

A.2.13 – Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 315

L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Oggetto del principio

Comprendere
l'impresa e
l'ambiente in cui
opera, compreso il
sistema di controllo
interno

Identificare i fattori
di rischio

Identificare e
valutare i rischi di
errori significativi
(a livello di bilancio
o di singola
asserzione)

Il risk assessment nel processo di revisione



Attività preliminari

- Durante la prima fase → **Preliminary activities**, sono poste in essere le procedure di accettazione e/o di mantenimento dell'incarico.
- In questa fase è verificato il rispetto dei **requisiti etici**, la definizione delle **responsabilità** e la **determinazione del team** di lavoro.
- Le informazioni ottenute durante le procedure di accettazione del cliente (o di continuance), come ad esempio le informazioni relative all'integrità del management, o rilevanti informazioni ottenute in precedenti incarichi, possono essere rilevanti anche per identificare e valutare i rischi di errori significativi

Il risk assessment nel processo di revisione



- Durante la fase di **Risk assessment and planning**, il revisore aggiorna (o documenta per la prima volta) la propria **comprensione della società e dei relativi controlli interni** rilevanti ai fini della revisione. In tale fase sarà determinata la **soglia di significatività**, che sarà utilizzata per rilevare i rischi di errori significativi. Una volta identificati i rischi, inclusi i rischi significativi, il revisore svilupperà la propria **strategia di revisione per rispondere ai rischi rilevati**.
- Principalmente le procedure di valutazione del rischio (risk assessment) e le attività connesse sono svolte in questa fase, anche se **il risk assessment deve essere considerato un processo continuo**. Le procedure di valutazione del rischio includono indagini presso la direzione e altri soggetti, le procedure di analisi comparativa, osservazioni ed ispezioni.
- Il revisore ottiene anche informazioni sul sistema di controllo interno, valutandone l'efficacia e l'effettiva implementazione. Tali informazioni sono necessarie per definire il grado di affidamento sui controlli e quindi pianificare le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati.

Il risk assessment nel processo di revisione



Risposta ai rischi identificati

- Durante la fase di **Respond to risks**, il revisore sviluppa un'appropriata **risposta ai rischi identificati** e svolge le procedure di revisione pianificate per ottenere adeguati elementi probativi di revisione.
- Le procedure di valutazione dei rischi forniscono una base per definire e mettere in atto appropriate risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi, **sia a livello di bilancio che di asserzioni**, anche alla luce della valutazione del sistema di controllo interno.

Il risk assessment nel processo di revisione



Valutazioni e conclusioni

- Durante la fase di **Evaluate** and conclude, il revisore **verifica se ha ottenuto sufficienti elementi probativi** di revisione. Inoltre, il revisore, svolge alcune specifiche procedure richieste dagli ISA (es. identificazione di eventi successivi).
- Durante tale fase, il revisore può ottenere delle informazioni che differiscono dalle informazioni su cui la valutazione dei rischi si è basata (rischi in precedenza non identificati, elementi probativi contrastanti, discrepanze ecc.). Il revisore può inoltre riscontrare ulteriori carenze nel sistema di controllo interno. Di conseguenza si trova nella necessità di rivedere la valutazione dei rischi e modificare quanto già pianificato o prevedere ulteriori procedure.

Il risk assessment nel processo di revisione

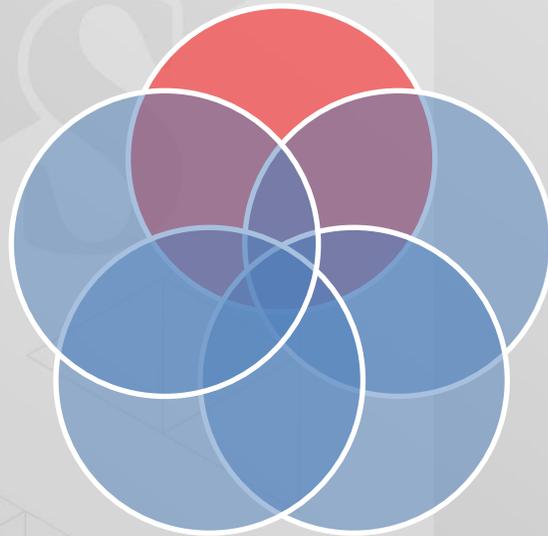


- Durante la fase di **Report and communicate**, il revisore redige la propria **relazione ed altre comunicazioni** (ove richiesto).
- La valutazione dei rischi e le risposte pianificate dal revisore sono argomenti che il revisore può portare all'attenzione degli organi di governance. In particolare **le carenze significative del sistema di controllo interno devono essere comunicate in forma scritta tempestivamente**.

Procedure e attività connesse

Procedures

Team
discussion



Acceptance
or
continuance

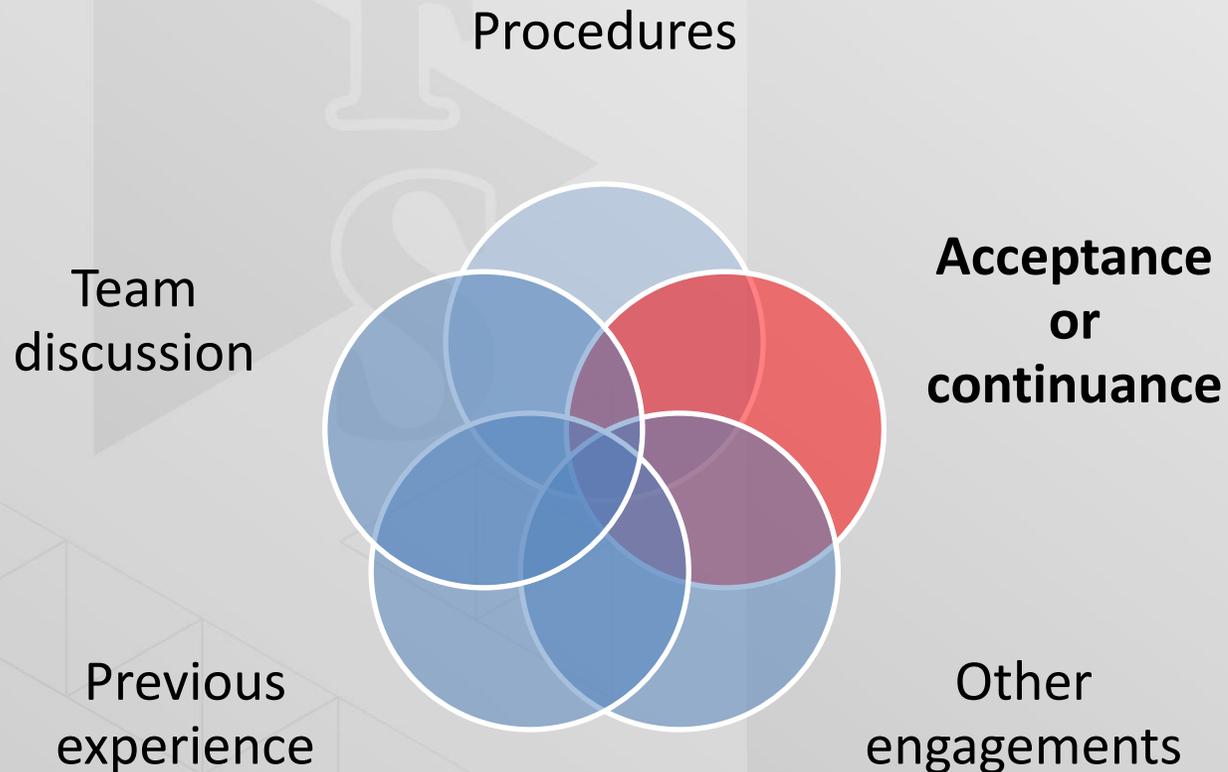
Previous
experience

Other
engagements

Le procedure di risk assessment includono:

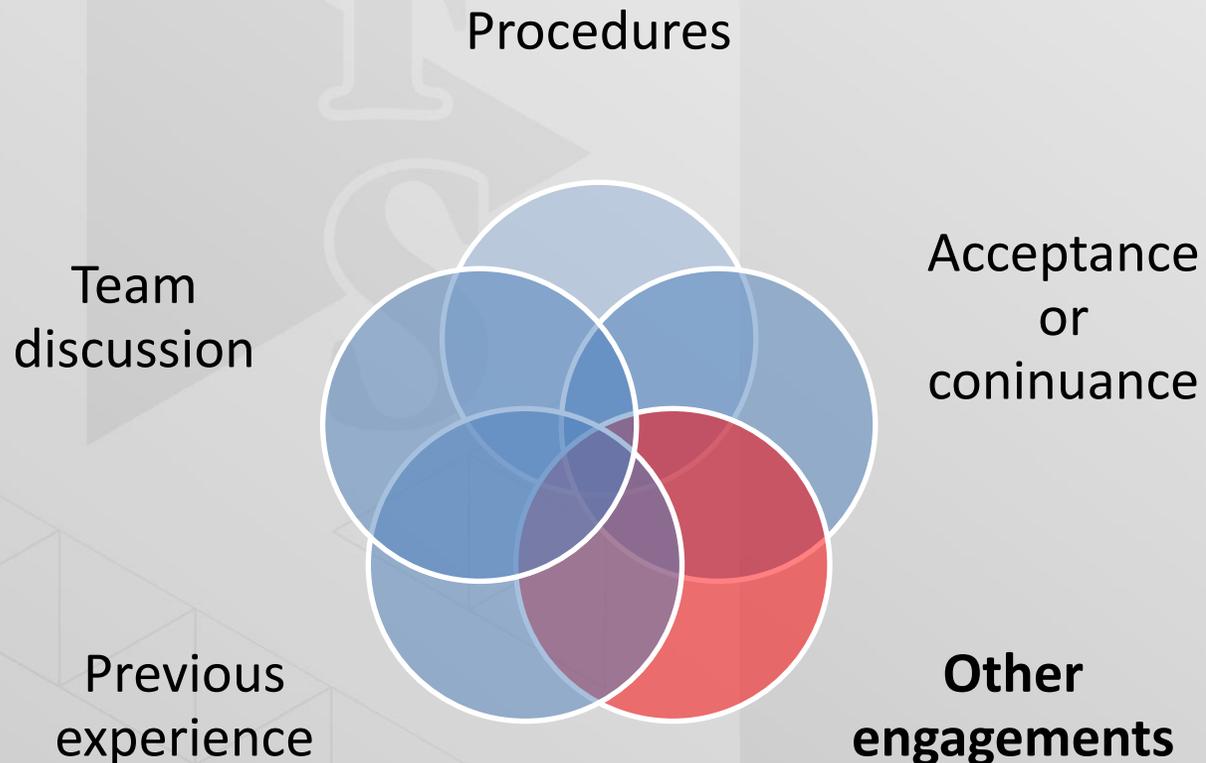
- **indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa** che, a giudizio del revisore, possono essere in possesso di informazioni che potrebbero aiutare ad identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali
- **procedure di analisi comparativa**
- **osservazioni e ispezioni**

Accettazione o mantenimento dell'incarico



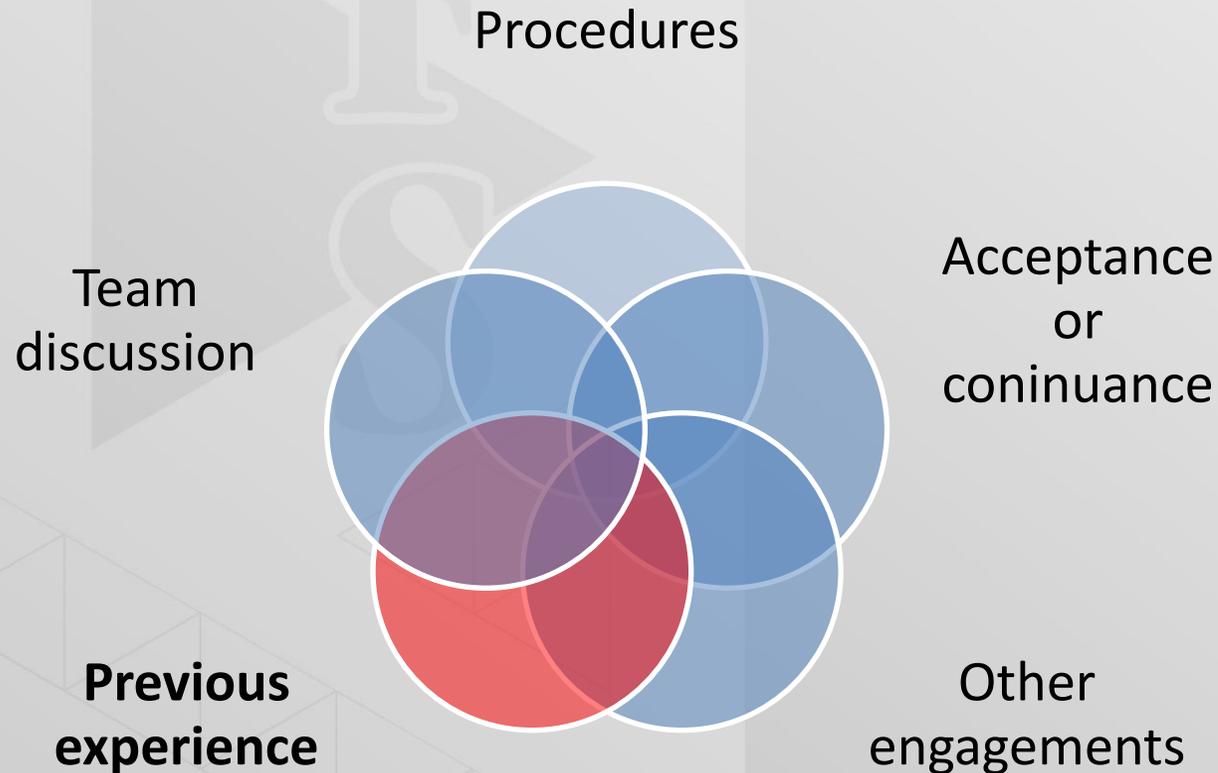
Il revisore deve valutare se le **informazioni** raccolte nel corso del processo di accettazione/mantenimento del cliente sono **rilevanti** per l'identificazione di rischi significativi.

Eventuali altri servizi svolti



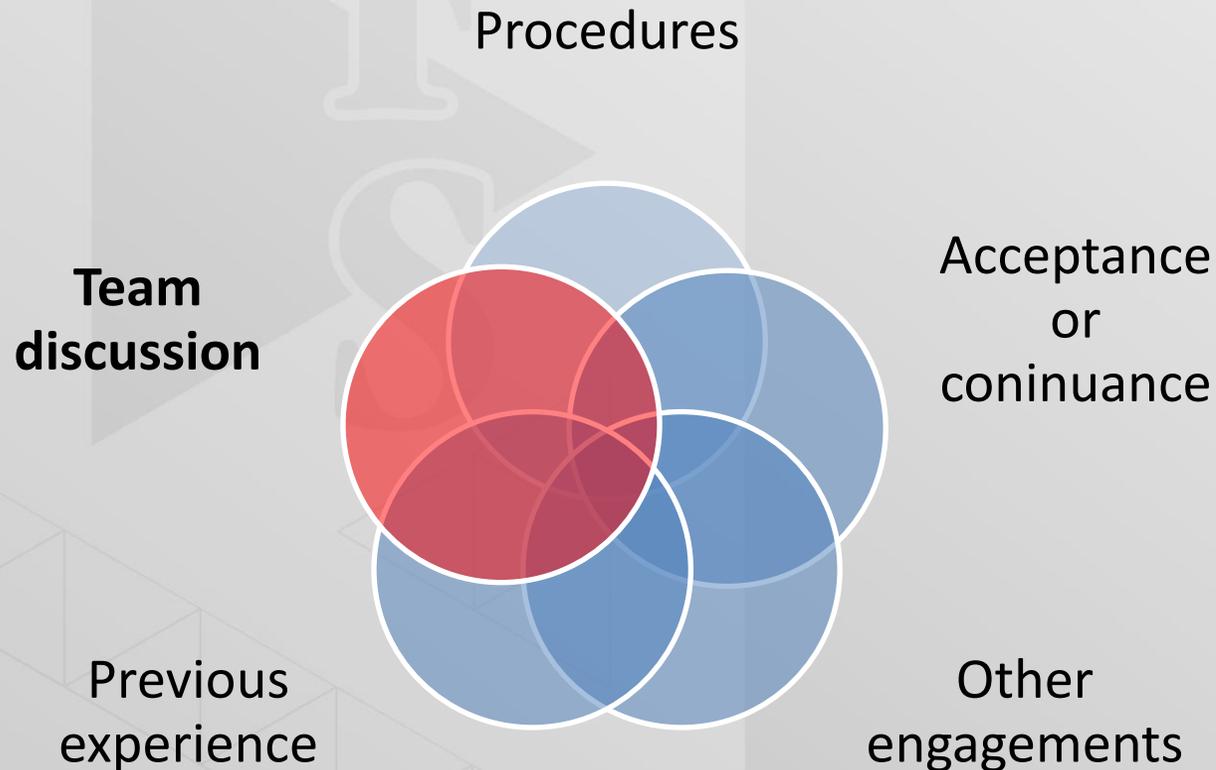
Se sono stati svolti **altri servizi** per il cliente, il revisore deve tener conto se è venuto a **conoscenza di elementi** tali che possono essere **rilevanti** ai fini dell'identificazione di rischi di errori significativi

Esperienze precedenti



Nei casi in cui il revisore intenda utilizzare **informazioni raccolte in precedenti esercizi** o in precedenti esperienze, deve **verificare se vi sono stati cambiamenti** che possono avere impatti sul revisione del bilancio.

Discussione con il Team di lavoro



- Il revisore e gli altri membri chiave del team di lavoro devono **discutere sulla possibilità che i bilanci dell'impresa contengano errori significativi** e sull'applicazione del quadro normativo sull'informazione di riferimento ai fatti ed alle circostanze dell'impresa.
- Il revisore deve inoltre decidere quali elementi devono essere portati a conoscenza degli altri membri del team di lavoro.

Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Settore di attività: mercato e concorrenza, attività ciclica o stagionale, contenuto tecnologico dei prodotti dell'impresa, approvvigionamento energetico e costi. (es. contratti a lungo termine possono richiedere stime significative di ricavi e costi che danno origine a rischi di errore significativi)

Regolamentazione: si riferisce al contesto regolamentare, incluso il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ed il contesto giuridico e politico (es. principi contabili, quadro normativo di riferimento per i settori regolamentati, imposte, norme ambientali che influenzano il settore o l'attività dell'impresa)

Altri fattori esterni: ad es. le condizioni economiche generali, i tassi di interesse, la disponibilità di finanziamenti, l'inflazione

Nota integrativa al Bilancio di esercizio chiuso al 31-12-2019

Attività svolte

La società opera prevalentemente nel settore della progettazione ed ingegnerizzazione di sistemi destinati ad industrie estrattive.

Visitare il sito aziendale:

ENERGY AND ENVIRONMENT TECHNOLOGIES

- Oil & Gas production
- Energy solutions
- Environmental sustainability
- CONSULTING SERVICES
- R&D PRODUCTS

Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- **Natura dell'impresa: struttura** dell'impresa (es. società controllate o componenti in più sedi), **l'assetto proprietario** e le relazioni tra i soci ed altri soggetti o imprese (es. **parti correlate**) e i cambiamenti rispetto a periodi amministrativi precedenti
 - **attività operative** dell'impresa
 - **partecipazioni e attività di investimento**
 - **finanziamenti e attività finanziarie**
 - **l'informativa finanziaria** dell'impresa
- La conoscenza della natura dell'impresa permette al revisore di comprendere le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa che ci si attende siano presenti nel bilancio

In pratica: natura dell'impresa

Società «Alfa» S.p.A.

Bilancio di esercizio al 31-12-2019

Dati anagrafici

Sede in	
Codice Fiscale	
Numero Rea	
P.I.	
Capitale Sociale Euro	260.000 i.v.
Forma giuridica	SPA
Settore di attività prevalente (ATECO)	721909
Società in liquidazione	no
Società con socio unico	no
Società sottoposta ad altrui attività di direzione e coordinamento	si
Denominazione della società o ente che esercita l'attività di direzione e coordinamento	
Appartenenza a un gruppo	no

- S.p.A.
- Attività Ateco 72.19.09:
- Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo delle altre scienze naturali e dell'ingegneria
- Controllata da una SRL

In pratica: struttura dell'impresa

HOME **IMPRESE** PERSONE ELENCHI PROTESTI REGISTRI EUROPEI ri.visual ALTRI SERVIZI ▾

RICERCA TRA LE IMPRESE: SCEGLI I CRITERI

DATI IMPRESA
Nome impresa, Codice Fiscale/Partita Iva/Gruppo Iva o numero REA

Nome impresa

oppure
Codice Fiscale/Partita Iva/Gruppo Iva

oppure
Numero REA e Provincia REA

Solo Registro Imprese Solo non cancellate
 Solo Sedi d'impresa

FORMA GIURIDICA
Società di capitale, di persone, cooperative, associazioni, enti, ...

LUOGO
Seleziona una o più regioni, province, comuni, cap

ATTIVITÀ
Scegli uno o più settori di attività (massimo 10)

CRITERI AGGIUNTIVI
Capitale Sociale, Fatturato, Numero addetti, ...

ASSISTENZA Cerca nell'Help

- Visura camerale per:
- Verifica natura giuridica e attività (comparazione)
 - Assetto proprietario
 - Altre informazioni da Registro Imprese

- Visitare il sito aziendale
- Colloqui con la direzione
- Esame della documentazione di bilancio:
 - Nota Integrativa
 - Relazione del Collegio Sindacale

Scelta e applicazione dei principi contabili di riferimento:

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

Obiettivi, strategie e relativi rischi connessi all'attività

- L'impresa svolge la sua attività in un contesto caratterizzato da numerosi fattori interni ed esterni a fronte dei quali sono definiti gli obiettivi. Le strategie rappresentano le modalità con cui si intende raggiungere i propri obiettivi.
- Il rischio connesso all'attività può essere originato da cambiamenti ovvero da situazioni complesse. La comprensione dei rischi connessi all'attività aumenta la probabilità di identificare rischi di errori significativi, dal momento che **la maggior parte dei rischi connessi all'attività potrebbe avere conseguenze economiche e patrimoniali e quindi effetti sul bilancio.**

Obiettivi, strategie e relativi rischi connessi all'attività

Esempi di rischi connessi all'attività

- **sviluppi del settore di attività** → rischio potenziale di non disporre del personale o dell'esperienza per trattare i cambiamenti in essere
- **nuovi prodotti e servizi** → rischio potenziale rappresentato dal verificarsi una crescente responsabilità del produttore

Misurazione ed esame della performance economico-finanziaria dell'impresa:

- La direzione e altri soggetti svolgono misurazioni ed esami di ciò che considerano rilevante. **Le misurazioni delle performance creano pressioni sull'impresa** che possono a loro volta indurre la direzione a intraprendere azioni volte a migliorare i risultati dell'impresa o a predisporre il bilancio in modo errato.

Indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa

Bord of directors Responsabili della governance

- Aiutano il revisore a comprendere il contesto in cui viene redatto il bilancio
1. fatti rilevanti dell'esercizio
 2. strategie future

Controller Marketing

- Forniscono informazioni sui cambiamenti delle strategie commerciali, andamento delle vendite, accordi contrattuali con la clientela

Internal audit director Revisione interna

- procedure di revisione interna svolte nel corso dell'anno relative alla struttura e all'efficacia del controllo interno dell'impresa e sull'adeguatezza delle azioni intraprese dalla direzione in risposta ai rilievi segnalati

In-house legal counsel Legale interno

- Aiuta il revisore ad ottenere informazioni in relazione a controversie, conformità alle leggi e ai regolamenti, conoscenza di frodi, garanzie e altri obblighi post vendita, significato di clausole contrattuali

Procedure di analisi comparativa

Nell'ambito del risk assessment consistono nell'**esame di importi, indici, andamenti che potrebbero segnalare aspetti aventi implicazioni sulla revisione**. L'individuazione di **relazioni inusuali o inattese** può aiutare il revisore nell'identificazione dei **rischi di errori significativi**, specialmente rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Possono identificare aspetti dell'impresa di cui il revisore non era al corrente e assistono il revisore nella valutazione dei rischi di errori significativi al fine di fornire e attuare risposte di revisione ai rischi identificati e valutati.

Possono essere usate sia informazioni di carattere finanziario, sia informazioni non finanziarie, come ad esempio la relazione tra ricavi e spazi di vendita o il volume delle merci vendute. Tipicamente, utilizzano dati aggregati ad un alto livello (es. variazioni rispetto l'anno precedente di indicatori chiave) e quindi possono dare un'indicazione iniziale di massima sulla possibile presenza di errori significativi

- Le **osservazioni** consistono nel **vedere come un processo o una procedura interna è svolta** → Es. osservare il processo di emissione delle fatture
- Le **ispezioni** includono l'**esame di registrazioni, documenti**, sia interni che esterni. Le ispezioni **includono anche l'esame fisico di un'attività**

Responsabilità del revisore:

- **Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno** ai fini della revisione contabile, sulla base del proprio giudizio professionale.
- Nell'acquisire una comprensione dei controlli rilevanti ai fini della revisione, il revisore **deve valutare la configurazione di tali controlli e stabilire se siano stati messi in atto**, svolgendo ulteriori procedure rispetto alle indagini presso il personale dell'impresa.
 - **Osservazioni** sull'applicazione di controlli specifici
 - **Ispezioni** di documenti e relazioni
 - **Verifiche** per ripercorrere le operazioni attraverso il sistema informativo

Identificare i fattori di rischio

Fattori di rischio connessi all'attività

- Il revisore ottiene una comprensione dei rischi aziendali che potrebbero divenire rischi di errori significativi.
- Non tutti i fattori di rischio connessi all'attività divengono rischi di errori significativi
- Es. cambiamenti o eventi che possono pregiudicare la capacità dell'impresa ad operare in continuità di gestione

Fattori di rischio di frode

- Il revisore deve identificare e valutare se i rischi di errore significativi siano dovuti a frode
- Il revisore valuta se le procedure di valutazione dei rischi e le attività connesse indicano uno o più fattori di rischio di frode
- Es. pressioni al raggiungimento di determinati risultati aziendali

I fattori di rischio: esempi

Alcuni esempi di condizioni o eventi che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi:

- operatività in aree che sono economicamente instabili (es. economie ad alta inflazione)
- operatività esposte a mercati volatili
- operatività soggette ad un alto grado di complessità nel quadro regolamentare (es. energia elettrica, gas, acqua)
- **espansioni su nuove aree geografiche**
- **operazioni significative con parti correlate**
- **contenziosi in corso e passività potenziali**
- **errori significativi in passato**
- **applicazione nuove normative in materia contabile**
- **processi complessi di stima**
- eventi od operazioni che accrescono l'incertezza nella quantificazione di determinati valori contabili
- cambiamenti dell'ambiente IT
- **carenze nel controllo interno**
- **assenza di personale con competenze appropriate**
- cambiamenti del personale chiave, in particolare allontanamento di figure chiave a livello dirigenziale

- Il processo di risk assessment passa dalla comprensione dell'impresa e del suo sistema di controllo interno, all'identificazione dei fattori di rischio ed infine all'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi.
- I fattori di rischio che il revisore ha identificato rappresentano un «ponte» per aiutare lo stesso nell'identificazione e nella valutazione dei rischi di errori significativi.

Il team di revisione considera i fattori di rischio identificati per determinare dove risieda un rischio di errore significativo:

- a livello di bilancio?
- a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa?

Rischi a livello di bilancio

- si tratta di **rischi connessi in modo pervasivo al bilancio nel suo complesso** e influenzano potenzialmente molte asserzioni
- rappresentano **circostanze che possono incrementare i rischi di errori significativi a livello di singola asserzione**
- possono essere particolarmente rilevanti nel valutare la presenza di rischi di **errori significativi da frodi**

Rischi a livello di asserzione

- Nell'attestare che il bilancio è conforme con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, la direzione, implicitamente o esplicitamente, formula delle **asserzioni sui diversi elementi del bilancio**, con riguardo alla loro **rilevazione, quantificazione, presentazione ed informativa** di bilancio
- **si riferiscono a classi di operazioni, transazioni, saldi contabili o informativa**
- aiutano a determinare la natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati

Asserzioni relative a classi di operazioni ed eventi del periodo amministrativo

- **Manifestazione** – le operazioni e **gli eventi** che sono stati registrati **si sono verificati e riguardano l'impresa**
- **Completezza** – tutte le operazioni e **gli eventi** che avrebbero dovuto essere registrati **sono stati effettivamente registrati**
- **Accuratezza** – gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati **sono stati registrati in modo appropriato**
- **Competenza** – le operazioni e gli eventi sono stati registrati **nel corretto periodo amministrativo**
- **Classificazione** – le operazioni e gli eventi sono stati registrati **nei conti appropriati**

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

Asserzioni relative ai saldi contabili di fine periodo amministrativo

- **Esistenza** – le attività, le passività e il patrimonio netto esistono
- **Diritti e obblighi** – l'impresa possiede, o controlla, i diritti sulle attività, mentre le passività sono effettivamente obbligazioni dell'impresa
- **Completezza** – tutte le attività, le passività ed il patrimonio netto che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati
- **Valutazione e classificazione** – le attività, le passività ed il patrimonio netto sono esposti in bilancio per un importo appropriato

Asserzioni relative alla presentazione e all'informativa di bilancio

- Manifestazione, diritti e obblighi
- Completezza
- Classificazione e comprensibilità
- Accuratezza e valutazione

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

Fattori di rischio

- Sviluppo o offerta di nuovi prodotti o servizi, o nuove linee di business
- Espansione in nuovi mercati
- Cambiamenti nell'impresa, come ad es. una acquisizione rilevante
- Limitazioni all'accesso a credito o capitale
- Nuovi eventi o transazioni che implicano significative incertezze anche nella stima (es. contenziosi)

Rischi di errori significativi

- Rischio a livello di asserzione: valutazione (passività potenziali) / manifestazione (del ricavo)
- Sono necessarie ulteriori informazioni per capire se è un rischio a livello di bilancio o a livello di asserzione
- Rischio a livello di bilancio e rischio a livello di singole asserzioni
- Rischio a livello di bilancio: incertezze sulla continuità aziendale, pressioni a raggiungere determinati risultati (frode)
- Rischio a livello di asserzione: fornire adeguata informativa sui contenziosi in corso

Risk factors	Financial statement of assertion level risk
Liquidity concerns	increased risk of material uncertainty related to appropriateness of the going concern assumption and adequacy of disclosures
High volume of sales transactions near period end	occurrence of revenue transactions
Implementation of new general ledger system	increased risk of error related to the completeness and accuracy of information and technology processing
Significant customers experiencing financial difficulty	valuation of provision for doubtful accounts
Management lack of competence	period-end reporting process may not identify material misstatements; increased risk of error or fraud

Un rischio significativo necessita di una **speciale considerazione da parte del revisore**. Il revisore utilizza il proprio giudizio per determinare quali rischi sono significativi.

- Si tratta di un **rischio di frode?**
- Rischi **legati a significativi sviluppi economici**, contabili o altro che richiede particolare attenzione
- **Complessità delle operazioni**

Nell'esercitare il giudizio su quali siano i rischi significativi, il revisore deve considerare:

- **Operazioni significative con parti correlate (diritti di brevetto?)**
- **Elementi con un elevato grado di soggettività nella misurazione (incertezza): rimanenze?**
- **Operazioni che esulano il normale corso dell'attività**

Rischi significativi in altri ISA

ISA 240

- Rischio di frode nel riconoscimento dei ricavi (revenue recognition)

ISA 240

- Forzatura dei controlli da parte della direzione (management override of controls)

ISA 550

- Significative operazioni con parti correlate al di fuori del normale corso dell'attività

- **La valutazione dei rischi è una procedura fondamentale nell'ambito del processo di revisione**, durante la quale ha grande importanza il giudizio del revisore.
- Da qui, la **necessità di documentare adeguatamente le valutazioni e le conclusioni raggiunte**, compresa ogni variazione nella valutazione dei rischi effettuata durante il processo di revisione.

- Il principio ISA 315 prevede che la documentazione contenga almeno:
 - a) la discussione tra i membri del team di revisione e le principali decisioni raggiunte**
 - b) gli elementi chiave della comprensione di ciascun aspetto dell'impresa e del contesto in cui opera e dello SCI; le fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione; le procedure di valutazione del rischio svolte**
 - c) i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni**
 - d) i rischi identificati ed i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione**