
3. I suddetti controlli sono eseguiti da persone diverse da quelle che: <ul style="list-style-type: none"> <li>- preparano le fatture?</li> <li>- sono addette all'accettazione degli ordini?</li> <li>- registrano le spedizioni?</li> </ul>				

- registrano sulle schede clienti?				
4. Le fatture relative a campionature o con condizioni di vendita particolari vengono approvate da un responsabile, indipendente dal settore commerciale, prima di essere inviate al cliente e registrate?				
5. Le note di credito a clienti sono controllate con la documentazione che comprova l'effettiva restituzione delle merci o la validità dei reclami?				
6. Le note di credito a clienti sono controllate onde conformare che i prezzi sulle note stesse concordino con quelli della fattura originale o altra documentazione valida?				
7. I controlli di cui ai punti 4, 5 e 6 sono evidenziati per iscritto?				
8. I controlli di cui ai punti 4 e 5 sono effettuati da persone diverse da quelle che: <ul style="list-style-type: none"> <li>- preparano le note di credito?</li> <li>- registrano i resi o i reclami?</li> <li>- registrano sulle schede clienti?</li> <li>- sono addette agli incassi da clienti?</li> </ul>				
9. le note di credito sono approvate da un responsabile, indipendente dal settore commerciale, prima di essere inviate al cliente e registrate?				

6) Tutte le operazioni autorizzate devono essere registrate sul partitario clienti.

Quesiti	SI	NO	N/A	Note
1. Esistono dei controlli adeguati per assicurarsi che i seguenti documenti siano tutti rilevati e registrati sul				

partitario clienti: <ul style="list-style-type: none"> <li>- fatture di vendita?</li> <li>- note di credito?</li> <li>- altre rettifiche ai conti clienti?</li> </ul>				
2. Le persone responsabili della rilevazione delle fatture clienti, delle note di credito e delle rettifiche ai conti clienti sono diverse da quelle che: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Preparano e fatture?</li> <li>- Registrano le spedizioni?</li> <li>- Preparano le note di credito?</li> <li>- Registrano i resi di merci ed i reclami dei clienti?</li> <li>- Espletano le funzioni di incasso?</li> <li>- Autorizzano l'annullamento dei documenti numerati o prenumerati?</li> </ul>				
3. Viene fatto un esame ricorrente per determinare le ragioni per le quali alcuni documenti non sono stati rilevati e registrati entro un ragionevole periodo di tempo?				
4. Riguardo ai documenti sopra indicati, vengono effettuati dei totali di controllo per la registrazione sul conto di mastro clienti prima che essi siano passati alle persone che li registrano sui partitari clienti?				
5. Prima che il dettaglio della documentazione relativa agli incassi sia trasmesso per la registrazione sul partitario, vengono stabiliti dei totali di controllo per la registrazione sul mastro clienti?				

6. Il partitario clienti è tenuto da persone diverse da quelle che: - preparano, controllano ed approvano documenti? - tengono il conto di mastro? - espletano funzioni di incasso?				
7. viene effettuata periodicamente la riconciliazione tra partitario e mastro clienti?				
8. esistono adeguate procedure per indagare sulle differenze individuate dalla riconciliazione?				
9. le riconciliazioni e l'indagine delle differenze sono effettuate o controllate da persone diverse da quelle che: - effettuano le registrazioni sul partitario clienti? - tengono il conto di mastro? - espletano funzioni di incasso?				
10. I risultati della procedura seguita vengono esaminati e sottoposti all'approvazione di un responsabile?				

7) Devono essere stabiliti appropriati controlli sugli effetti (o ricevute bancarie) dei clienti.

Quesiti	SI	NO	N/A	Note
1. E' necessaria l'autorizzazione di un responsabile per l'accettazione o la girata di cambiali attive? Per il ritiro o il rinnovo degli effetti?				
2. Gli effetti sono custoditi da un impiegato che non ha accesso alla contabilità generale?				
3. Gli effetti dei clienti sono normalmente consegnati alla banca:				

- per scontarli? - per l'incasso?				
4. Viene preparato uno scadenzario degli effetti?				
5. Personale indipendente controlla periodicamente la quadratura degli effetti in carico con la contabilità generale o con libri ausiliari?				
6. Gli effetti scaduti ed ancora in portafoglio, ritornati insoluti, sono tempestivamente sottoposti all'attenzione di un responsabile?				
7. Se ne cura immediatamente il recupero?				
8. Viene effettuato un controllo sulle possibilità di regresso sugli effetti ceduti?				
9. Questi impegni eventuali sono annotati in calce al bilancio?				
10. Gli interessi e le commissioni sugli effetti sono controllati internamente?				

8) Devono essere stabiliti appropriati controlli al fine di assicurarsi che tutti gli incassi da clienti siano versati in banca.

Quesiti	SI	NO	N/A	Note
1. La posta viene aperta da impiegati che non siano addetti a: - cassa? - contabilità clienti? - contabilità fornitori? - contabilità generale?				
2. Chi apre la posta prepara u elenco dei valori ricevuti?				



3. Smista e trasmette tale elenco agli uffici interessati?				
4. L'apertura della posta e la registrazione dell'elenco dei valori ricevuti sono supervisionati da un responsabile?				
5. Gli assegni e documenti simili sono timbrati "non trasferibili" al momento del ricevimento?				
6. Tutte le rilevazioni degli incassi pervenuti sono confrontate successivamente per quanto riguarda le date e gli ammontari totali con:  - distinte di versamento firmate dalla banca?  - estratto conto banca?				
7. Il confronto è effettuato da persone diverse da quelle che:  - ricevono gli incassi?  - aggiornano il partitario clienti?				
8. Gli incassi relativi alle vendite per contanti vengono controllati per quanto riguarda le date e gli ammortamenti totali con:  - distinte di versamento firmate dalla banca?  - estratto conto banca?				
9. Il confronto è effettuato da persone diverse da quelle che:  - ricevono gli incassi?  - aggiornano il partitario clienti?				
10. Sono versati in banca giornalmente:  - gli incassi ricevuti per posta?  - gli incassi per vendite per contanti?				

9) Le registrazioni di contabilità generale, derivanti dal ciclo ricavi, devono essere effettuate accuratamente.

Quesiti	SI	NO	N/A	Note
<p>1. E' adeguatamente controllata l'imputazione in contabilità generale delle seguenti operazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- fatture di vendita?</li> <li>- note di credito?</li> <li>- altre rettifiche ai conti clienti?</li> <li>- incassi ricevuti?</li> </ul>				
<p>2. L'imputazione delle operazioni sottoelencate è approvata da un responsabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Fatture di vendita?</li> <li>- Note di credito?</li> <li>- Altre rettifiche ai conti clienti?</li> <li>- incassi ricevuti?</li> </ul>				
<p>3. Vi sono adeguati controlli per accertare che i riepiloghi che sono stati usati come base per le registrazioni in contabilità generale siano matematicamente corretti per quanto riguarda:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- fatture di vendita?</li> <li>- note di credito?</li> <li>- altre rettifiche ai conti clienti?</li> <li>- incassi ricevuti?</li> </ul>				
<p>4. I riepiloghi di cui al punto3 sono approvati da un responsabile prima che siano registrati in contabilità generale?</p>				

10) Devono essere stabiliti opportuni controlli sui crediti scaduti e sugli insoluti da clienti.

Quesiti	SI	NO	N/A	Note
1. Vengono inviati periodicamente estratti conto ai clienti?				
2. Se si prepara periodicamente un elenco dei crediti ordinati per anzianità?				
3. Questo elenco viene sottoposto all'esame di un responsabile?				
4. I crediti scaduti vengono tempestivamente sollecitati?				
5. Eventuali differenze riscontrate su estratti conto o solleciti vengono analizzate da una persona diversa da quella che è addetta a: - partitario clienti? - incassi?				
6. Tali differenze vengono sottoposte all'approvazione di un responsabile?				
7. L'invio degli estratti conto e dei solleciti ai clienti viene eseguito da persone diverse da quelle che: - tengono il partitario clienti? - ricevono gli incassi?				
8. È sempre richiesta l'approvazione di un responsabile per: - passare a contenzioso un credito? - prorogare la concessione di un credito? - passare a perdita un credito inesigibile? - modificare le condizioni di vendita previste				

nell'ordine?				
9. Il responsabile di cui al punto 8 è indipendente dal settore commerciale?				
10. I crediti dubbi contenziosi sono periodicamente esaminati per valutarne la possibilità di recupero?				
11. Il controllo di cui al punto 10 viene eseguito da persona diversa da quella: <ul style="list-style-type: none"> <li>- addetta alle vendite?</li> <li>- addetta al partitario clienti?</li> <li>- addetta all'incasso?</li> <li>- responsabile del settore commerciale?</li> </ul>				

11) Deve essere garantito un adeguato controllo sulle vendite per contanti, se queste vengono effettuate.

Quesiti	SI	NO	N/A	Note
1. Ogni vendita per contanti è registrata su un documento ai fini del controllo contabile al momento in cui viene effettuata?				
2. I documenti di cui al punto 1 sono controllati in modo tale che sia possibile stabilire se le relative operazioni sono state tutte rilevate				
3. Nei casi in cui il controllo sia stabilito per mezzo dei documenti prenumerati esiste un'adeguata procedura per garantire: <ul style="list-style-type: none"> <li>- un controllo sull'utilizzo dei documenti emessi?</li> <li>- un controllo dei documenti annullati?</li> </ul>				
4. I totali dei contanti e degli assegni ricevuti e i				

documenti relativi alle vendite a credito sono riconciliati ogni giorno con le registrazioni di cui al punto 1 da una persona diversa da quella che effettua le vendite?				
--	--	--	--	--

Qui di seguito viene, anche, fornito uno schema guida ai test di conformità in rapporto al ciclo “Vendite-Crediti v/clienti-Incassi”.

### SCHEMA GUIDA AI TEST DI CONFORMITÀ

Procedura di verifica	Note
<p>1. Verificare la completezza della documentazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- per gli ordini dal n. ... al n. ..., accertare la sequenza numerica e la regolare approvazione;</li> <li>- per le bolle di accompagnamento dal n. ... al n. ..., accertare la sequenza numerica.</li> </ul>	
<p>2. Verificare che tutte le spedizioni siano autorizzate e tempestivamente fatturate:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- selezionare n. ... bolle di accompagnamento ed effettuare le seguenti verifiche: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ corrispondenza con ordine approvato;</li> <li>▪ corrispondenza con fattura;</li> <li>▪ scarico di magazzino.</li> </ul> </li> </ul>	
<p>3. Verificare che le fatture siano corrette, tempestivamente registrate e incassate:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- selezionare n. ... fatture ed eseguire le seguenti verifiche:</li> </ul>	

<ul style="list-style-type: none"><li>▪ corrispondenza con ordine;</li><li>▪ corrispondenza con bolla;</li><li>▪ scarico di magazzino;</li><li>▪ controlli aritmetici a campione;</li><li>▪ corrispondenza con registrazioni su schede vendite, clienti, IVA, ecc.;</li><li>▪ controlli sulla regolarità formale (regione sociale, codice fiscale, ecc.);</li></ul> <p>- sulle stesse fatture verificare gli incassi:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ contabilizzazione nel conto clienti e relativa contropartita;</li><li>▪ esame documentazione;</li><li>▪ osservanza termini di pagamento;</li><li>▪ sconti concordati.</li></ul>	
---	--

## ***2.4 Il controllo interno del ciclo acquisti-debiti***

In senso ampio il ciclo acquisti-debiti riguarda tutti i fattori produttivi necessari all'azienda per lo svolgimento della sua attività (fattori a fecondità semplice, fattori a fecondità ripetuta e fattore lavoro). Più spesso si utilizza un'accezione più ristretta, con riferimento all'acquisizione di materie, di componenti e di servizi correnti (ad esempio materie prime e componenti per la realizzazione dei prodotti, materiali di consumo, energia, combustibile, servizi telefonici, servizi di manutenzione, lavorazioni esterne, ecc.).

Il ciclo acquisti- debiti, da un punto di vista operativo e amministrativo, comprende le seguenti attività:

- 1) decisione di acquisto;
- 2) analisi e selezione dei fornitori;
- 3) emissione e sollecito dell'ordine di acquisto;
- 4) ricevimento dei beni e/o dei servizi;
- 5) ricevimento della fattura;
- 6) pagamento del fornitore.

Le prime tre attività riguardano la gestione degli ordini a fornitori, mentre le successive attendono al ciclo ordini-fatture passive.

La decisione di acquisto trae origine dall'accertamento di un fabbisogno di materie, semilavorati esterni, materiali e servizi in genere. In un quadro organizzativo di attività, questo accertamento si concretizza nell'emissione di una richiesta di acquisto da parte del reparto operativo o ufficio utilizzatore, indirizzata all'ufficio acquisti.

Definiti i fabbisogni e compilate le richieste di acquisto da parte dei reparti o uffici utilizzatori, è necessario che l'ufficio acquisti individui e selezioni i fornitori in relazione a ciascuna richiesta di acquisto. Il punto di partenza dell'indagine è rappresentato dalla ricerca dei possibili fornitori per ciascuna tipologia di materiali e servizi da acquistare. Tale ricerca deve essere accompagnata e seguita dall'analisi dei diversi indicatori di efficacia della fornitura: qualità delle materie e dei servizi forniti, affidabilità del fornitore su tempi e modalità di consegna, prezzo e condizioni delle forniture offerte. I suddetti indicatori devono essere utilizzati per l'omologazione iniziale del fornitore, cioè per la valutazione del fornitore al fine dell'accettazione del suo nominativo e l'inserimento dello stesso nell'archivio dei fornitori, e per la scelta periodica dei fornitori a cui indirizzare i diversi ordini di acquisto. L'archivio fornitori contiene, dunque, i dati anagrafici dei fornitori "omologati" ed è continuamente aggiornato con riguardo sia ai dati di emissione degli ordini che ai dati di ricevimento delle materie e dei servizi, cioè di evasione degli ordini, in rapporto alle condizioni pattuite; è inoltre revisionato con l'eliminazione dei nominativi dei fornitori che nel tempo non risultano più affidabili.

Una volta selezionato il fornitore a cui rivolgersi per l'acquisto del bene, l'ufficio acquisti emette una richiesta di offerta, al contrario i fornitori inviano all'ufficio acquisti un'offerta.

Una volta ricevute tutte le offerte dai fornitori, l'ufficio acquisti procede con la tabulazione delle offerte, mediante la quale le offerte vengono uniformate rispetto ai parametri dell'originaria richiesta di offerta per renderle comparabili e confrontate per la selezione dell'offerta economicamente più conveniente. Al riguardo è da tenere presente che l'obiettivo dell'attività di acquisto è l'approvvigionamento dei beni



necessari per alimentare il processo produttivo nei tempi, nei luoghi, nelle quantità e nella qualità necessari per alimentare in modo fluido il processo di trasformazione, al prezzo più basso. Quest'ultimo aspetto si consegue proprio mediante la messa in concorrenza di più fornitori e la successiva comparazione e valutazione delle diverse offerte. Gli altri aspetti (tempi, luoghi, quantità e qualità) non dipendono esclusivamente dalle decisioni dell'ufficio acquisti, ma anche da esigenze di altre funzioni come la produzione, il magazzino, la finanza, ecc.

Una volta selezionato il fornitore a cui rivolgersi, l'ufficio acquisti emette un ordine di acquisto. L'ordine rappresenta l'impegno dell'azienda nei confronti del fornitore, ma anche la base di riferimento per la conferma d'ordine, l'approntamento e la consegna delle materie o la fornitura dei servizi da parte del fornitore; deve contenere pertanto indicazioni precise sulla quantità, sulla qualità, sui prezzi e sulle altre condizioni della fornitura.

Terminano a questo punto le attività in cui è coinvolto l'ufficio acquisti, nelle fasi successive, fino cioè al ricevimento del materiale e al pagamento della fornitura, altri sono gli uffici coinvolti. È questo un aspetto molto importante per assicurare il corretto svolgimento del ciclo acquisti-debiti, basato sul principio della separatezza delle funzioni assicurando la contrapposizione di interessi fra uffici concorrenti e linee di controlli incrociati.

L'ufficio acquisti emette l'ordine di acquisto in quattro copie:

- a) una viene archiviata nell'ufficio acquisti per seguire l'eventuale sollecito dell'ordine;
- b) una viene inviata al reparto richiedente, a conferma che la richiesta di materiali è stata seguita da un ordine;

- c) una viene inviata all'ufficio contabilità fornitori per informare che è in corso una procedura di acquisto con invio della fattura da parte del fornitore;
- d) una viene inviata all'ufficio ricevimento materiali, per comunicare le caratteristiche dei materiali ordinati e l'imminente invio da parte dei fornitori.

Nel caso di acquisto di beni materiali il fornitore spedisce i materiali accompagnati dal documento di trasporto, se si tratta di fatturazione differita, o dalla fattura accompagnatoria, se la fatturazione è immediata. I materiali vengono inviati all'ufficio ricevimento materiali che effettua alcuni controlli sui materiali in entrata (vengono contati i colli, smistati e eventualmente collaudati i materiali) e, se non ci sono grosse irregolarità, compila il buono di entrata.

Il buono di entrata viene emesso in quattro copie:

- a) una viene archiviata nell'ufficio ricezione per lasciare traccia dell'avvenuta accettazione dei materiali;
- b) una viene inviata al magazzino, insieme ai materiali perché la fornitura possa essere presa in carico;
- c) una viene inviata all'ufficio acquisti, a conferma del ricevimento dei materiali che chiude il precedente ordine di acquisto;
- d) una viene inviata alla contabilità dei fornitori, per informare che la procedura di acquisto è andata a buon fine.

In una fase successiva il fornitore invia la fattura che viene smistata direttamente all'ufficio contabilità fornitori che provvede dopo i necessari controlli alla registrazione dell'operazione in contabilità generale.

L'ordine di acquisto, il documento di trasporto e il buono di entrata rappresentano la base per effettuare specifici controlli volti all'accettazione dei materiali in entrata e all'autorizzazione della registrazione del debito verso il fornitore in contabilità. In

particolare il confronto tra l'ordine di acquisto e il documento di trasporto permette all'ufficio ricevimento materiali di verificare la corrispondenza qualitativa e quantitativa tra i materiali richiesti e quelli inviati dal fornitore, in base alla quale si decide se emettere il buono di entrata o restituire la fornitura al fornitore o coinvolgere l'ufficio acquisti per una eventuale rinegoziazione dell'ordine con il fornitore. Il confronto fra l'ordine di acquisto e il buono di entrata permette all'ufficio acquisti di verificare se l'ordine è stato o meno evaso correttamente dal fornitore ( si potrebbe trattare di una evasione parziale che non chiude l'ordine in corso ma richiede l'avvio delle procedure di sollecito dell'ordine), aggiornando sia l'archivio degli ordini in corso sia quello dei fornitori.

Il confronto fra l'ordine di acquisto, il buono di entrata e la fattura vengono effettuati dall'ufficio contabilità fornitori al fine di assicurarsi che esista una precisa corrispondenza tra tali documenti nelle quantità, nei prezzi, nelle modalità contrattuali concordate in modo da poter autorizzare la registrazione contabile evidenziando in contabilità l'importo corretto del debito verso il fornitore, da un lato, e del costo, dall'altro.

L'ultima fase del ciclo in questione riguarda il pagamento delle fatture in scadenza: in questa fase l'addetto amministrativo estrae periodicamente dall'applicativo contabile le fatture in scadenza e le sottopone all'attenzione del suo responsabile che, verificata la disponibilità sui diversi conti correnti intestati alla società, impartisce le disposizioni per provvedere al pagamento delle fatture medesime (questa attività è esplicitata mediante apposizione, da parte del responsabile, della sigla sullo scadenzario).

Successivamente l'addetto amministrativo predispone gli ordini di pagamento in base alle indicazioni ricevute dal suo responsabile e le passa agli amministratori delegati

della società per l'apposizione delle loro firme di autorizzazione al pagamento nei limiti e nei modi indicati nelle singole deleghe e procure.

A questo punto l'ordine di pagamento viene inoltrato alla banca la quale, in nome e per conto della società, provvede a pagare il fornitore.

Giornalmente il responsabile amministrativo accede in remote banking e stampa, per ogni conto corrente, le movimentazioni in entrata e in uscita, successivamente passa la stampa in contabilità dove si provvede a registrare in co.ge la chiusura del debito verso il fornitore e come contropartita l'uscita di conto corrente.

Una volta rilevata la procedura interna aziendale relativa all'area in questione tramite diagramma di flusso è necessario che il revisore abbia ben chiaro quelli che sono gli obiettivi specifici di controllo per questo determinato ciclo aziendale al fine di individuare i vari controlli posti in essere dalla società.

Nella procedura in questione gli obiettivi del controllo interno si possono riassumere sostanzialmente nei seguenti punti:

- 1) tutte le merci ed i servizi ricevuti e fatturati sono registrati;
- 2) tutte le merci ed i servizi ricevuti ma non fatturati sono stanziati;
- 3) tutti gli acquisti registrati rappresentano addebiti per merci ricevute o per servizi prestati all'azienda;
- 4) tutti gli acquisti registrati sono stati effettuati durante l'esercizio;
- 5) i valori delle fatture di acquisto sono calcolati correttamente;
- 6) le fatture di acquisto sono registrate correttamente;
- 7) tutti i pagamenti tramite assegno sono registrati;
- 8) tutti i pagamenti in contanti sono registrati;

- 9) tutti i pagamenti registrati sono a fronte del ricevimento di merci o servizi da parte dell'azienda;
- 10) tutti i pagamenti registrati si sono verificati nell'esercizio;
- 11) i pagamenti sono stati calcolati correttamente;
- 12) i pagamenti sono registrati correttamente.

Al fine di verificare se la società abbia adottato un sistema di controllo interno atto a perseguire tutti gli obiettivi sopra menzionati, il revisore utilizza un questionario sul controllo specifico per l'area di bilancio che sta analizzando; il questionario in oggetto è un valido aiuto per il professionista in quanto è caratterizzato da una serie di possibili controlli che la società dovrebbe porre in essere per prevenire e scoprire eventuali errori nel sistema.

A questo punto il revisore, dopo aver individuato quelli che sono i controlli chiave posti in essere dalla società, dovrà testarli al fine di verificare se tali controlli sono effettivamente eseguiti e supervisionati dal personale dell'azienda.

Il professionista effettuerà quindi dei test di conformità su alcuni controlli che in base alla sua esperienza ritiene fondamentali; oltre ai controlli di conformità potranno essere effettuati dal revisore anche alcuni test di sostanza (test di validità) qualora ritenga che il sistema di controllo interno non sia molto affidabile.

## **3 RISK ASSESSMENT**

### **3.1 Premessa**

Come abbiamo visto nei precedenti capitoli, il revisore deve acquisire una comprensione del sistema di controllo interno della società cliente sufficiente per poter pianificare e sviluppare un approccio di revisione efficace. A tal fine, egli deve utilizzare la propria esperienza professionale per valutare il rischio di revisione e per definire le procedure di revisione da utilizzare per ridurre il grado di rischio ad un livello accettabile.

L'espressione "rischio di revisione" definisce il rischio che il revisore esprima un giudizio non corretto nel caso in cui il bilancio sia significativamente inesatto. In altre parole, costituisce la probabilità che il lavoro svolto non porti a rilevare errori significativi contenuti nel bilancio.

Le componenti del rischio di revisione sono tre:

- 1) il rischio di controllo;
  - 2) il rischio intrinseco;
  - 3) il rischio di individuazione.
- 1) Il "rischio di controllo" è il rischio che un'inesattezza, che potrebbe verificarsi in un conto o in una classe di operazioni e che potrebbe essere significativa, individualmente considerata o sommata ad altre inesattezze, non sia prevenuta o

comunque tempestivamente individuata e corretta dai sistemi contabile<sup>86</sup> e di controllo interno.

- 2) Il “rischio intrinseco” è il rischio che, prima di riconoscere l’efficacia dei sistemi di controllo, il bilancio contenga errori o irregolarità rilevanti e varia per le diverse voci che compongono il bilancio. Per accertare il grado di rischio intrinseco il revisore solitamente si avvale di una check list contenente una serie di domande volte a verificare se l’azienda si trova o meno in determinate situazioni che potrebbero indicare la presenza di rischio intrinseco. Il compito dei revisori contabili è quello di assicurarsi che gli amministratori abbiano giustamente interpretato e correttamente rilevato i fatti amministrativi inerenti all’attività economica dell’impresa. Essi devono portare particolare attenzione alle operazioni di maggior valore perché maggiormente esposte al rischio che un’errata o impropria rilevazione contabile si rifletta significativamente sui profili patrimoniali, finanziari ed economici del bilancio.
- 3) Il “rischio di individuazione” è il rischio che le procedure di validità eseguite dal revisore non evidenzino un’inesattezza significativa, individualmente considerata o aggregata ad altri errori, presente in un saldo di un conto o in una classe di operazioni.

---

<sup>86</sup>Il sistema contabile rappresenta l’insieme di procedure e metodi utilizzati dalla società per elaborare le varie operazioni al fine di produrre i dati contabili. Tale sistema identifica, aggrega, analizza, calcola, classifica, registra, sintetizza e riporta operazioni e ogni altro tipo di evento o fatto amministrativo. Il revisore deve raggiungere una conoscenza del sistema contabile sufficiente per identificare e comprendere:

- a) le categorie principali in cui sono classificabili le operazioni effettuate dalla società;
- b) le modalità seguite per generare tali operazioni;
- c) le scritture contabili più significative, la documentazione di supporto e i conti utilizzati per la loro rilevazione;
- d) il processo di elaborazione dei dati contabili, che inizia con la fase di recepimento delle informazioni e termina con la fase dell’inclusione di tali informazioni nei saldi di bilancio.

Fonte: Principio di revisione, documento n. 400, “Valutazione del rischio e sistema di controllo interno” (2002).

Il legame che sussiste tra queste tre tipologie di rischio è rappresentato attraverso la seguente formula matematica:

$$\mathbf{AR} = (\mathbf{IR} \times \mathbf{CR} \times \mathbf{DR}) \times 1/w$$

Dove:

**AR** è il rischio di revisione (audit risk)

**IR** è il rischio intrinseco (inherent risk)

**CR** è il rischio di controllo (control risk)

**DR** è il rischio di individuazione (detection risk)

**w** è il livello di significatività

Nello svolgimento del lavoro di revisione, il revisore è interessato alle direttive e alle procedure proprie del sistema contabile e del sistema di controllo interno che influenzano direttamente la generazione dei dati di bilancio. La comprensione degli aspetti più rilevanti dei sistemi contabile e di controllo interno, unitamente alla valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo permette al revisore di:

- a) identificare la tipologia dei potenziali errori significativi nel bilancio;
- b) considerare i fattori che potrebbero generare errori rilevanti;
- c) definire appropriate procedure di verifica.

Il revisore, quando pianifica il proprio lavoro di revisione, considera in via preliminare la valutazione del rischio di controllo (congiuntamente alla valutazione del rischio intrinseco) al fine di determinare il livello di accettabilità del rischio di individuazione e



per determinare la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di validità che si rendono necessarie.

### ***3.2 Il rischio di controllo e i principali criteri di valutazione***

Il rischio di controllo è stato definito come il rischio che la struttura del controllo interno dell'azienda cliente, non eviti o non scopra tempestivamente errori significativi.

La valutazione preliminare del rischio di controllo è finalizzata ad individuare la capacità dei sistemi contabile e di controllo interno della società di prevenire o individuare e correggere efficacemente gli errori più significativi.

Il rischio di controllo sussiste sempre, a causa dei limiti propri di qualsiasi sistema contabile e di controllo interno<sup>87</sup>.

Dopo aver compreso i sistemi contabile e di controllo interno, il revisore deve valutare in via preliminare il rischio di controllo che grava su ciascun conto e classe di operazioni significativi, con riferimento alle singole asserzioni.

Per poter valutare il rischio di controllo, il revisore deve svolgere procedure di conformità, vale a dire comprendere e verificare se le procedure aziendali siano adeguatamente progettate per prevenire o individuare e correggere errori significativi e se sono effettivamente rispettate dal personale addetto alla specifica funzione.

Le procedure di conformità possono includere:

- verifica della documentazione giustificativa di operazioni o di altri fatti, per acquisire elementi probativi che i controlli interni abbiano funzionato in maniera

---

<sup>87</sup> “Il sistema di controllo interno, per quanto ben progettato e gestito, può fornire ai dirigenti e agli amministratori solo una ragionevole sicurezza sulla realizzazione degli obiettivi aziendali. La probabilità di questa realizzazione risente dei limiti insiti in tutti i sistemi di controllo interno. Questi includono la possibilità di errori nelle decisioni umane e degli inconvenienti che ne possono derivare. I controlli inoltre possono essere vanificati dalla collusione di due o più persone e dalla capacità del management di aggirare il sistema di controllo interno. Un altro fattore limitativo è l'esigenza di un equilibrio costi-benefici del controllo”. (PricewaterhouseCoopers, Il sistema di controllo interno, Milano, Il sole 24 Ore, 2006, p. 95.)

adeguata, per esempio accertando che l'operazione sia stata opportunamente autorizzata;

- domande sui controlli effettuati e loro osservazione diretta<sup>88</sup>, quando questi non sono evidenziati e non permettono, quindi, una successiva verifica, ad esempio per determinare chi effettivamente svolge le varie funzioni rispetto a chi è designato a svolgerle in teoria;
- riesecuzione di alcune procedure di controllo, ad esempio riconciliazioni bancarie, per verificare che siano state correttamente eseguite.

Qualunque valutazione del rischio di controllo ad un livello 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 essere il supporto fornito dagli elementi probativi acquisiti circa l'adeguatezza dei sistemi contabile e di controllo interno e la loro capacità di operare efficacemente.

Indipendentemente dal livello del rischio inerente<sup>89</sup> e del rischio di controllo, il revisore deve effettuare comunque alcune procedure di validità sui saldi dei conti e sulle classi di operazioni significative.

Il sistema può essere considerato efficace anche se talvolta si verificano delle deviazioni, cioè degli scostamenti dalle procedure ordinarie. Queste deviazioni possono essere causate da fattori quali: cambiamento del personale, fluttuazioni stagionali significative nel volume delle operazioni ed errori umani. Quando il revisore individua tali deviazioni deve comprenderne le cause specifiche, con particolare riferimento agli avvicendamenti di personale nelle funzioni chiave del sistema di controllo interno. Il

---

<sup>88</sup> “L'osservazione consiste nell'assistere a processi o procedure eseguite da altri soggetti. Il revisore, durante l'osservazione, può assistere all'esecuzione dell'inventario fisico fatto dai dipendenti del cliente o ad altre procedure di controllo delle quali non rimangono tracce documentali.” (Cadeddu L Portalupi A., Il processo di revisione contabile, Milano, Il Sole 24 Ore, 2009, p. 87).

<sup>89</sup> Il rischio intrinseco è conosciuto ed espresso anche come rischio inerente.

revisore deve inoltre assicurarsi che appropriate procedure di conformità coprano i periodi in cui si sono verificati tali cambiamenti o fluttuazioni anomale.

In un ambiente informatizzato, gli obiettivi delle procedure di conformità sono uguali a quelli perseguiti quando le procedure sono manuali. Possono tuttavia cambiare alcune procedure di revisione. Il revisore può, infatti, ritenere necessario od opportuno utilizzare tecniche di revisione computerizzate.

A livello generale, inoltre, il revisore dovrà valutare il rischio di controllo elevato per alcune o tutte le asserzioni di bilancio quando:

- i sistemi contabile e di controllo interno non sono efficaci;
- non sarebbe efficiente valutare l'efficacia dei sistemi contabile e di controllo interno.

Il rischio di controllo deve preliminarmente essere valutato alto, per ogni singola asserzione, a meno che il revisore:

- sia in grado di identificare quei controlli interni, per ogni singola asserzione, che possono prevenire o individuare e correggere errori significativi;
- pianifichi di eseguire procedure di conformità a supporto della propria valutazione.

Il revisore deve documentare nelle carte di lavoro<sup>90</sup> la valutazione del rischio di controllo. Quando il rischio di controllo non è definito alto, il revisore deve documentare anche come è giunto a tale conclusione.

Prima di concludere il lavoro di revisione, il revisore deve valutare se confermare o meno la sua valutazione preliminare del rischio di controllo basandosi sui risultati delle procedure di validità e su ogni altro elemento probativo ottenuto.

---

<sup>90</sup> Per “carte di lavoro” (o “documentazione della revisione”) si intende la formalizzazione delle procedure di revisione svolte, dei relativi elementi probativi ottenuti, e delle conclusioni raggiunte dal revisore. (Principi di revisione, Documento n. 230 “La documentazione del lavoro di revisione”, 2007).

### ***3.3 Il rischio intrinseco***

La Direzione spesso affronta le situazioni di rischio intrinseco progettando un sistema contabile e un sistema di controllo interno per prevenire, individuare e correggere gli errori. Poiché il rischio intrinseco e il rischio di controllo sono fortemente correlati, se il revisore cerca di valutarli separatamente è possibile pervenire ad una valutazione del rischio di revisione inadeguata.

Di conseguenza, per poter determinare il rischio di revisione nel modo più appropriato deve essere compiuta una valutazione congiunta dei livelli delle due componenti di rischio.

La valutazione congiunta del rischio intrinseco e del rischio di controllo (questi due componenti del rischio formano, insieme, il “rischio di bilancio) influenza la natura, la tempistica e l’ampiezza delle procedure da eseguire per ridurre il rischio di individuazione e, quindi, il rischio di revisione ad un livello accettabile.

Il rischio intrinseco concerne la possibilità che le operazioni aziendali, ovvero i fatti amministrativi suscettibili di essere contabilizzati, non vengano correttamente interpretati e, quindi, rilevati ed elaborati nel sistema contabile.

Per accertare il grado di rischio intrinseco, il revisore, sulla base delle proprie competenze professionali, valuta numerosi fattori, quali ad esempio:

- l’integrità della Direzione;
- l’esperienza e la competenza della Direzione e gli eventuali avvicendamenti nella sua composizione;
- pressioni anomale sulla Direzione;
- la natura dell’attività svolta dalla società;

- i fattori che influenzano il settore nel quale opera la società;
- singoli conti di bilancio che sono suscettibili di errori;
- la complessità delle operazioni effettuate o di altri eventi;
- il grado di soggettività connesso alla determinazione delle varie voci di bilancio;
- il grado di suscettibilità dei beni aziendali di essere persi o soggetti ad appropriazioni indebite a causa del loro valore e perché facilmente trasferibili;
- l'effettuazione di operazioni complesse o anomale poste in essere in particolare modo in prossimità della fine dell'esercizio o alla sua data di chiusura;
- le operazioni non rientranti nell'elaborazione ordinaria.

La valutazione in merito alle componenti del rischio di revisione può variare durante il corso del lavoro. Per esempio, effettuando le procedure, può pervenire all'attenzione del revisore un'informazione che diverge significativamente da quella in base alla quale egli aveva originariamente valutato il rischio intrinseco e di controllo. In questi casi, il revisore deve modificare le procedure pianificate in precedenza e basarsi sulla nuova valutazione del grado di rischio intrinseco e di controllo.

### ***3.4 Rischio di individuazione***

Il livello del rischio di individuazione è direttamente collegato alle procedure di validità effettuate dal revisore. La valutazione del rischio di controllo da parte del revisore, unitamente alla valutazione del rischio intrinseco, influenza la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di validità da eseguire per ridurre il rischio d'individuazione e, quindi, il rischio di revisione, ad un livello accettabile. Il rischio di individuazione esisterebbe sempre anche se il revisore verificasse la totalità delle componenti del saldo di un conto o di una classe di operazioni, in quanto, per esempio, la maggior parte degli elementi probativi potrebbe essere di natura persuasiva (ad es., diversi elementi convincenti e concomitanti) piuttosto che conclusiva (ricerca a supporto della medesima asserzione di elementi probativi provenienti da fonti diverse o di diversa natura).

Il revisore deve considerare la valutazione dei livelli di rischio intrinseco e di rischio di controllo nel determinare la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di validità necessarie per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabile. A tal fine il revisore deve considerare:

- a) la natura delle procedure di validità da effettuare, per esempio: l'utilizzo di procedure dirette ad ottenere conferme<sup>91</sup> da parte di terzi esterni alla società (piuttosto che persone o documentazioni interne) o l'utilizzo di verifiche di

---

<sup>91</sup> “Una fondamentale procedura di revisione è costituita dalla conferma di dati ed informazioni con i terzi estranei all'impresa perché consente di ottenere evidenza, relativamente a determinate transazioni, saldi o fenomeni, da fonti di informazioni indipendenti, che presentano quindi un grado di maggiore affidabilità rispetto alla evidenza ottenuta utilizzando fonti di informazioni all'interno dell'impresa”. (Marinelli U., *Revisione contabile*, Torino, Giappichelli, 2008, p. 78).

dettaglio<sup>92</sup> finalizzate ad un particolare obiettivo di revisione, in aggiunta alle procedure di analisi comparativa;

- b) la tempistica di intervento delle procedure di validità, effettuandole, per esempio, alla fine dell'esercizio piuttosto che ad una data anteriore;
- c) l'ampiezza delle procedure di validità, per esempio, utilizzando un campionamento<sup>93</sup> più esteso.

Esiste una relazione inversa fra il rischio di individuazione ed il livello combinato del rischio intrinseco e quello di controllo. Ad esempio, quando il rischio intrinseco e quello di controllo sono alti, è necessario che il rischio di individuazione accettabile sia basso al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabile. Viceversa, quando il rischio intrinseco e quello di controllo sono bassi, il revisore può accettare un rischio di individuazione più elevato pur mantenendo il rischio di revisione ad un livello accettabile.

Sebbene le procedure di conformità e le procedure di validità abbiano finalità differenti, i risultati ottenuti da entrambe le tipologie di verifica possono servire a finalità comuni. Gli errori scoperti durante le procedure di validità possono indurre il revisore a modificare la valutazione del rischio di controllo definita precedentemente.

Il livello di rischio intrinseco e di rischio di controllo valutato dal revisore non può mai essere così basso da eliminare totalmente la necessità di effettuare qualsiasi procedura di validità.

---

<sup>92</sup> Tali procedure riguardano la verifica delle operazioni e dei saldi di bilancio.

<sup>93</sup> “La revisione contabile è svolta in base a verifiche di campioni di operazioni aziendali nell'impossibilità di svolgere le verifiche sulla totalità delle transazioni che hanno determinato i saldi di bilancio. La scelta del campione è, quindi, un elemento critico del procedimento di revisione contabile per acquisire gli elementi probativi sufficienti ed appropriati, richiesti dai principi di revisione”. (Marinelli U., *Revisione contabile*, Torino, Giappichelli, 2008, p. 115).



Indipendentemente dal livello del rischio intrinseco e del rischio di controllo, il revisore deve effettuare comunque alcune procedure di validità sui saldi dei conti e sulle classi di operazioni significative.

La valutazione del revisore in merito alle componenti del rischio di revisione può variare durante il corso della revisione, per esempio: effettuando le procedure di validità può pervenire all'attenzione del revisore un'informazione che diverge significativamente da quella in base alla quale egli aveva originariamente valutato il rischio intrinseco e di controllo.

In questi casi, il revisore deve modificare le procedure di validità pianificate in precedenza e basarle sulla nuova valutazione del grado di rischio intrinseco e di controllo.

Tanto più elevata è la valutazione del revisore del rischio intrinseco e del rischio di controllo, tanto maggiori sono gli elementi probativi che il revisore deve acquisire attraverso lo svolgimento delle procedure di validità. In altre parole, quando entrambi i rischi sono valutati “alti”, il revisore deve considerare se le procedure di validità possono fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati al fine di ridurre il rischio di individuazione, e quindi il rischio di revisione, ad un livello accettabile. Quando il revisore ritiene che il rischio di individuazione, riferito ad una asserzione di bilancio relativa ad un conto o ad una classe di operazioni significativi, non possa essere ridotto ad un livello accettabile, egli deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio.

La tabella seguente mostra come il livello accettabile di rischio di individuazione possa variare in base alla valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo:

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

Nell'area ombreggiata è indicato il livello al quale deve essere portato il rischio di individuazione.

Esiste una relazione inversa tra livello del rischio di individuazione e il livello del rischio intrinseco e del rischio di controllo combinati insieme. Per esempio, quando il rischio intrinseco e quello di controllo sono alti, il livello del rischio di individuazione accettabile deve essere molto basso per ridurre il rischio di revisione ad un livello basso accettabile. Invece, quando il livello combinato del rischio intrinseco e di controllo è basso, il revisore può accettare un più alto livello di rischio di individuazione, continuando a considerare il rischio di revisione ad un livello basso accettabile.

### ***3.5 Valutazione dei rischi di errori significativi in bilancio***

Nello svolgimento del lavoro di revisione, il revisore è interessato alle direttive e alle procedure proprie del sistema contabile e del sistema di controllo interno che influenzano direttamente la generazione dei dati di bilancio. La comprensione degli aspetti più rilevanti dei sistemi contabile e di controllo interno, unitamente alla valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo permette al revisore di:

- a) identificare la tipologia dei potenziali errori significativi nel bilancio;
- b) considerare i fattori che potrebbero generare errori rilevanti;
- c) definire appropriate procedure di verifica.

Questa fase del procedimento di revisione contabile prevede che sia svolta una serie di attività con il preciso obiettivo di individuare i rischi di errori significativi<sup>94</sup>:

- 1) accertare la completezza dei rischi identificati nella fase di comprensione dell'impresa e del suo sistema di controllo interno;
- 2) valutare la significatività dei rischi e la probabilità che si possano manifestare;
- 3) collegare i rischi identificati a:
  - bilancio nel suo complesso,
  - classi di operazioni,
  - voci di bilancio,
  - informativa;

---

<sup>94</sup> “L’insieme dei principi di revisione ha l’obiettivo di indirizzare il lavoro del revisore affinché possa acquisire la “ragionevole sicurezza” che il bilancio, nel suo complesso, non contenga errori significativi. Il concetto di “ragionevole sicurezza” sottolinea il fatto che il revisore non può ottenere una sicurezza assoluta che il bilancio non contenga errori significativi, a causa dei limiti connaturati nel processo di revisione. Questi limiti possono derivare da fattori quali: l’utilizzo di verifiche a campione, le limitazioni intrinseche in qualsiasi sistema di controllo interno e la natura degli elementi probativi di revisione che non sempre possono essere conclusivi”. (Rondelli M., I nuovi principi di revisione, Milano, Il Sole 24 Ore, 2006, p.4).

- 4) collegare i rischi alle asserzioni di voci, classi di operazioni ed informativa;
- 5) collegare i rischi alla natura degli errori: errori non intenzionali, frodi, atti illegali;
- 6) valutare l'adeguatezza delle attività di controllo.

Esaminiamo di seguito le singole attività sopra elencate:

- 1) La verifica della completezza dei rischi individuati può essere guidata utilizzando l'Appendice 3 dei principi di revisione (Documento n. 315, "La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi"), che presenta un utile elenco di condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi; l'elenco, che è qui riprodotto nelle sue voci principali, non ha la pretesa di essere esaustivo, ma ci sembra assai utile per orientare il revisore nello svolgimento del proprio lavoro:
  - assenza di personale con competenze adeguate riguardo alla contabilità ed all'informativa economico-finanziaria;
  - cambiamenti del personale chiave, in particolare a livello dirigenziale;
  - punti di debolezza nel controllo interno;
  - cambiamenti dell'ambiente IT;
  - installazione di nuovi significativi sistemi informativi rilevanti per l'informativa economico-finanziaria;
  - misurazioni contabili comportanti processi complessi;
  - eventi od operazioni che comportano una significativa incertezza di misurazione;
  - operazioni significative con parti correlate;
  - numero significativo di operazioni non di routine;

- operatività in aree che sono economicamente instabili, per esempio, Paesi con una svalutazione monetaria significativa od economie ad alta inflazione;
- alto grado di complessità nel quadro regolamentare;
- problemi di continuità aziendale e di liquidità, inclusa la perdita di clienti significativi;
- cambiamenti nel settore di attività in cui opera l'impresa;
- cambiamenti nella catena di fornitori;
- sviluppo o offerta di nuovi prodotti o servizi, o ingresso in nuove linee di attività;
- espansione su nuove località;
- cambiamenti nell'impresa, quali grandi acquisizioni o ristrutturazioni o altri eventi inusuali<sup>95</sup>.

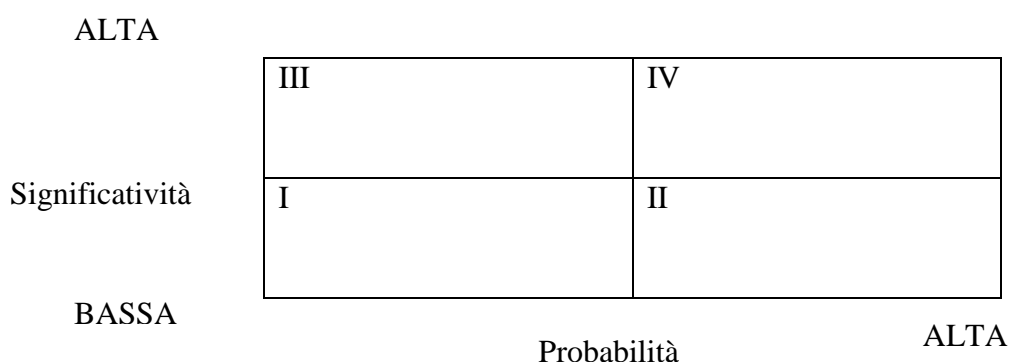
2) I rischi emersi dall'attività fin qui svolta costituiscono un insieme eterogeneo di rischi che deve essere meglio definito in termini di significatività degli effetti e della probabilità che concretamente possano manifestarsi. Non è, infatti, necessario effettuare ulteriori analisi per i rischi che rappresentano potenziali errori teorici o di livello non significativo, che per definizione non sono presi in considerazione nel procedimento di revisione contabile. Determinare la significatività e la probabilità di accadimento non è agevole e richiede una notevole capacità di giudizio degli elementi raccolti. La conoscenza acquisita in passato nella revisione contabile del bilancio dell'impresa, l'esperienza professionale acquisita dai revisori, la valutazione effettuata dalla Direzione della società, sono elementi che consentono di formulare ipotesi in ordine ai due aspetti. Per semplicità la valutazione di questi due

---

<sup>95</sup> Principi di revisione, Documento n. 315, "La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi", 2006.

elementi può essere effettuata attribuendo valori qualitativi “alto e basso”. Questa modalità di valutazione consente di elaborare uno schema o “mappa dei rischi” in cui negli assi delle ascisse e delle ordinate possono essere indicati i valori di significatività e probabilità con la possibilità di suddividere la mappa in quattro quadranti, come nella seguente illustrazione:

### MAPPA DEI RISCHI



I rischi che risultano inseriti nel quadrante I costituiscono rischi di limitata significatività e probabilità di accadimento e possono essere quindi ignorati dal revisore; i rischi del quadrante IV rappresentano rischi di alta significatività e probabilità e sono oggetto di ulteriori attività. I rischi dei quadranti II e III rappresentano rischi moderati che devono essere monitorati nel corso della revisione per accertare che non si verificano modifiche delle condizioni che hanno portato a questa valutazione e non sussistano ragioni per qualificare gli stessi come significativi e probabili.

Come autorevolmente rilevato “il concetto di significatività costituisce un aspetto fondamentale della revisione contabile perché, da un lato, circoscrive

l'ambito della responsabilità attribuita al revisore contabile e, dall'altro, consente al revisore di concentrare l'attenzione sulle operazioni, voci e componenti del bilancio, che sono ritenute utili ai fini dell'esecuzione dell'incarico"<sup>96</sup>. Infatti, il revisore non considera gli errori e le omissioni che individualmente o nel loro insieme non possono essere considerati significativi.

Le norme professionali generalmente definiscono la significatività come la grandezza dell'errore (inclusa l'omissione) in bilancio che può influenzare il giudizio di una persona ragionevole che utilizza il bilancio. I principi di revisione (Documento n. 320, "Il concetto di significatività nella revisione") definiscono la significatività: "un'informazione è significativa se la sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio".

Il concetto di significatività è di fondamentale importanza nell'ambito della revisione aziendale visto che l'obiettivo principale del revisore è quello di esprimere un giudizio se il bilancio nel suo complesso sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni che ne disciplinano la redazione.

Dal punto di vista quantitativo la significatività rappresenta l'importo massimo di un errore contenuto nel bilancio senza che venga meno il requisito della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società. Non va ignorato, però, l'aspetto qualitativo, poiché la qualità dell'informazione fornita in bilancio, soprattutto nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione, costituisce un elemento indispensabile per valutare

---

<sup>96</sup> U. Marinelli, *Revisione contabile*, Torino, Giappichelli, 2008, p.37 ss.

la completezza<sup>97</sup> e l'accuratezza<sup>98</sup> dell'informazione fornita dal bilancio. In sostanza, la dimensione monetaria di un errore in sé stessa non può essere sufficiente a qualificare tale errore come rilevante senza aver riguardo anche alla natura della voce di bilancio errata ed al contesto operativo e normativo nel quale il giudizio di significatività deve essere espresso.

La significatività ed il rischio di revisione sono tra loro inversamente proporzionali; quindi ad un livello di significatività elevato, corrisponde un rischio di revisione basso perché si presume che la natura intrinseca delle poste di bilancio non sia particolarmente rischiosa e che il sistema di controllo interno in atto sia ritenuto molto efficace<sup>99</sup>. Il revisore deve considerare tale proporzionalità inversa tra significatività e rischio di revisione quando determina la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione da svolgere. Ad esempio se, dopo aver pianificato specifiche procedure di revisione, il revisore ritiene che il livello accettabile di significatività sia più basso di quello predeterminato, ciò implica un livello di rischio di revisione più elevato rispetto a quello inizialmente definito.

In questo caso il revisore può ridurre il rischio di revisione estendendo le procedure attraverso:

- a) lo svolgimento, ove possibile, di procedure di conformità più estese o aggiuntive;
- b) la modifica della natura, della tempistica e dell'ampiezza delle procedure di validità pianificate.

---

<sup>97</sup> Tutte le informazioni che avrebbero dovuto essere fornite sono state riportate in bilancio.

<sup>98</sup> Le informazioni economico-finanziarie e le informazioni di diversa natura sono presentate correttamente e per il loro corretto ammontare.

<sup>99</sup> Principio di revisione, documento n. 320, "Il concetto di significatività nella revisione", 2002.



Per i rischi significativi, il revisore deve valutare, nella misura in cui non l'abbia già fatto, la struttura dei controlli adottati dall'impresa a fronte di tali rischi, incluse le relative attività di controllo e accertare se detti controlli siano stati messi in atto.

La conoscenza dei controlli dell'impresa, relativi ai rischi significativi, è necessaria al revisore per sviluppare un approccio di revisione efficace.

La Direzione dovrebbe conoscere i rischi significativi; tuttavia, i rischi relativi ad aspetti non di routine significativi od a materie soggette a valutazione hanno meno probabilità di essere sottoposti a controlli di routine.

Quindi, nel valutare se l'impresa abbia definito e messo in atto controlli a fronte di tali rischi, il revisore deve comprendere se e in quale modo la Direzione risponde a tali rischi e se sono state messe in atto attività di controllo per fronteggiarli, quali: il riesame delle ipotesi utilizzate da parte dell'alta direzione o di esperti, i processi formali per le stime o l'approvazione da parte dei responsabili delle attività di governance.

Nel caso in cui la direzione non abbia messo in atto controlli adeguati in risposta ai rischi significativi e, di conseguenza, il revisore ravvisi punti di debolezza rilevanti nel controllo interno dell'impresa, egli deve comunicare tale problematica ai responsabili delle attività di governance e ne considera altresì le implicazioni per la valutazione del rischio.

- 3) Il complesso dei rischi che sono stati individuati possono dar luogo a significativi errori in bilancio e devono essere oggetto di classificazione per accertare quali aree del flusso delle informazioni e del processo di formazione

del bilancio sono suscettibili di errori. In relazione agli effetti che possono essere prodotti dai rischi si distinguono effetti che interessano:

- il bilancio nel suo insieme, si tratta di rischi pervasivi quali quelli rappresentati da una governance inadeguata (ruoli non ben definiti, insufficiente profilo professionale delle persone che fanno parte degli organi amministrativi, insufficiente comunicazione tra Direzione dell'impresa e CdA), insufficiente documentazione del sistema di controllo interno, ecc., che influenzano l'attività dell'impresa nel suo complesso;
  - classi di operazioni aziendali, ad esempio rappresentati da rischi connessi alle modalità di elaborazione o documentazione di determinati processi aziendali;
  - voci di bilancio specifiche quali, ad es. i rischi connessi al processo di stima del fondo crediti inesigibili;
  - l'informativa che deve essere fornita nella nota integrativa.
- 4) Tuttavia, il semplice collegamento tra rischi individuati e le aree dell'informazione finanziaria, che sono state descritte, non è sufficiente a stabilire le precise procedure di verifica che devono essere adottate per completare con successo la revisione contabile. Il bilancio contiene alcune asserzioni implicite che costituiscono il riferimento essenziale nel procedimento di revisione, perché le errate esposizioni in bilancio ed i connessi rischi sono collegabili alle suddette asserzioni ed il revisore deve pianificare la sua attività tenendo conto dei rischi associati a queste asserzioni. L'individuazione delle specifiche asserzioni che possono essere influenzate dai rischi consente di stabilire le procedure di verifica, che in virtù della loro natura e caratteristiche

consentono di eliminare o ridurre ad un livello basso il rischio di errate esposizioni.

5) Un ulteriore utile collegamento può essere effettuato tra rischi e natura dei potenziali errori. Errori non intenzionali presentano profili di rischio più semplici e quindi consentono l'adozione di procedure meno incisive rispetto ad errori deliberati o intenzionali; le fattispecie di significative errate esposizioni, la cui natura influenza la dimensione del rischio di individuazione, sono riconducibili a:

a) errori;

b) atti illegali;

c) frodi.

a) Gli errori rappresentano errate esposizioni non intenzionali originate:

- errore nel processo di raccolta ed elaborazione dei dati;
- stime non corrette a causa di mancata o incompleta raccolta delle informazioni e dei dati relativi alle operazioni aziendali, di errata formulazione di assunzioni connesse alla stima dei vari fenomeni, calcoli errati delle operazioni aziendali;
- lacune nel processo di elaborazione dei dati e delle informazioni (sistema informativo) derivanti da errori nella raccolta, nell'imputazione, nell'elaborazione e produzione dei dati relativi ai processi fondamentali dell'azienda, ivi incluso quello relativo alla redazione del bilancio.

Gli errori possono derivare dalla negligenza o incapacità del personale della società, direttivo e non, nello svolgimento dell'attività loro assegnata; spesso la negligenza è collegata a lacune nell'organizzazione e nel sistema di controllo

interno della società. Gli errori si caratterizzano, per la mancanza di volontà nel commettere l'errore.

- b) Gli atti illegali costituiscono violazioni delle leggi e dei regolamenti, che devono essere osservati dalle imprese, commesse dalla Direzione e dai dipendenti che agiscono per conto della stessa.
- c) Ai fini dei principi di revisione la frode consiste in un comportamento doloso posto in essere per ottenere un vantaggio ingiusto o illecito che comporta la presenza di errori significativi in bilancio<sup>100</sup>.

Le frodi possono comportare false informazioni economiche-finanziarie oppure possono essere la conseguenza di appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa.

Le frodi sono generalmente attuate attraverso la manipolazione o la falsificazione o l'alterazione delle scritture contabili e di altri documenti, operate da uno o più persone della Direzione e del personale dell'impresa, e/o da terzi. Tuttavia, l'individuazione e la prevenzione di frodi è responsabilità della Direzione stessa con l'istituzione di un efficace sistema di controllo interno.

Le frodi trovano terreno fertile nelle società che presentano serie lacune nella loro organizzazione, nel sistema di controllo interno, ma si realizzano soprattutto nelle imprese nelle quali l'etica<sup>101</sup> non rappresenta un valore diffuso.

---

<sup>100</sup> Principi di revisione, Documento n. 240 "La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio", 2006.

<sup>101</sup> "Un ambiente fortemente governato dall'etica a tutti i livelli gerarchici è vitale per il benessere dell'organizzazione, delle persone. L'etica contribuisce in modo rilevante all'efficacia delle politiche e dei sistemi di controllo messi a punto da un'azienda e influisce sui comportamenti che sfuggono ai sistemi di controllo, per quanto gli stessi siano sofisticati " (Commissione Treadway). (PriceWaterhouseCoopers, Il sistema di controllo interno, Milano, Il Sole 24 Ore, 2006, p.26).

L'individuazione di rischi di errate esposizioni relative alle frodi è difficile perché le frodi sono attuate con l'intenzione di ingannare e comportano generalmente la manipolazione dei documenti, e la collusione con persone all'interno ed all'esterno dell'impresa.

Non esistono situazioni oggettive che si traducono in un'immediata manifestazione di frodi; esistono alcuni sintomi che possono essere potenzialmente indicativi di rischiosità. I sintomi più significativi sono collegati ai seguenti elementi:

1) ambiente di controllo:

- direzione dell'impresa concentrata nelle mani o dominata da una persona;
- struttura organizzativa ingiustificatamente complessa;
- mancata modifica del sistema di controllo interno, pur in presenza di evidenti carenze segnalate dagli organi di controllo;
- modesto profilo professionale del personale amministrativo;
- settori di attività, alcuni dei quali sono più suscettibili di altri a frodi;
- paesi in cui opera l'impresa, alcuni dei quali hanno una cultura più permissiva;
- obiettivi e strategie dell'impresa molto aggressivi;
- valori etici della Direzione e del personale non elevati;
- presenza di incentivi al personale sotto forma di stock options.

2) forti pressioni all'interno ed all'esterno dell'impresa:

- settore economico in difficoltà;
- deterioramento dei risultati economici;

- necessità di mantenere un elevato livello di redditività per sostenere il corso delle azioni;
  - pressioni sui dirigenti per conseguire risultati economici elevati;
  - aspettative elevate degli analisti finanziari e del mercato;
  - pressioni per rispettare le clausole dei finanziamenti.
- 3) caratteristiche delle operazioni aziendali:
- operazioni inusuali, soprattutto a ridosso della chiusura dell'esercizio;
  - operazioni complesse;
  - rilevanti operazioni con parti correlate;
  - liquidazioni di parcelle o fatture per prestazioni di servizi che appaiono eccessive in relazione ai servizi forniti;
  - concentrazione delle vendite in pochi clienti;
  - forte dipendenza da fornitori chiave.
- 4) andamenti economico, patrimoniali e finanziari anomali:
- risultati significativamente diversi rispetto ai concorrenti;
  - andamenti non coerenti tra i ricavi ed i crediti, le rimanenze di magazzino ed il costo delle vendite;
  - flussi di cassa disallineati alla redditività;
  - incremento notevole nella capitalizzazione delle spese rispetto all'esercizio precedente ed alla media del settore.
- 5) elementi probativi:
- rilevazioni contabili inadeguate;
  - insufficiente documentazione delle operazioni;

- presenza di significative differenze tra le risultanze contabili della società e le conferme dei terzi;
- risposte evasive o irragionevoli da parte della Direzione;
- ritardi nel fornire dati ed informazioni richiesti dal revisore<sup>102</sup>.

L'individuazione dei rischi di frode è un aspetto particolarmente delicato della revisione contabile ed i principi di revisione fissano criteri precisi per la loro individuazione (Documento n. 240, “La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio”)<sup>103</sup>. I criteri raccomandati più importanti sono:

- applicazione di procedure di verifica più estese e mirate in presenza di fattori di rischio giudicati rilevanti;
- attestazioni della Direzione in ordine alla messa in atto di controlli sulle frodi e conoscenza di frodi o sospetti di frodi;
- adeguata documentazione delle attività svolte sulla ricerca e valutazione dei rischi di frodi.

Per individuare l'esistenza di eventuali rischi di errori significativi dovuti a frodi debbono essere svolte, quindi, indagini specifiche presso la Direzione così da comprendere le modalità con cui i responsabili supervisionano i processi adottati

---

<sup>102</sup> U. Marinelli, Revisione contabile, Torino, Giappichelli, 2008, p.51 ss.

<sup>103</sup> Come richiesto dal Documento n. 200 dei principi di revisione, “Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio”, il revisore pianifica e svolge la revisione con un atteggiamento di “scetticismo professionale”, tenendo presente che possono presentarsi circostanze tali da causare significativi errori nel bilancio. A causa delle caratteristiche delle frodi, lo “scetticismo professionale” del revisore è particolarmente importante quando si valutano i rischi di errori significativi dovuti a frodi. Lo “scetticismo professionale” è un atteggiamento dell'individuo che implica un approccio dubitativo e una valutazione critica degli elementi probativi acquisiti. Lo “scetticismo professionale” comporta che il revisore si interroghi costantemente se le informazioni e gli elementi probativi acquisiti segnalino la possibilità di errori significativi dovuti a frodi. Principi di revisione, Documento n. 240 “La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio”, 2006.

dalla Direzione per fronteggiare i rischi di frode e il funzionamento del controllo interno.

- 6) I rischi identificati e le aree del flusso delle informazioni e le relative asserzioni consentono al revisore di individuare e valutare le attività di controllo specifiche, adottate dall'impresa, che possono ridurre il rischio ad un livello sufficiente basso e quindi prevenire il manifestarsi degli effetti nel bilancio dell'impresa. I controlli adottati dall'impresa devono essere specifici e diretti rispetto al rischio identificato ed alle relative asserzioni, perché i controlli possano fornire una ragionevole assicurazione che i rischi non si manifesteranno in errate esposizioni; eventuali controlli indiretti sono meno efficaci per prevenire, ridurre e correggere errori relativi alle specifiche asserzioni.

Tra i rischi identificati e ritenuti significativi e probabili devono essere individuati i rischi che secondo la definizione dei principi di revisione “richiedono una speciale considerazione nella revisione”, l'identificazione di tali rischi è lasciata al giudizio professionale del revisore. I principi di revisione segnalano la rilevanza che alcuni rischi possono avere sul bilancio dell'impresa; si tratta di rischi connessi ad operazioni inusuali, in particolare quelle svolte con parti correlate, spesso complesse, che richiedono un certo grado di soggettività per la misurazione degli effetti che producono o l'applicazione di principi contabili complessi. Per queste operazioni aziendali le attività di controllo possono essere meno efficaci rispetto alle operazioni ordinarie, che non presentano particolari profili di rischiosità, ed il revisore deve valutare con attenzione le attività di controllo per poter fare affidamento sulla capacità di prevenire e correggere gli errori.



La fase della valutazione dei rischi si conclude con la decisione sulle procedure da adottare per evitare che i rischi individuati producano errori od omissioni in bilancio; le conclusioni possono essere le seguenti:

- 1) la valutazione dei controlli adottati dall'impresa a presidio dei rischi identificati fornisce un esito positivo: i controlli sono ritenuti efficaci ed adeguati. Sono definite le procedure di conformità per accertare l'efficacia operativa dei controlli;
- 2) i controlli non sono ritenuti sufficientemente efficaci a fronteggiare i rischi identificati; il revisore stabilisce le procedure di validità<sup>104</sup> che devono essere applicate per individuare errori od omissioni in bilancio.

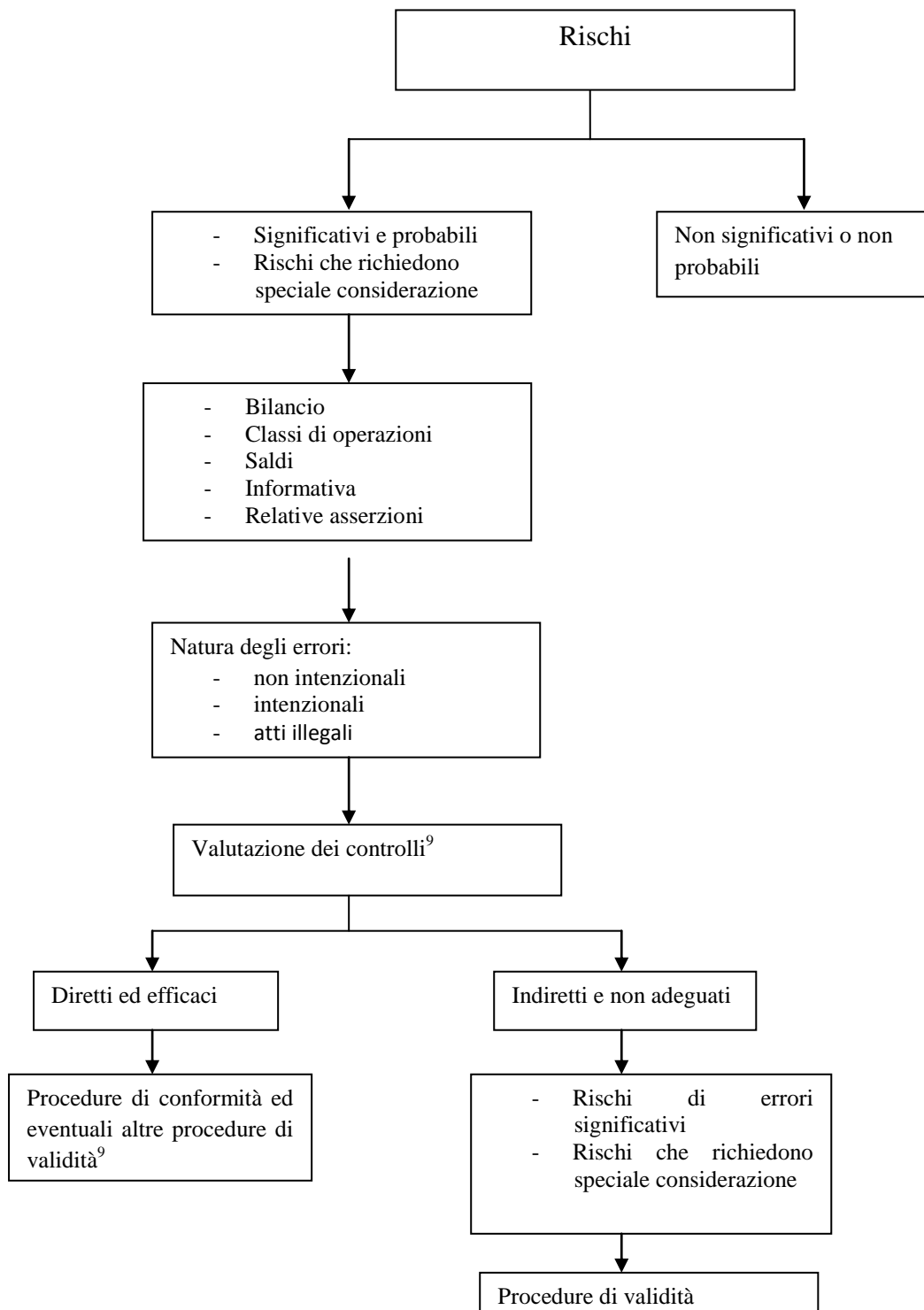
Il processo relativo alla identificazione dei rischi ed alla valutazione dei rischi di errori significativi è rappresentato graficamente dal seguente prospetto.

---

<sup>104</sup> “I sondaggi di validità devono essere svolti per:

- a) raggiungere conclusioni positive sui rischi che non sono sufficientemente eliminati od attenuati dalle misure di controllo, o per i quali si ritiene opportuno effettuare le procedure di validità, perché ritenute più efficienti, rispetto ai sondaggi di conformità, per controllare i rischi di errate esposizioni;
- b) per soddisfare adempimenti previsti dai principi di revisione per alcune voci specifiche del bilancio”. (Marinelli U., Revisione contabile, Torino, Giappichelli, 2008, p. 132).

## PROCEDIMENTO DI REVISIONE CONTABILE



<sup>105</sup> “Si ritiene che i controlli sui “rischi che richiedono speciale considerazione”, considerata la loro natura, non possono essere sufficienti a ridurre il rischio ad un livello accettabile e si presume, salvo valutazioni circostanziate, che debbano essere applicate solo procedure di validità”. (Marinelli U., Revisione contabile, Torino, Giappichelli, 2008, p. 168).

## ***3.6 Procedure di revisione per la rilevazione degli errori***

### ***3.6.1 Introduzione***

In relazione alla valutazione effettuata del rischio di revisione e delle sue componenti, il revisore può utilizzare due differenti approcci di revisione per stabilire le procedure di revisione da adottare in risposta ai rischi identificati e valutati:

- 1) control approach;
- 2) substantive approach.

Il control approach è l'approccio con il quale il revisore pianifica l'ottenimento delle evidenze di revisione tramite la valutazione e la verifica dell'affidabilità del sistema di controllo interno dell'azienda cliente. Con questo tipo di approccio il revisore deve ottenere la maggior parte delle evidenze testando i controlli effettuati dal management della società (procedure di conformità procedurale).

Il substantive approach, è l'approccio con il quale il revisore pianifica l'ottenimento delle evidenze di revisione prevalentemente attraverso le seguenti procedure di validità:

- analisi comparative;
- verifiche di dettaglio.

Tale approccio viene utilizzato soprattutto nei casi in cui il sistema di controllo interno non è affidabile e il rischio di errori risulti alto.

Nella definizione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati, il revisore considera aspetti quali:

- la significatività del rischio;

- la probabilità di errori significativi;
- le caratteristiche della classe di operazioni, del saldo contabile e della informativa in esame;
- la natura dei controlli specifici utilizzati dall'impresa ed in particolare se essi sono manuali o automatizzati;
- l'eventuale acquisizione di elementi probativi per determinare se i controlli adottati dall'impresa siano efficaci nel prevenire od individuare e correggere errori significativi.

Come in precedenza accennato, le procedure di revisione sono classificate, secondo la loro finalità, in procedure di conformità e procedure di validità. A loro volta, come già visto, queste ultime si suddividono in verifiche di dettaglio e procedure di analisi comparativa.

Secondo la loro tipologia, le procedure di revisione si dividono in:

- 1) ispezioni;
- 2) osservazioni;
- 3) indagini;
- 4) richiesta di conferma;
- 5) ricalcolo;
- 6) riesecuzione<sup>106</sup>.

Queste procedure di revisione, o la combinazione delle stesse, possono essere utilizzate come procedure di conformità o come procedure di validità, in conseguenza del contesto in cui sono applicate dal revisore.

---

<sup>106</sup> Queste tipologie di procedure verranno analizzate nel corso dei paragrafi successivi.

### ***3.6.2 Le procedure di conformità***

Le procedure di conformità sono le procedure di revisione dirette a verificare l'efficacia operativa dei controlli posti in essere dall'impresa il cui bilancio è sottoposto a revisione. Il revisore deve svolgere le procedure di conformità quando:

- a) la sua valutazione del rischio tiene conto di un'aspettativa di efficacia operativa dei controlli adottati dall'impresa;
- b) la sola applicazione delle procedure di validità non fornisce sufficienti ed appropriati elementi probativi a livello di asserzioni.

Consistono principalmente in indagini,<sup>107</sup> ma spesso possono essere accompagnate da una riesecuzione<sup>108</sup> del controllo da parte del revisore o da appropriate ispezioni<sup>109</sup>, per esempio della documentazione di supporto dei controlli.

---

<sup>107</sup> L'indagine consiste nella richiesta di informazioni alle persone che possiedono le necessarie conoscenze, sia dell'area amministrativo-finanziaria che di altre aree, sia all'interno che all'esterno dell'impresa.

Le indagini possono variare da formali richieste di informazioni in forma scritta ad informali richieste di informazioni in forma verbale.

Alcuni esempi di indagine sono: la verifica dell'applicazione e della conoscenza della procedura (dopo aver preso visione del manuale interno riportante la descrizione delle attività che ciascun impiegato deve effettuare, il revisore chiede direttamente agli interessati di descrivere il loro operato per capire quale è il grado di conoscenza e quindi applicazione della procedura) e le richieste incrociate o corroborative inquiry ( ad esempio, la procedura prevede che le riconciliazioni bancarie predisposte dall'addetto dell'ufficio tesoreria siano discusse con il responsabile della tesoreria e con il direttore amministrativo e finanziario, in presenza di poste in riconciliazione superiori ad un dato importo. Il revisore dovrà intervistare separatamente i tre soggetti coinvolti per avere conferma incrociata dello svolgimento del controllo).

La valutazione delle risposte alle indagini costituisce una parte integrante delle procedure di indagine.

Principi di revisione, Documento n. 500 "Gli elementi probativi della revisione", 2006.

<sup>108</sup> La riesecuzione è lo svolgimento in modo autonomo, da parte del revisore, sia manualmente sia per mezzo di tecniche di revisione computerizzate (CAAT's), di procedure o di controllo che sono originariamente svolti come parte del controllo interno dell'impresa, per esempio rieseguendo il calcolo dell'anzianità dei crediti o riconciliazioni bancarie per verificare che siano state correttamente eseguite.

Principi di revisione, Documento n. 500 "Gli elementi probativi della revisione", 2006.

<sup>109</sup> L'ispezione consiste nell'esame di registrazioni o di documenti, sia interni che esterni, in forma cartacea, elettronica o in altra forma.

Differiscono dalle procedure di valutazione del rischio volte a verificare se i controlli esistono e se sono messi in atto, anche se, spesso, gli elementi probativi sulla messa in atto di un controllo costituiscono elementi probativi anche sulla sua efficacia. Verificare l'efficacia operativa dei controlli è differente dall'acquisire elementi probativi che i controlli siano stati messi in atto dall'impresa. Nell'acquisizione di elementi probativi circa la messa in atto dei controlli mediante lo svolgimento delle procedure di valutazione del rischio, il revisore determina se i controlli esistono e se l'impresa li sta utilizzando<sup>110</sup>.

Nello svolgimento di procedure di conformità in merito all'efficacia operativa dei controlli, il revisore acquisisce elementi probativi che i controlli operino efficacemente.

A tal fine, il revisore deve acquisire elementi probativi su come i controlli sono stati eseguiti nel corso del periodo sottoposto alla revisione contabile, sulla loro uniformità di applicazione, sui soggetti che li hanno posti in essere e sugli strumenti applicati.

Se sono stati utilizzati controlli sostanzialmente differenti in diversi momenti del periodo sottoposto a revisione, il revisore considera ciascun controllo separatamente.

Quando nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetta che i controlli operino efficacemente, egli deve svolgere procedure di conformità per ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi che i controlli siano stati messi in atto efficacemente nel periodo sottoposto a revisione contabile.

Nel caso in cui il revisore abbia determinato che non è possibile o praticabile ridurre i rischi di errori significativi a livello di asserzioni ad un livello accettabilmente basso,

---

L'ispezione delle registrazioni e dei documenti fornisce elementi probativi con un differente grado di attendibilità, in funzione della loro natura, della fonte di provenienza e, nel caso di registrazioni di documenti interni, anche in funzione dell'efficacia dei controlli sulla loro produzione.

Un esempio di ispezione utilizzata come procedura di conformità è l'ispezione di registrazioni o di documenti per verificarne la relativa autorizzazione.

Principi di revisione, Documento n. 500 "Gli elementi probativi della revisione", 2006.

<sup>110</sup> Come visto nel primo capitolo, par. 1.7.

utilizzando gli elementi probativi ottenuti unicamente mediante lo svolgimento di procedure di validità, egli deve eseguire procedure di conformità sui controlli relativi a detti rischi al fine di acquisire elementi probativi sulla loro efficacia operativa.

All'aumentare del livello di sicurezza pianificato, il revisore deve acquisire elementi probativi con maggiore efficacia probatoria in termini di attendibilità e pertinenza.

Laddove il revisore adotti un approccio costituito principalmente da procedure di conformità, particolarmente in relazione a quei rischi per i quali non è possibile o praticabile ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi mediante la sola applicazione di procedure di validità, il revisore svolge normalmente procedure di conformità rivolte ad ottenere un più alto livello di sicurezza sull'efficacia operativa dei controlli.

La natura del particolare controllo influenza la tipologia della procedura di revisione necessaria per acquisire gli elementi probativi atti a comprovare che il controllo sia efficacemente operante nel periodo sottoposto a revisione.

Per taluni controlli, l'efficacia operativa è comprovata dalla documentazione di supporto ad essi afferente. In tali circostanze, il revisore può decidere di ispezionare la documentazione per acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa. Per altri controlli, tuttavia, tale documentazione può non essere disponibile o pertinente.

Per esempio, la documentazione relativa all'operatività del controllo può non esistere per alcuni fattori dell'ambiente di controllo, quali l'attribuzione di autorità e responsabilità, o per alcune tipologie di attività di controllo, quali i controlli svolti da un elaboratore elettronico. In tali circostanze, gli elementi probativi sull'efficacia operativa possono essere ottenuti mediante indagini in combinazione con altre procedure di

revisione, quali l'osservazione<sup>111</sup> e l'utilizzo di tecniche di revisione computerizzate (CAAT<sup>112</sup>).

In risposta alla valutazione del rischio, il revisore può stabilire di svolgere, sulla stessa operazione, una procedura di conformità congiuntamente ad una verifica di dettaglio.

L'obiettivo delle verifiche di dettaglio è quello di individuare errori significativi a livello di asserzioni.

Sebbene gli obiettivi siano differenti, entrambi possono essere realizzati contemporaneamente attraverso l'esecuzione di una procedura di conformità e di una verifica di dettaglio sulla stessa operazione, procedura definita come "test con duplice obiettivo".

L'assenza di errori significativi riscontrata mediante lo svolgimento di una procedura di validità non fornisce elementi probativi sull'efficacia dei controlli attinenti all'asserzione oggetto di verifica.

Tuttavia, gli errori significativi individuati dal revisore mediante procedure di validità, devono essere considerati dal revisore ai fini della valutazione dell'efficacia operativa dei controlli ad essi correlati. Un errore significativo individuato dalle procedure poste in essere dal revisore, che non è stato identificato dall'impresa, di solito indica

---

<sup>111</sup> L'osservazione consiste nella verifica diretta di un processo o di una procedura durante il suo svolgimento da parte di altri soggetti; ad esempio, l'osservazione delle rilevazioni fisiche svolte dal personale dell'impresa durante l'inventario o l'osservazione dell'esecuzione delle attività di controllo anche per determinare chi effettivamente svolge le varie funzioni rispetto a chi è designato a svolgerle in teoria.

L'osservazione fornisce elementi probativi circa l'esecuzione di un processo o di una procedura, che sono tuttavia limitati al momento in cui l'osservazione avviene e dal fatto che l'osservazione stessa può influenzare il modo in cui il processo o la procedura sono svolti.

Principi di revisione, Documento n. 500 "Gli elementi probativi della revisione", 2006.

<sup>112</sup> "Computer Assisted Audit Techniques; in alcuni casi l'assenza di documenti e di una evidenza di revisione può rendere necessario l'utilizzo di tali tecniche quali strumenti di revisione, in particolare è possibile utilizzare software di revisione, cioè programmi per computer utilizzati dal revisore come parte delle proprie procedure di verifica per elaborare dati estratti dal sistema contabile del cliente". (Bianchi C., Manuale del revisore, Roma, Rirea, 2001, p. 57).



l'esistenza di un punto di debolezza significativo nel controllo interno da comunicare alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance.

La tempistica dello svolgimento delle procedure di conformità sui controlli dipende dall'obiettivo del revisore e determina il periodo in cui si può fare affidamento su quei controlli.

Se il revisore verifica i controlli in uno specifico momento, egli acquisisce solamente elementi probativi che i controlli abbiano operato efficacemente in quel momento.

Tuttavia, se il revisore verifica i controlli nel corso di un periodo, ottiene elementi probativi dell'efficace operatività di tali controlli durante l'intero periodo.

Gli elementi probativi riguardanti uno specifico momento possono essere sufficienti per le finalità del revisore, per esempio, quando si verificano i controlli sulla rilevazione fisica delle giacenze di magazzino dell'impresa a fine esercizio.

Se, invece, il revisore vuole ottenere elementi probativi sull'efficacia di un controllo durante un periodo, gli elementi probativi pertinenti ad uno specifico momento possono essere insufficienti ed il revisore integra tali verifiche con altre procedure di conformità in grado di fornire elementi probativi che il controllo abbia operato in modo efficace nel periodo sottoposto a revisione. Queste altre verifiche possono consistere nella verifica del monitoraggio dei controlli effettuato dall'impresa.

Quando il revisore ottiene elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli ad un periodo intermedio, egli deve determinare quali elementi probativi aggiuntivi devono essere acquisiti per il periodo rimanente.

A tal fine, il revisore considera:

- la significatività dei rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni;

- i controlli specifici verificati durante il periodo intermedio;
- il grado di sicurezza degli elementi probativi acquisiti sull'efficacia operativa di quei controlli;
- la durata del periodo rimanente;
- la misura in cui intende ridurre le procedure di validità conseguenti sulla base dell'affidamento riposto sui controlli;
- l'ambiente di controllo.

Il revisore deve ottenere elementi probativi sulla natura e sull'estensione di qualsiasi cambiamento significativo avvenuto nel controllo interno successivamente al periodo intermedio, inclusi i cambiamenti riguardanti il sistema informativo, i processi e il personale.

Elementi probativi aggiuntivi possono essere ottenuti, per esempio, estendendo la verifica dell'efficacia operativa dei controlli per il periodo rimanente o verificando il monitoraggio dei controlli da parte dell'impresa.

Se il revisore pianifica di utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti lavori di revisione, egli deve acquisire elementi probativi atti a dimostrare se siano intervenuti cambiamenti in tali specifici controlli successivamente al completamento della revisione precedente.

A tal fine il revisore deve ottenere elementi probativi svolgendo indagini congiuntamente a osservazioni o ispezioni allo scopo di confermare la comprensione di quei controlli specifici.

Se il revisore pianifica di fare affidamento sui controlli che hanno subito cambiamenti successivamente alla loro ultima verifica, il revisore deve verificare l'efficacia operativa di tali controlli nella revisione in corso.

I cambiamenti nei controlli possono incidere sulla rilevanza degli elementi probativi acquisiti in precedenti periodi in misura tale da non poter più costituire una base su cui continuare a fare affidamento.

Se il revisore pianifica di fare affidamento sui controlli che non sono cambiati dopo l'ultima verifica, egli deve verificare l'efficacia operativa di tali controlli almeno una volta ogni tre revisioni contabili.

Il revisore non può fare affidamento sugli elementi probativi riguardanti l'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti lavori di revisione per i controlli che sono cambiati dopo la loro ultima verifica e per i controlli che mitigano un rischio significativo.

In relazione ad altri controlli la decisione di fare affidamento o meno su elementi probativi acquisiti in precedenti lavori di revisione dipende dal giudizio professionale del revisore. Anche l'ampiezza del periodo che intercorre tra l'ultima verifica dei controlli e quella successiva dipende dal giudizio professionale, ma tale periodo di tempo non può superare i due anni.

Nel valutare se sia appropriato o meno utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti revisioni e, in caso affermativo, nello stabilire la durata del periodo che può intercorrere prima di verificare nuovamente un controllo, il revisore deve considerare i seguenti aspetti:

- l'efficacia di altri elementi del controllo interno, inclusi l'ambiente di controllo, il monitoraggio dei controlli e il processo per la valutazione dei rischi adottato dall'impresa;
- i rischi derivanti dalle caratteristiche del controllo, incluso se i controlli sono manuali o automatizzati;

- l'efficacia dei controlli generali IT;
- l'efficacia del controllo e la sua applicazione da parte dell'impresa, inclusa la natura e l'estensione delle deviazioni nell'applicazione riscontrate nelle verifiche sull'efficacia operativa svolte in precedenti lavori di revisione;
- se, in presenza di mutamenti nelle circostanze, la mancanza di modifiche in uno specifico controllo comporti un rischio;
- il rischio di errori significativi ed il grado di affidamento riposto sul controllo.

In linea generale, più elevato è il rischio di errori significativi ovvero maggiore è l'affidamento riposto sui controlli, tanto minore sarà il periodo di tempo intercorrente per la nuova verifica di tali controlli.

I fattori che di solito abbreviano il periodo per verificare nuovamente un controllo o che portano a non fare affidamento sugli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni sono:

- un debole ambiente di controllo;
- un debole monitoraggio dei controlli;
- una significativa componente manuale nei controlli pertinenti al rischio in esame;
- cambiamenti di personale che influenzino in modo significativo l'applicazione del controllo;
- mutamenti nelle circostanze che indicano la necessità di cambiamenti nel controllo;
- deboli controlli generali IT.

Nel caso in cui il revisore abbia valutato che un rischio di errori significativi a livello di asserzioni sia un "rischio significativo" ed abbia pianificato di fare affidamento

sull'efficacia operativa di controlli diretti a mitigare quel rischio, il revisore deve acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa di controlli in base a procedure di conformità svolte nel periodo corrente.

Maggiore è il rischio di un errore significativo, maggiori sono gli elementi probativi che il revisore deve acquisire per confermare che i relativi controlli stiano operando con efficacia. Di conseguenza, sebbene il revisore spesso consideri le informazioni ottenute in lavori di revisione precedenti al fine di stabilire le procedure di conformità per mitigare un rischio significativo, egli non può fare affidamento su elementi probativi acquisiti in precedenti lavori di revisione in merito all'efficacia operativa dei controlli su tale rischio, ma al contrario acquisisce elementi probativi sull'efficacia operativa di tali controlli nel periodo corrente.

Il revisore stabilisce le procedure di conformità per acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi che i controlli abbiano operato con efficacia durante tutto il periodo su cui intende fare riferimento. Gli aspetti che il revisore può prendere in considerazione nel determinare l'estensione delle procedure di conformità sono:

- la frequenza con cui il controllo viene messo in atto dall'impresa durante il periodo;
- l'ampiezza temporale, nell'ambito del periodo sottoposto a revisione, in cui fare affidamento sull'efficacia operativa del controllo;
- la significatività e l'attendibilità degli elementi probativi da acquisire atti a supportare che il controllo prevenga o individui e corregga, gli errori significativi a livello di asserzioni;
- la misura in cui gli elementi probativi sono acquisiti mediante le procedure di conformità eseguite su altri controlli collegati all'asserzione;

- la misura in cui il revisore pianifica di fare affidamento sull'efficacia operativa del controllo nella valutazione del rischio (e conseguentemente di ridurre le procedure di validità sulla base di tale affidamento);
- la deviazione attesa nell'applicazione del controllo.

Nella valutazione del rischio, più il revisore fa affidamento sull'efficacia operativa dei controlli maggiore deve essere l'ampiezza delle procedure di conformità da svolgere.

Inoltre, all'aumentare del livello di deviazione atteso nell'applicazione di un controllo il revisore aumenta l'estensione delle procedure di conformità. In ogni caso, il revisore deve valutare se il livello di deviazione atteso indichi che il controllo non sia sufficiente per ridurre il rischio di errore significativo di un'asserzione sino al livello da lui identificato e valutato.

Se il livello di deviazione atteso nell'applicazione è troppo alto, il revisore può stabilire che le procedure di conformità per una particolare asserzione possano non essere efficaci.

A causa della uniformità dei processi di elaborazione IT, il revisore può ritenere non necessario aumentare l'estensione della verifica di un controllo automatizzato.

Un controllo automatizzato dovrebbe operare uniformemente salvo che il programma venga modificato. Una volta stabilito che un controllo automatizzato è operante secondo modalità conformi alla sua configurazione (verifica che può essere effettuata quando il controllo viene inizialmente messo in atto o in altra data successiva), il revisore considera se eseguire verifiche al fine di accertare che il controllo continui ad operare con efficacia.

Tali verifiche possono includere l'accertamento che:

- non vengano apportate modifiche al programma senza essere oggetto di appropriati controlli;
- per l'elaborazione delle operazioni sia utilizzata la versione autorizzata del programma;
- gli altri controlli generali pertinenti siano efficaci.

Tali verifiche possono altresì includere l'accertamento che non siano stati apportati cambiamenti ai programmi, come nel caso di un'impresa che utilizzi pacchetti applicativi commerciali senza modificarli od effettuare interventi di manutenzione.

### ***3.6.3 Le procedure di validità***

Le procedure di validità sono le procedure di revisione dirette a individuare errori significativi a livello di asserzioni.

Se il revisore ha stabilito di non poter fare affidamento sul controllo interno dell'impresa, perché inesistente o inefficace, egli farà ricorso essenzialmente alle procedure di validità. Tale circostanza si realizza spesso nelle piccole e medie imprese nelle quali non sussistono generalmente molte attività di controllo; pertanto il revisore può ritenere più conveniente acquisire elementi probativi attraverso procedure di validità piuttosto che attraverso test sull'efficacia operativa dei controlli (procedure di conformità).

In ogni caso, indipendentemente dalla valutazione del rischio, il revisore deve eseguire procedure di validità per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile ed informativa significativa. Tale regola riflette il fatto che la valutazione del rischio da parte del revisore è soggettiva e può non essere sufficientemente precisa per identificare tutti i rischi di errori significativi.

Inoltre, vi sono limitazioni intrinseche al controllo interno, inclusa la possibilità di forzatura dei controlli da parte della direzione. Di conseguenza, sebbene il revisore possa determinare che il rischio di errori significativi sia ridotto ad un livello accettabilmente basso, eseguendo unicamente procedure di conformità per una particolare asserzione connessa ad una classe di operazioni, saldo contabile o informativa, egli deve comunque svolgere procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile e informativa.



Le procedure di validità si suddividono in verifiche di dettaglio e procedure di analisi comparativa.

Le procedure di validità devono includere le seguenti procedure di revisione in relazione alla fase di chiusura del bilancio:

- controllo della corrispondenza del bilancio con le sottostanti scritture contabili;
- esame delle registrazioni contabili e delle altre scritture di chiusura significative eseguite in sede di redazione del bilancio.

La natura e l'estensione dell'esame, da parte del revisore, delle registrazioni contabili e delle altre scritture di chiusura dipendono dalla natura e dalla complessità del processo di formazione dell'informativa economico-finanziaria dell'impresa e dai rischi associati di errori significativi.

Quando l'approccio verso i rischi significativi si basa unicamente su procedure di validità, le procedure di revisione idonee per affrontare tali rischi devono consistere esclusivamente in verifiche di dettaglio o in una combinazione di verifiche di dettaglio e di procedure di analisi comparativa.

Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità sono più adatte a grandi volumi di operazioni che tendono ad essere prevedibili nel tempo. Le verifiche di dettaglio sono più appropriate per acquisire elementi probativi in merito ad alcune asserzioni relative a saldi contabili, con particolare riferimento all'esistenza<sup>113</sup> e alla valutazione<sup>114</sup>.

---

<sup>113</sup> Le attività, le passività ed il patrimonio netto esistono.

<sup>114</sup> Le attività, le passività ed il patrimonio netto sono esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o classificazione è stata registrata correttamente.

In alcune situazioni, il revisore può ritenere che sia sufficiente svolgere unicamente procedure di analisi comparativa per ridurre il rischio di errori significativi ad un livello accettabilmente basso.

Il revisore può giudicare che la sola esecuzione di procedure di analisi comparativa come procedure di validità sia in grado di fronteggiare il rischio di errori significativi identificato e valutato per una classe di operazioni, laddove la valutazione del rischio da parte del revisore sia supportata da elementi probativi acquisiti attraverso lo svolgimento di procedure di conformità sull'efficacia operativa dei controlli.

In altre situazioni, il revisore può ritenere che soltanto le verifiche di dettaglio siano adeguate, o che la soluzione più adeguata per fronteggiare i rischi identificati e valutati sia rappresentata da una combinazione di procedure di analisi comparativa e di verifiche di dettaglio.

Nello stabilire le procedure di analisi comparativa da svolgere come procedure di validità, il revisore deve considerare i seguenti aspetti:

- l'adeguatezza dell'utilizzo di procedure di analisi comparativa in relazione alle asserzioni da esaminare;
- l'attendibilità dei dati, interni o esterni, sulla base dei quali sono sviluppate le previsioni di dati contabili o di indici di bilancio;
- se la precisione delle previsioni sia sufficiente ad identificare errori significativi al livello di sicurezza desiderato;
- se l'ammontare di un'eventuale differenza tra dati contabili e valori attesi sia da considerarsi accettabile.

Il revisore considera inoltre se verificare i controlli, se esistenti, istituiti dall'impresa sulla predisposizione delle informazioni che sono utilizzate per svolgere procedure di analisi comparativa come procedure di validità.

Quando tali controlli sono efficaci, il revisore ha maggior fiducia sull'attendibilità delle informazioni e, quindi, sui risultati delle procedure di analisi comparativa. In alternativa alla verifica dei controlli, il revisore può considerare se le informazioni siano state sottoposte a procedure di verifica nel periodo corrente o in quello precedente.

Quando le procedure di validità sono eseguite ad una data di interim<sup>115</sup>, il revisore deve svolgere ulteriori procedure di validità, ovvero procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per coprire il periodo rimanente ed ottenere una base ragionevole per estendere le conclusioni di revisione dalla data di interim sino alla fine dell'esercizio.

Ciò aumenta il rischio che non siano individuati dal revisore errori che possano sussistere a fine esercizio. Tale rischio si incrementa all'aumentare della lunghezza del periodo rimanente.

Nel considerare se svolgere o meno le procedure di validità ad una data di interim, il revisore deve considerare fattori, quali:

- l'ambiente di controllo ed altri controlli pertinenti;
- la disponibilità ad una data successiva delle informazioni necessarie per l'applicazione delle procedure di revisione;
- l'obiettivo delle procedure di validità;
- il rischio identificato e valutato di errori significativi;
- la natura della classe di operazioni, del saldo contabile e delle relative asserzioni;

---

<sup>115</sup> L'interim è la fase preliminare del processo di revisione aziendale, più comunemente chiamata di pianificazione.

- la possibilità di svolgere appropriate procedure di validità o procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per coprire il rimanente periodo, al fine di ridurre il rischio che non siano individuati errori esistenti a fine esercizio.

Sebbene il revisore non sia tenuto ad acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli al fine di ottenere una base ragionevole per estendere le conclusioni di revisione da una data di interim a fine esercizio, egli deve considerare se sia sufficiente svolgere solamente procedure di validità per coprire il periodo rimanente.

Se il revisore conclude che la sola applicazione di procedure di validità non sia sufficiente, egli svolge procedure di conformità sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti oppure svolge procedure di validità alla fine dell'esercizio.

L'utilizzo di elementi probativi ottenuti da procedure di validità svolte nel corso di un lavoro di revisione precedente non è sufficiente per fronteggiare un rischio di errori significativi nella revisione corrente. Nella maggior parte dei casi, gli elementi probativi acquisiti dallo svolgimento di procedure di validità nel corso di un precedente lavoro forniscono pochi o nessun elemento probativo per il periodo corrente.

Gli elementi probativi acquisiti da un precedente lavoro di revisione possono essere utilizzati nel periodo corrente come evidenze di validità, a condizione che gli elementi probativi stessi e gli aspetti in relazione ai quali sono stati acquisiti non siano sostanzialmente cambiati. Se il revisore pianifica di utilizzare elementi probativi acquisiti da procedure di validità svolte nel corso di un lavoro di revisione precedente, il revisore deve effettuare procedure di revisione durante il periodo corrente per verificare l'attuale validità di tali elementi.

Più alto è il rischio di errori significativi, maggiore è l'estensione delle procedure di validità da svolgere.

Poiché il rischio di errori significativi dipende anche dal controllo interno, l'estensione delle procedure di validità può essere incrementata in conseguenza di risultati non soddisfacenti ottenuti dalle verifiche svolte sull'efficacia operativa dei controlli.

Comunque, è appropriato aumentare l'estensione di una procedura di revisione soltanto se la stessa è pertinente allo specifico rischio esaminato.

Prima che si concluda la revisione, il revisore deve valutare se il rischio di revisione sia stato ridotto ad un livello accettabilmente basso e se la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione debbano essere riconsiderate. A tal fine, il revisore deve riconsiderare quanto segue:

- la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità;
- gli elementi probativi acquisiti sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, incluso il processo utilizzato dall'impresa per la valutazione dei rischi.

Il revisore deve concludere se siano stati acquisiti sufficienti ed appropriati elementi probativi per ridurre il rischio di errori significativi nel bilancio ad un livello accettabilmente basso.

La sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi<sup>116</sup> a supporto delle conclusioni raggiunte nel corso della revisione sono aspetti che dipendono dal giudizio professionale del revisore.

Il giudizio del revisore sulla sufficienza e sull'appropriatezza degli elementi probativi è influenzato da fattori quali:

---

<sup>116</sup> La sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi. L'appropriatezza è la misura della qualità degli elementi probativi; cioè la loro pertinenza ed attendibilità nel supportare o nell'individuare errori nelle classi di operazioni, saldi contabili, informativa e relative asserzioni. La quantità degli elementi probativi necessari è funzione del rischio di errore (maggiore è il rischio, maggiori sono gli elementi probativi necessari) ed anche della qualità di tali elementi (migliore è la qualità, minori possono essere gli elementi richiesti). Conseguentemente, la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi sono correlate. Tuttavia, il mero ottenimento di maggiori elementi probativi può non compensarne la relativa scarsa qualità.

Principi di revisione, Documento n. 500, "Gli elementi probativi della revisione", 2006.

- significatività dell'errore potenziale in un'asserzione e probabilità che lo stesso abbia un effetto significativo, singolarmente o insieme ad altri errori potenziali, sul bilancio;
- efficacia delle risposte e dei controlli della direzione per affrontare i rischi;
- esperienza acquisita durante precedenti lavori di revisione in merito ad errori potenziali simili;
- risultati delle procedure di revisione svolte, incluso se tali procedure di revisione abbiano identificato casi specifici di frode o di errori dovuti a comportamenti od eventi non intenzionali;
- fonte e attendibilità delle informazioni disponibili;
- persuasività degli elementi probativi;
- comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.

Se il revisore non ha acquisito sufficienti ed appropriati elementi probativi in merito ad una significativa asserzione di bilancio, egli deve cercare di ottenere ulteriori elementi probativi. Se il revisore non è in grado di acquisire sufficienti ed adeguati elementi probativi, deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio.

# CONCLUSIONI

La valutazione del sistema di controllo interno, da parte del revisore esterno, è di fondamentale importanza per lo svolgimento del processo di revisione contabile.

Il revisore esprime un giudizio professionale sull'attendibilità del bilancio (della società cliente) che dipende dall'accuratezza dei dati contabili. Quest'ultima è influenzata dal sistema di controllo interno che potrebbe prevenire e correggere eventuali errori che potrebbero comprometterla. Questa è la ragione per cui il revisore deve valutare con estrema attenzione il sistema di controllo interno.

Inoltre, una valutazione positiva dello stesso, tramite test di conformità, permetterebbe di ridurre il rischio di controllo e di conseguenza anche il campione delle operazioni aziendali che verrebbero sottoposte, in sede di "final", a test di validità, facilitando, in termini di tempo e di risorse, il lavoro di revisione.

# BIBLIOGRAFIA

- Beretta S. e Pecchiari N., *Analisi e valutazione del sistema di controllo interno*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2007.
- Bianchi C., *Manuale del revisore*, Roma, Rirea, 2001.
- Dittmeier C. A., *Internal auditing*, Milano, Egea, 2007.
- Giovannoni E., *La cultura del controllo nel governo dell'azienda*, Padova, Cedam, 2004.
- Marchi L. *I sistemi informativi aziendali*, Milano, Giuffrè, 1988.
- Marchi L., *Principi di revisione contabile*, Milano, Giuffrè, 2005.
- Marchi L., *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*, Milano, Giuffrè, 2008.
- Marinelli U., *Revisione Contabile*, Torino, Giappichelli, 2008.
- Pricewaterhousecoopers, *Il processo di revisione contabile*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2009.
- Pricewaterhousecoopers, *Il sistema di controllo interno*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2006.
- Sandulli M. e Santoro V., *Amministrazione, controllo e bilancio nella riforma delle s.p.a.*, Torino, Giappichelli, 2003.



- Troina G., Il sistema dei controlli interni, Roma, Cisu, 1999.
- Troina G., Le revisioni aziendali, Milano, Franco Angeli, 2005.
- Troina G., La quantificazione del capitale di funzionamento e del reddito di periodo nelle imprese, Roma, Edizioni Nuova Cultura, 2009.
- Commissione paritetica tra Dottori Commercialisti e Ragionieri, principi di revisione, Documento n. 200, “Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio”, 2006.
- Commissione paritetica tra Dottori Commercialisti e Ragionieri, principi di revisione, Documento n. 230, “Documentazione del lavoro”, 2002.
- Commissione paritetica tra Dottori Commercialisti e Ragionieri, principi di revisione, Documento n. 240, “La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio”, 2006.
- Commissione paritetica tra Dottori Commercialisti e Ragionieri, principi di revisione, Documento n. 300, “Pianificazione della revisione contabile del bilancio”, 2006.
- Commissione paritetica tra Dottori Commercialisti e Ragionieri, principi di revisione, Documento n. 315, “La comprensione dell’impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi”, 2006.
- Commissione paritetica tra Dottori Commercialisti e Ragionieri, principi di revisione, Documento n. 320, “Il concetto di significatività nella revisione”, 2002.

- Commissione paritetica tra Dottori Commercialisti e Ragionieri, principi di revisione, Documento n. 330, “Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati”, 2006.
- Commissione paritetica tra Dottori Commercialisti e Ragionieri, principi di revisione, Documento n. 400, “La valutazione del rischio e il sistema di controllo interno”, 2002.
- Commissione paritetica tra Dottori Commercialisti e Ragionieri, principi di revisione, Documento n. 500, “Gli elementi probativi della revisione”, 2006.
- Commissione paritetica tra Dottori Commercialisti e Ragionieri, principi di revisione, Documento n. 610, “L’utilizzo del lavoro di revisione interna”, 2002.