

**CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E  
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI**

**COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE**

**LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL SUO CONTESTO E LA  
VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI**

Documento n. 315

*Edizione ottobre 2006*

**INDICE**

<b>INTRODUZIONE .....</b>	<b>2</b>
<b>PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO E FONTI DI INFORMAZIONE SULL'IMPRESA ED IL CONTESTO IN CUI OPERA, INCLUSO IL SUO CONTROLLO INTERNO.....</b>	<b>4</b>
<b>LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA, INCLUSO IL SUO CONTROLLO INTERNO.....</b>	<b>8</b>
<b>VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI .....</b>	<b>28</b>
<b>COMUNICARE CON I RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE E CON LA DIREZIONE.....</b>	<b>34</b>
<b>DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO.....</b>	<b>34</b>
<b>APPENDICE 1: La comprensione dell'impresa e del suo contesto.....</b>	<b>36</b>
<b>APPENDICE 2: Le componenti del controllo interno .....</b>	<b>40</b>
<b>APPENDICE 3: Condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi.....</b>	<b>49</b>

## INTRODUZIONE

1. Lo scopo del presente documento è quello di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida per comprendere l'impresa ed il contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, nonché per valutare i rischi di errori significativi nella revisione contabile del bilancio.

L'importanza della valutazione del rischio da parte del revisore come base per la definizione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati è trattata nella descrizione del rischio di revisione fornita nel documento n. 200 "Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio."

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

Il documento n. 500 "Gli elementi probativi della revisione", richiede che il revisore utilizzi asserzioni sufficientemente dettagliate da costituire una base per valutare i rischi di errori significativi, nonché per stabilire e svolgere le procedure conseguenti. Il presente documento richiede che il revisore effettui la valutazione dei rischi a livello sia di bilancio che di asserzioni, sulla base di un'appropriate comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.

Il documento n. 330 "Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati" tratta la responsabilità del revisore nel definire risposte generali e nello stabilire e svolgere le procedure conseguenti, la cui natura, tempistica ed estensione rispondano alla valutazione dei rischi.

Le regole e le indicazioni del presente documento devono essere applicate congiuntamente con le regole e le indicazioni previste negli altri documenti. In particolare, ulteriori indicazioni relative alla responsabilità del revisore nel valutare i rischi di errori significativi dovuti a frode sono fornite nel documento n. 240 "La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio".

3. Il presente documento contiene, in sintesi, quanto segue:

- *procedure di valutazione del rischio e fonti di informazione sull'impresa ed il contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.* Questa sezione illustra le procedure di revisione che il revisore è tenuto a svolgere al fine di comprendere l'impresa ed il suo contesto, incluso il suo controllo interno (procedure di valutazione del rischio). È inoltre prevista una discussione nell'ambito del team di revisione in merito alla possibilità che il bilancio contenga errori significativi;
- *la comprensione dell'impresa e del suo contesto, incluso il suo controllo interno.* Questa sezione richiede che il revisore comprenda gli aspetti specifici dell'impresa e del contesto in cui opera nonché le componenti del suo controllo interno, al fine di identificare e valutare i rischi di errori significativi;

- *la valutazione dei rischi di errori significativi.* Questa sezione richiede che il revisore identifichi e valuti i rischi di errori significativi sia a livello di bilancio che a livello di asserzioni.

A tal fine il revisore:

- identifica i rischi considerando l'impresa ed il contesto in cui opera, inclusi i relativi controlli istituiti a fronte di tali rischi, e considerando le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa contenuta nel bilancio;
- collega i rischi identificati ai profili che possono risultare errati a livello di asserzioni;
- valuta la rilevanza e la probabilità di accadimento dei rischi identificati.

Questa sezione richiede altresì che il revisore determini se gli eventuali rischi identificati e valutati rappresentino rischi di rilevanza tale da implicare una speciale considerazione nel processo di revisione ovvero rischi per cui le procedure di validità non forniscono, da sole, sufficienti e appropriati elementi probativi.

Il revisore è tenuto a valutare la struttura dei controlli istituiti dall'impresa a fronte di tali rischi, incluse le relative attività di controllo, e considerare se tali controlli sono messi in atto.

- *le comunicazioni con i responsabili delle attività di governance e con la direzione.* Questa sezione affronta gli aspetti relativi al controllo interno che il revisore comunica ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione;
  - *documentazione del lavoro.* Questa sezione stabilisce come documentare il lavoro svolto.
4. La comprensione dell'impresa e del suo contesto costituisce un aspetto fondamentale per lo svolgimento di una 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, ad esempio quando il revisore:

- decide il livello di significatività e valuta se tale giudizio rimanga appropriato nel corso del lavoro;
- considera se i principi contabili scelti ed applicati siano appropriati e se l'informativa di bilancio sia adeguata;
- identifica le aree in cui può essere necessaria una speciale considerazione nel processo di revisione, per esempio, le operazioni con parti correlate, l'adeguatezza dell'utilizzo del presupposto di continuità aziendale da parte della direzione o l'inerenza delle operazioni rispetto agli obiettivi gestionali;
- definisce i risultati attesi da utilizzare nello svolgimento delle procedure di analisi comparativa;
- stabilisce e svolge procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso;

- valuta se gli elementi probativi ottenuti siano sufficienti ed appropriati, per esempio, valuta l'adeguatezza delle ipotesi assunte e delle attestazioni, scritte e verbali, rilasciate dalla direzione.
5. Il revisore utilizza il proprio giudizio professionale per determinare il necessario livello di comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno. Il revisore innanzi tutto considera se la comprensione acquisita sia sufficiente per valutare i rischi di errori significativi in bilancio e per stabilire e svolgere le procedure di revisione conseguenti. Il livello di comprensione generale richiesto al revisore nell'eseguire la revisione contabile è minore rispetto a quello necessario alla direzione per gestire l'impresa.

### **PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO E FONTI DI INFORMAZIONE SULL'IMPRESA ED IL CONTESTO IN CUI OPERA, INCLUSO IL SUO CONTROLLO INTERNO**

6. 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. Come descritto nel documento n. 500, le procedure di revisione volte ad ottenere una adeguata comprensione dell'impresa e del suo contesto, sono definite "procedure di valutazione del rischio" poiché alcune informazioni ottenute eseguendo queste procedure possono essere utilizzate dal revisore come elementi probativi a supporto della valutazione dei rischi di errori significativi in bilancio. Inoltre, nell'esecuzione delle procedure di valutazione del rischio, il revisore può ottenere elementi probativi in merito a classi di operazioni, saldi contabili, o informativa, e relative asserzioni, nonché in merito alla efficacia operativa dei controlli, anche nel caso in cui tali procedure di revisione non siano state specificatamente pianificate come procedure di validità o procedure di conformità. Il revisore può altresì scegliere di eseguire procedure di validità o procedure di conformità in concomitanza con le procedure di valutazione del rischio per motivi di efficienza.

### **PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO**

7. 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:
- a) indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa;
  - b) procedure di analisi comparativa;
  - c) osservazioni ed ispezioni.

Il revisore non è tenuto ad eseguire, per ciascun aspetto considerato nel successivo paragrafo 20, tutte le procedure di valutazione del rischio sopra descritte. Tuttavia, tutte le procedure di valutazione del rischio sono svolte dal revisore nel corso del processo di acquisizione della necessaria comprensione dell'impresa.

8. Inoltre, il revisore esegue altre procedure di revisione laddove le informazioni ottenute possono risultare utili all'identificazione di rischi di errori significativi.  
Per esempio, il revisore può considerare l'opportunità di svolgere indagini presso il consulente legale esterno all'impresa o altri esperti che l'impresa ha utilizzato.  
Anche l'esame di informazioni ottenute da fonti esterne, quali rapporti di analisti, istituti di credito o agenzie di rating, riviste economiche e del settore in cui l'impresa opera, pubblicazioni finanziarie o di Autorità di Vigilanza, può essere utile per acquisire informazioni sull'impresa.
9. Sebbene molte delle informazioni che il revisore ottiene attraverso le indagini possono essere acquisite dalla direzione e dai responsabili dell'informativa economico-finanziaria, le indagini presso altri soggetti all'interno dell'impresa, come il personale addetto alla produzione, alla revisione interna, o altri dipendenti aventi differenti livelli di autorità, possono essere utili per fornire al revisore una differente prospettiva 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 i responsabili delle attività di governance possono aiutare il revisore a comprendere il contesto in cui viene redatto il bilancio;
  - le indagini presso il personale 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 il consulente legale interno possono riferirsi ad aspetti quali controversie, osservanza di leggi e regolamenti, conoscenza di frodi o presunte frodi riguardanti l'impresa, garanzie, obblighi post-vendita, accordi (come joint-venture) con partner d'affari e significato di clausole contrattuali;
  - le indagini presso il personale di marketing o di vendita possono riferirsi a cambiamenti nelle strategie commerciali dell'impresa, all'andamento delle vendite o ad accordi contrattuali con la clientela.
10. 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.  
Nell'eseguire procedure di analisi comparativa come procedure di valutazione del rischio, il revisore definisce dei risultati attesi relativamente a correlazioni plausibili che ragionevolmente si ritiene debbano sussistere.

Quando la comparazione di tali risultati attesi con gli importi contabilizzati o gli indici calcolati in base a tali importi mostra relazioni inusuali o inattese, il revisore valuta tali risultati per identificare i rischi di errori significativi. Tuttavia, quando tali procedure di analisi comparativa utilizzano dati aggregati ad un alto livello (come avviene frequentemente), i risultati forniscono unicamente un'indicazione iniziale di massima sulla possibile esistenza di errori significativi.

Di conseguenza, il revisore considera i risultati di tali procedure congiuntamente alle altre informazioni raccolte nell'identificazione dei rischi di errori significativi. Si veda, il documento n. 520 "Le procedure di analisi comparativa" per un'ulteriore guida all'utilizzo di tali procedure.

11. 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 di revisione normalmente includono:

- osservazioni sull'attività e sulla operatività dell'impresa;
- esame di documenti (quali piani industriali e strategici), dati contabili e manuali di controllo interno;
- lettura di rapporti predisposti dalla direzione (quali relazioni gestionali periodiche e rendicontazioni infrannuali) e dai responsabili delle attività di governance (quali verbali delle riunioni del consiglio di amministrazione);
- visite a sedi e stabilimenti dell'impresa;
- ripercorrere le operazioni attraverso le evidenze prodotte dal sistema informativo relativo alla preparazione dell'informativa economico-finanziaria ("walk-throughs").

12. Quando il revisore intende utilizzare informazioni sull'impresa ed il contesto in cui opera 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. Anche le informazioni riguardanti errori riscontrati in passato e la tempestività della loro correzione aiutano il revisore a valutare i rischi di errori significativi nella revisione in corso.

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.

13. Laddove rilevante ai fini della revisione, il revisore deve valutare anche altre informazioni quali quelle acquisite nel processo di accettazione o di mantenimento dell'incarico o, ove

applicabile, l'esperienza acquisita in relazione ad altri incarichi eseguiti presso l'impresa, ad esempio, per la revisione contabile limitata delle rendicontazioni infrannuali.

#### DISCUSSIONE TRA I MEMBRI DEL TEAM DI REVISIONE

14. I membri del team di revisione devono discutere tra loro sulla possibilità di errori significativi nel bilancio dell'impresa.
15. Tale discussione ha l'obiettivo di permettere ai membri del team di revisione di acquisire una migliore comprensione della possibilità che il bilancio contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti od eventi non intenzionali relativamente alle aree di loro competenza e di comprendere in quale modo i risultati delle procedure di revisione da loro svolte possano influenzare altri aspetti della revisione, incluse le decisioni sulla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione da effettuare in risposta ai rischi identificati e valutati.
16. La discussione offre un'opportunità ai membri del team di revisione con maggior esperienza, incluso il responsabile dell'incarico, di condividere con gli altri le proprie considerazioni basate sulla personale conoscenza dell'impresa. La discussione permette altresì lo scambio di informazioni tra i membri del team sui rischi connessi all'attività dell'impresa e sulle modalità e le aree in cui il bilancio può essere soggetto ad errori significativi. Come richiesto dal documento n. 240, particolare enfasi viene posta sulla possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi dovuti a frodi.  
La discussione deve inoltre considerare l'applicabilità del quadro normativo sull'informazione economico-finanziaria applicabile ai fatti ed alle circostanze specifiche dell'impresa.
17. Il revisore utilizza il proprio giudizio professionale per determinare quali siano i membri del team di revisione da coinvolgere nella discussione, nonché per fissare le modalità, i tempi e l'ampiezza della discussione stessa.  
Normalmente nella discussione sono coinvolti i membri più esperti del team di revisione, tuttavia, non è necessario che tutti i membri del team abbiano una conoscenza approfondita di tutti gli aspetti della revisione.  
L'ampiezza della discussione è influenzata dal ruolo, dall'esperienza e dalla necessità di informazioni dei membri del team di revisione. In una revisione che si svolge in più sedi, per esempio, vi possono essere più discussioni con la partecipazione dei membri più esperti del team di revisione in ciascuna sede di una certa importanza. Un altro fattore da considerare nel pianificare le discussioni è costituito dall'eventuale coinvolgimento di esperti che fanno parte del team di revisione. Per esempio, il revisore può decidere che sia necessario inserire un professionista specialista in elaborazione informatica (IT)<sup>1</sup>, o in altre discipline, all'interno del team di revisione e pertanto coinvolge tale figura nella discussione.

---

<sup>1</sup> L'elaborazione informatica (nel proseguo anche IT) comprende mezzi automatizzati per rilevare, elaborare, memorizzare e comunicare informazioni ed include dispositivi di registrazione, sistemi di comunicazione, sistemi computerizzati (incluso componenti hardware, software e dati) ed altri dispositivi elettronici.



18. Come richiesto dal documento n. 200, il revisore pianifica e svolge la revisione con un atteggiamento di scetticismo professionale.

La discussione tra i membri del team di revisione enfatizza l'esigenza di mantenere lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico, di essere attenti ad informazioni od altre condizioni che indichino il possibile verificarsi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti od eventi non intenzionali, nonché di essere rigorosi nel seguire tali indicazioni.

19. In considerazione di specifiche circostanze, possono tenersi ulteriori discussioni al fine di facilitare lo scambio continuo di informazioni tra i membri del team di revisione in merito alla possibilità di errori significativi nel bilancio dell'impresa.

I membri del team di revisione devono comunicare e condividere le informazioni acquisite nel corso del lavoro che possono influenzare la valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti od eventi non intenzionali, nonché le procedure di revisione eseguite a fronte di tali rischi.

#### **LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA, INCLUSO IL SUO CONTROLLO INTERNO**

20. La comprensione dell'impresa e del suo contesto da parte del revisore riguarda i seguenti aspetti:

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

L'Appendice 1 contiene esempi di aspetti che il revisore può considerare per comprendere l'impresa ed il suo contesto in relazione alle categorie da (a) a (d) di cui sopra.

L'Appendice 2 contiene una spiegazione dettagliata delle componenti del controllo interno.

21. La natura, tempistica ed estensione delle procedure di valutazione del rischio svolte dal revisore dipendono dalle circostanze dell'incarico, quali la dimensione e la complessità dell'impresa e l'esperienza del revisore maturata presso l'impresa stessa.

Inoltre, l'identificazione di cambiamenti significativi in ciascuno dei sopraindicati aspetti dell'impresa rispetto a periodi precedenti è particolarmente importante per acquisire una sufficiente comprensione dell'impresa al fine di identificare e valutare i rischi di errori significativi.

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

22. Il revisore deve acquisire una comprensione del settore di attività, della normativa e di altri fattori esterni, incluso il quadro normativo sull'informazione economico-finanziaria applicabile.

Al riguardo il revisore considera le condizioni del settore di attività, quali il livello di competitività, i rapporti con i fornitori e con i clienti e gli sviluppi tecnologici; il contesto normativo comprendente, tra gli altri aspetti, il quadro normativo sull'informazione economico-finanziaria applicabile, il contesto giuridico e politico ed i condizionamenti ambientali che influenzano il settore e l'impresa.

Inoltre, il revisore considera altri fattori esterni, quali le condizioni economiche generali. Si veda il documento n. 250 "Gli effetti connessi alla conformità a leggi e regolamenti" per ulteriori indicazioni in merito alla verifica della conformità al quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa ed al settore.

23. Il settore in cui opera l'impresa può dar origine a specifici rischi di errori significativi derivanti dalla natura della attività svolta o dal livello di regolamentazione. Per esempio, i contratti a lungo termine possono comportare significative stime di ricavi e costi che causano rischi di errori significativi. In tali casi, il revisore valuta se il team di revisione includa persone con specifica e adeguata conoscenza ed esperienza.

24. Le disposizioni di legge e regolamentari determinano il quadro normativo sull'informazione economico-finanziaria da utilizzare per la redazione del bilancio dell'impresa.

Nella maggior parte dei casi, tale quadro normativo sarà quello del paese in cui l'impresa è registrata od opera ed in cui ha sede il revisore, e pertanto sia il revisore che l'impresa ne avranno una comune comprensione.

In alcuni casi, può non esserci un quadro normativo di riferimento. In questi casi la scelta dell'impresa sarà regolata da consuetudini locali, prassi del settore, esigenze degli utilizzatori o altri fattori. Per esempio, i concorrenti dell'impresa possono applicare i principi contabili internazionali (IFRS) e l'impresa può decidere che tali principi siano adeguati anche per le proprie esigenze di informativa economico-finanziaria.

Il revisore valuta se i regolamenti locali prevedano specifiche disposizioni sull'informativa economico-finanziaria per il settore in cui opera l'impresa poichè la loro mancata applicazione da parte della direzione può rendere il bilancio significativamente errato.

CARATTERISTICHE DELL'IMPRESA

25. Il revisore deve comprendere le caratteristiche dell'impresa. Le caratteristiche di un'impresa riguardano le sue operazioni, l'assetto proprietario e la governance, le tipologie degli investimenti in essere e pianificati per il futuro, il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata. La conoscenza delle caratteristiche di un'impresa permette al revisore di comprendere le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa che dovrebbe essere espressa nel bilancio.

26. L'impresa può avere una struttura complessa con società controllate o altre componenti in più sedi. Oltre alle difficoltà di consolidamento, in questi casi vi sono altre problematiche che possono generare rischi di errori significativi: l'allocazione dell'avviamento ai vari settori di attività e la sua eventuale perdita permanente di valore; la determinazione della diversa natura degli investimenti, se siano joint venture, controllate o partecipazioni contabilizzate utilizzando il metodo del patrimonio netto; nonché l'appropriata contabilizzazione delle imprese con scopi particolari.
27. La conoscenza dell'assetto proprietario e dei rapporti tra i soci ed altri soggetti o imprese è altresì importante per determinare se le operazioni con parti correlate siano state identificate e contabilizzate in modo adeguato. Il documento n. 550 "Le parti correlate" fornisce un'ulteriore guida sulle considerazioni del revisore in merito a tale aspetto.
28. Il revisore deve comprendere la scelta e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa e deve valutare se essi siano adeguati per la sua attività, conformi al quadro normativo sull'informazione economico-finanziaria applicabile e coerenti con i principi contabili utilizzati nello specifico settore di attività.  
Tale comprensione include la conoscenza dei metodi utilizzati per contabilizzare operazioni significative e inusuali dei trattamenti contabili che hanno effetti significativi in relazione ad aree controverse o nuove per le quali non vi sia un'interpretazione ufficiale o condivisa, nonché dei cambiamenti nei trattamenti contabili adottati dall'impresa. Il revisore identifica anche i principi ed i regolamenti sulla informazione economico-finanziaria che costituiscono una novità per l'impresa e valuta con che tempi e modalità questi saranno adottati. Nei casi in cui l'impresa ha modificato le sue scelte o le modalità di applicazione di un principio contabile con effetti significativi, il revisore deve valutare le ragioni di tale cambiamento e la sua adeguatezza e conformità rispetto al quadro normativo sull'informazione economico-finanziaria applicabile.
29. La presentazione del bilancio in conformità al quadro normativo di riferimento comporta un'adeguata informativa sugli aspetti significativi. Questi aspetti riguardano la forma, i criteri ed il contenuto del bilancio e della nota integrativa, quali per esempio: la terminologia utilizzata, la quantità di dettagli forniti, la classificazione delle voci nei prospetti e la fondatezza degli importi iscritti.  
Il revisore deve valutare se l'impresa ha fornito una informativa appropriata su specifici aspetti, alla luce delle circostanze e dei fatti di cui sia a conoscenza in quel momento.

#### OBIETTIVI, STRATEGIE E RISCHI CORRELATI

30. Il revisore deve comprendere 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. L'impresa conduce la sua attività in un contesto di settore, normativo e di altri fattori interni ed esterni. Per adeguarsi a questi fattori, la direzione dell'impresa o i responsabili delle attività di governance definiscono gli obiettivi che costituiscono i piani generali dell'impresa. Le strategie rappresentano i metodi operativi attraverso i quali la direzione intende raggiungere i propri obiettivi.

I rischi connessi all'attività svolta derivano da condizioni, eventi, circostanze, azioni o inattività, che potrebbero incidere sfavorevolmente sulla capacità dell'impresa di raggiungere i propri obiettivi e di realizzare le proprie strategie, ovvero dalla definizione di obiettivi e strategie non appropriate.

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.

31. Il rischio connesso alla attività è più ampio del rischio di errori significativi nel bilancio, sebbene includa questi ultimi. Esso può derivare, nello specifico, da cambiamenti o da situazioni complesse; peraltro, l'incapacità di rendersi conto della necessità di un cambiamento può a sua volta generare un rischio. Un cambiamento può scaturire, ad esempio, dallo sviluppo di nuovi prodotti che possono non avere una buona riuscita, da un mercato inadeguato, anche se sviluppato con successo, nonché da difetti che possono dar origine a passività e rischi per la propria immagine.

La comprensione dei rischi connessi alla 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 alla attività.

32. Quasi tutti i rischi connessi alla attività possono avere conseguenze economico-finanziarie e, quindi, un effetto sul bilancio.

Tuttavia non tutti i rischi connessi alla attività generano rischi di errori significativi nel bilancio. Un rischio connesso alla attività può avere un'immediata conseguenza sul rischio di errori per classi di operazioni, saldi contabili ed informativa a livello di asserzioni o di bilancio nel suo complesso. Per esempio, il rischio derivante da un portafoglio clienti in contrazione a causa di concentrazioni nel settore può accrescere il rischio di errori significativi nella valutazione dei crediti.

Tuttavia, lo stesso rischio, in particolare in concomitanza con un'economia in contrazione, può avere altresì conseguenze a lungo termine che il revisore considera quando valuta se il presupposto di continuità aziendale sia appropriato.

La considerazione del revisore sulla possibilità che un rischio connesso alla attività generi errori significativi è dunque formulata alla luce delle circostanze in cui opera l'impresa.

Esempi di condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi sono illustrati nell'Appendice 3.

33. Di norma, la direzione identifica i rischi connessi alla attività e sviluppa strategie per farvi fronte. Questo processo per la valutazione del rischio è parte del controllo interno ed è illustrato nei paragrafi dal 76 al 79.

34. Le imprese minori spesso non definiscono obiettivi e strategie o non gestiscono i relativi rischi attraverso piani o processi formali. In molti casi può non esservi documentazione riguardante tali aspetti. In queste imprese, di norma, il revisore acquisisce una comprensione dell'impresa attraverso indagini presso la direzione ed osservazioni sul modo in cui l'impresa risponde a tali aspetti.

## MISURAZIONE ED ESAME DELLA PERFORMANCE ECONOMICO- FINANZIARIA DELL'IMPRESA

35. Il revisore deve comprendere le modalità mediante le quali la direzione dell' impresa misura ed esamina periodicamente la performance economico-finanziaria.  
La misurazione e l'esame della performance da parte dell'impresa indicano al revisore aspetti che la direzione ed altri soggetti considerano importanti.  
Le misurazioni della performance, siano esse esterne o interne, creano pressioni sull'impresa che, a loro volta, possono indurre la direzione a intraprendere azioni volte a migliorare i risultati o a predisporre il bilancio in modo errato.  
Comprendere le modalità di misurazione della performance dell'impresa aiuta il revisore a valutare se tali pressioni diano luogo ad azioni della direzione che possano aver aumentato i rischi di errori significativi.
36. La misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria dell'impresa da parte della direzione si differenziano dal monitoraggio dei controlli (illustrato come una componente del controllo interno nei paragrafi da 96 a 99), sebbene i loro scopi possano coincidere.  
Il monitoraggio dei controlli, tuttavia, è specificamente rivolto a verificare l'efficacia operativa del controllo interno, considerando le informazioni ad esso pertinenti. La misurazione e l'esame della performance sono diretti a determinare se la performance della attività dell'impresa soddisfi gli obiettivi fissati dalla direzione (o da terzi), ma in alcuni casi gli indicatori di performance forniscono anche informazioni che permettono alla direzione di identificare carenze nel controllo interno.
37. Le informazioni prodotte internamente, utilizzate dalla direzione a tale scopo, possono includere indicatori chiave di performance (sia di natura economico-finanziaria sia di altra natura), budget, analisi delle variazioni, informazioni settoriali o divisionali e rapporti sulla performance di reparti o ad altro livello, nonché raffronti tra la performance dell'impresa e quella dei concorrenti.  
Anche soggetti esterni possono misurare ed esaminare la performance economico-finanziaria dell'impresa.  
Per esempio, informazioni esterne, quali le relazioni degli analisti ed i rapporti delle agenzie di rating, possono fornire informazioni utili al revisore per la comprensione dell'impresa e del suo contesto. Questi rapporti spesso si ottengono dalla stessa impresa sottoposta a revisione contabile.
38. Le misurazioni interne possono evidenziare risultati inattesi o andamenti che comportano indagini presso terzi da parte della direzione al fine di determinarne le cause e di intraprendere le conseguenti azioni correttive (incluse, in alcuni casi, l'individuazione e la correzione di errori in modo tempestivo).  
Le misurazioni della performance possono altresì indicare al revisore rischi di errori nel bilancio. Per esempio, le misurazioni della performance possono mettere in evidenza che l'impresa mostra una crescita rapida o una redditività inusuali rispetto a quelle di altre imprese dello stesso settore. Queste informazioni, in particolare se unite ad altri fattori quali

premi di rendimento basati sulle performance o incentivi di remunerazione, possono indicare il rischio che la direzione influenzi i dati nella redazione del bilancio.

39. Molte delle informazioni utilizzate nella misurazione della performance possono essere generate dal sistema informativo dell'impresa. Se la direzione assume che i dati utilizzati per esaminare la performance dell'impresa siano accurati senza avere un fondamento per tale assunto, le informazioni possono contenere errori che potenzialmente portano la direzione ad errate conclusioni sulla performance.

Quando il revisore intende utilizzare le misurazioni della performance ai fini della revisione (per esempio, per lo svolgimento di procedure di analisi comparativa), valuta se le informazioni relative all'esame effettuato dalla direzione sulla performance dell'impresa forniscano una base attendibile e siano sufficientemente precise per tale scopo. Se utilizza le misurazioni della performance, il revisore valuta se esse siano sufficientemente precise per individuare errori significativi.

40. Le imprese minori solitamente non dispongono di processi formali per misurare ed esaminare la performance economico-finanziaria dell'impresa. Ciò nondimeno, la direzione si affida spesso a taluni indicatori chiave che sulla base della conoscenza ed esperienza dell'attività sono ritenuti una base attendibile per valutare la performance economico-finanziaria e per intraprendere azioni appropriate.

#### CONTROLLO INTERNO

41. 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.

Il controllo interno rilevante ai fini della revisione è illustrato nei successivi paragrafi da 47 a 53. Inoltre, il grado di comprensione dello stesso è trattato nei successivi paragrafi da 54 a 56.

42. Il controllo interno è il processo configurato e messo in atto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza per il raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa economico-finanziaria, all'efficienza ed efficacia della gestione ed al rispetto delle leggi e dei regolamenti.

Ne consegue che il controllo interno è configurato ed attuato per affrontare i rischi identificati connessi all'attività che minacciano il raggiungimento di taluni di questi obiettivi.

43. Il controllo interno, come illustrato nel presente documento, è costituito dalle seguenti componenti:

- a) l'ambiente di controllo;
- b) il processo per la valutazione del rischio adottato dall'impresa;

- c) il sistema informativo ed i processi di gestione correlati, rilevanti per l'informativa economico-finanziaria e la comunicazione;
- d) le attività di controllo;
- e) il monitoraggio dei controlli.

L'Appendice 2 contiene una spiegazione dettagliata delle componenti del controllo interno.

44. 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. La suddivisione non riflette necessariamente il modo in cui l'impresa considera e mette in atto il controllo interno. Inoltre, 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 e nelle relative asserzioni, piuttosto che la classificazione di tale controllo in una delle specifiche componenti.

Di conseguenza, il revisore può utilizzare una terminologia o un quadro di riferimento diversi per descrivere i vari aspetti del controllo interno ed il relativo effetto sulla revisione rispetto a quelli utilizzati nel presente documento, purché tutte le componenti previste siano prese in considerazione.

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

In particolare, le imprese minori possono utilizzare strumenti meno formali nonché processi e procedure più semplici per raggiungere i propri obiettivi. Per esempio, le imprese minori, ove sia in atto un coinvolgimento attivo della direzione nel processo di predisposizione dell'informativa economico-finanziaria, possono non disporre di esaurienti descrizioni delle procedure contabili o di dettagliate direttive scritte. Per alcune imprese, in particolare per quelle molto piccole, il proprietario-amministratore<sup>2</sup> può svolgere funzioni che in un'impresa più grande verrebbero considerate di competenza di diverse componenti del controllo interno. Quindi, nelle imprese minori non è sempre possibile distinguere chiaramente le diverse componenti di controllo interno, ma i loro obiettivi sottostanti sono ugualmente validi.

46. Ai fini del presente documento, il termine "controllo interno" comprende tutte le cinque componenti del controllo interno sopra menzionate. Inoltre, il termine "controlli" si riferisce ad una o più componenti o ad alcuni aspetti di esse.

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

47. 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

---

<sup>2</sup> Il presente documento utilizza il termine "proprietario-amministratore" per indicare i proprietari di impresa che sono coinvolti quotidianamente nella gestione della stessa.

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.

48. 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, nei limiti di quanto previsto dal presente documento, 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.

Nell'esercizio di tale giudizio, il revisore considera le circostanze ed i fattori applicabili quali:

- il suo giudizio in tema di significatività;
- la dimensione dell'impresa;
- le caratteristiche dell'attività dell'impresa, inclusi la sua organizzazione ed il suo assetto proprietario;
- la varietà e la complessità delle operazioni dell'impresa;
- le norme di legge ed i regolamenti applicabili;
- la natura e la complessità dei sistemi che sono parte del controllo interno dell'impresa, incluso l'utilizzo di fornitori di servizi.

49. 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.

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 relativo a ciascuna delle unità operative o processo aziendale può non essere rilevante ai fini della revisione.

50. 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. Per esempio, possono essere rilevanti ai fini della revisione i controlli riguardanti i dati gestionali che il revisore utilizza nelle procedure di analisi comparativa, quali le statistiche di produzione, o i controlli di conformità a leggi e regolamenti che possono comportare un effetto diretto e significativo sul bilancio, quali i controlli in tema di accantonamento per imposte.



51. Un'impresa generalmente mette in atto anche controlli riguardanti obiettivi che non sono rilevanti ai fini della revisione e che quindi non è necessario prendere in considerazione. Per esempio, un'impresa può fare affidamento su un sistema sofisticato di controlli automatizzati per assicurare una efficiente ed efficace operatività (ad esempio, un sistema di controlli automatizzati utilizzato da una compagnia aerea per rispettare gli orari dei voli) ma solitamente questi controlli non sono rilevanti ai fini della revisione.
52. Il controllo interno per la salvaguardia dei beni aziendali volto a prevenire acquisti, utilizzi o vendite non autorizzati può includere controlli che riguardano obiettivi sia di informativa economico-finanziaria che gestionali.  
Nella comprensione di ciascuna componente del controllo interno, la considerazione del revisore sui controlli di salvaguardia è generalmente limitata a quelli rilevanti per l'attendibilità dell'informativa economico-finanziaria. Per esempio, l'utilizzo di controlli di accesso, come le password, che limitano l'accesso a dati e programmi che elaborano i pagamenti, può essere rilevante ai fini della revisione del bilancio. Al contrario, i controlli per impedire l'utilizzo eccessivo di materiali nella produzione non sono generalmente rilevanti ai fini della revisione del bilancio.
53. Controlli rilevanti ai fini della revisione possono riscontrarsi in ogni componente del controllo interno; un'ulteriore disamina sui controlli rilevanti ai fini della revisione è presentata nel proseguo del presente documento nell'ambito della trattazione di ciascuna componente del controllo interno. Inoltre, i paragrafi 113 e 115 prendono in considerazione specifici rischi per i quali il revisore è tenuto a valutare la struttura dei controlli ed a determinare se questi siano stati messi in atto.

### **Grado di comprensione del controllo interno**

54. Ai fini della comprensione del controllo interno il revisore deve valutare la configurazione dei controlli e accertare la loro messa in atto.  
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 e correggere errori significativi. Un ulteriore approfondimento è contenuto nella trattazione di ciascuna componente del controllo interno. La messa in atto di un controllo significa che il controllo esiste e che l'impresa lo sta utilizzando.  
Il revisore valuta la configurazione di un controllo per decidere se poi prendere in considerazione anche la sua effettiva attuazione. Un controllo configurato in modo inappropriato può rappresentare un punto di debolezza<sup>3</sup> significativo nel controllo interno dell'impresa ed il revisore deve valutarlo se comunicarlo ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione come previsto dal paragrafo 120.

---

<sup>3</sup> Un punto di debolezza significativo nel controllo interno è quello che potrebbe avere un effetto rilevante sul bilancio.

55. Le procedure di valutazione del rischio volte ad ottenere elementi probativi in merito alla configurazione ed alla effettiva messa in atto 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.

Le verifiche poste in essere mediante indagini presso il personale dell'impresa da sole non sono sufficienti per valutare la configurazione di un controllo rilevante ai fini della revisione e determinare se sia stato messo in atto.

56. 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 (elementi manuali ed automatizzati del controllo interno, rilevanti ai fini della revisione, sono ulteriormente descritti di seguito).

Per esempio, l'acquisizione di elementi probativi sull'esecuzione di un controllo manuale in un dato momento non fornisce elementi probativi sull'efficacia operativa del controllo in altri momenti del periodo sottoposto a revisione contabile.

L'elaborazione informatica, invece, permette ad un'impresa di elaborare elevati volumi di dati in modo uniforme ed accresce la capacità dell'impresa di monitorare la performance delle attività di controllo e di realizzare un'efficace separazione delle funzioni attraverso la messa in atto di controlli di sicurezza in relazione ad applicazioni, database e sistemi operativi. Quindi, data l'intrinseca uniformità dell'elaborazione informatica, l'esecuzione di procedure di revisione per determinare se un controllo automatizzato sia stato messo in atto può fungere da verifica sull'efficacia operativa del controllo stesso; ciò dipende sia dalla valutazione del revisore che dalla necessità di svolgere verifiche di conformità, come avviene in caso di cambiamenti nei programmi informatici.

Ulteriori regole e linee guida circa le verifiche dell'efficacia operativa dei controlli (procedure di conformità) sono fornite nel documento n. 330 ed in particolare nel paragrafo 32.

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

57. La maggior parte delle imprese utilizza sistemi informatici IT per finalità operative e di informativa economico-finanziaria. Peraltro, anche quando sono ampiamente utilizzati 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. In altri casi il grado di automatizzazione può variare da certi sistemi sostanzialmente automatizzati con pochi elementi manuali ad altri sistemi, anche nel contesto della stessa impresa, in prevalenza manuali. Di conseguenza, 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.

58. L'utilizzo di elementi manuali ed automatizzati nel controllo interno influenza altresì il modo in cui le operazioni sono rilevate, registrate, elaborate e con cui se ne dà informativa<sup>4</sup>.

I controlli in un sistema manuale possono includere procedure, quali approvazioni, esame delle attività e riconciliazioni con successivo chiarimento degli importi in riconciliazione. In alternativa, un'impresa può utilizzare procedure automatizzate per rilevare, registrare, elaborare operazioni e darne informativa; in tal caso, registrazioni in forma elettronica sostituiscono i documenti cartacei come gli ordini d'acquisto, le fatture, le bolle di spedizione e le relative registrazioni contabili.

I controlli nei sistemi IT prevedono una combinazione di controlli automatizzati (per esempio, controlli integrati nei programmi informatici) e controlli manuali. Inoltre, i controlli manuali possono essere indipendenti dall'IT, possono utilizzare informazioni prodotte dall'IT, o possono limitarsi a monitorare l'effettivo funzionamento dell'IT e dei controlli automatizzati e a gestire le eccezioni. Quando viene utilizzata l'elaborazione informatica per rilevare, registrare, elaborare o dare informativa su operazioni o altri dati economico-finanziari da includere in bilancio, il sistema ed i programmi possono comprendere controlli riferiti alle corrispondenti asserzioni per i conti significativi e possono presentare criticità per l'effettiva funzionalità di controlli manuali che dipendono dall'IT. La combinazione di controlli manuali ed automatizzati in un'impresa varia in funzione della natura e della complessità dell'utilizzo dell'IT da parte dell'impresa.

59. In linea generale, l'elaborazione informatica 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;
- migliorare la tempestività, la disponibilità e l'accuratezza delle informazioni;
- facilitare l'ulteriore analisi di informazioni;
- rafforzare la capacità di monitorare la performance delle attività dell'impresa e delle relative direttive e procedure;
- ridurre il rischio di elusione dei controlli;
- rafforzare la capacità di raggiungere un'effettiva separazione delle funzioni attraverso la messa in atto di controlli di sicurezza in relazione ad applicazioni, database e sistemi operativi.

60. 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;
- accesso non autorizzato ai dati che può causare la loro distruzione o la loro modifica impropria, compresa la registrazione di operazioni non autorizzate o inesistenti o inesatte

---

<sup>4</sup> Il paragrafo 9 dell'appendice 2 definisce i termini rilevazione, registrazione, elaborazione e informativa nell'accezione utilizzata nel presente documento.

registrazione di operazioni. Rischi particolari possono sorgere nei casi in cui più utenti accedono ad un comune database;

- la possibilità che il personale IT goda di privilegi nell'accesso, oltre a quelli necessari, per eseguire le funzioni assegnate, violando in questo modo il principio della separazione delle funzioni;
- modifiche non autorizzate a dati di master file;
- modifiche non autorizzate a sistemi o programmi;
- mancata effettuazione delle necessarie modifiche a sistemi o programmi;
- intervento manuale improprio;
- potenziale perdita di dati o incapacità di accedere ai dati come necessario.

61. 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'efficienza dei controlli automatizzati.

62. 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. Non è quindi possibile presupporre l'uniformità di applicazione di un elemento del controllo manuale.

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.

63. 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.

### **Limiti del controllo interno**

64. Il controllo interno, non importa quanto bene strutturato e operante, può fornire ad un'impresa solo una ragionevole sicurezza 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. Per esempio, se il personale della funzione IT di un'impresa non comprende del tutto come un sistema per l'inserimento degli ordini elabori le operazioni di vendita, può configurare in modo errato modifiche al sistema per l'elaborazione delle vendite di una nuova linea di prodotti. D'altro canto, tali modifiche possono essere correttamente configurate ma erroneamente comprese da coloro che convertono la configurazione in specifiche di programma. Possono altresì manifestarsi errori nell'utilizzo delle informazioni prodotte dall'IT. Per esempio, possono essere programmati controlli automatizzati per segnalare operazioni superiori ad un dato importo da sottoporre all'esame della direzione, ma le persone incaricate dell'esame possono non aver compreso lo scopo di tali rapporti e, di conseguenza, omettere di esaminarli o di investigare voci inusuali.

65. Inoltre, i controlli possono essere elusi dalla collusione tra due o più persone o mediante impropria forzatura del controllo interno da parte della direzione. Per esempio, la direzione può stipulare accordi separati con clienti alterando i termini e le condizioni dei contratti di vendita standard dell'impresa e, pertanto, causare un non corretto riconoscimento dei ricavi. Inoltre, i controlli di convalida in un programma software volti ad identificare e riportare le operazioni che superano i limiti di credito previsti, possono essere forzati o disabilitati.
66. Le imprese minori hanno spesso un minor numero di dipendenti con conseguente limitazione dell'applicabilità del principio di separazione delle funzioni. Tuttavia, per aree chiave, persino nelle imprese molto piccole, si può adottare un certo grado di separazione delle funzioni o altra forma di controllo non sofisticato ma efficace.  
La possibilità di forzare i controlli da parte del proprietario-amministratore dipende in larga misura dall'ambiente di controllo in essere ed in particolare dal suo personale atteggiamento riguardo all'importanza del controllo interno.

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

67. Il revisore deve acquisire una comprensione dell'ambiente di controllo.  
L'ambiente di controllo include le attività di governance e di direzione nonché l'atteggiamento, la consapevolezza e le azioni dei responsabili delle attività di governance e della direzione in relazione al controllo interno ed alla sua importanza all'interno dell'impresa.  
L'ambiente di controllo definisce l'atteggiamento di un'organizzazione influenzando la consapevolezza dell'importanza del controllo da parte di chi vi opera.  
L'ambiente di controllo costituisce pertanto il fondamento di un efficace controllo interno definendone disciplina ed organizzazione.
68. La responsabilità principale di prevenire o individuare frodi o errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali spetta sia ai responsabili delle attività di governance sia alla direzione dell'impresa.

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, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, 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.

69. Nel valutare la struttura dell'ambiente di controllo nell'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. Sono elementi fondamentali che influenzano l'efficacia della struttura, della operatività e del monitoraggio dei controlli;
- b) considerazione dell'importanza della competenza. Si tratta della considerazione della direzione sui livelli di competenza necessari per particolari mansioni e di come tali livelli si traducano in requisiti di capacità e conoscenza;
- c) partecipazione dei responsabili delle attività di governance. Si intende il grado di indipendenza dalla direzione, la loro esperienza ed autorevolezza, la misura del loro coinvolgimento e la frequenza delle loro verifiche, le informazioni che tali soggetti ricevono, il modo in cui le questioni complesse sono rappresentate alla direzione e da quest'aprese in considerazione, nonché la loro interazione con i revisori interni ed esterni;
- d) filosofia e stile operativo della direzione. Si riferisce all'approccio con cui la direzione assume e gestisce i rischi connessi alla attività, nonché all'atteggiamento ed alle azioni della direzione rispetto all'informativa economico-finanziaria, alla funzione di elaborazione dati, alla funzione contabile ed al personale;
- e) struttura organizzativa. E' il quadro di riferimento entro cui sono pianificate, eseguite, controllate e supervisionate le attività dell'impresa dirette al raggiungimento degli obiettivi;
- f) attribuzione di autorità e responsabilità. Si tratta delle modalità con cui vengono attribuite autorità e responsabilità delle attività operative e di come vengono stabiliti i rapporti gerarchici e di autorizzazione;
- g) direttive e procedure in tema di risorse umane. Ci si riferisce ad assunzioni, orientamento, formazione, valutazione, counseling, promozioni, retribuzione ed azioni correttive.

70. Nel comprendere gli elementi dell'ambiente di controllo il revisore deve valutare altresì se gli stessi siano stati messi in atto. Di solito, il revisore acquisisce elementi probativi significativi mediante la combinazione di indagini e di altre procedure per la valutazione del rischio, ad esempio, trovando riscontro alle indagini svolte mediante osservazione o ispezione di documenti. Per esempio, il revisore, mediante indagini presso la direzione ed i dipendenti, può comprendere in che modo la direzione comunichi ai dipendenti i propri orientamenti in merito al comportamento aziendale ed etico.

Il revisore accerta se sono stati messi in atto controlli in merito ai sopradescritti elementi, valutando, per esempio, se la direzione ha introdotto un codice di comportamento formale e

se agisca affinché sia rispettato o al contrario non si curi delle violazioni o autorizzi eccezioni alle regole in esso contenute.

71. Elementi probativi sui diversi aspetti dell'ambiente di controllo possono non essere disponibili in forma documentale, in particolare per le imprese minori dove la comunicazione tra direzione e personale può essere informale ma efficace.

Per esempio, l'impegno della direzione verso i valori etici e la competenza in materia si attuano spesso attraverso il comportamento e l'atteggiamento che la stessa dimostra nel gestire l'attività dell'impresa, piuttosto che mediante un codice di comportamento scritto.

Di conseguenza, nella struttura dell'ambiente di controllo di un'impresa minore, l'atteggiamento, la consapevolezza e le azioni della direzione sono particolarmente importanti. Inoltre, ove non vi siano altri soci, il ruolo dei responsabili delle attività di governance è spesso ricoperto dal proprietario-amministratore.

72. Le responsabilità generali dei responsabili delle attività di governance sono riconosciute in codici di comportamento ed altri regolamenti o linee guida predisposti a beneficio dei responsabili delle attività di governance.

Uno dei ruoli dei responsabili delle attività di governance è quello di controbilanciare le pressioni sulla direzione in tema di informativa economico-finanziaria. Per esempio, le regole per la remunerazione della direzione possono generare un conflitto tra le esigenze di una informativa corretta e la possibilità di percepire degli incentivi in caso di risultati migliori.

Nel comprendere la struttura dell'ambiente di controllo il revisore considera aspetti quali l'indipendenza degli amministratori e la loro capacità di valutare le azioni della direzione.

Il revisore considera altresì se esista o meno un Comitato di controllo che abbia una adeguata conoscenza della attività dell'impresa e sappia valutare se il bilancio presenti una situazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento.

73. La natura dell'ambiente di controllo di un'impresa è tale da avere un effetto pervasivo sulla valutazione dei rischi di errori significativi. Per esempio, i controlli del proprietario-amministratore possono mitigare la mancanza di separazione delle funzioni in una impresa minore, oppure un consiglio di amministrazione attivo ed indipendente può influenzare la filosofia e lo stile operativo dell'Alta direzione in imprese più grandi. Nel valutare la struttura dell'ambiente di controllo di una impresa, il revisore deve considerare se i punti di forza nell'ambiente di controllo forniscano nell'insieme una base adeguata per le altre componenti del controllo interno o, al contrario, se carenze nell'ambiente di controllo non indeboliscano anche tali altre componenti.

Per esempio, direttive e prassi della funzione risorse umane dirette all'assunzione di personale competente in ambito finanziario, contabile e di IT possono non mitigare una forte tendenza dell'alta direzione a sovrastimare gli utili. I cambiamenti nell'ambiente di controllo possono influenzare la rilevanza delle informazioni acquisite in revisioni contabili precedenti. Per esempio, la decisione della direzione di destinare ulteriori risorse alla formazione e alla conoscenza delle attività relative all'informativa economico-finanziario può ridurre il rischio di errori nell'elaborazione dei relativi dati. Al contrario, la decisione da parte della direzione di non impegnare risorse sufficienti per affrontare i rischi di sicurezza presenti nell'IT può influenzare in modo negativo il controllo interno poiché permette che vengano effettuati

cambiamenti impropri a programmi o dati informatici, o poiché permette l'elaborazione di operazioni non autorizzate.

74. L'esistenza di un ambiente di controllo soddisfacente può costituire un fattore positivo quando il revisore valuta i rischi di errori significativi e, come illustrato nel paragrafo 5 del documento n. 330, influenza la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

In particolare, 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, in particolare in relazione alle frodi.

75. L'ambiente di controllo, di per sé, non previene, o individua e corregge, errori significativi in classi di operazioni, saldi contabili ed informativa e nelle relative asserzioni.

Il revisore, quindi, di solito, quando valuta i rischi di errori significativi, considera l'effetto di altre componenti unitamente all'ambiente di controllo; per esempio, il monitoraggio dei controlli e l'operatività di specifiche attività di controllo.

### **Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio**

76. Il revisore deve comprendere il processo adottato dall'impresa ai fini:

- dell'identificazione dei rischi connessi all'attività svolta rilevanti per gli obiettivi di corretta informativa economico-finanziaria;
- della scelta delle azioni con cui affrontare tali rischi.

Il revisore deve, altresì, comprendere i risultati conseguiti mediante tale processo.

Tale processo è definito come "processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio" e costituisce la base su cui la direzione determina i rischi che devono essere gestiti.

77. Nel valutare la struttura e la messa in atto del processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio, il revisore deve accertare le 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.

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.

78. Il revisore deve effettuare indagini sui rischi connessi alla attività identificati dalla direzione e deve valutare se possano derivarne errori significativi. Durante la revisione contabile, il revisore può individuare rischi di errori significativi che la direzione non ha identificato.

In questi casi, il revisore deve valutare se sussisteva un rischio sottostante che si sarebbe dovuto identificare nel processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa, e, in caso



affermativo, deve considerare le ragioni per cui non è stato identificato, determinando così l'adeguatezza o meno di tale processo.

Di conseguenza, se il revisore giudica che sussista una rilevante carenza nel processo per la valutazione del rischio adottato dall'impresa, informa i responsabili delle attività di governance, come previsto dal paragrafo 120.

79. In un'impresa minore, la direzione può non disporre di un processo formale per la valutazione del rischio, come indicato nel paragrafo 76. Per tali imprese, il revisore discute con la direzione sul modo in cui i rischi connessi alla attività sono identificati e affrontati.

### **Sistema informativo e processi di gestione correlati, rilevanti per l'informativa economico-finanziaria e la comunicazione**

80. Il sistema informativo rilevante per gli obiettivi di una corretta informativa economico-finanziaria, incluso il sistema contabile, è costituito dalle procedure e dalle registrazioni contabili che rilevano, registrano ed elaborano le operazioni dell'impresa (come anche eventi e condizioni) e ne danno informativa, mantenendo la verificabilità delle relative voci di attività, passività e patrimonio netto.

81. 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 significative e l'informativa.

82. 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 inoltre comprende le procedure dell'impresa per recepire le informazioni rilevanti per l'informativa economico-finanziaria in relazione ad eventi e condizioni diversi dalle operazioni, quali la svalutazione e l'ammortamento delle attività ed il cambiamento di stime nella recuperabilità dei crediti.

83. Il sistema informativo di un'impresa comporta tipicamente l'utilizzo di prime note standard necessarie su base ricorrente per registrare operazioni, quali vendite, acquisti, pagamenti nei

libri contabili o per registrare stime contabili che vengono periodicamente determinate dalla direzione, quali le modifiche della stima di crediti inesigibili.

84. Il processo di informativa economico-finanziaria di un'impresa include altresì l'utilizzo di prime note non standard per registrare operazioni non ricorrenti, inusuali o scritture di rettifica. Esempi di tali registrazioni includono rettifiche di consolidamento e registrazioni per un'acquisizione o una dismissione di società o per stime non ricorrenti, quali una perdita permanente di valore di un'attività.

In sistemi contabili tenuti manualmente, le prime note non-standard possono essere individuate attraverso l'ispezione di mastri, libri giornali e relativa documentazione di supporto.

Invece, in presenza di procedure automatizzate utilizzate per la tenuta dei libri e la redazione del bilancio, tali registrazioni possono esistere solo in forma elettronica ed essere individuate più facilmente mediante l'utilizzo di procedure di revisione computerizzate.

85. La redazione del bilancio di un'impresa prevede procedure dirette ad assicurare che le informazioni da fornire in base al quadro normativo sull'informazione economico-finanziaria applicabile siano raccolte, registrate, elaborate, sintetizzate e ne sia data adeguata informativa in bilancio.

86. Per acquisire una adeguata comprensione del sistema informativo, il revisore valuta i rischi di errori significativi associati ad una forzatura dei controlli sulle scritture contabili e dei controlli sottostanti le prime note non standard. Per esempio, i processi ed i controlli automatizzati possono ridurre il rischio di errore involontario, ma non eliminano il rischio di forzature di tali processi automatizzati, per esempio, nel caso di modifica degli importi che sono rilevati automaticamente nei libri contabili o nel sistema per la preparazione dell'informativa economico-finanziaria.

Inoltre, il revisore tiene conto che laddove l'IT è utilizzato per trasferire automaticamente le informazioni, può esserci poca o nessuna evidenza visibile di tale intervento.

87. Il revisore comprende altresì il modo in cui viene risolto il problema di una errata elaborazione di operazioni; ad esempio, se esiste un archivio automatizzato dei sospesi occorre conoscere con quale periodicità i sospesi vengano chiariti. Allo stesso modo occorre sapere come le forzature e le elusioni dei controlli sono identificate e gestite.

88. 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.

89. Il revisore deve comprendere le modalità in cui l'impresa comunica i ruoli, le responsabilità e gli aspetti significativi in tema di informativa economico-finanziaria.

Tale comunicazione permette la comprensione dei ruoli e delle responsabilità individuali riguardanti il controllo interno nel contesto dell'informativa economico-finanziaria, e può avvenire in diverse forme, quali i manuali di procedure ed i manuali amministrativo-contabili.

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

Canali di una comunicazione trasparenti servono ad assicurare che le eccezioni siano messe in evidenza e gestite.

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

### **Attività di controllo**

90. 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.

Le attività di controllo sono rappresentate dalle direttive e dalle procedure che aiutano a garantire che le indicazioni della direzione siano eseguite; per esempio, l'adozione di provvedimenti necessari per fronteggiare i rischi che minacciano il raggiungimento degli obiettivi dell'impresa. Le attività di controllo, nell'ambito di sistemi sia IT che manuali, hanno diversi obiettivi e sono applicate a vari livelli organizzativi e funzionali. Esempi di specifiche attività di controllo riguardano:

- autorizzazione;
- esami della performance;
- elaborazioni informatiche;
- controlli fisici;
- separazione delle funzioni.

91. 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 informativa o a

ciascuna asserzione ad essi 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.

Quando più attività di controllo raggiungono lo stesso obiettivo, non è necessario acquisire una comprensione di ciascuna di esse relativamente a tale obiettivo.

92. 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 queste attività.

Nel considerare se le attività di controllo sono rilevanti ai fini della revisione, il revisore valuta i rischi identificati che possano dare origine ad errori significativi. Inoltre, le attività di controllo sono rilevanti ai fini della revisione se il revisore è tenuto a valutarle, come previsto nei paragrafi 113 e 115.

93. Il revisore deve comprendere il modo in cui l'impresa ha risposto ai rischi derivanti dall'IT. L'utilizzo dell'IT influenza il modo in cui sono eseguite le attività di controllo.

Il revisore considera se l'impresa ha risposto adeguatamente ai rischi derivanti dall'IT attraverso l'introduzione di efficaci controlli generali IT e controlli specifici.

Dal punto di vista del revisore, i controlli sull'affidabilità dell'IT sono efficaci quando mantengono l'integrità delle informazioni e la sicurezza dei dati elaborati da tali sistemi.

94. I controlli generali IT sono costituiti da direttive e procedure relative a molte applicazioni e supportano l'efficace funzionamento dei controlli specifici, assicurando la regolare operatività dei sistemi informativi.

I controlli generali IT, che mantengono l'integrità delle informazioni e la sicurezza dei dati, comprendono comunemente controlli su:

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

In genere, tali controlli sono finalizzati ad affrontare i rischi illustrati nel paragrafo 60 di cui sopra.

95. I controlli specifici sono procedure manuali o automatizzate che, di norma, operano a livello di processi gestionali.

I controlli specifici possono essere preventivi o ispettivi e sono progettati per assicurare l'integrità delle registrazioni contabili.

Di conseguenza, i controlli specifici si riferiscono alle procedure utilizzate per rilevare, registrare, elaborare e riportare in bilancio operazioni o altri dati economico-finanziari. Questi controlli servono a garantire che le operazioni effettuate sono autorizzate, ed elaborate in modo completo ed accurato. In questi controlli sono inclusi, a titolo esemplificativo, le

verifiche di convalida dei dati in entrata e le verifiche di sequenza numerica con successiva verifica manuale delle liste su eccezioni o correzioni all'immissione dei dati.

### **Monitoraggio dei controlli**

96. 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.

97. 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.

La direzione esegue il monitoraggio dei controlli attraverso attività continuative, valutazioni separate o attraverso una combinazione delle due modalità. Le attività di monitoraggio continuative fanno spesso parte delle normali attività ricorrenti di un'impresa ed includono le ordinarie attività direzionali e di supervisione.

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

99. 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 degli errori che potenzialmente indurranno la direzione a trarre conclusioni errate dalle sue 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 le attività di monitoraggio, quali le relazioni del revisore interno, il revisore valuta se le informazioni forniscano una base affidabile e se siano sufficientemente dettagliate per le sue finalità.

### **VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI**

100. Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio ed a livello di asserzioni, per classi di operazioni, saldi contabili ed informativa. A tale scopo, il revisore deve:

- identificare i rischi nel corso del processo volto a comprendere l'impresa ed il suo contesto, inclusi i relativi controlli istituiti a fronte di tali rischi, considerando le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa contenuta nel bilancio;
  - collegare i rischi identificati ai profili che possono risultare errati a livello di asserzioni;
  - valutare se i rischi siano di una importanza tale da causare errori significativi in bilancio;
  - valutare la probabilità che i rischi possano causare errori significativi nel bilancio.
101. Il revisore utilizza le informazioni raccolte nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio, inclusi gli elementi probativi acquisiti per valutare la struttura dei controlli e per accertare se siano stati messi in atto, come elementi probativi per supportare la valutazione del rischio.  
Il revisore deve utilizzare la valutazione del rischio per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure conseguenti da eseguire.
102. Il revisore determina se i rischi identificati di errori significativi si riferiscano a specifiche classi di operazioni, saldi contabili ed informativa ed alle relative asserzioni, o se si riferiscano in modo più esteso al bilancio nel suo complesso e potenzialmente interessino più asserzioni. Questi ultimi rischi (rischi a livello di bilancio) possono derivare in particolare da un ambiente di controllo debole.
103. I rischi derivanti da un ambiente di controllo debole, con buona probabilità, non sono riconducibili a specifici rischi di errori significativi per particolari classi di operazioni, saldi contabili ed informativa.  
Piuttosto, debolezze quali la mancanza di competenza da parte della direzione, possono avere un effetto più esteso sul bilancio e richiedere una azione conseguente di carattere generale da parte del revisore.
104. Nell'effettuare la valutazione dei rischi, il revisore identifica i controlli che possono prevenire, o individuare e correggere errori significativi in specifiche asserzioni.  
In linea generale, il revisore acquisisce una comprensione dei controlli e li correla alle asserzioni nell'ambito dei processi e dei sistemi cui appartengono.  
Questa metodologia risulta utile poiché la singola attività di controllo spesso, di per sé, non risponde ad un rischio; spesso solamente più attività di controllo, unite ad altri elementi di controllo interno, consentono di fronteggiare un rischio.
105. Al contrario, alcune attività di controllo possono avere uno specifico effetto su una singola asserzione insita in una particolare classe di operazioni o saldo contabile.  
Per esempio, le attività di controllo stabilite dall'impresa per assicurare una corretta rilevazione e registrazione dell'inventario fisico annuale da parte del proprio personale, hanno un'attinenza diretta con le asserzioni di esistenza e completezza delle giacenze di magazzino.

106. I controlli possono avere un'attinenza diretta o indiretta ad una asserzione. Più il rapporto è indiretto meno efficace è il controllo per prevenire, o individuare e correggere, errori nell'asserzione stessa.

Per esempio, l'esame da parte di un direttore commerciale di un riepilogo delle vendite, per negozio e per regione, di solito, ha un'attinenza solo indiretta con l'asserzione di completezza dei ricavi delle vendite. Di conseguenza, questo esame può risultare meno efficace per ridurre il rischio afferente a tale asserzione rispetto a controlli più direttamente attinenti l'asserzione stessa, come l'abbinamento dei documenti di spedizione con le fatture di vendita.

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

Dubbi in merito all'integrità della direzione dell'impresa possono essere talmente seri da indurre il revisore a concludere che il rischio di false rappresentazioni nel bilancio da parte della direzione sia tale da non consentire lo svolgimento della revisione contabile. Anche preoccupazioni sullo stato e l'affidabilità delle scritture contabili possono indurre il revisore a concludere che non saranno probabilmente disponibili elementi probativi sufficienti ed appropriati per supportare un giudizio senza rilievi sul bilancio. In tali circostanze, il revisore deve valutare se esprimere un giudizio con rilievi o dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio.

Qualora il revisore ritenga di trovarsi in un contesto tale da mettere in discussione la continuazione dell'incarico, può considerare di recedere dall'incarico medesimo. In tal caso il revisore deve valutare la compatibilità dell'eventuale recesso con il quadro normativo regolamentare applicabile allo specifico incarico.

#### RISCHI SIGNIFICATIVI CHE RICHIEDONO UNA SPECIALE CONSIDERAZIONE NELLA REVISIONE

108. Nell'ambito della valutazione del rischio descritta al paragrafo 100, il revisore deve determinare quali dei rischi identificati, a suo giudizio, richiedono una speciale considerazione nella revisione (tali rischi sono definiti "rischi significativi"). Inoltre, i paragrafi 44 e 51 del documento n. 330 descrivono gli effetti sulle procedure in risposta ai rischi identificati e valutati, nel caso in cui un rischio sia considerato significativo.

109. L'individuazione di rischi significativi, che si verifica nella maggior parte delle revisioni, è materia di pertinenza del giudizio professionale del revisore.

Nell'esercizio del proprio giudizio professionale il revisore valuta se la natura del rischio, la rilevanza del potenziale errore da esso prodotto, ovvero la possibilità che ne produca molteplici, nonché la probabilità del suo verificarsi, siano tali da richiedere una speciale considerazione nella revisione. A tale fine il revisore non deve considerare l'effetto di controlli eventualmente identificati a fronte di detti rischi.

Operazioni non complesse e di routine, che sono oggetto di elaborazione sistematica, hanno meno probabilità di generare rischi significativi in quanto comportano un rischio intrinseco minore. D'altro canto, i rischi significativi derivano spesso da rischi connessi all'attività dell'impresa che possono comportare errori significativi.

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

- se il rischio sia un rischio di frode o meno;
- se il rischio sia connesso a recenti e significativi sviluppi economici, contabili o di altra natura e richieda quindi un'attenzione particolare;
- la complessità delle operazioni;
- se il rischio sia connesso a operazioni significative con parti correlate;
- il grado di soggettività nella misurazione delle informazioni economico-finanziarie connesse al rischio, specialmente di quelle che comportano un'ampio grado di incertezza nella misurazione;
- se il rischio sia connesso a operazioni significative al di fuori del normale corso degli affari per l'impresa o che, sotto altri aspetti, sembrino essere inusuali.

110. I rischi significativi hanno spesso attinenza con operazioni non di routine significative e con materie soggette a valutazioni.

Le operazioni non di routine sono operazioni inusuali per portata o per natura, che non avvengono di frequente.

Le materie soggette a valutazione implicano la formulazione di stime contabili in cui sussiste un significativo grado di incertezza.

111. I rischi di errori significativi in bilancio possono essere maggiori per i rischi connessi ad operazioni non di routine significative in presenza di aspetti quali:

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

112. I rischi di errori significativi in bilancio possono essere maggiori per i rischi connessi alle descritte materie soggette a valutazione in presenza di aspetti quali:

- principi contabili relativi a stime contabili o riconoscimento di ricavi che possono essere soggetti a differente interpretazione;
- il giudizio richiesto può essere soggettivo, complesso, ovvero prevedere assunzioni sugli effetti di eventi futuri, come, per esempio, un giudizio sul valore equo.

113. 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 a 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.

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

114. 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, come richiesto dal paragrafo 120, e ne considera altresì le implicazioni per la valutazione del rischio.

#### RISCHI PER CUI LE PROCEDURE DI VALIDITÀ DA SOLE NON FORNISCONO SUFFICIENTI ED APPROPRIATI ELEMENTI PROBATIVI

115. Nell'ambito della valutazione del rischio, descritta al paragrafo 100, il revisore deve valutare la struttura dei controlli, incluse le relative attività di controllo, e accertare se essi siano stati messi in atto, a fronte di quei rischi per i quali, a suo giudizio, non è possibile ridurre i rischi di errori significativi a livello di asserzioni ad un livello accettabilmente basso solamente con gli elementi probativi ottenuti da procedure di validità.

Le conseguenze per la definizione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati da applicare in simili circostanze sono descritte nel paragrafo 25 del documento n. 330.

116. La comprensione del sistema informativo di un'impresa rilevante ai fini dell'informativa economico-finanziaria permette al revisore di identificare i rischi di errori significativi che hanno attinenza diretta con la registrazione di classi di operazioni o saldi contabili di routine e con la redazione di bilanci attendibili; fra questi figurano i rischi di elaborazione errata o incompleta.

Di solito, tali rischi riguardano classi significative di operazioni, quali i ricavi, gli acquisti, gli incassi ed i pagamenti.

117. Le caratteristiche delle operazioni giornaliere connesse all'attività tipica dell'impresa spesso permettono un'elaborazione altamente automatizzata con intervento manuale ridotto o del tutto assente.

In tali circostanze, può non essere sufficiente svolgere solamente procedure di validità in relazione al rischio. Per esempio, in presenza di un volume elevato di informazioni dell'impresa rilevate, registrate, elaborate e rendicontate in forma elettronica, come avviene

in un sistema integrato, il revisore può stabilire che non sia possibile definire efficaci procedure di validità che, da sole, forniscano sufficienti ed appropriati elementi probativi atti a dimostrare che classi di operazioni o saldi contabili rilevanti non siano significativamente errati.

In tali casi, gli elementi probativi possono essere disponibili solo in forma elettronica e la loro sufficienza ed adeguatezza dipende solitamente dall'efficacia dei controlli sulla relativa accuratezza e completezza.

Inoltre, la possibilità che si verifichi un'impropria rilevazione o un'alterazione delle informazioni senza che ciò sia individuato, può essere maggiore se le informazioni vengono rilevate, registrate, elaborate e rendicontate solo in forma elettronica e se non ci sono controlli adeguati che operino in modo efficace.

118. Qui di seguito sono illustrate, a titolo esemplificativo, situazioni in cui il revisore può trovare impossibile definire efficaci procedure di validità che, di per sé, forniscano sufficienti ed adeguati elementi probativi comprovanti che certe asserzioni non siano significativamente errate:

- un'impresa conduce la propria attività utilizzando l'IT per avviare ordini di acquisto e consegna della merce in base a regole predefinite che determinano cosa ordinare e in che quantità, nonché per pagare i relativi debiti verso fornitori sulla base di decisioni auto-generate dal sistema, avviate dietro conferma del ricevimento della merce e dei termini di pagamento. Nessun'altra documentazione relativa agli ordini emessi o alla merce ricevuta viene prodotta o conservata, salvo che nel sistema IT;
- un'impresa fornisce servizi alla clientela attraverso mezzi elettronici (per esempio, un Internet service provider od un'impresa di telecomunicazioni) ed utilizza l'IT al fine di creare una lista dei servizi forniti alla propria clientela, di avviare ed elaborare le sue fatture, nonché di registrare automaticamente tali importi in registrazioni contabili elettroniche che fanno parte del sistema utilizzato per redigere il bilancio dell'impresa.

#### RICONSIDERAZIONE DELLA VALUTAZIONE DEL RISCHIO

119. La valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni da parte del revisore è basata sugli elementi probativi disponibili e può cambiare nel corso della revisione contabile man mano che si acquisiscono ulteriori elementi probativi.

In particolare, la valutazione del rischio può essere fondata sull'aspettativa che i controlli per prevenire, o individuare e correggere, errori significativi, a livello di asserzioni siano efficacemente operanti.

Nell'eseguire procedure di conformità per ottenere elementi probativi sulla efficacia operativadei controlli, il revisore può acquisire elementi probativi che i controlli non siano efficacemente operanti con riferimento al periodo sottoposto a revisione.

Analogamente, nell'eseguire procedure di validità, il revisore può individuare errori di importo e di frequenza più elevati rispetto alle proprie valutazioni del rischio. Quando il revisore, eseguendo procedure in risposta ai rischi identificati e valutati, acquisisce elementi probativi che tendono a contraddire gli elementi probativi su cui aveva originariamente basato la sua valutazione, il revisore deve riconsiderare la valutazione e modificare le

procedure di revisione conseguenti originariamente pianificate. Per ulteriori informazioni si vedano i paragrafi 66 e 70 del documento n. 330.

## **COMUNICARE CON I RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE E CON LA DIREZIONE**

120. 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.
121. Se il revisore identifica rischi di errori significativi per i quali l'impresa non abbia predisposto controlli o i cui relativi controlli siano inadeguati, o se a suo giudizio sussistono punti di debolezza significativi nel processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa, il revisore deve includere tali punti di debolezza sul controllo interno nella comunicazione sulle problematiche di revisione di interesse per la governance. Si veda il documento n. 260 "Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di governance".

## **DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO**

122. Il revisore deve documentare:
- a) la discussione tra i membri del team di revisione sulla possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi e le principali decisioni assunte;
  - b) gli elementi chiave della comprensione acquisita su ciascuno degli aspetti dell'impresa e del suo contesto indicati nel paragrafo 20, ivi inclusa ciascuna componente del controllo interno indicata nel paragrafo 43, per valutare i rischi di errori significativi nel bilancio; le fonti di informazione utilizzate per la comprensione e le procedure di valutazione del rischio;
  - c) i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni come richiesto dal paragrafo 100;
  - d) i rischi identificati ed i relativi controlli valutati in applicazione di quanto richiesto ai paragrafi 113 e 115.
123. Il revisore decide, in base al proprio giudizio professionale, il modo in cui documentare questi aspetti. In particolare, i risultati della valutazione del rischio possono essere documentati separatamente o come parte della documentazione riguardante le procedure in risposta ai rischi identificati e valutati (per ulteriore guida si veda il paragrafo 73 del documento n. 330). Esempi di tecniche comunemente utilizzate per la documentazione del lavoro, singolarmente o in combinazione fra loro, sono rappresentate da descrizioni in forma narrativa, questionari, liste di controllo e diagrammi di flusso.

Tali tecniche possono essere altresì utili per documentare la valutazione dei rischi di errori significativi, da parte del revisore, a livello di bilancio nel suo complesso e di singole asserzioni.

La forma e l'estensione di tale documentazione è influenzata dalla natura, dimensione e complessità dell'impresa e del suo controllo interno, dalla disponibilità di informazioni provenienti dall'impresa e dalla metodologia e dalle tecniche utilizzate nel corso del lavoro. Per esempio, la documentazione della comprensione di un sistema informativo complesso, in cui un gran volume di operazioni sono rilevate, registrate, elaborate e riportate in bilancio in forma elettronica, può includere diagrammi di flusso, questionari o tabelle utilizzate per il processo decisionale.

In caso di un sistema informativo con un utilizzo limitato o nullo di IT o nel quale sono elaborate poche operazioni (per esempio, debiti a lungo termine) può essere sufficiente una documentazione del lavoro in forma di memorandum descrittivo.

Di norma, più l'impresa è complessa e più sono estese le procedure di revisione svolte dal revisore, maggiore sarà l'estensione della documentazione del lavoro.

Il documento n. 230, "La documentazione del lavoro" fornisce una guida in merito alla documentazione nel contesto della revisione del bilancio.

## APPENDICE 1

### LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL SUO CONTESTO

La presente appendice fornisce un'ulteriore guida su aspetti che il revisore può prendere in considerazione per acquisire una comprensione del settore di attività, della regolamentazione e di altri fattori esterni che influenzano l'impresa, fra cui il quadro normativo sull'informazione economico-finanziaria applicabile, le caratteristiche dell'impresa, gli obiettivi, le strategie ed i rischi correlati, nonché la misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria dell'impresa.

Gli esempi illustrati coprono un'ampia gamma di aspetti applicabili a molti incarichi di revisione; tuttavia, non tutti gli aspetti sono pertinenti per ogni incarico di revisione e l'elenco degli esempi non è necessariamente completo.

Ulteriori indicazioni sul controllo interno sono fornite nell'Appendice 2.

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

Aspetti che un revisore può considerare:

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

- Altri fattori esterni che influenzano correntemente l'attività dell'impresa:
  - livello generale dell'attività economica (per esempio, recessione, crescita);
  - tassi di interesse e disponibilità di finanziamento;
  - inflazione, rivalutazione monetaria.

## CARATTERISTICHE DELL'IMPRESA

Aspetti che un revisore può considerare :

*Attività dell'impresa:*

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

*Investimenti*

- acquisizioni, fusioni o dismissioni di attività (pianificate o recentemente eseguite);
- investimenti e smobilizzi di titoli e finanziamenti;
- attività di investimento di capitali, inclusi investimenti in impianti, macchine e tecnologia, nonché qualsiasi cambiamento recente o pianificato;

- investimenti in imprese non consolidate, quali partnership, joint venture ed imprese con scopi speciali.

#### *Aspetti finanziari*

- struttura del gruppo: principali imprese controllate e collegate, consolidate e non;
- struttura del debito, inclusi covenant, vincoli, garanzie ed impegni fuori bilancio;
- leasing di immobilizzazioni materiali utilizzate nell'attività;
- assetto proprietario (nazionali, stranieri, reputazione negli affari ed esperienza);
- parti correlate;
- utilizzo di strumenti finanziari derivati.

#### *Informativa economico-finanziaria*

- Principi contabili e specifiche prassi di settore;
- principi di riconoscimento dei ricavi;
- contabilizzazione al fair value;
- giacenze di magazzino (per esempio, località, quantità);
- attività, passività e operazioni in valuta estera;
- aree significative in relazione allo specifico settore (per esempio, finanziamenti ed investimenti per banche; crediti e giacenze di magazzino per imprese produttrici; ricerca e sviluppo per imprese farmaceutiche);
- contabilizzazione di operazioni inusuali o complesse, incluse quelle oggetto di controversia o in aree emergenti (per esempio, contabilizzazione di remunerazione tramite stock option);
- presentazione ed informativa di bilancio.

## OBIETTIVI, STRATEGIE E RISCHI CORRELATI

Aspetti che un revisore può considerare :

- esistenza di obiettivi (ossia, come l'impresa affronta i fattori connessi al settore di attività, alla normativa e ad altri fattori esterni) quali, ad esempio:
  - 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);
  - nuovi prodotti e servizi (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, che si verifichi una crescente responsabilità del produttore);
  - espansione dell'attività (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, che la domanda non sia stata accuratamente stimata);
  - nuovi obblighi in materia contabile (un rischio potenziale correlato all'attività per esempio, potrebbe risultare da un'adozione incompleta o non corretta ovvero da maggiori costi);

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

#### MISURAZIONE ED ESAME DELLA PERFORMANCE ECONOMICO-FINANZIARIA DELL'IMPRESA

Aspetti che un revisore può considerare :

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



## APPENDICE 2

### LE COMPONENTI DEL CONTROLLO INTERNO

1. Come stabilito nel paragrafo 43 e descritto nei paragrafi da 67 a 99, il controllo interno comprende le seguenti componenti:
  - a) l'ambiente di controllo;
  - b) il processo per la valutazione del rischio adottato dall'impresa;
  - c) il sistema informativo, ed i processi di gestione correlati, rilevanti per l'informativa economico-finanziaria e la comunicazione;
  - d) le attività di controllo;
  - e) il monitoraggio dei controlli.

La presente appendice spiega ulteriormente le suddette componenti in relazione alla revisione contabile del bilancio.

#### L'AMBIENTE DI CONTROLLO

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

L'ambiente di controllo costituisce il fondamento di un efficace controllo interno definendone disciplina e organizzazione.

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

- a) *comunicazione e vigilanza su valori etici e 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.* La competenza si esplica nella conoscenza e nei requisiti necessari per adempiere i compiti che definiscono il lavoro di ciascuno.  
La 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 dalla 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.  
L'importanza delle responsabilità dei preposti alle attività di governance è riconosciuta nei codici di comportamento e negli altri regolamenti o linee guida predisposte a sostegno della loro azione.  
Le altre 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.* La filosofia e lo stile operativo della direzione 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 (scelta prudente od aggressiva tra principi contabili alternativi a disposizione, nonché coscienziosità e prudenza nello sviluppare stime contabili); 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. Un'impresa sviluppa una struttura organizzativa adatta alle proprie esigenze. L'adeguatezza della struttura organizzativa dell'impresa dipende, in parte, dalle sue dimensioni e dalla natura delle sue attività;
- 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. Comprende altresì le direttive in tema di appropriate prassi aziendali, la preparazione ed esperienza del personale chiave e delle altre risorse preposte ai diversi compiti. Inoltre, include direttive e comunicazioni dirette ad assicurare che tutto il personale comprenda gli obiettivi aziendali, sappia come le azioni individuali interagiscono e contribuiscono al raggiungimento di quegli obiettivi e riconosca in che modo e per cosa ognuno sarà chiamato a rispondere;

- g) *politiche 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. Per esempio, gli standard per assumere le persone più qualificate – con enfasi posta sulla carriera negli studi, la precedente esperienza lavorativa, i risultati raggiunti e l'evidenza di un comportamento etico e di integrità – dimostrano un impegno dell'impresa a dotarsi di persone competenti ed affidabili.

Le politiche di formazione che comunicano i percorsi nel ruolo e nelle responsabilità e comprendono attività quali corsi di formazione e seminari, illustrano i livelli attesi di performance e di comportamento. Le promozioni decise in base a valutazioni periodiche di performance dimostrano l'impegno dell'impresa per l'avanzamento del personale qualificato ai più alti livelli di responsabilità.

#### *Applicazione alle imprese minori*

4. Le imprese minori possono mettere in atto gli elementi dell'ambiente di controllo in modo differente rispetto alle imprese più grandi. Per esempio, è possibile che le imprese minori non dispongano di un codice di comportamento scritto, ma sviluppino una cultura che enfatizza l'importanza dell'integrità e dei valori etici attraverso la comunicazione verbale e l'esempio della direzione. In modo analogo, nelle imprese minori, i responsabili delle attività di governance possono non includere un membro indipendente o esterno.

#### PROCESSO DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO ADOTTATO DALL'IMPRESA

5. Il processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa è finalizzato ad identificare e rispondere ai rischi connessi alla attività ed ai risultati che ne conseguono.

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

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

6. I rischi relativi all'informativa economico-finanziaria includono eventi e circostanze esterni ed interni che possono manifestarsi ed influenzare negativamente la capacità dell'impresa di rilevare, registrare, elaborare e dare informativa sui dati economico-finanziari in coerenza con le asserzioni della direzione nel bilancio.

Identificati i rischi, la direzione considera la loro significatività, la probabilità del loro manifestarsi e come essi debbano essere gestiti. La direzione può avviare piani, programmi o azioni per affrontare specifici rischi o può altresì decidere di accettare un rischio a causa dei

costi o altre considerazioni. 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 della 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, per esempio, ulteriori o nuovi rischi da operazioni in valuta estera;
- *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.

#### *Applicazione alle imprese minori*

7. I concetti base del processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa si riferiscono ad ogni impresa indipendentemente dalle sue dimensioni, ma il processo per la valutazione del rischio sarà probabilmente meno formale e strutturato nelle imprese minori rispetto a quelle più grandi.

Tutte le imprese devono aver stabilito obiettivi per l'informativa economico-finanziaria, tuttavia nelle imprese minori tali obiettivi potrebbero essere riconosciuti implicitamente piuttosto che esplicitamente. La direzione può essere consapevole dei rischi connessi a tali obiettivi senza l'utilizzo di un processo formale ma attraverso il personale coinvolgimento con dipendenti e parti esterne.

#### IL SISTEMA INFORMATIVO, ED I PROCESSI DI GESTIONE CORRELATI, RILEVANTE PER L'INFORMATIVA ECONOMICO-FINANZIARIA E PER LA COMUNICAZIONE

8. Un sistema informativo è costituito dall'infrastruttura (componenti fisiche e hardware), 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).

9. Il sistema informativo rilevante per gli obiettivi di informativa economico-finanziaria, che include il sistema informativo per la redazione del bilancio, è costituito dalle procedure e dalle registrazioni stabilite per rilevare, registrare, elaborare le operazioni dell'impresa e darne informativa (come pure per eventi e condizioni) e mantenere evidenza contabile delle relative voci di attività, passività e patrimonio netto.

Le operazioni possono essere rilevate manualmente o automaticamente da procedure programmate.

La registrazione comporta l'individuazione ed il recepimento delle informazioni in relazione ad operazioni o eventi.

L'elaborazione include funzioni, quali convalida, approvazione, calcolo, misurazione, valutazione, riepilogo e riconciliazione, eseguite sia da procedure automatizzate sia manuali.

L'informativa si riferisce alla redazione di relazioni economico-finanziarie e ad altre informazioni, in forma elettronica o cartacea, che l'impresa utilizza per misurare ed esaminare la performance finanziaria dell'impresa e per altri scopi.

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

10. Conseguentemente, un sistema informativo comprende metodi e registrazioni che:

- individuano e registrano tutte le operazioni valide;
- descrivono, tempestivamente, le operazioni in modo sufficientemente dettagliato da permetterne 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 monetario nel bilancio;
- determinano il momento temporale in cui si sono manifestate le operazioni al fine di permettere la registrazione delle operazioni nel corretto periodo contabile;
- presentano in modo corretto le operazioni e la relativa informativa nel bilancio.

11. La comunicazione permette di comprendere i ruoli e le responsabilità individuali pertinenti al controllo interno nel contesto dell'informazione economico-finanziaria. La comprensione delle modalità di comunicazione adottate dall'impresa implica capire in che misura il personale comprende come le proprie attività interagiscano con il lavoro di altri nel sistema per la predisposizione dell'informativa economico-finanziaria e le modalità per segnalare i rilievi ad un appropriato livello più alto nell'ambito dell'impresa. Canali di comunicazione trasparente servono ad assicurare che i rilievi siano segnalati e gestiti.

12. La comunicazione assume diverse forme, quali manuali sulle procedure, manuali contabili e sull'informativa economico-finanziaria, nonché comunicazioni interne. La comunicazione può avvenire anche elettronicamente, verbalmente e attraverso le azioni della direzione.

### *Applicazione alle imprese minori*

13. I sistemi informativi ed i processi di gestione correlati rilevanti per l'informativa economico-finanziaria sono probabilmente meno formali nelle imprese minori rispetto ad imprese più grandi, ma il loro ruolo rimane ugualmente significativo.

Nelle imprese minori dove vi è un attivo coinvolgimento della direzione possono non essere necessarie ampie descrizioni delle procedure contabili, registrazioni contabili sofisticate o procedure scritte.

La comunicazione può essere meno formale e più facilmente realizzabile in una impresa minore rispetto ad una grande impresa in considerazione delle piccole dimensioni, dei livelli gerarchici meno numerosi e della maggior visibilità e disponibilità della direzione.

### LE ATTIVITÀ DI CONTROLLO

14. Le attività di controllo sono le direttive e le procedure che aiutano a garantire che le direttive della direzione siano eseguite. Così avviene, per esempio, per i provvedimenti necessari ad affrontare i rischi che minacciano il raggiungimento degli obiettivi aziendali.

Le attività di controllo, siano esse nell'ambito dei sistemi informativi o manuali, hanno diversi obiettivi e vengono applicate a vari livelli organizzativi e funzionali.

15. In linea generale, 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; rapporti tra differenti serie di dati – operativi o finanziari – con analisi di correlazioni e conseguenti azioni investigative e correttive; comparazione di dati interni con fonti esterne di informazione; esame della performance per funzione o per attività, quale l'esame da parte di un manager bancario responsabile del credito al consumo dei resoconti per filiale, regione e tipo di finanziamento per le approvazioni ed il recupero dei crediti;

- *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.

Esempi di controlli specifici includono la verifica dell'accuratezza aritmetica delle registrazioni, il mantenimento ed esame dei conti e dei bilanci di verifica, i controlli automatizzati, quali la convalida dei dati in entrata ed i controlli di sequenza numerica, nonché la successiva verifica manuale dei rapporti sulle eccezioni.

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. I controlli generali IT includono comunemente controlli sul centro elaborazione dati e sulle operazioni di rete, sull'acquisto, il cambio e la manutenzione del software, sulla sicurezza di accesso, nonché sull'acquisto, sviluppo e manutenzione dei sistemi applicativi. Tali controlli si applicano al mainframe, al miniframe ed agli ambienti dell'utente finale.

Esempi di tali controlli generali IT sono i controlli per le modifiche ai programmi, i controlli che limitano l'accesso a programmi o dati, i controlli sull'adozione di nuove applicazioni di pacchetti software e controlli sui software dei sistemi che limitano l'accesso, o monitorano l'utilizzo di funzioni del sistema che potrebbero modificare dati finanziari o registrazioni senza lasciare una traccia di riferimento per la revisione;

- *controlli fisici*. Tali attività comprendono: la sicurezza fisica dei beni, inclusa l'adeguata salvaguardia. Ne sono esempio le strutture di sicurezza contro l'accesso indebito a beni e registrazioni; l'autorizzazione di accesso a programmi e archivi di dati; il conteggio periodico e la comparazione con i valori risultanti da documentazione di controllo (per esempio, comparare i risultati delle conte fisiche di cassa, di titoli e di giacenze di magazzino con le registrazioni contabili).

Il grado di rilevanza dei controlli fisici diretti ad impedire il furto di beni, ai fini di un'attendibile redazione del bilancio e quindi della revisione, dipende da circostanze quali la facilità con cui i beni sono suscettibili di sottrazione.

Per esempio, tali controlli non sarebbero normalmente rilevanti, qualora qualsiasi perdita di magazzino fosse individuata tramite periodica ispezione fisica e riflessa in bilancio.

Tuttavia, se ai fini dell'informativa economico-finanziaria, la direzione si affidasse esclusivamente a registrazioni continue di magazzino, i controlli fisici delle giacenze sarebbero rilevanti ai fini della revisione contabile;

- *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. Esempi di funzioni oggetto di separazione sono la predisposizione, l'esame e l'approvazione delle riconciliazioni nonché l'approvazione ed il controllo della documentazione.

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

#### *Applicazione alle imprese minori*

17. I concetti sottostanti le attività di controllo nelle imprese minori sono, con ogni probabilità, simili a quelli delle imprese più grandi, ma le modalità formali con cui operano variano.

Inoltre, le imprese minori possono ritenere che certi tipi di attività di controllo non siano rilevanti a causa dei controlli svolti dalla direzione. Per esempio, il mantenimento da parte della direzione del potere di approvare vendite a credito, acquisti rilevanti e tagli delle linee di credito può fornire un forte controllo su quelle attività, riducendo od eliminando la necessità di attività di controllo più dettagliate.

Un'adeguata separazione delle funzioni spesso presenta difficoltà di applicazione nelle imprese minori. Persino le imprese con un numero esiguo di dipendenti, tuttavia, possono essere in grado di stabilire le loro responsabilità in modo tale da ottenere un'adeguata separazione o, qualora non fosse possibile, di utilizzare la supervisione da parte della direzione sulle attività incompatibili per il raggiungimento degli obiettivi di controllo.

## IL MONITORAGGIO DEI CONTROLLI

18. Un'importante responsabilità della direzione è di stabilire e mantenere il controllo interno su base continuativa. Il monitoraggio dei controlli da parte della direzione richiede di valutare se i controlli stiano operando come programmato e se siano stati modificati in modo appropriato al variare delle condizioni.

Il monitoraggio dei controlli può includere attività quali: l'esame della direzione per accertare se le riconciliazioni bancarie siano puntualmente preparate, la valutazione dei revisori interni sul rispetto da parte dei venditori delle direttive aziendali sulle condizioni dei contratti di vendita, oppure la supervisione da parte dell'ufficio legale in merito all'osservanza delle direttive aziendali in tema di etica e pratiche operative.

19. Il monitoraggio dei controlli rappresenta un processo per valutare nel tempo la qualità del funzionamento del controllo interno; ciò richiede la valutazione della struttura e del funzionamento dei controlli tempestiva e l'adozione dei necessari provvedimenti correttivi.

Il monitoraggio è svolto per garantire che i controlli continuino ad operare con efficacia. Per esempio, se la puntualità e l'accuratezza delle riconciliazioni bancarie non fossero monitorate, è probabile che il personale preposto interrompa la loro preparazione. Il monitoraggio dei controlli è realizzato attraverso attività di verifica continuative, valutazioni separate o una combinazione delle due.

20. Le attività di monitoraggio continuo fanno parte delle attività ricorrenti di un'impresa ed includono le normali attività amministrative e di supervisione. I direttori vendite, acquisti e produzione a livello divisionale ed aziendale, gestiscono le operazioni aziendali, possono sollevare dubbi su resoconti che differiscono in modo significativo dalla loro conoscenza dell'operatività.

21. In molte imprese, i revisori interni o altre persone che svolgono funzioni analoghe, contribuiscono al monitoraggio dei controlli di un'impresa attraverso valutazioni separate. Essi forniscono regolarmente informazioni sul funzionamento del controllo interno, ponendo considerevole attenzione sulla valutazione della struttura e dell'operatività del controllo interno.

Essi comunicano informazioni sui punti di forza e di debolezza e raccomandazioni per migliorare il controllo interno.



22. Le attività di monitoraggio possono altresì includere l'utilizzo di informazioni provenienti da comunicazioni di parti esterne che possono indicare problemi od evidenziare aree che necessitano di miglioramento. I clienti implicitamente corroborano i dati di fatturazione pagando le loro fatture o lamentandosi per gli addebiti errati. Inoltre, le Autorità di Vigilanza possono comunicare all'impresa aspetti che influenzano l'operatività del controllo interno, per esempio, con comunicazioni riguardanti i risultati di ispezioni nelle imprese bancarie. Inoltre, la direzione può prendere in considerazione le comunicazioni sul controllo interno provenienti da revisori esterni nell'eseguire attività di monitoraggio.

*Applicazione alle imprese minori*

23. L'attività di monitoraggio continuo nelle imprese minori è, con buona probabilità, informale e tipicamente eseguita come parte della gestione generale dell'operatività aziendale. Lo stretto coinvolgimento della direzione nelle operazioni spesso identificherà significativi scostamenti dalle aspettative e inesattezze nei dati finanziari portando ad un'azione correttiva.

### APPENDICE 3

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

Di seguito sono riportati esempi di condizioni o eventi che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi.

Gli esempi forniti coprono un'ampia gamma di condizioni ed eventi; tuttavia, non tutte le condizioni e gli eventi sono rilevanti ai fini di ciascun incarico di revisione e l'elenco degli esempi non è necessariamente completo.

- operatività in aree che sono economicamente instabili, per esempio, paesi con una svalutazione monetaria significativa od economie ad alta inflazione;
- operatività esposte a mercati volatili, per esempio, negoziazione di futures;
- alto grado di complessità nel quadro regolamentare;
- problemi di continuità aziendale e di liquidità, inclusa la perdita di clienti significativi;
- limitazioni alla disponibilità di capitale e di credito;
- cambiamenti nel settore di attività in cui opera l'impresa;
- cambiamenti nella catena di fornitori;
- sviluppo o offerta di nuovi prodotti o servizi, o ingresso in nuove linee di attività;
- espansione su nuove località;
- cambiamenti nell'impresa, quali grandi acquisizioni o ristrutturazioni o altri eventi inusuali;
- partecipazioni o settori di attività in via di smobilizzo;
- alleanze e joint venture complesse;
- utilizzo di operazioni finanziarie fuori bilancio, imprese con scopi speciali ed altri complessi strumenti finanziari;
- operazioni significative con parti correlate;
- 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 specialmente quelli non affrontati dalla direzione;
- incoerenza tra la strategia IT dell'impresa e le sue strategie di gestione;
- cambiamenti dell'ambiente IT;
- installazione di nuovi significativi sistemi informativi rilevanti per l'informativa economico-finanziaria;
- indagini in merito ad attività od a risultati finanziari dell'impresa da parte di Autorità di Vigilanza o dell'autorità governativa;
- errori significativi avvenuti in passato, casistica degli errori o numero significativo di rettifiche a fine esercizio;

- numero significativo di operazioni non di routine o non sistematiche, con particolare riferimento a operazioni intragruppo ed a operazioni con ricavi significativi a fine esercizio;
- operazioni che sono registrate sulla base dell'intendimento della direzione, per esempio, rifinanziamento del debito, beni da vendere e classificazione dei titoli negoziabili;
- applicazione di nuovi pronunciamenti in materia contabile;
- misurazioni contabili comportanti processi complessi;
- eventi od operazioni che comportano una significativa incertezza di misurazione, incluse le stime contabili;
- controversie in corso e passività potenziali; per esempio, garanzie di vendita, garanzie finanziarie e bonifiche ambientali.

*COMPOSIZIONE DELLA COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUIZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE CHE HA FORMULATO IL DOCUMENTO*

- \*\* Michelangelo Rondelli - *Presidente*
- \* Vittorino Tedde - *Vice Presidente*
- \*\* Pietro Portaluppi - *Vice Presidente*
  

* Gianna Adami	* Dario Colombo
* Claudio Badalotti	** Giovanni Cossu
** Ezio Bassi	* Fabio Gallassi
** Sebastiano Baudo	* Gaspare Insaudo
* Riccardo Bauer	* Gianluca Officio
** Gianfranco Borio	* Gianluca Ponzellini
** Giulio Capiaghi	** Massimo Pulcini
* Matteo Caratozzolo	** Maurizio Serafini
** Sergio Cassandrelli	* Roberto Tizzano
** Ulderico Ciarcià	* Ambrogina Zanzi

*Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:*

Leonardo Losi

*Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:*

Luciano Aldo Ferrari

*Segreteria tecnica della Commissione:*

Laura Pedicini

Elisa Sartori

- \* Componenti nominati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
- \*\* Componenti nominati dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi di Revisione e ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 7 novembre 2006 ed il 18 ottobre 2006.

Il presente documento è stato raccomandato dalla Consob con delibera n. 15665 del 6 dicembre 2006.