

# PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 315

## IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o successivamente)

### INDICE

---

	Paragrafo
<b>Introduzione</b>	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) .....	1
Concetti chiave del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) .....	2
Scalabilità.....	9
Data di entrata in vigore.....	10
<b>Obiettivo</b> .....	11
<b>Definizioni</b> .....	12
<b>Regole</b>	
Procedure di valutazione del rischio e attività correlate.....	13-18
Acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno dell'impresa .....	19-27
Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi .....	28-37
Documentazione.....	38
<b>Linee guida e altro materiale esplicativo</b>	
Definizioni.....	A1-A10
Procedure di valutazione del rischio e attività correlate.....	A11-A47
Acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno dell'impresa.....	A48-A183
Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi.....	A184-A236
Documentazione.....	A237-A241
Appendice 1: Considerazioni per la comprensione dell'impresa e del suo modello di business	
Appendice 2: La comprensione dei fattori di rischio intrinseco	
Appendice 3: La comprensione del sistema di controllo interno dell'impresa	
Appendice 4: Considerazioni per la comprensione della funzione di revisione interna di un'impresa	
Appendice 5: Considerazioni relative alla comprensione dell'IT	
Appendice 6: Considerazioni relative alla comprensione dei controlli generali IT	

---

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 “Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”.

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B, (SA Italia) n. 700B e (SA Italia) n. 720B - e l'ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA e l'ISQC 1 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi, dell'INRL e di Consob e successivamente integrati con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento “A Guide for National Standard Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications”. La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

## Introduzione

### Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio.

### Concetti chiave del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

2. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 tratta degli obiettivi generali del revisore nello svolgimento della revisione contabile del bilancio,<sup>1</sup> inclusa l'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso.<sup>2</sup> Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione.<sup>3</sup> Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 spiega che i rischi di errori significativi possono sussistere a due livelli:<sup>4</sup> a livello di bilancio nel suo complesso; a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa di bilancio.
3. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 richiede al revisore di esercitare il proprio giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile e di pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato.<sup>5</sup>
4. I rischi a livello di bilancio riguardano in modo pervasivo il bilancio nel suo complesso e potenzialmente influenzano molte asserzioni. I rischi di errori significativi a livello di asserzioni comprendono due componenti, il rischio intrinseco e il rischio di controllo:
  - il rischio intrinseco è descritto come la possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito;
  - il rischio di controllo è descritto come il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dai controlli dell'impresa.
5. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 spiega che i rischi di errori significativi sono identificati e valutati a livello di asserzioni al fine di stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.<sup>6</sup> Per i rischi di errori significativi identificati a livello di asserzioni il presente principio richiede una valutazione separata del rischio intrinseco e del rischio di controllo. Per la definizione del livello del rischio intrinseco, il presente principio di revisione fa riferimento a una scala di variazione denominata "spettro del rischio intrinseco".
6. I rischi di errori significativi identificati e valutati dal revisore includono sia quelli derivanti da comportamenti o eventi non intenzionali sia quelli derivanti da frode. Sebbene siano entrambi trattati dal presente principio di revisione, la rilevanza delle frodi è tale che ulteriori regole e linee guida sono incluse nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240<sup>7</sup> relativamente alle

---

<sup>1</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, *Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)*.

<sup>2</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 17.

<sup>3</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 13 c).

<sup>4</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A37.

<sup>5</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafi 15-16.

<sup>6</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A39 e principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, *Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati*, paragrafo 6.

<sup>7</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, *Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio*.

procedure di valutazione del rischio e alle attività correlate per acquisire informazioni da utilizzare per identificare, valutare e fronteggiare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.

7. Il processo di identificazione e valutazione dei rischi adottato dal revisore è iterativo e dinamico. La comprensione, da parte del revisore, dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno dell'impresa è strettamente correlata con le regole per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi. Nell'acquisire tale comprensione il revisore può sviluppare aspettative iniziali sui rischi che possono essere ulteriormente perfezionate nel corso del processo di identificazione e valutazione degli stessi. Inoltre, il presente principio di revisione e il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.330 richiedono al revisore di riconsiderare le valutazioni del rischio e di modificare le risposte generali di revisione e le procedure di revisione conseguenti sulla base degli elementi probativi acquisiti mediante lo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.330, ovvero se vengono acquisite nuove informazioni.
8. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.330 richiede al revisore di definire e porre in essere le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio.<sup>8</sup> Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 spiega inoltre che la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e le risposte generali di revisione sono influenzate dalla comprensione dell'ambiente di controllo da parte del revisore. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.330 richiede inoltre al revisore di definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni.<sup>9</sup>

### **Scalabilità**

9. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.200 indica che alcuni principi di revisione includono considerazioni sulla scalabilità nell'illustrazione dell'applicazione delle regole a tutte le imprese, a prescindere dal fatto che la loro natura e le relative circostanze siano più o meno complesse.<sup>10</sup> Il presente principio di revisione riguarda le revisioni contabili di tutte le imprese, indipendentemente dalla loro dimensione o complessità e pertanto le linee guida includono considerazioni specifiche per le imprese meno complesse e per le imprese più complesse, a seconda delle circostanze. Sebbene le dimensioni di un'impresa possano essere un indicatore della sua complessità, è possibile che alcune imprese di dimensioni minori siano complesse e alcune imprese di grandi dimensioni siano meno complesse.

### **Data di entrata in vigore**

10. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o successivamente.

### **Obiettivo**

11. L'obiettivo del revisore è quello di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi di errori significativi identificati e valutati.

### **Definizioni**

---

<sup>8</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 5.

<sup>9</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 6.

<sup>10</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A69.

12. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato.

a) *Asserzioni* – Attestazioni, esplicite e non, relative alla rilevazione, quantificazione, presentazione ed esposizione in bilancio di informazioni che sono insite nella dichiarazione della direzione sul fatto che il bilancio è redatto in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Le asserzioni sono utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi quando identifica e valuta i rischi di errori significativi e definisce le relative risposte di revisione. (Rif.: Par. A1)

b) *Rischio di business* – Un rischio derivante da condizioni, eventi, circostanze, azioni o inattività significative che potrebbero influire negativamente sulla capacità dell'impresa di raggiungere i propri obiettivi e di realizzare le proprie strategie, ovvero un rischio derivante dalla definizione di obiettivi e strategie non appropriati.

c) *Controlli* – Direttive o procedure che un'impresa definisce per conseguire gli obiettivi di controllo della direzione o dei responsabili delle attività di governance. In questo contesto: (Rif.: Parr. A2-A5)

- i. Le direttive indicano ciò che dovrebbe, o non dovrebbe, essere fatto nell'ambito dell'impresa per attuare i controlli. Tali indicazioni possono essere documentate, riportate esplicitamente all'interno di comunicazioni, o implicite nelle azioni e decisioni.
- ii. Le procedure sono attività finalizzate ad implementare le direttive.

d) *Controlli generali IT* – Controlli sui processi IT dell'impresa che supportano il continuo e corretto funzionamento dell'ambiente IT, inclusi il continuo ed efficace funzionamento dei controlli sulle elaborazioni delle informazioni e sull'integrità delle stesse (ossia la loro completezza, accuratezza e validità) nel sistema informativo dell'impresa. Si veda anche la definizione di *Ambiente IT*.

e) *Controlli sulle elaborazioni delle informazioni* – Controlli relativi all'elaborazione delle informazioni nelle applicazioni IT o nelle procedure manuali, presenti nel sistema informativo dell'impresa, che fronteggiano direttamente i rischi per l'integrità delle informazioni (ossia, la completezza, accuratezza e validità delle operazioni e delle altre informazioni). (Rif.: Par. A6)

f) *Fattori di rischio intrinseco* – Caratteristiche di eventi o condizioni che influenzano la possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa, contenga errori, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, prima della considerazione dei controlli. Tali fattori possono avere natura qualitativa o quantitativa e includono la complessità, la soggettività, i cambiamenti, l'incertezza o la possibilità di errori dovuti a ingerenze da parte della direzione o ad altri fattori di rischio di frodi<sup>11</sup> nella misura in cui influenzano il rischio intrinseco. (Rif.: Parr. A7–A8)

g) *Ambiente IT* – Le applicazioni IT e l'infrastruttura IT di supporto, così come i processi IT e il personale addetto a tali processi, che l'impresa utilizza a supporto delle proprie attività operative e per la realizzazione delle proprie strategie. Ai fini del presente principio di revisione:

- i. Un'applicazione IT è un programma o una serie di programmi utilizzati nella rilevazione, registrazione, elaborazione e rendicontazione delle operazioni o delle informazioni. Le applicazioni IT includono data warehouse e report writers.
- ii. L'infrastruttura IT include la rete, i sistemi operativi e i database con i relativi hardware e software.
- iii. I processi IT sono i processi dell'impresa per gestire l'accesso all'ambiente IT, gestire i cambiamenti nei programmi o nell'ambiente IT e gestire le operazioni IT.

h) *Asserzioni rilevanti* – Un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa è rilevante quando presenta un rischio di errori significativi identificato. La

---

<sup>11</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafi A24–A27.

determinazione della rilevanza di un'asserzione avviene prima della considerazione dei relativi controlli (ossia, in base al rischio intrinseco). (Rif.: Par. A9)

i) *Rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT* – Possibilità che i controlli sulle elaborazioni delle informazioni siano configurati o operino in modo inefficace, o rischi per l'integrità delle informazioni (ossia, la completezza, l'accuratezza e la validità delle operazioni e delle altre informazioni) nel sistema informativo dell'impresa, dovuti ad una configurazione inefficace dei controlli o alla loro inefficacia operativa nei processi IT dell'impresa (si veda l'ambiente IT).

j) *Procedure di valutazione del rischio* – Le procedure di revisione definite e svolte per identificare e valutare i rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni.

k) *Classi di operazioni, saldi contabili o informativa rilevanti per la revisione* – Una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa per i quali esistono una o più asserzioni rilevanti.

l) *Rischio significativo* – Un rischio di errore significativo identificato: (Rif.: Par. A10)

- i. per il quale la valutazione del rischio intrinseco è prossima all'estremità superiore dello spettro del rischio intrinseco a causa della misura in cui i fattori di rischio intrinseco influenzano la combinazione della probabilità che un errore si verifichi e dell'entità del potenziale errore qualora questo dovesse verificarsi; ovvero
- ii. che deve essere trattato come un rischio significativo in conformità alle regole di altri principi di revisione internazionali (ISA Italia).<sup>12</sup>

m) *Sistema di controllo interno* – Il sistema configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riferimento all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza delle sue attività operative ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili. Ai fini dei principi di revisione internazionali, il sistema di controllo interno è costituito da cinque componenti correlate:

- i. L'ambiente di controllo;
- ii. Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio;
- iii. Il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno;
- iv. Il sistema informativo e la comunicazione;
- v. Le attività di controllo.

## **Regole**

### **Procedure di valutazione del rischio e attività correlate**

13. Il revisore deve definire e svolgere procedure di valutazione del rischio per acquisire elementi probativi che forniscano una base appropriata ai fini: (Rif.: Parr. A11–A18)

- a) dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni;
- b) della definizione delle procedure di revisione conseguenti in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.330.

Il revisore deve definire e svolgere procedure di valutazione del rischio secondo modalità che non siano influenzate dall'obiettivo di acquisire elementi probativi di conferma o di escludere elementi probativi contraddittori. (Rif.: Par. A14)

14. Le procedure di valutazione del rischio devono includere le seguenti attività: (Rif.: Parr. A19–A21)

---

<sup>12</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 27 e principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, *Parti correlate*, paragrafo 18.

- a) Indagini presso la direzione e altre persone appropriate all'interno dell'impresa, incluse le persone nell'ambito della funzione di revisione interna (laddove tale funzione sia presente). (Rif.: Parr. A22–A26)
- b) Procedure di analisi comparativa. (Rif.: Parr. A27–A31)
- c) Osservazioni e ispezioni. (Rif.: Parr. A32–A36)

*Informazioni da altre fonti*

- 15. Nell'acquisire elementi probativi in conformità al paragrafo 13, il revisore deve considerare le informazioni derivanti: (Rif.: Parr. A37–A38)
  - a) dalle procedure svolte dal revisore relativamente all'accettazione o al mantenimento dei rapporti con il cliente o dell'incarico di revisione;
  - b) ove applicabile, da altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico.
- 16. Nel caso in cui il revisore intenda utilizzare informazioni derivanti da precedenti esperienze presso l'impresa e da precedenti incarichi di revisione contabile, egli deve valutare se tali informazioni continuino ad essere pertinenti e attendibili come elementi probativi per la revisione in corso. (Rif.: Parr. A39–A41)

*Discussione tra i membri del team di revisione*

- 17. Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono discutere sull'applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento e sulla possibilità di errori significativi nel bilancio dell'impresa. (Rif.: Parr. A42–A47)
- 18. Qualora vi siano membri del team di revisione non coinvolti nella discussione, il responsabile dell'incarico deve stabilire quali aspetti devono essere comunicati a tali membri.

**Acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno dell'impresa** (Rif.: Parr. A48–A49)

*La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile* (Rif.: Parr. A50–A55)

- 19. Il revisore deve svolgere procedure di valutazione del rischio per acquisire:
  - a) una comprensione dei seguenti aspetti dell'impresa e del contesto in cui opera:
    - i. la struttura organizzativa dell'impresa, l'assetto proprietario e la governance e il suo modello di business, inclusa la misura in cui il tale modello integra l'utilizzo dell'IT; (Rif.: Parr. Para. A56–A67)
    - ii. il settore di attività, la regolamentazione e altri fattori esterni; (Rif.: Parr. A68–A73)
    - iii. le misurazioni utilizzate, al suo interno e all'esterno, per valutare la performance economico-finanziaria dell'impresa; (Rif.: Parr. A74–A81)
  - b) una comprensione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, dei principi contabili adottati dall'impresa e delle ragioni per eventuali cambiamenti; (Rif.: Parr. A82–A84)
  - c) sulla base degli aspetti di cui ai precedenti punti a) e b), una comprensione delle modalità e della misura con cui i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che le asserzioni contengano errori, nella redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. (Rif.: Parr. A85–A89)
- 20. Il revisore deve valutare se i principi contabili dell'impresa siano appropriati e coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

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

L'ambiente di controllo, il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio e il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno (Rif.: Parr. A96–A98)

L'ambiente di controllo

21. Il revisore deve acquisire una comprensione dell'ambiente di controllo rilevante ai fini della redazione del bilancio, svolgendo procedure di valutazione del rischio, attraverso: (Rif.: Parr. A99–A100)	
a) la comprensione dell'assetto organizzativo, dei processi e dell'insieme dei controlli che trattano: (Rif.: Parr. A101–A102) <ul style="list-style-type: none"> <li>i. le modalità con cui la direzione adempie le proprie responsabilità di supervisione, quali la cultura aziendale dell'impresa e l'impegno all'integrità e al rispetto di valori etici;</li> <li>ii. nel caso in cui i responsabili delle attività di governance sono separati dalla direzione, l'indipendenza dei responsabili delle attività di governance e la supervisione che essi svolgono sul sistema di controllo interno dell'impresa;</li> <li>iii. l'attribuzione di poteri e responsabilità da parte dell'impresa;</li> <li>iv. le modalità con cui l'impresa attrae, forma e fidelizza persone competenti;</li> <li>v. le modalità con cui l'impresa responsabilizza le persone nel conseguimento degli obiettivi del sistema di controllo interno;</li> </ul>	b) la valutazione se: (Rif.: Parr. A103–A108) <ul style="list-style-type: none"> <li>i. la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà ed a comportamenti eticamente corretti;</li> <li>ii. l'ambiente di controllo fornisca un fondamento appropriato per le altre componenti del sistema di controllo interno dell'impresa, tenuto conto della natura e della complessità dell'impresa;</li> <li>iii. le carenze identificate nell'ambiente di controllo compromettano le altre componenti del sistema di controllo interno dell'impresa.</li> </ul>

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

22. Il revisore deve acquisire una comprensione del processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio rilevante ai fini della redazione del bilancio, svolgendo procedure di valutazione del rischio, attraverso:	
a) la comprensione del processo adottato dall'impresa per: (Rif.: Parr. A109–A110) <ul style="list-style-type: none"> <li>i. identificare i rischi di business rilevanti per gli obiettivi di informativa finanziaria (Rif.: Par. A62)</li> <li>ii. valutare la significatività di tali rischi, inclusa la probabilità che si verifichino;</li> <li>iii. fronteggiare tali rischi;</li> </ul>	b) la valutazione dell'appropriatezza del processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio rispetto alle circostanze dell'impresa tenuto conto della sua natura e complessità. (Rif.: Parr. A111–A113)

#### 23. Se identifica rischi di errori significativi non identificati dalla direzione, il revisore deve:

- a) stabilire se tali rischi siano di una tipologia per cui egli si sarebbe aspettato la loro identificazione dal processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio e, in caso affermativo, acquisire una comprensione delle ragioni per cui tale processo non sia riuscito a identificarli;
- b) considerare le implicazioni per la valutazione di cui al paragrafo 22 b).

#### Il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno

24. Il revisore deve acquisire una comprensione del processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno rilevante ai fini della redazione del bilancio, svolgendo procedure di valutazione del rischio, attraverso: (Rif.: Parr. A114–A115)	
a) la comprensione di quegli aspetti del processo adottato dall'impresa che affrontano:	c) la valutazione dell'appropriatezza del processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno



<ul style="list-style-type: none"> <li>i. le valutazioni continue e separate per monitorare l'efficacia dei controlli, l'identificazione delle carenze nei controlli e le relative azioni correttive; (Rif.: Parr. A116–A117)</li> <li>ii. la funzione di revisione interna dell'impresa, laddove sia presente, inclusa la sua natura, le sue responsabilità e attività; (Rif.: Par. A118)</li> </ul> <p>b) la comprensione delle fonti di informazione utilizzate nel processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno e le ragioni per cui la direzione considera le informazioni derivanti da tali fonti sufficientemente attendibili allo scopo; (Rif.: Parr. A119–A120)</p>	<p>rispetto alle circostanze dell'impresa tenuto conto della sua natura e complessità. (Rif.: Parr. A121–A122)</p>
---	--

Il sistema informativo e la comunicazione e le attività di controllo (Rif.: Parr. A123–A130)

Il sistema informativo e la comunicazione

<p>25. Il revisore deve acquisire una comprensione del sistema informativo e della comunicazione dell'impresa rilevanti ai fini della redazione del bilancio, svolgendo procedure di valutazione del rischio, attraverso: (Rif.: Par. A131)</p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) la comprensione delle attività di elaborazione delle informazioni dell'impresa, inclusi i suoi dati e informazioni, delle risorse da utilizzare in tali attività e delle direttive che definiscono, per classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione: (Rif.: Parr. A132–A143) <ul style="list-style-type: none"> <li>i. le modalità con cui le informazioni confluiscono all'interno del sistema informativo dell'impresa, incluso il modo in cui: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. le operazioni sono rilevate e il modo in cui le relative informazioni sono registrate, elaborate, corrette se necessario, trasferite nella contabilità generale e riportate nel bilancio;</li> <li>b. le informazioni su eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, sono recepite, elaborate ed esposte in bilancio;</li> </ul> </li> <li>ii. le registrazioni contabili, gli specifici conti del bilancio e le altre registrazioni di supporto relative ai flussi di informazioni nel sistema informativo;</li> <li>iii. il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria utilizzato dall'impresa per redigere il bilancio, inclusa l'informativa;</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>c) La valutazione se il sistema informativo e la comunicazione dell'impresa supportino in maniera appropriata la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. (Rif.: Par. A146)</li> </ul>

<p>iv. le risorse dell'impresa, incluso l'ambiente IT, rilevanti ai fini dei precedenti punti da a) i) ad a) iii);</p> <p>b) la comprensione delle modalità con cui l'impresa, nell'ambito del sistema informativo e delle altre componenti del sistema di controllo interno, effettua comunicazioni sugli aspetti significativi che supportano la redazione del bilancio e le relative responsabilità di rendicontazione: (Rif.: Parr. A144–A145)</p> <p>i. tra i soggetti all'interno dell'impresa, incluse le modalità con cui sono comunicati i ruoli e le responsabilità per l'informativa finanziaria;</p> <p>ii. tra la direzione e i responsabili delle attività di governance;</p> <p>iii. ai soggetti esterni, quali le comunicazioni con le autorità di vigilanza;</p>	
---	--

#### Le attività di controllo

<p>26. Il revisore deve acquisire una comprensione della componente “attività di controllo”, svolgendo procedure di valutazione del rischio, attraverso: (Rif.: Parr. A147–A157)</p>	
<p>a) l'identificazione dei controlli che fronteggiano i rischi di errori significativi a livello di asserzioni come segue:</p> <p>i. i controlli che fronteggiano un rischio ritenuto un rischio significativo; (Rif.: Parr. A158–A159)</p> <p>ii. i controlli sulle scritture contabili, incluse le scritture non standard utilizzate per registrare le operazioni non ricorrenti o inusuali o le scritture di rettifica. (Rif.: Parr. A160–A161)</p> <p>iii. i controlli per i quali il revisore pianifica di verificare l'efficacia operativa nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità, che devono includere i controlli che fronteggiano i rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono sufficienti e appropriati elementi probativi; (Rif.: Parr. A162–A164)</p> <p>iv. altri controlli che il revisore, in base al proprio giudizio professionale e con riferimento ai rischi a livello di asserzioni, ritiene siano appropriati a consentirgli di raggiungere gli obiettivi di cui al paragrafo 13; (Rif.: Par. A165)</p> <p>b) l'identificazione, sulla base dei controlli identificati al punto a), delle applicazioni IT e di altri aspetti dell'ambiente IT dell'impresa che siano soggetti a rischi</p>	<p>d) per ogni controllo identificato al punto a) ovvero al punto c) ii): (Rif.: Parr. A175–A181)</p> <p>i. valutare se il controllo sia configurato in modo efficace per fronteggiare il rischio di errori significativi a livello di asserzioni o per supportare l'operatività di altri controlli;</p> <p>ii. verificare se il controllo sia stato messo in atto svolgendo ulteriori procedure rispetto alle indagini presso il personale dell'impresa.</p>

<p>derivanti dall'utilizzo dell'IT; (Rif.: Parr. A166–A172)</p> <p>c) l'identificazione, per tali applicazioni IT e per gli altri aspetti dell'ambiente IT identificati al punto b): (Rif.: Parr. A173–A174)</p> <p>i. dei rischi connessi derivanti dall'utilizzo dell'IT;</p> <p>ii. dei controlli generali IT dell'impresa che fronteggiano tali rischi;</p>	
---	--

*Carenze nei controlli nell'ambito del sistema di controllo interno dell'impresa*

27. Sulla base della valutazione di ciascuna delle componenti del sistema di controllo interno dell'impresa, il revisore deve stabilire se siano state identificate una o più carenze nei controlli. (Rif.: Parr. A182–A183)

**Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi** (Rif.: Parr. A184–A185)

*Identificazione dei rischi di errori significativi*

28. Il revisore deve identificare i rischi di errori significativi e stabilire se essi sussistano: (Rif.: Parr. A186–A192)

- a) a livello di bilancio; (Rif.: Parr. A193–A200) ovvero
- b) a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa. (Rif.: Par. A201)

29. Il revisore deve determinare le asserzioni rilevanti e, conseguentemente, le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa rilevanti per la revisione. (Rif.: Parr. A202–A204)

*Valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio*

30. Per i rischi di errori significativi identificati a livello di bilancio, il revisore deve valutare i rischi e: (Rif.: Parr. A193–A200)

- a) stabilire se tali rischi influenzino la valutazione dei rischi a livello di asserzioni;
- b) valutare la natura e l'estensione della loro pervasività sul bilancio.

*Valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni*

Valutazione del rischio intrinseco (Rif.: Parr. A205–A217)

31. Per i rischi di errori significativi identificati a livello di asserzioni, il revisore deve valutare il rischio intrinseco valutando la probabilità e l'entità dell'errore. In tale valutazione il revisore deve tenere conto del modo e della misura in cui:

- a) i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che asserzioni rilevanti contengano errori;
- b) i rischi di errori significativi a livello di bilancio influenzano la valutazione del rischio intrinseco per i rischi di errori significativi a livello di asserzioni. (Rif.: Parr. A215–A216)

32. Il revisore deve stabilire se tra i rischi di errori significativi identificati e valutati vi siano rischi significativi. (Rif.: Parr. A218–A221)

33. Il revisore deve stabilire se per taluni rischi di errori significativi a livello di asserzioni le sole procedure di validità non forniscano elementi probativi sufficienti e appropriati. (Rif.: Parr. A222–A225)

Valutazione del rischio di controllo

34. Se il revisore pianifica di verificare l'efficacia operativa dei controlli, egli deve valutare il rischio di controllo. Se il revisore non pianifica di verificare l'efficacia operativa dei controlli, la sua valutazione del rischio di controllo deve essere tale che la valutazione del rischio di errori significativi corrisponda alla valutazione del rischio intrinseco. (Rif.: Parr. A226–A229)

#### *Valutazione degli elementi probativi acquisiti dalle procedure di valutazione del rischio*

35. Il revisore deve valutare se gli elementi probativi acquisiti dalle procedure di valutazione del rischio forniscano una base appropriata per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi. In caso contrario, il revisore deve svolgere procedure aggiuntive di valutazione del rischio fino a quando siano stati acquisiti elementi probativi che forniscono tale base. Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi il revisore deve tenere conto di tutti gli elementi probativi acquisiti dalle procedure di valutazione del rischio, siano essi di conferma o contraddittori rispetto alle asserzioni formulate dalla direzione. (Rif.: Parr. A230–A232)

#### *Classi di operazioni, saldi contabili e informativa che non sono rilevanti per la revisione ma sono significativi*

36. Per le classi di operazioni, i saldi contabili o l'informativa significativi che non siano stati determinati come rilevanti per la revisione, il revisore deve valutare se tale determinazione continui ad essere appropriata. (Rif.: Parr. A233–A235)

#### *Riconsiderazione della valutazione del rischio*

37. Se il revisore acquisisce nuove informazioni che non sono coerenti con gli elementi probativi su cui aveva originariamente basato l'identificazione o la valutazione dei rischi di errori significativi, egli deve riconsiderare l'identificazione o la valutazione. (Rif.: Par. A236)

### **Documentazione**

38. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile:<sup>13</sup> (Rif.: Parr. A237–A241)

- a) la discussione tra i membri del team di revisione e le decisioni più importanti assunte;
- b) gli elementi chiave della comprensione da parte del revisore in conformità ai paragrafi 19, 21, 22, 24 e 25; le fonti delle informazioni mediante le quali è stata acquisita tale comprensione e le procedure di valutazione del rischio svolte;
- c) la valutazione della configurazione dei controlli identificati e la decisione se tali controlli siano stati messi in atto, in conformità alle regole del paragrafo 26;
- d) i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni, inclusi i rischi significativi e i rischi per i quali le procedure di validità non possono fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati nonché le motivazioni delle valutazioni significative formulate.

\*\*\*

## **Linee guida e altro materiale esplicativo**

### **Definizioni** (Rif.: Par. 12)

#### *Asserzioni* (Rif.: Par. 12 a)

A1. Le categorie di asserzioni sono utilizzate dai revisori per considerare le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi quando identificano e valutano i rischi di errori significativi e definiscono le relative risposte di revisione. Esempi di tali categorie di asserzioni sono descritti al

---

<sup>13</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, *La documentazione della revisione contabile*, paragrafi 8-11 e A6-A7.

paragrafo A190. Le asserzioni differiscono dalle attestazioni scritte richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580,<sup>14</sup> per confermare determinati aspetti ovvero supportare altri elementi probativi.

#### *Controlli (Rif.: Par. 12 c)*

- A2. I controlli sono incorporati all'interno delle componenti del sistema di controllo interno dell'impresa.
- A3. Le direttive sono messe in atto attraverso le azioni del personale dell'impresa, o attraverso il divieto al personale di porre in essere azioni che sarebbero in contrasto con tali direttive.
- A4. Le procedure possono essere rese obbligatorie con documentazione formale o con altra forma di comunicazione della direzione o dei responsabili delle attività di governance, ovvero possono essere il risultato di comportamenti non obbligatori ma piuttosto condizionati dalla cultura aziendale dell'impresa. Le procedure possono essere attuate mediante le azioni consentite dalle applicazioni IT utilizzate dall'impresa o da altri aspetti dell'ambiente IT.
- A5. I controlli possono essere diretti o indiretti. I controlli diretti sono controlli sufficientemente mirati per fronteggiare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni. I controlli indiretti sono controlli che supportano i controlli diretti.

#### *Controlli sulle elaborazioni delle informazioni (Rif: Par. 12 e)*

- A6. I rischi per l'integrità delle informazioni derivano dalla possibilità di una attuazione inefficace delle direttive dell'impresa relative alle informazioni, direttive che definiscono come le informazioni confluiscono, sono registrate e riportate nel sistema informativo dell'impresa. I controlli sulle elaborazioni delle informazioni sono procedure che supportano l'efficace messa in atto delle direttive dell'impresa relative alle informazioni. I controlli sulle elaborazioni delle informazioni possono essere automatizzati (ossia, integrati nelle applicazioni IT) ovvero manuali (ad esempio, controlli di input o di output) e possono fare affidamento su altri controlli, inclusi altri controlli sulle elaborazioni delle informazioni o controlli generali IT.

#### *Fattori di rischio intrinseco (Rif.: Par. 12 f)*

<p><b>L'Appendice 2</b> riporta ulteriori considerazioni relative alla comprensione dei fattori di rischio intrinseco.</p>
--

- A7. I fattori di rischio intrinseco possono avere natura qualitativa o quantitativa e influenzare la possibilità che un'asserzione contenga errori. I fattori di rischio intrinseco di natura qualitativa relativi alla redazione delle informazioni richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile includono:
- la complessità;
  - la soggettività;
  - i cambiamenti;
  - l'incertezza; ovvero
  - la possibilità di errori dovuti ad ingerenze da parte della direzione o ad altri fattori di rischio di frode nella misura in cui influenzano il rischio intrinseco.
- A8. Altri fattori di rischio intrinseco, che influenzano la possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore possono includere:
- la significatività sotto il profilo quantitativo o qualitativo della classe di operazioni, del saldo contabile o dell'informativa; ovvero

---

<sup>14</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, *Attestazioni scritte*.

- la numerosità degli elementi che devono essere elaborati nell'ambito della classe di operazioni o del saldo contabile, o riflessi nell'informativa o la mancanza di uniformità nella composizione di tali elementi.

*Asserzioni rilevanti* (Rif: Par. 12 h)

A9. Un rischio di errore significativo può riguardare una o più asserzioni, nel qual caso tutte le asserzioni a cui tale rischio si riferisce sono asserzioni rilevanti. Se un'asserzione non presenta un rischio di errore significativo identificato non è un'asserzione rilevante.

*Rischio significativo* (Rif.: Par. 12 l)

A10. La significatività può essere descritta come l'importanza relativa di un aspetto ed è valutata dal revisore nel contesto in cui tale aspetto viene considerato. Per il rischio intrinseco, la significatività può essere considerata valutando come e in che misura i fattori di rischio intrinseco influenzano la combinazione della probabilità che un errore si verifichi e l'entità del potenziale errore qualora questo dovesse verificarsi.

**Procedure di valutazione del rischio e attività correlate** (Rif.: Parr. 13–18)

A11. I rischi di errori significativi da identificare e valutare includono sia quelli derivanti da frodi sia quelli derivanti da comportamenti o eventi non intenzionali, entrambi trattati nel presente principio di revisione. Tuttavia, la rilevanza delle frodi è tale che nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 sono incluse ulteriori regole e linee guida relativamente alle procedure di valutazione del rischio e alle attività correlate per acquisire informazioni da utilizzare per identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.<sup>15</sup> Inoltre, i seguenti principi di revisione internazionali forniscono ulteriori regole e linee guida sull'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi riguardanti aspetti specifici o circostanze specifiche:

- principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540<sup>16</sup> relativamente alle stime contabili;
- principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550<sup>17</sup> relativamente ai rapporti e alle operazioni con parti correlate;
- principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570<sup>18</sup> relativamente alla continuità aziendale;
- principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600<sup>19</sup> relativamente al bilancio del gruppo.

A12. Lo scetticismo professionale è necessario per la valutazione critica degli elementi probativi raccolti nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio e aiuta il revisore a prestare attenzione a non essere influenzato, nell'acquisizione di elementi probativi, dall'obiettivo di corroborare l'esistenza di rischi, escludendo invece elementi probativi che possano essere contraddittori. Lo scetticismo professionale è un atteggiamento che il revisore applica nel formulare giudizi professionali e che quindi fornisce la base per le sue azioni. Il revisore applica il giudizio professionale per stabilire se gli elementi probativi di cui dispone forniscano una base appropriata per la valutazione del rischio.

A13. L'applicazione dello scetticismo professionale da parte del revisore può includere:

- interrogarsi sulle informazioni contraddittorie e sull'attendibilità dei documenti;
- considerare le risposte alle indagini e altre informazioni acquisite dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance;
- prestare attenzione alle condizioni che possano indicare possibili errori dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;

<sup>15</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafi 17-25.

<sup>16</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540, *Revisione delle stime contabili e della relativa informativa*.

<sup>17</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, *Parti correlate*.

<sup>18</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, *Continuità aziendale*.

<sup>19</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, *La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)*.

- considerare se gli elementi probativi acquisiti supportano l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi da parte del revisore alla luce della natura e delle circostanze dell'impresa.

*Motivazioni per cui è importante acquisire elementi probativi in maniera imparziale (Rif.: Par. 13)*

A14. Definire e svolgere le procedure di valutazione del rischio per acquisire elementi probativi a supporto dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi in maniera imparziale può aiutare il revisore a identificare le informazioni potenzialmente contraddittorie, che possono a loro volta aiutare il revisore ad esercitare lo scetticismo professionale nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi.

*Le fonti degli elementi probativi (Rif.: Par. 13)*

A15. Definire e svolgere le procedure di valutazione del rischio per acquisire elementi probativi in maniera imparziale può comportare l'acquisizione di elementi probativi da molteplici fonti interne ed esterne all'impresa. Tuttavia, il revisore non è tenuto a svolgere una ricerca esaustiva per identificare tutte le possibili fonti di elementi probativi. In aggiunta alle informazioni ottenute da altre fonti<sup>20</sup>, le fonti delle informazioni per le procedure di valutazione del rischio possono includere:

- Interazioni con la direzione, i responsabili delle attività di governance e altro personale chiave dell'impresa, quali i revisori interni.
- Alcune parti esterne, quali le autorità di vigilanza, indipendentemente dal fatto che le informazioni siano acquisite in modo diretto o indiretto.
- Informazioni sull'impresa disponibili al pubblico, ad esempio i comunicati stampa pubblicati dall'impresa, la documentazione per gli analisti o per le assemblee degli investitori, le relazioni degli analisti o le informazioni sulle attività di trading.

A prescindere dalla fonte delle informazioni, il revisore considera la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500.<sup>21</sup>

*Scalabilità (Rif.: Par. 13)*

A16. La natura e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio varierà in base alla natura e alle circostanze dell'impresa (ad esempio, il grado di formalizzazione delle direttive, delle procedure, dei processi e dei sistemi dell'impresa). Il revisore utilizza il giudizio professionale per determinare la natura e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio da svolgere al fine di rispettare le regole del presente principio.

A17. Sebbene il grado di formalizzazione delle direttive, delle procedure, dei processi e dei sistemi di un'impresa possa variare, il revisore è comunque tenuto ad acquisire una comprensione in conformità ai paragrafi 19, 21, 22, 24, 25 e 26.

**Esempi:**

Alcune imprese, incluse le imprese meno complesse ed in particolare quelle gestite dal proprietario-amministratore, possono non avere istituito processi e sistemi strutturati (ad esempio, un processo per la valutazione del rischio o un processo per monitorare il sistema di controllo interno) ovvero possono avere istituito processi e sistemi con una documentazione limitata o con modalità di attuazione non uniformi. Quando tali sistemi e processi non sono formalizzati, il revisore può comunque essere in grado di svolgere le procedure di valutazione del rischio mediante l'osservazione e lo svolgimento di indagini.

<sup>20</sup> Si vedano i paragrafi A37 e A38.

<sup>21</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, *Elementi probativi*, paragrafo 7.

In altre imprese, generalmente quelle più complesse, ci si attende esistano direttive e procedure più formalizzate e documentate. Il revisore può utilizzare tale documentazione nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio.

A18. La natura e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio da svolgere possono essere più ampie nel caso di primo incarico rispetto a un incarico ricorrente. Nei periodi amministrativi successivi, il revisore può focalizzarsi sui cambiamenti che si sono verificati rispetto al periodo precedente.

*Tipologie di procedure di valutazione del rischio (Rif.: Par. 14)*

A19. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500<sup>22</sup> illustra le tipologie di procedure di revisione che possono essere svolte per acquisire elementi probativi nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio e delle procedure di revisione conseguenti. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione possono essere influenzate dal fatto che alcuni dati contabili ed altre evidenze possono essere disponibili soltanto in formato elettronico o in determinati momenti.<sup>23</sup> In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, il revisore può svolgere procedure di validità o procedure di conformità in concomitanza con le procedure di valutazione del rischio per motivi di efficienza. Gli elementi probativi acquisiti a supporto dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi possono supportare anche l'individuazione di errori a livello di asserzioni o la valutazione dell'efficacia operativa dei controlli.

A20. Sebbene nell'acquisire la necessaria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno dell'impresa (si vedano i paragrafi 19-26) il revisore sia tenuto a svolgere tutte le procedure di valutazione del rischio descritte nel paragrafo 14, egli non è tenuto a svolgerle tutte per ogni aspetto da comprendere. Altre procedure possono essere svolte quando le informazioni ottenibili possono essere utili nell'identificazione dei rischi di errori significativi. Tali procedure possono includere ad esempio lo svolgimento di indagini presso il consulente legale esterno all'impresa o altri esperti in valutazione utilizzati dall'impresa.

*Strumenti e tecniche automatizzati (Rif.: Par. 14)*

A21. Utilizzando strumenti e tecniche automatizzate il revisore può svolgere procedure di valutazione del rischio su grandi volumi di dati (dalla contabilità generale o sezionale o da altri dati operativi) inclusi analisi, ricalcoli, riesecuzioni o riconciliazioni.

*Indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa (Rif.: Par. 14 a)*

Motivazioni per cui vengono svolte indagini presso la direzione o altri soggetti all'interno dell'impresa

A22. Le informazioni a supporto di una base appropriata per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi e per la definizione di procedure di revisione conseguenti possono essere acquisite dal revisore mediante indagini presso la direzione e i responsabili dell'informativa finanziaria.

A23. Le indagini presso la direzione e i responsabili dell'informativa finanziaria nonché presso altri soggetti appropriati all'interno dell'impresa e altri dipendenti aventi diversi livelli di autorità possono offrire al revisore prospettive diverse nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi.

---

<sup>22</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafi A14–A17, A18–A21 e A25–A29.

<sup>23</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo A16.



### **Esempi:**

- Le indagini presso i responsabili delle attività di governance possono aiutare il revisore a comprendere l'estensione della loro supervisione sulla redazione del bilancio da parte della direzione. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260<sup>24</sup> indica l'importanza di una efficace comunicazione reciproca in quanto assiste il revisore nell'acquisire informazioni dai responsabili delle attività di governance a tale riguardo.
- Le indagini presso i dipendenti responsabili della rilevazione, elaborazione o registrazione di operazioni complesse o inusuali possono aiutare il revisore nel valutare l'appropriatezza della scelta e dell'applicazione di taluni principi contabili.
- Le indagini presso il consulente legale interno possono fornire informazioni riguardo aspetti quali controversie, conformità alle leggi e ai regolamenti, conoscenza di frodi o sospette frodi riguardanti l'impresa, garanzie, obblighi post-vendita, accordi (come joint-venture) con partner commerciali e il significato di clausole contrattuali.
- Le indagini presso il personale dell'ufficio marketing o commerciale possono fornire informazioni sui cambiamenti nelle strategie commerciali dell'impresa, sull'andamento delle vendite o su accordi contrattuali con la clientela.
- Le indagini presso la funzione di gestione del rischio (o le indagini presso coloro che ricoprono tali ruoli) possono fornire informazioni sui rischi operativi e regolamentari che possono influenzare l'informativa finanziaria.
- Le indagini presso il personale addetto all'IT possono fornire informazioni sui rischi connessi alle modifiche ai sistemi, alle carenze nei sistemi o nei controlli ovvero su altri rischi connessi all'IT.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>24-bis</sup>

A24. *(omissis)*

Indagini presso la funzione di revisione interna

**L'Appendice 4** riporta considerazioni per la comprensione della funzione di revisione interna dell'impresa.

Motivazioni per cui vengono svolte indagini presso la funzione di revisione interna (laddove tale funzione sia presente)

A25. Se un'impresa ha una funzione di revisione interna lo svolgimento di indagini presso le persone appropriate nell'ambito di tale funzione può aiutare il revisore a comprendere l'impresa e il contesto in cui opera e il suo sistema di controllo interno, ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>24-bis</sup>

A26. *(omissis)*

*Procedure di analisi comparativa* (Rif.: Par. 14 b)

Motivazioni per cui vengono svolte le procedure di analisi comparativa come procedure di valutazione del rischio

A27. Le procedure di analisi comparativa sono utili per identificare incoerenze, operazioni o eventi inusuali e importi, indici e andamenti che segnalano aspetti che possono avere implicazioni sulla

---

<sup>24</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, *Comunicazione con i responsabili delle attività di governance*, paragrafo 4 b).

<sup>24-bis</sup> Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

revisione. L'individuazione di relazioni inusuali o inattese può aiutare il revisore nell'identificazione dei rischi di errori significativi, specialmente dovuti a frodi.

A28. Le procedure di analisi comparativa svolte come procedure di valutazione del rischio possono pertanto essere utili a identificare e valutare i rischi di errori significativi mediante l'identificazione di aspetti dell'impresa dei quali il revisore non era a conoscenza o la comprensione del modo in cui i fattori di rischio intrinseco, quali i cambiamenti, influenzano la possibilità che un'asserzione contenga errori.

Tipologie di procedure di analisi comparativa

A29. Le procedure di analisi comparativa svolte come procedure di valutazione del rischio possono:

- includere sia informazioni finanziarie sia informazioni non finanziarie, per esempio, la relazione tra le vendite e le superfici degli spazi di vendita o il volume delle merci vendute (informazioni non finanziarie).
- Utilizzare dati aggregati ad alto livello. Pertanto, i risultati di tali procedure di analisi comparativa possono fornire un'indicazione iniziale di massima sulla probabilità di un errore significativo.

**Esempio:**

Nella revisione contabile di molte imprese, incluse quelle con modelli di business, processi e un sistema informativo meno complessi, il revisore può effettuare una semplice comparazione di informazioni, quali le variazioni nei saldi contabili intermedi o mensili rispetto ai saldi dei periodi amministrativi precedenti, per avere un'indicazione sulle aree con rischio potenzialmente più elevato.

A30. Il presente principio di revisione tratta dell'utilizzo da parte del revisore delle procedure di analisi comparativa come procedure di valutazione del rischio. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520<sup>25</sup> tratta dell'utilizzo da parte del revisore delle procedure di analisi comparativa come procedure di validità ("procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità") e della responsabilità del revisore per le procedure di analisi comparativa svolte in prossimità del completamento della revisione contabile. Di conseguenza, le regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520 non richiedono di svolgere le procedure di analisi comparativa come procedure di valutazione del rischio. Tuttavia, le regole e le linee guida del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520 possono fornire utili indicazioni al revisore quando svolge procedure di analisi comparativa nell'ambito delle procedure di valutazione del rischio.

Strumenti e tecniche automatizzati

A31. Le procedure di analisi comparativa possono essere svolte utilizzando diversi strumenti o tecniche che possono essere automatizzati. Quando le procedure di analisi comparativa automatizzate si applicano ai dati può essere utilizzata l'espressione "data analytics".

**Esempio:**

Il revisore può utilizzare un foglio di calcolo per effettuare una comparazione tra i dati previsti e quelli effettivi o può svolgere una procedura più avanzata estraendo i dati dal sistema informativo dell'impresa e analizzandoli ulteriormente avvalendosi di tecniche di visualizzazione al fine di identificare classi di operazioni, saldi contabili o informativa per i quali possano essere giustificate ulteriori specifiche procedure di valutazione del rischio.

*Osservazioni e ispezioni (Rif.: Par. 14 c)*

<sup>25</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520, *Procedure di analisi comparativa*.

Motivazioni per cui vengono svolte osservazioni e ispezioni come procedure di valutazione del rischio

A32. Le osservazioni e le ispezioni possono supportare, confermare o contraddire le indagini presso la direzione e altri soggetti e inoltre possono fornire informazioni sull'impresa e sul contesto in cui opera.

Scalabilità

A33. Laddove le direttive o le procedure non siano documentate o l'impresa abbia in essere controlli meno formalizzati, il revisore può essere comunque in grado di acquisire alcuni elementi probativi a supporto dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi mediante osservazioni o ispezioni sullo svolgimento dei controlli.

**Esempi:**

- Il revisore può acquisire una comprensione dei controlli relativi alla conta fisica, anche se questi non siano stati documentati dall'impresa, mediante l'osservazione diretta.
- Il revisore può essere in grado di osservare la separazione delle funzioni.
- Il revisore può essere in grado di osservare l'inserimento delle password.

Osservazioni e ispezioni come procedure di valutazione del rischio

A34. Le procedure di valutazione del rischio possono includere osservazioni ovvero ispezioni su quanto segue:

- le attività operative dell'impresa;
- documenti interni (quali piani e strategie industriali), registrazioni e manuali di controllo interno;
- relazioni predisposte dalla direzione (quali relazioni sulla gestione trimestrali e bilanci intermedi) e dai responsabili delle attività di governance (quali verbali delle riunioni dell'organo amministrativo);
- sedi e stabilimenti dell'impresa;
- informazioni acquisite da fonti esterne, quali riviste economiche e del settore, relazioni di analisti, banche o agenzie di rating; pubblicazioni finanziarie o delle autorità di vigilanza; o altri documenti esterni sulla performance economico-finanziaria dell'impresa (quali quelle indicate al paragrafo A79);
- comportamenti e azioni della direzione o dei responsabili delle attività di governance (quali ad esempio quelli osservati nel corso di una riunione del comitato per il controllo interno e la revisione contabile).

Strumenti e tecniche automatizzati

A35. Strumenti o tecniche automatizzati possono essere utilizzati anche per svolgere osservazioni o ispezioni, di specifiche attività, per esempio mediante l'utilizzo di strumenti di osservazione da remoto (ad esempio, un drone).

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>24-bis</sup>

A36. *(omissis)*

*Informazioni da altre fonti* (Rif.: Par. 15)

Motivazioni per cui il revisore considera le informazioni acquisite da altre fonti

A37. Le informazioni acquisite da altre fonti possono essere rilevanti ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi in quanto forniscono informazioni e indicazioni in merito:

- alla natura dell'impresa e ai rischi di business e ai relativi cambiamenti rispetto ai periodi amministrativi precedenti;
- all'integrità e ai valori etici della direzione e dei responsabili delle attività di governance, che possono essere rilevanti anche ai fini della comprensione dell'ambiente di controllo da parte del revisore;
- al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e alla sua applicazione in base alla natura e alle circostanze dell'impresa.

Altre fonti pertinenti

A38. Altre fonti pertinenti di informazioni includono:

- Le procedure svolte dal revisore relativamente all'accettazione o al mantenimento dei rapporti con il cliente o dell'incarico di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, incluse le conclusioni raggiunte al riguardo.<sup>26</sup>
- Altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico. Il responsabile dell'incarico può avere acquisito una conoscenza rilevante ai fini della revisione contabile, anche sull'impresa e sul contesto in cui opera, nel corso dello svolgimento di altri incarichi per l'impresa. Tali incarichi possono includere quelli per lo svolgimento di procedure di verifica richieste dal committente (agreed-upon procedures) o altri incarichi di revisione o incarichi di assurance, inclusi quelli relativi ad ulteriori obblighi di reportistica previsti dall'ordinamento giuridico.

Informazioni derivanti da precedenti esperienze presso l'impresa e da precedenti incarichi di revisione contabile (Rif.: Par. 16)

Motivazioni dell'importanza delle informazioni acquisite da precedenti incarichi di revisione contabili ai fini della revisione in corso

A39. Le precedenti esperienze presso l'impresa e le procedure di revisione svolte in precedenti incarichi di revisione contabile possono fornire al revisore informazioni pertinenti ai fini della determinazione della natura ed estensione delle procedure di valutazione del rischio e ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi.

Natura delle informazioni derivanti da precedenti incarichi di revisione contabile

A40. Le precedenti esperienze presso l'impresa e le procedure di revisione svolte in precedenti incarichi di revisione contabile possono fornire al revisore informazioni su aspetti quali:

- errori riscontrati in passato e se siano stati corretti tempestivamente;
- natura dell'impresa e del contesto in cui opera e il suo sistema di controllo interno stessa (incluse le carenze nei controlli);
- cambiamenti significativi che possono essere intervenuti nell'impresa o nelle sue attività operative rispetto al periodo amministrativo precedente;
- particolari tipologie di operazioni e altri eventi o saldi contabili (e relativa informativa) in cui il revisore ha incontrato delle difficoltà nello svolgere le procedure di revisione necessarie, per esempio a causa della loro complessità.

A41. Al revisore è richiesto di stabilire se le informazioni acquisite in precedenti esperienze presso l'impresa e dalle procedure di revisione svolte in precedenti incarichi di revisione contabile rimangano pertinenti e attendibili anche ai fini della revisione contabile in corso. Se la natura o le circostanze dell'impresa sono cambiate o sono state acquisite nuove informazioni, le informazioni relative ai periodi amministrativi precedenti possono non essere più pertinenti né attendibili per la revisione contabile in corso. Per stabilire se siano intercorse modifiche che possano influire sulla pertinenza e attendibilità di tali informazioni, il revisore può svolgere indagini e altre procedure di revisione appropriate, quali verifiche "walk-through" dei sistemi ad esse pertinenti. Se le

---

<sup>26</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, *Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio*, paragrafo 12.

informazioni non sono attendibili, il revisore può considerare di svolgere procedure aggiuntive che siano appropriate alle circostanze.

*Discussione tra i membri del team di revisione (Rif.: Parr. 17-18)*

Motivazioni per cui il team di revisione deve discutere sull'applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e sulla possibilità di errori significativi nel bilancio dell'impresa

A42. La discussione tra i membri del team di revisione sull'applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento e sulla possibilità di errori significativi nel bilancio dell'impresa:

- Fornisce un'opportunità ai membri più esperti del team di revisione, compreso il responsabile dell'incarico, di condividere le proprie considerazioni basate sulla personale conoscenza dell'impresa. La condivisione delle informazioni contribuisce a una migliore comprensione da parte di tutti i membri del team di revisione.
- Consente ai membri del team di revisione di scambiare informazioni sui rischi di business cui l'impresa sia soggetta, sulle modalità con cui i fattori di rischio intrinseco possono influenzare la possibilità che classi di operazioni, saldi contabili e informativa contengano errori, nonché sulle aree del bilancio che potrebbero essere soggette a errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali e sulle modalità con cui tali errori potrebbero manifestarsi.
- Aiuta i membri del team di revisione a comprendere meglio la possibilità di errori significativi nelle specifiche aree di bilancio a loro assegnate e a comprendere in quale modo i risultati delle procedure di revisione svolte possano influenzare altri aspetti della revisione, incluse le decisioni sulla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti. In particolare, la discussione aiuta i membri del team di revisione a considerare ulteriormente le informazioni contraddittorie sulla base della comprensione propria di ciascun membro della natura e delle circostanze dell'impresa.
- Costituisce una base su cui i membri del team di revisione comunicano e condividono nuove informazioni acquisite nel corso della revisione che possono influire sulla valutazione dei rischi di errori significativi o sulle procedure di revisione svolte per fronteggiare tali rischi.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 richiede che la discussione tra i membri del team di revisione ponga una particolare attenzione alle modalità e alle aree in cui il bilancio dell'impresa può essere soggetto a errori significativi dovuti a frodi, incluse le modalità con cui la frode può verificarsi.<sup>27</sup>

A43. Lo scetticismo professionale è necessario per la valutazione critica degli elementi probativi e una discussione strutturata e aperta tra i membri del team di revisione, anche nel caso di revisioni ricorrenti, può portare a una migliore identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi. Un altro risultato della discussione può essere rappresentato dall'identificazione di specifiche aree della revisione per le quali l'esercizio dello scetticismo professionale può essere particolarmente importante e può portare al coinvolgimento di membri più esperti del team di revisione in possesso delle competenze appropriate per svolgere le procedure di revisione relative a tali aree.

*Scalabilità*

A44. Quando l'incarico è svolto da una sola persona, ad esempio un professionista singolo (ossia, quando non è possibile una discussione tra i membri del team di revisione), considerare gli aspetti indicati ai paragrafi A42 e A46 può comunque aiutare il revisore ad identificare le aree in cui possono sussistere rischi di errori significativi.

A45. Se l'incarico è svolto da un team di revisione numeroso, ad esempio per la revisione contabile del bilancio del gruppo, non è sempre necessario o pratico far partecipare tutti i membri ad ogni singola discussione (nel caso, ad esempio, di una revisione che si svolge in più sedi), né informarli

---

<sup>27</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 16.

di tutte le decisioni prese nel corso della stessa. Il responsabile dell'incarico può discutere su alcuni aspetti con i membri chiave del team di revisione inclusi, ove considerato appropriato, gli specialisti ed i responsabili delle revisioni contabili delle componenti, mentre può delegare le discussioni con altri, tenendo conto del livello di comunicazione considerato necessario nell'ambito del team di revisione. Può risultare utile un piano di comunicazione approvato dal responsabile dell'incarico.

Discussione in merito all'informativa prevista nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

A46. Nell'ambito della discussione tra i membri del team di revisione, la considerazione degli obblighi di informativa del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile aiuta ad identificare, nelle fasi iniziali dell'incarico di revisione, dove possano sussistere rischi di errori significativi relativamente all'informativa, anche in circostanze in cui il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richieda unicamente un'informativa semplificata. Aspetti che il team di revisione può discutere includono:

- le modifiche alle disposizioni sull'informativa finanziaria che possono dare origine a un'informativa significativa nuova o aggiornata;
- i cambiamenti nel contesto in cui opera l'impresa, nella situazione patrimoniale, economica e finanziaria o nell'attività dell'impresa che possono dare luogo ad un'informativa significativa nuova o aggiornata, per esempio, una aggregazione aziendale significativa nel periodo amministrativo sottoposto a revisione;
- un'informativa per la quale in passato sia stato difficile acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati;
- un'informativa su aspetti complessi, inclusi quelli che comportano valutazioni significative da parte della direzione in merito a quali informazioni esporre.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche <sup>24-bis</sup>

A47. *(omissis)*

**Acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno dell'impresa** (Rif.: Parr. 19-27)

**Le Appendici da 1 a 6** riportano ulteriori considerazioni relative all'acquisizione di una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno dell'impresa.

*Acquisire la necessaria comprensione* (Rif.: Parr. 19-27)

A48. L'acquisizione di una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno dell'impresa è un processo dinamico e iterativo di raccolta, aggiornamento e analisi delle informazioni per tutta la durata della revisione. Pertanto, le aspettative del revisore possono cambiare con l'acquisizione di nuove informazioni.

A49. La comprensione, da parte del revisore, dell'impresa e del contesto in cui opera e del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può aiutare inoltre il revisore a sviluppare le aspettative iniziali sulle classi di operazioni, sui saldi contabili e sull'informativa che possono essere rilevanti per la revisione. Tali aspettative formano la base per l'ampiezza della comprensione, da parte del revisore, del sistema informativo dell'impresa.

*Motivazioni per cui è necessaria una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile* (Rif.: Parr. 19-20)

A50. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile aiuta il revisore a comprendere gli eventi e le condizioni rilevanti per l'impresa e a identificare con quali modalità e in che misura i fattori di rischio intrinseco

influenzano la possibilità che le asserzioni contengano errori, nella redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tali informazioni costituiscono un quadro di riferimento nell'ambito del quale il revisore identifica e valuta i rischi di errori significativi. Tale quadro di riferimento aiuta inoltre il revisore a pianificare la revisione contabile e a esercitare il giudizio professionale nonché applicare lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile, per esempio:

- nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio in conformità al presente principio di revisione o ad altri principi pertinenti (ad esempio, relativamente al rischio di frode in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 o nell'identificare o valutare i rischi relativi alle stime contabili in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540);
- nello svolgere procedure volte ad agevolare l'identificazione di casi di non conformità a leggi e regolamenti che possono avere un effetto significativo sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250;<sup>28</sup>
- nel valutare se il bilancio fornisca un'informazione adeguata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700;<sup>29</sup>
- nel determinare la significatività o la significatività operativa in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320;<sup>30</sup> ovvero
- nel considerare se la scelta e l'applicazione dei principi contabili siano appropriate e se l'informazione di bilancio sia adeguata.

A51. La comprensione, da parte del revisore, dell'impresa e del contesto in cui opera e del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile supporta inoltre le modalità con cui il revisore pianifica e svolge le procedure di revisione conseguenti, per esempio:

- nello sviluppare le aspettative da utilizzare nello svolgimento delle procedure di analisi comparativa in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520;<sup>31</sup>
- nel definire e svolgere procedure di revisione conseguenti per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330;
- nel valutare se gli elementi probativi acquisiti siano sufficienti ed appropriati (ad esempio, relativamente alle assunzioni o alle attestazioni, verbali e scritte, rilasciate dalla direzione).

#### Scalabilità

A52. La natura e l'estensione della necessaria comprensione sono una questione oggetto del giudizio professionale del revisore e variano da un'impresa all'altra in base alla natura e alle circostanze dell'impresa, incluse:

- le dimensioni e la complessità dell'impresa, compreso il suo ambiente IT;
- le precedenti esperienze del revisore presso l'impresa;
- la natura dei sistemi e dei processi dell'impresa, incluso se siano formalizzati o meno; e
- la natura e la forma della documentazione dell'impresa.

A53. Le procedure di valutazione del rischio svolte dal revisore per acquisire la necessaria comprensione possono essere meno estese nelle revisioni contabili delle imprese meno complesse e più estese per le imprese più complesse. Ci si attende che il livello di comprensione richiesto al revisore sia minore rispetto a quello necessario alla direzione per gestire l'impresa.

---

<sup>28</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, *La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio*, paragrafo 15.

<sup>29</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, *Formazione del giudizio e relazione sul bilancio*, paragrafo 13 e).

<sup>30</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, *Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile*, paragrafi 10–11.

<sup>31</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520, paragrafo 5.

A54. Alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria consentono alle imprese di dimensioni minori di fornire un'informativa di bilancio più semplice e meno dettagliata. Tuttavia, questo non solleva il revisore dalla responsabilità di acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e di come esso si applica all'impresa.

A55. L'utilizzo dell'IT da parte dell'impresa e la natura e la portata dei cambiamenti dell'ambiente IT possono anche influenzare le competenze specifiche necessarie ad assistere il revisore nell'acquisire la necessaria comprensione.

*L'impresa ed il contesto in cui opera* (Rif.: Par. 19 a)

Struttura organizzativa, assetto proprietario e governance, e modello di business dell'impresa (Rif.: Para. 19 a) i)

Struttura organizzativa e assetto proprietario dell'impresa

A56. La comprensione della struttura organizzativa e dell'assetto proprietario dell'impresa può consentire al revisore di comprendere aspetti quali:

- La complessità della struttura dell'impresa.

**Esempio:**

L'impresa può essere una singola entità oppure la sua struttura può includere società controllate, divisioni o altre componenti in più sedi. Inoltre, la struttura legale può essere diversa dalla struttura operativa. Le strutture complesse spesso presentano elementi che possono generare una accresciuta possibilità di rischi di errori significativi. Tali aspetti possono includere il fatto che l'avviamento, le joint venture, le partecipazioni e le imprese a destinazione specifica siano stati contabilizzati in maniera appropriata e che su tali aspetti sia stata fornita una informativa adeguata in bilancio.

- L'assetto proprietario e le relazioni tra i soci ed altri soggetti o imprese, incluse le parti correlate. Questa comprensione può aiutare a determinare se le operazioni con parti correlate siano state identificate e contabilizzate in maniera appropriata e se ne sia fornita adeguata informativa in bilancio.<sup>32</sup>
- La distinzione tra i proprietari, i responsabili delle attività di governance e la direzione.

**Esempio:**

Nelle imprese meno complesse i proprietari dell'impresa possono essere coinvolti nella sua gestione, pertanto, la distinzione è limitata o del tutto assente. Per contro, come accade in alcune società quotate, può esserci una distinzione chiara tra direzione, proprietari dell'impresa e responsabili delle attività di governance.<sup>33</sup>

- La struttura e la complessità dell'ambiente IT dell'impresa.

**Esempi:**

Un'impresa può:

- avere molteplici sistemi IT legacy in business diversi che non sono ben integrati dando origine ad un ambiente IT complesso;

<sup>32</sup> Il Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550 stabilisce regole e fornisce linee guida sulle considerazioni del revisore riguardo le parti correlate.

<sup>33</sup> Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafi A1-A2, fornisce linee guida sull'identificazione dei responsabili delle attività di governance e spiega che in alcuni casi, alcuni o tutti i responsabili delle attività di governance possono essere coinvolti nella gestione dell'impresa.



- utilizzare fornitori di servizi esterni o interni per aspetti del proprio ambiente IT (ad esempio, esternalizzare l'hosting del proprio ambiente IT a terzi o avvalersi di un centro di servizi condiviso per la gestione centralizzata dei processi IT in un gruppo).

#### Strumenti e tecniche automatizzati

A57. Nell'ambito delle procedure di revisione svolte per comprendere il sistema informativo il revisore può utilizzare strumenti e tecniche automatizzati per comprendere i flussi delle operazioni e la loro elaborazione. Tali procedure possono consentirgli di acquisire informazioni sulla struttura organizzativa dell'impresa o sulle sue controparti nei rapporti di affari (ad esempio, fornitori, clienti, parti correlate).

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>24-bis</sup>

A58. *(omissis)*

#### Governance

Motivazioni per cui il revisore acquisisce una comprensione della governance

A59. La comprensione della governance dell'impresa può aiutare il revisore a comprendere la capacità dell'impresa di svolgere una supervisione appropriata del proprio sistema di controllo interno. Tuttavia, tale comprensione può dare anche evidenza delle carenze, che possono indicare un aumento della possibilità che il bilancio dell'impresa presenti rischi di errori significativi.

Comprensione della governance dell'impresa

A60. Nell'acquisire una comprensione della governance dell'impresa gli aspetti che possono essere rilevanti per il revisore includono:

- se alcuni o tutti i responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione dell'impresa;
- l'eventuale esistenza all'interno dell'organo amministrativo di comitati costituiti da membri non esecutivi;
- se i responsabili delle attività di governance occupano posizioni che fanno parte integrante della struttura legale dell'impresa come, ad esempio, gli amministratori;
- l'esistenza di sottogruppi di responsabili delle attività di governance, quale un comitato per il controllo interno e la revisione contabile e le responsabilità di tale gruppo;
- le responsabilità dei soggetti preposti alle attività di governance per la supervisione dell'informativa finanziaria, inclusa la redazione del bilancio.

Il modello di business dell'impresa

**L'Appendice 1** riporta ulteriori considerazioni sull'acquisizione di una comprensione dell'impresa e del suo modello di business così come sulla revisione contabile delle imprese a destinazione specifica.

Motivazioni per cui il revisore acquisisce una comprensione del modello di business dell'impresa

A61. La comprensione degli obiettivi, delle strategie e del modello di business dell'impresa aiuta il revisore a comprendere l'impresa a livello strategico e i rischi di business che l'impresa si assume e fronteggia. La comprensione dei rischi di business che hanno un effetto sul bilancio aiuta il revisore a identificare i rischi di errori significativi dal momento che la maggior parte dei rischi di business potrebbe avere conseguenze economiche e patrimoniali e, quindi, effetti sul bilancio.

### **Esempi:**

Un modello di business può fare affidamento sull'utilizzo dell'IT in diversi modi:

- l'impresa vende calzature in un negozio fisico e utilizza un sistema avanzato di gestione del magazzino e del punto vendita per registrare le vendite delle calzature; ovvero
- l'impresa vende calzature online quindi tutte le operazioni di vendita sono elaborate in un ambiente IT, inclusa la rilevazione delle operazioni attraverso il sito web.

Per tali imprese i rischi di business derivanti da modelli di business che differiscono in modo significativo sono sostanzialmente diversi, nonostante entrambe le imprese vendano calzature.

### La comprensione del modello di business dell'impresa

A62. Non tutti gli aspetti del modello di business sono rilevanti ai fini della comprensione da parte del revisore. I rischi di business sono più ampi rispetto ai rischi di errori significativi nel bilancio, sebbene questi ultimi rientrino nei rischi di business. Il revisore non ha la responsabilità di comprendere o identificare tutti i rischi di business perché non tutti danno origine a rischi di errori significativi.

A63. I rischi di business che fanno aumentare la possibilità di rischi di errori significativi possono derivare da:

- obiettivi o strategie non appropriati, realizzazione inefficace di strategie, o cambiamenti o complessità;
- un mancato riconoscimento della necessità di cambiamenti, ad esempio:
  - lo sviluppo di nuovi prodotti o servizi che possono non avere una buona riuscita;
  - un mercato che, sebbene sviluppato con successo, non è adeguato a sostenere un prodotto o un servizio; ovvero
  - difetti in un prodotto o servizio che possono causare responsabilità legali e reputazionali;
- incentivi e pressioni sulla direzione, che possono dare origine a ingerenze da parte della direzione, intenzionali o involontarie, e quindi influenzare la ragionevolezza delle assunzioni significative e le aspettative della direzione o dei responsabili delle attività di governance.

A64. Gli aspetti che il revisore può prendere in considerazione per acquisire una comprensione del modello di business, degli obiettivi, delle strategie dell'impresa e dei relativi rischi di business che possono causare rischi di errori significativi in bilancio includono ad esempio:

- gli sviluppi del settore di attività, quali la mancanza del personale o dell'esperienza necessari per trattare i cambiamenti nel settore di attività;
- nuovi prodotti e servizi che possono portare a una crescente responsabilità del produttore;
- espansione del business dell'impresa e una domanda che non è stata accuratamente stimata;
- nuovi obblighi in materia contabile nei casi in cui vi sia stata un'adozione incompleta o non corretta;
- disposizioni regolamentari che danno origine a una maggiore esposizione a rischi legali;
- requisiti per il soddisfacimento del fabbisogno finanziario corrente e prospettico, quale la perdita di un finanziamento dovuta all'incapacità dell'impresa di soddisfarne i requisiti;
- utilizzo dell'IT, quale l'implementazione di un nuovo sistema IT che influenzerà sia l'operatività sia l'informativa finanziaria; ovvero
- gli effetti dell'implementazione di una strategia, in particolare eventuali effetti che comporteranno nuovi obblighi in materia contabile.

A65. Di norma, la direzione identifica i rischi di business e sviluppa strategie per farvi fronte. Questo processo di valutazione del rischio è parte del sistema di controllo interno dell'impresa ed è illustrato ai paragrafi 22 e A109–A113.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>24-bis</sup>

A66. (*omissis*)

A67. *(omissis)*

Settore di attività, regolamentazione e altri fattori esterni (Rif.: Par. 19 a) ii)

Fattori relativi al settore di attività

A68. I fattori relativi al settore di attività comprendono le condizioni relative all'ambiente competitivo, ai rapporti con fornitori e clienti e al grado di sviluppo tecnologico. Aspetti che il revisore può considerare includono:

- il mercato e la concorrenza, incluse domanda, capacità produttiva e concorrenza sui prezzi;
- attività ciclica o stagionale;
- contenuto tecnologico dei prodotti dell'impresa;
- approvvigionamento energetico e costi.

A69. Il settore in cui opera l'impresa può dare origine a specifici rischi di errori significativi legati alla natura dell'attività svolta o al livello di regolamentazione.

**Esempio:**

Nel settore delle costruzioni, i contratti a lungo termine possono richiedere stime significative di ricavi e costi che danno origine a rischi di errori significativi. In tali casi, è importante che il team di revisione includa membri con conoscenze ed esperienze di settore sufficienti.<sup>34</sup>

Fattori relativi alla regolamentazione

A70. I fattori relativi alla regolamentazione comprendono il contesto regolamentare. Il contesto regolamentare comprende, tra gli altri aspetti, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ed il contesto giuridico e politico, nonché i relativi cambiamenti. Aspetti che il revisore può considerare includono:

- il quadro normativo di riferimento per i settori regolamentati, per esempio requisiti prudenziali, inclusa la relativa informativa;
- leggi e regolamenti che influenzano in modo significativo le attività operative dell'impresa, per esempio, leggi e regolamenti sul lavoro;
- leggi o regolamenti in ambito fiscale;
- le politiche del governo che, in quel dato momento, influenzano la gestione dell'attività dell'impresa, come quelle monetarie, inclusi i controlli sui cambi valutari, e quelle fiscali, gli incentivi finanziari (ad esempio i programmi di aiuti governativi) e le politiche tariffarie e di restrizione agli scambi commerciali;
- norme ambientali che influenzano il settore e l'attività dell'impresa.

A71. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 comprende alcune specifiche regole in merito al quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa e al settore in cui opera.<sup>35</sup>

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>24-bis</sup>

A72. *(omissis)*

Altri fattori esterni

A73. Altri fattori esterni che influenzano l'impresa e che il revisore può considerare comprendono le condizioni economiche generali, i tassi di interesse, la disponibilità di finanziamenti, l'inflazione o la rivalutazione monetaria.

Misurazioni utilizzate dalla direzione per valutare la performance economico-finanziaria dell'impresa (Rif.: Par. 19 a), iii)

<sup>34</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 14.

<sup>35</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, paragrafo 13.

Motivazioni per cui il revisore comprende le misurazioni utilizzate dalla direzione

A74. Una comprensione delle misurazioni dell'impresa aiuta il revisore a valutare se tali misurazioni, utilizzate esternamente o internamente, creano pressioni sull'impresa per raggiungere gli obiettivi di performance. Tali pressioni possono indurre la direzione a intraprendere azioni che aumentano la possibilità di errori dovuti a ingerenze da parte della direzione o a frode (per esempio, migliorare i risultati dell'impresa o redigere intenzionalmente il bilancio in modo errato) (Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 per regole e linee guida relative ai rischi di frode).

A75. Le misurazioni possono altresì indicare al revisore la probabilità di rischi di errori significativi nell'informativa di bilancio correlata. Per esempio, le misurazioni della performance possono mettere in evidenza che l'impresa mostra una crescita rapida o una redditività inusuale rispetto a quelle di altre imprese dello stesso settore.

Misurazioni utilizzate dalla direzione

A76. La direzione e altri soggetti svolgono solitamente misurazioni ed esami degli aspetti che considerano importanti. Le indagini presso la direzione possono rivelare che essa fa affidamento su taluni indicatori chiave, siano essi resi pubblici o meno, per valutare la performance economico-finanziaria e per intraprendere azioni. In questi casi, il revisore può identificare le misurazioni rilevanti della performance dell'impresa, interne o esterne, considerando le informazioni che l'impresa utilizza per gestire il proprio business. Se tali indagini indicano l'assenza di misurazioni o di esami della performance, può aumentare il rischio di errori che non vengono individuati e corretti.

A77. Gli indicatori chiave utilizzati per valutare la performance economico-finanziaria possono includere:

- indicatori chiave di performance (sia di natura economico-finanziaria sia di altra natura) e indici chiave, trend e statistiche operative;
- analisi della performance economico-finanziaria da un periodo amministrativo all'altro;
- budget, previsioni, analisi degli scostamenti, informazioni di settore o per divisione e report sulla performance a livello di dipartimento o ad altro livello;
- misurazione della performance dei dipendenti e politiche retributive di incentivazione;
- raffronti tra la performance dell'impresa e quella dei concorrenti.

Scalabilità (Rif.: Par. 19 a), iii)

A78. Le procedure per comprendere le misurazioni dell'impresa possono variare a seconda della dimensione o complessità dell'impresa così come a seconda del coinvolgimento dei proprietari o dei responsabili delle attività di governance nella gestione dell'impresa.

**Esempi:**

- Per alcune imprese meno complesse, le condizioni dei finanziamenti bancari (ossia, le clausole dei finanziamenti bancari - "covenants") possono essere collegate a specifiche misurazioni legate alla performance dell'impresa o alla sua situazione patrimoniale-finanziaria (ad esempio, un importo massimo di capitale circolante). La comprensione da parte del revisore delle misurazioni della performance utilizzate dalla banca può aiutare a identificare le aree in cui è maggiore la possibilità di rischi di errori significativi.
- Per alcune imprese più complesse, quali le imprese operanti nel settore assicurativo o bancario, la performance o la situazione patrimoniale-finanziaria possono essere misurate rispetto alle disposizioni regolamentari (ad esempio, le disposizioni regolamentari sugli indici minimi di adeguatezza patrimoniale o di liquidità). La comprensione di tali misurazioni della performance da parte del revisore può aiutare a identificare le aree in cui è maggiore la possibilità di rischi di errori significativi.

Altre considerazioni

A79. La performance economico-finanziaria dell'impresa può essere esaminata e analizzata anche da soggetti esterni, in particolare per le imprese le cui informazioni finanziarie sono rese pubbliche. Il revisore può considerare le informazioni pubbliche anche per comprendere meglio l'attività o identificare le informazioni contraddittorie, ad esempio le informazioni provenienti:

- da analisti o agenzie di credito;
- da notiziari o da altri media, inclusi i social media;
- dalle autorità fiscali;
- dalle autorità di vigilanza;
- dai sindacati;
- dai finanziatori.

È spesso possibile ottenere queste informazioni finanziarie dalla stessa impresa sottoposta a revisione contabile.

A80. La misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria si differenziano dal monitoraggio del sistema di controllo interno (illustrato come una componente del sistema di controllo interno nei paragrafi da A114 a A122), sebbene i loro scopi possano coincidere:

- la misurazione e l'esame della performance sono diretti a determinare se la performance dell'attività dell'impresa soddisfa gli obiettivi fissati dalla direzione (o da terzi),
- per contro, il monitoraggio del sistema di controllo interno è rivolto a monitorare l'efficacia dei controlli inclusi quelli relativi alla misurazione e all'esame della performance economico-finanziaria da parte della direzione.

In alcuni casi, tuttavia, gli indicatori di performance forniscono anche informazioni che permettono alla direzione di identificare carenze nei controlli.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>24-bis</sup>

A81. *(omissis)*

*Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile* (Rif.: Par. 19 b)

La comprensione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e dei principi contabili adottati dall'impresa

A82. Gli aspetti che il revisore può considerare quando acquisisce una comprensione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile dell'impresa e di come questo si applica considerando la natura e le circostanze dell'impresa e il contesto in cui opera includono:

- le prassi relative al processo di predisposizione dell'informativa finanziaria dell'impresa in relazione al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, quali ad esempio:
  - principi contabili e specifiche prassi di settore, inclusi quelli riferiti a classi di operazioni, saldi contabili e relativa informativa in bilancio che siano significativi per il settore specifico (per esempio, finanziamenti ed investimenti per le banche, spese di ricerca e sviluppo per le imprese farmaceutiche);
  - rilevazione dei ricavi;
  - contabilizzazione degli strumenti finanziari, incluse le relative perdite su crediti;
  - attività, passività e operazioni in valuta estera;
  - contabilizzazione di operazioni inusuali o complesse, incluse quelle in aree controverse o di recente introduzione (per esempio, la contabilizzazione delle cripto valute);
- la comprensione della scelta e dell'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, inclusi gli eventuali cambiamenti e ragioni, può comprendere aspetti quali:
  - i metodi utilizzati dall'impresa per rilevare, quantificare, presentare le operazioni significative ed inusuali e darne informativa;
  - l'effetto di principi contabili significativi su aree controverse o di recente introduzione per le quali manchino una guida o un consenso autorevoli

- cambiamenti nel contesto, quali i cambiamenti nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile o riforme fiscali che possono richiedere un cambiamento nei principi contabili adottati dall'impresa;
- principi contabili, leggi e regolamenti sull'informativa finanziaria che costituiscono una novità per l'impresa nonché i tempi e le modalità con cui saranno adottati o rispettati.

A83. Acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera può aiutare il revisore a considerare se ci si possano attendere cambiamenti nell'informativa finanziaria dell'impresa (ad esempio, rispetto ai periodi amministrativi precedenti).

**Esempio:**

Se l'impresa ha concluso un'aggregazione aziendale significativa nel corso del periodo amministrativo, è probabile che il revisore si aspetti dei cambiamenti nelle classi di operazioni, nei saldi contabili e nell'informativa associati a tale aggregazione aziendale. In alternativa, se non ci sono stati cambiamenti significativi nel quadro normativo sull'informazione finanziaria nel corso del periodo amministrativo, la comprensione da parte del revisore può aiutare a confermare che la comprensione acquisita nel periodo amministrativo precedente rimane applicabile.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>24-bis</sup>

A84. *(omissis)*

Come i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che le asserzioni contengano errori (Rif.: Par. 19 c)

**L'Appendice 2** fornisce degli esempi di eventi e condizioni che possono dare origine a rischi di errori significativi, classificati in base ai fattori di rischio intrinseco.

Motivazioni per cui il revisore comprende i fattori di rischio intrinseco nell'ambito della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

A85. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile aiuta il revisore a identificare eventi o condizioni le cui caratteristiche possono influenzare la possibilità che asserzioni relative a classi di operazioni, saldi contabili o informativa contengano errori. Tali caratteristiche sono i fattori di rischio intrinseco. I fattori di rischio intrinseco possono influenzare la possibilità che le asserzioni contengano errori influenzando la probabilità che un errore si verifichi o l'entità dell'errore se questo dovesse verificarsi. Comprendere le modalità con cui i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che le asserzioni contengano errori può aiutare il revisore ad acquisire una comprensione preliminare sulla probabilità o l'entità degli errori e ad identificare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni in conformità al paragrafo 28 b). Comprendere la misura in cui i fattori di rischio intrinseco influiscono sulla possibilità che le asserzioni contengano errori aiuta inoltre il revisore a valutare la probabilità e l'entità di un possibile errore quando valuta il rischio intrinseco in conformità al paragrafo 31 a). Di conseguenza, la comprensione dei fattori di rischio intrinseco può anche aiutare il revisore a definire e svolgere procedure di revisione conseguenti in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.

A86. L'identificazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni e la valutazione del rischio intrinseco da parte del revisore possono essere influenzate anche dagli elementi probativi acquisiti dal revisore nello svolgimento di altre procedure di valutazione del rischio, procedure di revisione conseguenti o nell'adempimento di altre regole dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) (si vedano i paragrafi A95, A103, A111, A121, A124 e A151).

Effetto dei fattori di rischio intrinseco su una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa

A87. La possibilità che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contengano errori derivanti da complessità o soggettività è spesso strettamente collegata alla misura in cui questi sono soggetti a cambiamenti o ad incertezza.

**Esempio:**

Se un'impresa elabora una stima contabile basata su assunzioni la cui scelta è soggetta ad una valutazione significativa, è probabile che la quantificazione della stima contabile sia influenzata sia da soggettività sia da incertezza.

A88. Quanto maggiore è la possibilità che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contengano errori dovuti a complessità o soggettività tanto più è necessario che il revisore applichi lo scetticismo professionale. Inoltre, quando è possibile che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contengano errori dovuti a complessità, soggettività, cambiamenti o incertezza, tali fattori di rischio intrinseco possono creare l'occasione per ingerenze da parte della direzione, che siano involontarie o intenzionali, e influenzare la possibilità di errori dovuti a ingerenze da parte della direzione. L'identificazione dei rischi di errori significativi da parte del revisore e la valutazione del rischio intrinseco a livello di asserzioni sono influenzate anche dalle interrelazioni tra i fattori di rischio intrinseco.

A89. Eventi o condizioni che possono influenzare la possibilità di errori dovuti a ingerenze da parte della direzione possono influenzare anche la possibilità di errori dovuti ad altri fattori di rischio di frode. Di conseguenza, tali eventi o condizioni possono essere informazioni rilevanti da utilizzare in conformità al paragrafo 24 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, che richiede al revisore di valutare se le informazioni acquisite mediante le altre procedure di valutazione del rischio e le attività correlate indichino la presenza di uno o più fattori di rischio di frode.

*La comprensione del sistema di controllo interno dell'impresa (Rif.: Parr. 21-27)*

**L'Appendice 3** illustra ulteriormente la natura del sistema di controllo interno dell'impresa e i limiti intrinseci del controllo interno. L'Appendice 3 fornisce inoltre ulteriori chiarimenti sulle componenti di un sistema di controllo interno ai fini dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

A90. La comprensione del sistema di controllo interno dell'impresa da parte del revisore è acquisita mediante procedure di valutazione del rischio svolte per comprendere e valutare ciascuna delle componenti del sistema di controllo interno presentate ai paragrafi da 21 a 27.

A91. Le componenti del sistema di controllo interno dell'impresa ai fini del presente principio possono non riflettere necessariamente il modo in cui l'impresa configura, mette in atto e mantiene il proprio sistema di controllo interno, né la modalità con cui essa può classificare una delle specifiche componenti. Le imprese possono utilizzare una terminologia o un quadro di riferimento diversi per descrivere i vari aspetti del sistema di controllo interno. Ai fini di una revisione contabile, i revisori possono utilizzare una terminologia o un quadro di riferimento diversi, purché tutte le componenti illustrate nel presente principio di revisione siano prese in considerazione e valutate.

Scalabilità

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

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>24-bis</sup>

A93. *(omissis)*

L'IT nelle componenti del sistema di controllo interno dell'impresa

**L'Appendice 5** fornisce ulteriori indicazioni sulla comprensione dell'utilizzo dell'IT da parte dell'impresa nelle componenti del sistema di controllo interno.

A94. Il fatto che un'impresa operi in un ambiente principalmente manuale, in un ambiente completamente automatizzato o in un ambiente caratterizzato da una combinazione di elementi manuali e automatizzati (ossia, controlli e altre risorse manuali e automatizzati utilizzati nel sistema di controllo interno dell'impresa) non modifica l'obiettivo generale e la portata di una revisione contabile.

La comprensione della natura delle componenti del sistema di controllo interno dell'impresa

A95. Nel valutare l'efficacia della configurazione dei controlli e se questi siano stati messi in atto (si vedano i paragrafi da A175 a A181) la comprensione di ciascuna delle componenti del sistema di controllo interno dell'impresa da parte del revisore fornisce una comprensione preliminare delle modalità con cui l'impresa identifica i rischi di business e li fronteggia. Tale comprensione può inoltre influenzare in diversi modi l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi da parte del revisore (si veda il paragrafo A86), aiutandolo a definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti, inclusa la pianificazione delle verifiche sull'efficacia operativa dei controlli. Per esempio:

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

Ambiente di controllo, processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio e processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno (Rif.: Parr. 21-24)

A96. I controlli nell'ambiente di controllo, nel processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio e nel processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno sono principalmente controlli indiretti (ossia, controlli che non sono sufficientemente precisi per prevenire, individuare o correggere errori a livello di asserzioni ma che sono di supporto ad altri controlli e che possono pertanto avere un effetto indiretto sulla probabilità che un errore sia individuato o prevenuto in modo tempestivo). Tuttavia, alcuni controlli nell'ambito di tali componenti possono anche essere controlli diretti.

Motivazioni per cui il revisore è tenuto a comprendere l'ambiente di controllo, il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio e il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno

A97. L'ambiente di controllo fornisce un fondamento generale per l'operatività delle altre componenti del sistema di controllo interno. L'ambiente di controllo non previene, né individua e corregge direttamente gli errori. Può tuttavia influenzare l'efficacia dei controlli nelle altre componenti del sistema di controllo interno. Analogamente, il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio e il suo processo per monitorare il sistema di controllo interno sono configurati per operare in modo da supportare anche l'intero sistema di controllo interno.

A98. Poiché tali componenti sono il fondamento del sistema di controllo interno dell'impresa, eventuali carenze nella loro operatività potrebbero avere effetti pervasivi sulla redazione del bilancio. Pertanto, la comprensione e le valutazioni di tali componenti da parte del revisore influenzano l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio da parte del revisore e possono influenzare anche l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni. I rischi di errori significativi a livello di bilancio influenzano la definizione da parte del revisore delle risposte generali di revisione, inclusa, come spiegato nel



principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.<sup>36</sup>

Acquisire una comprensione dell'ambiente di controllo (Rif.: Par. 21)

Scalabilità

A99. È probabile che la natura dell'ambiente di controllo in un'impresa meno complessa sia differente dall'ambiente di controllo in un'impresa più complessa. Per esempio, nelle imprese meno complesse tra i responsabili delle attività di governance può non figurare un membro indipendente o esterno e l'attività di governance può essere svolta direttamente dal proprietario-amministratore, ove non vi siano altri soci. Di conseguenza, alcune considerazioni sull'ambiente di controllo dell'impresa possono essere meno pertinenti o non applicabili.

A100. Inoltre, nelle imprese meno complesse, gli elementi probativi relativi ai diversi aspetti dell'ambiente di controllo possono non essere disponibili in forma documentale, specie laddove la comunicazione tra direzione e personale sia informale, ma gli elementi probativi possono tuttavia essere appropriatamente pertinenti e attendibili nelle circostanze.

**Esempi:**

- La struttura organizzativa in un'impresa meno complessa è probabile sia più semplice con un numero limitato di dipendenti coinvolti in ruoli attinenti all'informativa finanziaria.
- Se l'attività di governance è svolta direttamente dal proprietario-amministratore, il revisore può stabilire che l'indipendenza dei responsabili delle attività di governance non sia rilevante.
- È possibile che le imprese meno complesse non dispongano di un codice di comportamento scritto, ma sviluppino, invece, una cultura aziendale che evidenzi l'importanza dell'integrità e di comportamenti eticamente corretti attraverso la comunicazione verbale e l'esempio della direzione. Di conseguenza, gli atteggiamenti, la consapevolezza e le azioni della direzione o del proprietario-amministratore rivestono particolare importanza per la comprensione da parte del revisore dell'ambiente di controllo di un'impresa meno complessa.

La comprensione dell'ambiente di controllo (Rif.: Par. 21a)

A101. Gli elementi probativi per la comprensione dell'ambiente di controllo da parte del revisore possono essere acquisiti mediante una combinazione di indagini e di altre procedure di valutazione del rischio (ossia indagini supportate da osservazioni o ispezioni di documenti).

A102. Nel considerare la misura in cui la direzione dimostra un impegno in merito all'integrità e al rispetto di valori etici, il revisore può acquisire una comprensione attraverso indagini presso la direzione e i dipendenti e informazioni acquisite da fonti esterne in merito:

- alle modalità attraverso le quali la direzione comunica ai dipendenti i propri orientamenti sulle prassi aziendali e ai comportamenti eticamente corretti;
- all'esame del codice di comportamento scritto della direzione e osservando se questa agisca in modo da sostenerlo.

La valutazione dell'ambiente di controllo (Rif.: 21 b)

Motivazioni per cui il revisore valuta l'ambiente di controllo

A103. La valutazione da parte del revisore:

- delle modalità con cui l'impresa dimostra un comportamento coerente con il proprio impegno all'integrità e al rispetto di valori etici;

<sup>36</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi A1-A3.

- se l'ambiente di controllo fornisca un fondamento appropriato per le altre componenti del sistema di controllo interno dell'impresa;
- se eventuali carenze identificate compromettano le altre componenti del sistema di controllo interno,

aiuta il revisore ad identificare possibili problematiche in tali altre componenti. Ciò in quanto l'ambiente di controllo rappresenta un fondamento per le altre componenti del sistema di controllo interno dell'impresa. Tale valutazione può inoltre aiutare il revisore a comprendere i rischi fronteggiati dall'impresa e quindi ad identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni (si veda il paragrafo A86).

La valutazione dell'ambiente di controllo da parte del revisore

A104. La valutazione dell'ambiente di controllo da parte del revisore si basa sulla comprensione acquisita in conformità al paragrafo 21 a).

A105. In alcune imprese può avere un ruolo dominante una singola persona che può agire con ampi margini di discrezionalità. Le azioni e l'atteggiamento di tale persona possono avere un effetto pervasivo sulla cultura aziendale, che a sua volta può avere un effetto pervasivo sull'ambiente di controllo. Tale effetto può essere positivo o negativo.

**Esempio:**

Il coinvolgimento diretto di una singola persona può essere determinante per consentire all'impresa di raggiungere i propri obiettivi di crescita e di altro tipo e può anche contribuire in modo significativo ad un efficace sistema di controllo interno. Dall'altra parte, tale concentrazione di conoscenze e livello di autorità può anche portare ad una maggiore possibilità di errori attraverso la forzatura dei controlli da parte della direzione.

A106. Il revisore può considerare le modalità con cui i diversi elementi dell'ambiente di controllo possono essere influenzati dalla filosofia e dallo stile operativo dei vertici della direzione tenendo conto del coinvolgimento dei responsabili delle attività di governance indipendenti.

A107. Sebbene l'ambiente di controllo possa fornire un fondamento appropriato per il sistema di controllo interno e possa aiutare a ridurre il rischio di frode, un ambiente di controllo appropriato non costituisce necessariamente un deterrente efficace contro le frodi.

**Esempio:**

Le direttive e le procedure della funzione risorse umane dirette all'assunzione di personale competente in ambito finanziario, contabile e di IT possono mitigare il rischio di errori nell'elaborazione e nella rilevazione dell'informativa finanziaria. Tuttavia, tali direttive e procedure non possono attenuare la forzatura dei controlli da parte dei vertici della direzione (ad esempio, nel sovrastimare gli utili).

A108. La valutazione dell'ambiente di controllo da parte del revisore relativamente all'utilizzo dell'IT da parte dell'impresa può includere aspetti quali:

- se la gestione dell'IT sia proporzionata alla natura e complessità dell'impresa e delle sue attività operative rese possibili dall'IT, inclusa la complessità o la maturità della piattaforma o dell'architettura tecnologica dell'impresa e la misura in cui l'impresa stessa faccia affidamento sulle applicazioni IT per supportare l'informativa finanziaria.
- La struttura organizzativa dell'IT e le risorse assegnate (per esempio, se l'impresa ha investito in un ambiente IT appropriato e sui necessari miglioramenti o se sia stato assunto un numero sufficiente di persone con le competenze appropriate, incluso se l'impresa utilizzi un software commerciale, senza modifiche o con modifiche limitate).

Acquisire una comprensione del processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio (Rif.: Parr. 22-23)

La comprensione del processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio (Rif.: Par. 22 a)

A109. Come spiegato nel paragrafo A62, non tutti i rischi di business danno origine a rischi di errori significativi. Nel comprendere le modalità con cui la direzione e i responsabili delle attività di governance abbiano identificato i rischi di business rilevanti ai fini della redazione del bilancio, e deciso le azioni da intraprendere per fronteggiare tali rischi, gli aspetti che il revisore può considerare includono le modalità con cui la direzione o, qualora appropriato, i responsabili delle attività di governance, abbiano:

- specificato gli obiettivi dell'impresa con precisione e chiarezza sufficienti a consentire l'identificazione e la valutazione dei rischi relativi agli obiettivi;
- identificato i rischi legati al raggiungimento degli obiettivi dell'impresa e analizzato gli stessi per stabilire in che modo dovrebbero essere gestiti;
- tenuto conto della possibilità di frode nel considerare i rischi legati al raggiungimento degli obiettivi dell'impresa.<sup>37</sup>

A110. Il revisore può considerare le implicazioni di tali rischi di business sulla redazione del bilancio dell'impresa e sugli altri aspetti del suo sistema di controllo interno.

La valutazione del processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio (Rif.: Par. 22 b)

Motivazioni per cui il revisore valuta se il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio sia appropriato

A111. La valutazione da parte del revisore del processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio può aiutarlo a comprendere dove l'impresa ha identificato rischi che potrebbero verificarsi e le relative modalità di risposta. La valutazione da parte del revisore del modo in cui l'impresa identifica i propri rischi di business e su come li valuta e fronteggia aiuta il revisore a comprendere se i rischi affrontati dall'impresa siano stati identificati, valutati e fronteggiati in modo appropriato rispetto alla natura e alla complessità dell'impresa. Tale valutazione può aiutare inoltre il revisore ad identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni (si veda il paragrafo A86).

La valutazione dell'appropriatezza del processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio (Rif.: Par. 22 b)

A112. La valutazione da parte del revisore dell'appropriatezza del processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio si basa sulla comprensione acquisita in conformità al paragrafo 22 a).

Scalabilità

A113. Stabilire se il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio sia appropriato rispetto alle circostanze dell'impresa tenuto conto della sua natura e complessità è un aspetto oggetto di giudizio professionale del revisore.

**Esempio:**

In alcune imprese meno complesse, ed in particolare nelle imprese gestite dal proprietario-amministratore, una appropriata valutazione del rischio può essere effettuata mediante il coinvolgimento diretto della direzione o del proprietario-amministratore (ad esempio, la direzione o il proprietario-amministratore può regolarmente dedicare del tempo a monitorare le attività dei concorrenti e altri sviluppi sul mercato per identificare i rischi emergenti di business). L'evidenza che tale valutazione del rischio venga effettuata in questa tipologia di imprese spesso non è formalmente documentata, ma può risultare evidente dalle discussioni che il revisore ha con la direzione sul fatto che la stessa stia in effetti svolgendo procedure di valutazione del rischio.

<sup>37</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 19.

Acquisire una comprensione del processo adottato dall'impresa per monitorare il proprio sistema di controllo interno (Rif.: Par. 24)

Scalabilità

A114. Nelle imprese meno complesse, ed in particolare nelle imprese gestite dal proprietario-amministratore, la comprensione da parte del revisore del processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno si focalizza spesso sulle modalità con cui la direzione o il proprietario-amministratore sono direttamente coinvolti nelle attività operative, in quanto possono non esserci altre attività di monitoraggio.

**Esempio:**

La direzione può ricevere reclami dai clienti in merito alla presenza di inesattezze nei loro estratti conto mensili che segnalano al proprietario-amministratore problematiche relative alla tempistica di rilevazione dei pagamenti dai clienti nelle scritture contabili.

A115. Per le imprese in cui non esiste alcun processo formale di monitoraggio del sistema di controllo interno, la comprensione di tale processo può includere la comprensione dei riesami periodici delle informazioni gestionali che sono configurati per contribuire a prevenire o a individuare gli errori.

La comprensione del processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno (Rif.: Par. 24 a)

A116. Gli aspetti rilevanti che il revisore può considerare nel comprendere in che modo l'impresa monitora il proprio sistema di controllo interno includono:

- la configurazione delle attività di monitoraggio, per esempio se si tratti di un monitoraggio periodico o continuativo;
- lo svolgimento e la frequenza delle attività di monitoraggio;
- la valutazione tempestiva dei risultati delle attività di monitoraggio per stabilire se i controlli siano stati efficaci;
- in che modo le carenze identificate siano state affrontate mediante azioni correttive appropriate, inclusa la comunicazione tempestiva di tali carenze a chi ha la responsabilità di intraprendere le azioni correttive.

A117. Il revisore può considerare inoltre in che modo il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno affronta il monitoraggio dei controlli sulle elaborazioni delle informazioni che comportano l'utilizzo dell'IT. Ciò può includere, ad esempio:

- Controlli per monitorare ambienti IT complessi che:
  - valutano in via continuativa l'efficacia della configurazione dei controlli sulle elaborazioni delle informazioni e li modificano, come appropriato, a seguito di cambiamenti nelle condizioni; ovvero
  - valutano l'efficacia operativa dei controlli sulle elaborazioni delle informazioni.
- Controlli che monitorano le autorizzazioni relative ai controlli automatizzati sulle elaborazioni delle informazioni, che garantiscono la separazione delle funzioni.
- Controlli che monitorano in che modo gli errori o le carenze nei controlli relativi all'automazione dell'informativa finanziaria sono identificati e fronteggiati.

La comprensione della funzione di revisione interna dell'impresa (Rif.: Par. 24 a) ii)

**L'Appendice 4** riporta ulteriori considerazioni per la comprensione della funzione di revisione interna dell'impresa.

A118. Le indagini del revisore presso le persone appropriate nell'ambito della funzione di revisione interna lo aiutano ad acquisire una comprensione della natura delle responsabilità di tale funzione. Se il revisore stabilisce che le responsabilità della funzione di revisione interna sono connesse all'informativa finanziaria dell'impresa, il revisore può acquisire una maggiore comprensione delle attività svolte da tale funzione, o che essa deve svolgere, mediante il riesame dell'eventuale piano

di revisione per il periodo amministrativo e la discussione di tale piano con le persone appropriate all'interno della funzione. Tale comprensione, insieme alle informazioni acquisite a seguito delle indagini del revisore può fornire altresì al revisore informazioni direttamente pertinenti ai fini della sua identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi. Se il revisore, sulla base della sua comprensione preliminare della funzione di revisione interna, prevede di utilizzare il lavoro di tale funzione per modificare la natura o la tempistica, ovvero ridurre l'estensione delle procedure di revisione da svolgere, si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610.<sup>38</sup>

Altre fonti di informazione utilizzate nel processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno

La comprensione delle fonti di informazione (Rif.: Par. 24 b)

A119. Le attività di monitoraggio della direzione possono utilizzare informazioni provenienti da comunicazioni di soggetti esterni, quali reclami della clientela o osservazioni formulate dalla autorità di vigilanza, che possono indicare problemi o evidenziare aree che necessitano di miglioramento.

Motivazioni per cui il revisore è tenuto a comprendere le fonti di informazione utilizzate dall'impresa per il monitoraggio del proprio sistema di controllo interno

A120. La comprensione da parte del revisore delle fonti di informazione utilizzate dall'impresa nel monitoraggio del proprio sistema di controllo interno, incluso se le informazioni utilizzate siano pertinenti e attendibili, aiuta il revisore a valutare se sia appropriato il processo adottato dall'impresa per monitorare il proprio sistema di controllo interno. Se la direzione assume che le informazioni utilizzate per il monitoraggio siano pertinenti e attendibili senza che tale assunzione abbia un fondamento, gli errori che si possono presentare nelle informazioni potrebbero potenzialmente indurre la direzione a trarre conclusioni errate dalle sue attività di monitoraggio.

La valutazione del processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno (Rif.: Par. 24 c)

Motivazioni per cui il revisore valuta se il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno sia appropriato

A121. La valutazione da parte del revisore sulle modalità con le quali l'impresa effettua valutazioni continue e separate per monitorare l'efficacia dei controlli aiuta il revisore a comprendere se le altre componenti del sistema di controllo interno dell'impresa siano presenti e funzionanti, e quindi a comprendere le altre componenti del sistema di controllo interno dell'impresa. Tale valutazione può altresì aiutare il revisore a identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni (si veda il paragrafo A86).

La valutazione dell'appropriatezza del processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno (Rif.: Par. 24 c)

A122. La valutazione da parte del revisore in merito all'appropriatezza del processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno si basa sulla sua comprensione di tale processo.

Il sistema informativo e la comunicazione e le attività di controllo (Rif.: Parr. 25-26)

A123. I controlli relativi alle componenti "sistema informativo e comunicazione" e "attività di controllo" sono principalmente controlli diretti (ossia controlli che sono sufficientemente mirati per prevenire, individuare o correggere errori a livello di asserzioni).

Motivazioni per cui il revisore è tenuto a comprendere il sistema informativo e la comunicazione e i controlli relativi alla componente attività di controllo

---

<sup>38</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610, *Utilizzo del lavoro dei revisori interni*.

A124. Il revisore è tenuto a comprendere la componente “sistema informativo e comunicazione” dell’impresa in quanto:

- la comprensione delle direttive dell’impresa che definiscono i flussi delle operazioni e gli altri aspetti delle attività di elaborazione delle informazioni rilevanti ai fini della redazione del bilancio;
- la valutazione se tale componente supporta in modo appropriato la redazione del bilancio dell’impresa,

aiutano il revisore a identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni. Tale comprensione e valutazione possono inoltre portare all’identificazione di rischi di errori significativi a livello di bilancio quando i risultati delle procedure del revisore non sono coerenti con le aspettative sul sistema di controllo interno dell’impresa che possono essere state definite in base alle informazioni acquisite nel corso del processo di accettazione o di mantenimento dell’incarico (si veda il paragrafo A86).

A125. Il revisore è tenuto a identificare controlli specifici relativi alla componente “attività di controllo”, a valutarne la configurazione e a stabilire se i controlli siano stati messi in atto, in quanto ciò aiuta il revisore a comprendere l’approccio adottato dalla direzione per fronteggiare determinati rischi e fornisce quindi una base per la definizione e lo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti in risposta a tali rischi come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330. Quanto più alto è valutato un rischio nello spettro del rischio intrinseco, tanto più persuasivi è necessario siano gli elementi probativi. Anche quando il revisore non pianifica di verificare l’efficacia operativa dei controlli identificati, la sua comprensione può comunque influenzare la definizione della natura, della tempistica e dell’estensione delle procedure di validità in risposta ai relativi rischi di errori significativi.

La natura iterativa della comprensione e della valutazione da parte del revisore delle componenti “sistema informativo e comunicazione” e “attività di controllo”

A126. Come illustrato nel paragrafo A49, la comprensione da parte del revisore dell’impresa e del contesto in cui opera, e del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile, può aiutare il revisore a sviluppare le aspettative iniziali sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa che possono essere rilevanti per la revisione. Nell’acquisire una comprensione della componente “sistema informativo e comunicazione” in conformità al paragrafo 25 a), il revisore può utilizzare tali aspettative iniziali al fine di determinare il livello di comprensione delle attività di elaborazione delle informazioni dell’impresa che occorre acquisire.

A127. La comprensione del sistema informativo da parte del revisore include la comprensione delle direttive che definiscono i flussi delle informazioni relativi alle classi di operazioni, saldi contabili e informativa dell’impresa rilevanti per la revisione, nonché la comprensione di altri aspetti correlati delle attività di elaborazione delle informazioni dell’impresa. Tali informazioni e le informazioni acquisite dalla valutazione da parte del revisore del sistema informativo possono confermare o influenzare ulteriormente le aspettative del revisore sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione inizialmente identificati (si veda il paragrafo A126).

A128. Nell’acquisire una comprensione del modo in cui le informazioni relative alle classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione confluiscono nel sistema informativo dell’impresa, lo attraversano e ne fuoriescono, il revisore può inoltre identificare i controlli relativi alla componente “attività di controllo” che è necessario identificare in conformità al paragrafo 26 a). L’identificazione e la valutazione dei controlli relativi alla componente “attività di controllo” da parte del revisore possono in primo luogo focalizzarsi sui controlli sulle scritture contabili e sui controlli di cui il revisore pianifica di verificare l’efficacia operativa per stabilire la natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità.

A129. Anche la valutazione del rischio intrinseco da parte del revisore può influenzare l’identificazione dei controlli relativi alla componente “attività di controllo”. Per esempio, l’identificazione da parte del revisore dei controlli relativi ai rischi significativi può avvenire unicamente dopo che ha valutato il rischio intrinseco a livello di asserzioni in conformità al paragrafo 31. Inoltre, anche i controlli

che fronteggiano i rischi per i quali il revisore ha stabilito che le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati (in conformità al paragrafo 33) possono essere individuati soltanto una volta effettuate le valutazioni del rischio intrinseco da parte del revisore.

A130. L'identificazione e la valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni sono influenzate:

- sia dalla comprensione delle direttive adottate dall'impresa per le attività di elaborazione delle informazioni all'interno della componente "sistema informativo e comunicazione",
- sia dall'identificazione e dalla valutazione dei controlli relativi alla componente "attività di controllo".

Acquisire una comprensione della componente "sistema informativo e comunicazione" (Rif.: Par. 25)

<b>L'Appendice 3</b> , Paragrafi 15–19, riporta ulteriori considerazioni relative alla componente "sistema informativo e comunicazione".
--

Scalabilità

A131. Il sistema informativo e i processi di business correlati sono probabilmente meno sofisticati nelle imprese meno complesse rispetto ad imprese di dimensioni maggiori, ed è probabile che implicino un ambiente IT meno complesso; tuttavia, il ruolo del sistema informativo riveste la stessa importanza. Nelle imprese meno complesse in cui vi è un diretto coinvolgimento della direzione, possono non essere necessarie ampie descrizioni delle procedure contabili, rilevazioni contabili sofisticate o direttive scritte. Nell'ambito della revisione contabile di un'impresa meno complessa, la comprensione degli aspetti rilevanti del sistema informativo dell'impresa può quindi richiedere uno sforzo minore e comportare un maggior ricorso alle indagini rispetto all'osservazione o all'ispezione di documenti. La necessità di acquisirne una comprensione conserva tuttavia la sua importanza per fornire una base per la definizione di procedure di revisione conseguenti in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 e può inoltre aiutare il revisore ad identificare e valutare i rischi di errori significativi (si veda il paragrafo A86).

Acquisire una comprensione del sistema informativo (Rif.: Par. 25 a)

A132. Nel sistema di controllo interno dell'impresa ci sono aspetti che riguardano gli obiettivi di reportistica dell'impresa, inclusi quelli di predisposizione dell'informativa finanziaria, ma possono anche esserci aspetti relativi a obiettivi gestionali e di conformità, quando tali aspetti sono rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria. Nell'ambito della comprensione del sistema informativo da parte del revisore, la comprensione del modo in cui l'impresa rileva le operazioni e acquisisce le informazioni può includere informazioni sui sistemi dell'impresa (le sue direttive) definiti per affrontare gli obiettivi gestionali e di conformità in quanto tali informazioni sono rilevanti ai fini della redazione del bilancio. Inoltre, alcune imprese possono avere sistemi informativi così altamente integrati che i controlli possono essere configurati in modo da raggiungere contemporaneamente obiettivi di predisposizione dell'informativa finanziaria, obiettivi di conformità alle leggi e ai regolamenti e obiettivi gestionali, nonché combinazioni degli stessi.

A133. La comprensione del sistema informativo dell'impresa include anche una comprensione delle risorse da utilizzare nelle attività di elaborazione delle informazioni dell'impresa. Le informazioni sulle risorse umane coinvolte che possono essere rilevanti ai fini della comprensione dei rischi per l'integrità del sistema informativo includono:

- la competenza delle persone che svolgono il lavoro;
- l'esistenza di risorse adeguate;
- l'esistenza di una appropriata separazione delle funzioni.

A134. Gli aspetti che il revisore può considerare nel comprendere le direttive che definiscono i flussi delle informazioni relativi alle classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione all'interno della componente "sistema informativo e comunicazione" includono la natura:

- a) dei dati o delle informazioni relativi a operazioni, altri eventi e condizioni da elaborare;

- b) delle elaborazioni delle informazioni per mantenere l'integrità di tali dati o informazioni;
- c) dei processi informativi, del personale e delle altre risorse utilizzate nel processo di elaborazione delle informazioni.

A135. Acquisire una comprensione dei processi di business, che include le modalità con cui le operazioni sono generate, aiuta il revisore ad acquisire una comprensione del sistema informativo dell'impresa appropriata alle circostanze della stessa.

A136. La comprensione del sistema informativo da parte del revisore può essere acquisita in diversi modi e può includere:

- indagini presso il personale coinvolto in merito alle procedure utilizzate per rilevare, registrare, elaborare e riportare nel bilancio operazioni ovvero in merito al processo di predisposizione dell'informativa finanziaria dell'impresa;
- ispezione delle direttive o dei manuali dei processi o di altra documentazione relativi al sistema informativo dell'impresa;
- osservazione dell'applicazione delle direttive o delle procedure da parte del personale dell'impresa; ovvero
- selezione di operazioni e verifiche per ripercorrere le stesse attraverso il relativo processo nel sistema informativo (ossia, effettuando verifiche "walk-through").

#### Strumenti e tecniche automatizzati

A137. Il revisore può utilizzare anche tecniche automatizzate per accedere direttamente ai database presenti nel sistema informativo dell'impresa, che raccolgono registrazioni contabili relative alle operazioni, ovvero per effettuare il download da tali database. Applicando strumenti o tecniche automatizzati a queste informazioni, il revisore può confermare la comprensione acquisita sulle modalità con cui le operazioni confluiscono nel sistema informativo tracciando le scritture contabili, o altre registrazioni digitali relative ad una determinata operazione o ad un'intera popolazione di operazioni, dalla rilevazione nelle registrazioni contabili fino alla registrazione nella contabilità generale. L'analisi di popolazioni complete o di grandi insiemi di operazioni può inoltre portare all'identificazione di variazioni rispetto ai normali o attesi processi di elaborazione di tali operazioni, che possono dare origine all'identificazione di rischi di errori significativi.

#### Informazioni non provenienti dalla contabilità generale e sezionale

A138. Il bilancio può contenere informazioni non provenienti dalla contabilità generale e sezionale. Informazioni di questo tipo che il revisore può considerare includono ad esempio:

- informazioni provenienti da contratti di leasing rilevanti ai fini dell'informativa di bilancio;
- informazioni espote in bilancio prodotte dal sistema di gestione del rischio adottato dall'impresa;
- informazioni sul fair value prodotte dagli esperti della direzione ed espote in bilancio;
- informazioni espote in bilancio che sono state acquisite mediante modelli, o mediante altri calcoli utilizzati per sviluppare le stime contabili rilevate o oggetto di informativa nel bilancio, incluse le informazioni relative ai dati e alle assunzioni sottostanti utilizzati in tali modelli, quali ad esempio:
  - assunzioni elaborate internamente che possono influenzare la vita utile di un'attività, o
  - dati quali tassi di interesse, che sono influenzati da fattori fuori dal controllo dell'impresa;
- informazioni espote in bilancio sulle analisi di sensitività derivanti da modelli finanziari che dimostrano che la direzione ha considerato assunzioni alternative;
- informazioni rilevate o espote in bilancio che siano state acquisite da dichiarazioni e registrazioni fiscali effettuate dall'impresa;
- informazioni espote in bilancio che siano state acquisite da analisi predisposte per supportare la valutazione da parte della direzione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, come l'eventuale informativa relativa



all'identificazione di eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi in merito a tale capacità.<sup>39</sup>

A139. Alcuni importi o un'informativa nel bilancio dell'impresa (come l'informativa sul rischio di credito, rischio di liquidità e rischio di mercato) possono basarsi su informazioni acquisite dal sistema di gestione del rischio adottato dall'impresa. Tuttavia, il revisore non è tenuto a comprendere tutti gli aspetti di tale sistema e utilizza il giudizio professionale nel determinare l'estensione del livello di comprensione necessaria.

Utilizzo dell'IT da parte dell'impresa nell'ambito del sistema informativo

Motivazioni per cui il revisore comprende l'ambiente IT rilevante ai fini del sistema informativo

A140. La comprensione del sistema informativo da parte del revisore include l'ambiente IT rilevante per i flussi di operazioni e l'elaborazione di informazioni nel sistema informativo dell'impresa poiché l'uso di applicazioni IT da parte dell'impresa o altri aspetti nell'ambiente IT possono generare rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT.

A141. La comprensione del modello di business dell'impresa e di come questo integri l'utilizzo dell'IT può fornire inoltre un contesto utile per l'aspettativa della natura e dell'estensione dell'IT nel sistema informativo.

La comprensione dell'utilizzo dell'IT da parte dell'impresa

A142. La comprensione dell'ambiente IT da parte del revisore può focalizzarsi sull'identificazione e sulla comprensione della natura e del numero delle specifiche applicazioni IT e di altri aspetti dell'ambiente IT che siano rilevanti per i flussi di operazioni e l'elaborazione di informazioni nel sistema informativo. Cambiamenti nel flusso delle operazioni o delle informazioni nell'ambito del sistema informativo possono derivare da modifiche ai programmi relativi alle applicazioni IT, o da cambiamenti diretti ai dati contenuti nei database coinvolte nell'elaborazione, ovvero nell'archiviazione di tali operazioni o informazioni.

A143. Il revisore può identificare le applicazioni IT e l'infrastruttura IT di supporto contestualmente alla sua acquisizione della comprensione delle modalità con cui le informazioni relative a classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione confluiscono nel sistema informativo dell'impresa, lo attraversano e ne fuoriescono.

Acquisire una comprensione della comunicazione dell'impresa (Rif.: Par. 25 b)

Scalabilità

A144. Nelle imprese di dimensioni maggiori e più complesse, le informazioni che il revisore può considerare nel comprendere la comunicazione dell'impresa possono provenire da manuali sulle procedure e da manuali sull'informativa finanziaria.

A145. Nelle imprese meno complesse, la comunicazione può essere meno strutturata (ad esempio, non prevede l'utilizzo di manuali formalizzati) a causa dei minori livelli gerarchici e della maggiore visibilità e disponibilità della direzione. A prescindere dalla dimensione dell'impresa, la presenza di canali di comunicazione aperti agevola la segnalazione e la gestione delle eccezioni.

Valutazione se gli aspetti rilevanti del sistema informativo supportino la redazione del bilancio dell'impresa (Rif.: Par. 25 c)

A146. La valutazione da parte del revisore se il sistema informativo e la comunicazione dell'impresa supportino in maniera appropriata la redazione del bilancio si basa sulla comprensione acquisita di cui ai paragrafi 25 a) – b).

Attività di controllo (Rif.: Par. 26)

Controlli relativi alla componente "attività di controllo"

---

<sup>39</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, paragrafi 19–20.

**L'Appendice 3**, Paragrafi 20 e 21 contiene ulteriori considerazioni relative alle attività di controllo.

A147. La componente “attività di controllo” include i controlli che sono configurati per assicurare la corretta applicazione delle direttive (che sono anche controlli) in tutte le altre componenti del sistema di controllo interno dell'impresa, e include controlli sia diretti sia indiretti.

**Esempio:**

I controlli stabiliti dall'impresa per assicurare una corretta rilevazione e registrazione dell'inventario fisico annuale da parte del proprio personale, hanno un'attinenza diretta con i rischi di errori significativi relativi alle asserzioni di esistenza e completezza delle giacenze di magazzino.

A148. L'identificazione e la valutazione dei controlli da parte del revisore relativi alla componente “attività di controllo” sono focalizzate sui controlli sulle elaborazioni delle informazioni, che sono controlli applicati nel corso dell'elaborazione delle informazioni nel sistema informativo dell'impresa che fronteggiano direttamente i rischi per l'integrità delle informazioni (ossia, la completezza, accuratezza e validità delle operazioni e di altre informazioni). Tuttavia, il revisore non è tenuto ad identificare e valutare tutti i controlli sulle elaborazioni delle informazioni relativi alle direttive dell'impresa che definiscono i flussi delle operazioni e altri aspetti delle attività di elaborazione delle informazioni per le classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione.

A149. Possono essere presenti controlli diretti anche nell'ambiente di controllo, nel processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio ovvero nel processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno, che possono essere identificati in conformità al paragrafo 26. Tuttavia, quanto più è indiretto il rapporto tra controlli di supporto ad altri controlli e il controllo oggetto di considerazione, tanto meno efficace potrà essere tale controllo nel prevenire o individuare e correggere i relativi errori.

**Esempio:**

L'esame da parte di un direttore commerciale di un riepilogo delle attività di vendita per negozio e per regione di solito ha un'attinenza solo indiretta con i rischi di errori significativi relativi all'asserzione di completezza dei ricavi delle vendite. Di conseguenza, questo esame può risultare meno efficace per fronteggiare tali rischi rispetto a controlli più direttamente attinenti, come l'abbinamento dei documenti di spedizione con le fatture di vendita.

A150. Il paragrafo 26 richiede inoltre al revisore di identificare e valutare i controlli generali IT per le applicazioni IT e altri aspetti dell'ambiente IT che il revisore abbia stabilito essere soggetti a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT, in quanto i controlli generali IT supportano il continuo ed efficace funzionamento dei controlli sulle elaborazioni delle informazioni. Un controllo generale IT non è generalmente sufficiente da solo a fronteggiare un rischio di errori significativo a livello di asserzioni.

A151. I controlli che il revisore è tenuto a identificare, e dei quali è tenuto a valutare la configurazione e a determinare la messa in atto in conformità al paragrafo 26 sono:

- i controlli per i quali il revisore pianifica di verificare l'efficacia operativa nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità. La valutazione di tali controlli fornisce la base per la definizione da parte del revisore delle procedure di conformità richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330. Tali controlli includono inoltre controlli che fronteggiano i rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono sufficienti ed appropriati elementi probativi.
- I controlli che fronteggiano i rischi significativi e i controlli sulle scritture contabili. L'identificazione e la valutazione di tali controlli da parte del revisore possono influenzare inoltre la sua comprensione dei rischi di errori significativi, inclusa l'identificazione di ulteriori rischi di errori significativi (si veda il paragrafo A95). Tale comprensione fornisce

inoltre la base per la definizione da parte del revisore della natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità in risposta ai relativi rischi di errori significativi identificati e valutati.

- Altri controlli che il revisore ritiene siano appropriati a consentirgli di raggiungere gli obiettivi di cui al paragrafo 13 con riferimento ai rischi a livello di asserzioni, in base al proprio giudizio professionale.

A152. È richiesto che i controlli relativi alla componente “attività di controllo” siano identificati quando soddisfano uno o più tra i criteri inclusi nel paragrafo 26 a). Tuttavia, quando più controlli raggiungono singolarmente lo stesso obiettivo, non è necessario identificare ciascuno di essi relativamente a tale obiettivo.

Tipologie di controlli nella componente “attività di controllo” (Rif.: Par. 26)

A153. Esempi di controlli nella componente “attività di controllo” includono le autorizzazioni e approvazioni, le riconciliazioni, le verifiche (quali verifiche automatizzate in fase di modifica dei dati o riguardo la validità dei dati o calcoli automatizzati), la separazione delle funzioni, e i controlli fisici o logici, inclusi quelli che riguardano la salvaguardia dei beni.

A154. I controlli nella componente “attività di controllo” possono includere inoltre i controlli istituiti dalla direzione che fronteggiano i rischi di errori significativi relativi a un’informativa che non sia redatta in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile. Tali controlli possono riguardare le informazioni incluse nel bilancio che non provengono dalla contabilità generale e sezionale.

A155. A prescindere dal fatto che i controlli siano nell’ambito dell’ambiente IT o di sistemi manuali, possono avere diversi obiettivi ed essere applicati a vari livelli organizzativi e funzionali.

Scalabilità (Rif.: Par. 26)

A156. I controlli nella componente “attività di controllo” nelle imprese meno complesse sono, probabilmente, simili a quelli delle imprese di dimensioni maggiori, ma la forma con cui operano può variare. Inoltre, nelle imprese meno complesse, un numero maggiore di controlli può essere eseguito direttamente dalla direzione.

**Esempio:**

Il potere esclusivo della direzione di concedere credito ai clienti e di approvare gli acquisti significativi può rappresentare un forte controllo sui saldi contabili e sulle operazioni importanti.

A157. Stabilire una separazione delle funzioni nelle imprese meno complesse che hanno pochi dipendenti può essere meno attuabile. Tuttavia, in un’impresa gestita dal proprietario-amministratore, quest’ultimo può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace mediante il coinvolgimento diretto rispetto ad un’impresa di dimensioni maggiori. Ciò può compensare l’opportunità, generalmente più limitata, di realizzare la separazione delle funzioni. Tuttavia, come spiegato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, il ruolo dominante nella direzione da parte di un singolo individuo può costituire una potenziale carenza nei controlli, in quanto offre l’occasione di forzatura degli stessi da parte della direzione.<sup>40</sup>

Controlli che fronteggiano i rischi di errori significativi a livello di asserzioni (Rif.: Par. 26 a)

Controlli che fronteggiano i rischi stabiliti come significativi (Rif.: Parr. 26 a) i)

A158. A prescindere dal fatto che il revisore pianifichi di verificare l’efficacia operativa dei controlli che fronteggiano i rischi significativi, la comprensione acquisita in merito all’approccio adottato dalla direzione per fronteggiare tali rischi può fornire una base per definire e svolgere le procedure di validità in risposta ai rischi significativi come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.330.<sup>41</sup> Sebbene i rischi relativi ad aspetti significativi non di routine ovvero a materie

<sup>40</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo A28.

<sup>41</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 21.

sogette a valutazione abbiano spesso minori probabilità di essere sottoposti a controlli di routine, la direzione può disporre di altre forme di controllo per trattare tali rischi. Pertanto, nel valutare se l'impresa abbia configurato e messo in atto controlli sui rischi significativi derivanti da aspetti non di routine o da questioni soggette a valutazione, il revisore deve comprendere se e in quale modo la direzione risponda a tali rischi. Tali risposte possono includere:

- controlli, quali il riesame delle assunzioni utilizzate da parte dei vertici della direzione o di esperti;
- processi documentati per le stime contabili;
- approvazione da parte dei responsabili delle attività di governance.

**Esempio:**

Nel caso di eventi isolati, come la notizia di una rilevante causa legale, nel valutare le risposte dell'impresa si può tener 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.

A159. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240<sup>42</sup> richiede al revisore di comprendere i controlli relativi ai rischi di errori significativi dovuti a frode identificati e valutati (che vengono trattati come rischi significativi), e spiega inoltre che è importante che il revisore acquisisca una comprensione dei controlli che la direzione ha configurato, messo in atto e mantenuto per prevenire ed individuare le frodi.

Controlli sulle scritture contabili (Rif.: Par. 26 a) ii)

A160. I controlli che fronteggiano i rischi di errori significativi a livello di asserzioni che ci si aspetta siano identificati in tutte le revisioni contabili sono i controlli sulle scritture contabili, in quanto generalmente un'impresa, nell'elaborazione delle operazioni, recepisce le informazioni nella contabilità generale mediante l'utilizzo di scritture contabili, siano esse standard o non standard, automatizzate o manuali. La misura in cui sono identificati altri controlli può variare in base alla natura dell'impresa e all'approccio alle procedure di revisione conseguenti pianificato dal revisore.

**Esempio:**

Nella revisione contabile di un'impresa meno complessa, il sistema informativo dell'impresa può non essere complesso e il revisore può non pianificare di fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli. Inoltre, il revisore può non avere identificato alcun rischio significativo né alcun altro rischio di errori significativi che renda necessario per il revisore valutare la configurazione dei controlli e stabilire se siano stati messi in atto. In tali circostanze, il revisore può stabilire che non sono stati identificati controlli diversi dai controlli dell'impresa sulle scritture contabili.

Strumenti e tecniche automatizzati

A161. In sistemi contabili tenuti manualmente, le scritture contabili non-standard possono essere individuate attraverso l'ispezione dei partitari, dei libri giornali e della relativa documentazione di supporto. In presenza di procedure automatizzate per la tenuta della contabilità generale e la redazione del bilancio, tali scritture contabili possono esistere unicamente in forma elettronica e possono quindi essere individuate più facilmente mediante l'utilizzo di tecniche automatizzate.

<sup>42</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafi 28 e A33.

**Esempio:**

Nella revisione contabile di una impresa meno complessa, il revisore può essere in grado di estrarre un elenco completo di tutte le scritture contabili in un semplice foglio di calcolo. Pertanto, può essere possibile per il revisore ordinare le scritture contabili applicando differenti filtri, quali l'importo, il nominativo di chi ha le ha predisposte o riesaminate, le sole scritture contabili che costituiscono i saldi di stato patrimoniale e conto economico, o visualizzare l'elenco in base alla data in cui la scrittura contabile è stata inserita nella contabilità generale. Ciò può aiutare il revisore a definire le risposte ai rischi identificati relativi alle scritture contabili.

Controlli per i quali il revisore pianifica di verificare l'efficacia operativa (Rif.: Par. 26 a) iii)

A162. Il revisore stabilisce se esistano rischi di errori significativi a livello di asserzioni per i quali le sole procedure di validità non possano fornire elementi probativi sufficienti e appropriati. In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330,<sup>43</sup> il revisore è tenuto a definire e svolgere procedure di conformità per fronteggiare tali rischi di errori significativi quando le sole procedure di validità non possano fornire elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni. Di conseguenza, quando esistono controlli che fronteggiano tali rischi, è necessario che siano identificati e valutati.

A163. In altri casi, quando il revisore intende fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330<sup>44</sup> deve definire e svolgere procedure di conformità su questi controlli.

**Esempi:**

Il revisore può pianificare di verificare l'efficacia operativa dei controlli:

- Sulle classi di operazioni di routine in quanto tale verifica può essere più efficace o efficiente per grandi volumi di operazioni omogenee tra loro.
- Sulla completezza e accuratezza delle informazioni prodotte dall'impresa (ad esempio, controlli sulla redazione di report generati dal sistema), per stabilire l'attendibilità di tali informazioni, quando il revisore intende tenere conto dell'efficacia operativa di tali controlli nel definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti.
- Relativi ad obiettivi operativi e di conformità qualora siano pertinenti a dati che il revisore valuta o utilizza nell'applicare le procedure di revisione.

A164. La pianificazione del revisore di verificare l'efficacia operativa dei controlli può essere influenzata anche dai rischi identificati di errori significativi a livello di bilancio. Per esempio, qualora siano identificate carenze relative all'ambiente di controllo, ciò può influenzare le aspettative generali sull'efficacia operativa dei controlli diretti.

Altri controlli che il revisore ritiene appropriati (Rif.: Par. 26 a) iv)

A165. Altri controlli che il revisore può ritenere appropriato identificare e di cui valutare la configurazione e determinare la messa in atto, possono includere:

- controlli che fronteggiano i rischi valutati ai livelli più elevati nello spettro del rischio intrinseco ma che non sono stati identificati come rischi significativi;
- controlli inerenti alla riconciliazione di registrazioni di dettaglio con la contabilità generale; ovvero

<sup>43</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 8 b).

<sup>44</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 8 a).

- controlli complementari dell'impresa utilizzatrice, se sono esternalizzate attività avvalendosi di fornitori di servizi.<sup>45</sup>

Identificazione delle applicazioni IT e di altri aspetti dell'ambiente IT, dei rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT e dei controlli generali IT (Rif.: Par. 26 b) c)

**L'Appendice 5** include esempi di caratteristiche delle applicazioni IT e degli altri aspetti dell'ambiente IT, nonché linee guida relative a tali caratteristiche, che possono essere rilevanti per l'identificazione delle applicazioni IT e di altri aspetti dell'ambiente IT soggetti a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT.

Identificazione delle applicazioni IT e di altri aspetti dell'ambiente IT (Rif.: Par. 26 b)

Motivazioni per cui il revisore identifica i rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT e i controlli generali IT relativi alle applicazioni IT identificate e agli altri aspetti dell'ambiente IT

A166. La comprensione dei rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT e dei controlli generali IT messi in atto dall'impresa per fronteggiarli può influenzare:

- La decisione del revisore se verificare o meno l'efficacia operativa dei controlli per fronteggiare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni.

**Esempio:**

Quando i controlli generali IT non sono configurati in modo efficace o appropriatamente messi in atto per fronteggiare i rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT (ad esempio, i controlli non prevengono o non individuano appropriatamente le modifiche non autorizzate ai programmi o gli accessi non autorizzati alle applicazioni IT), ciò può influenzare la decisione del revisore di fare affidamento sui controlli automatizzati nell'ambito delle applicazioni IT coinvolte.

- La valutazione del rischio di controllo a livello di asserzioni da parte del revisore.

**Esempio:**

L'efficacia operativa continua di un controllo sulle elaborazioni delle informazioni può dipendere da alcuni controlli generali IT che prevengono o individuano modifiche non autorizzate ai programmi relativamente al controllo IT sulle elaborazioni delle informazioni (ossia, controlli sulle modifiche ai programmi della relativa applicazione IT). In tali circostanze, l'efficacia operativa attesa (o la sua mancanza) del controllo generale IT può influenzare la valutazione del rischio di controllo da parte del revisore (ad esempio, il rischio di controllo può essere più elevato quando ci si attende che tali controlli generali IT siano inefficaci ovvero se il revisore non pianifica di verificarli).

- La strategia del revisore per la verifica delle informazioni prodotte dall'impresa che siano a loro volta prodotte da sue applicazioni IT, o che comportino l'utilizzo di informazioni tratte da tali applicazioni.

**Esempio:**

Quando le informazioni prodotte dall'impresa da utilizzare come elementi probativi sono a loro volta prodotte da applicazioni IT, il revisore può decidere di verificare i controlli sui report generati dal sistema, inclusa l'identificazione e la verifica dei controlli generali IT che fronteggiano i rischi di modifiche non appropriate ovvero non autorizzate nei programmi o di cambiamenti direttamente dei dati contenuti nei report.

- La valutazione da parte del revisore del rischio intrinseco a livello di asserzioni; ovvero

<sup>45</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402, *Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi.*

**Esempio:**

Quando ci sono significative o ampie modifiche nei programmi relativi ad un'applicazione IT per fronteggiare nuove disposizioni o aggiornamenti del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ciò può essere un indicatore della complessità delle nuove disposizioni e del loro effetto sul bilancio dell'impresa. Quando si verificano modifiche così ampie nei programmi o nei dati, è anche probabile che l'applicazione IT sia soggetta a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT.

- La definizione delle procedure di revisione conseguenti.

**Esempio:**

Se i controlli sulle elaborazioni delle informazioni dipendono dai controlli generali IT, il revisore può stabilire di verificarne l'efficacia operativa: ciò richiederà la definizione di procedure di conformità per tali controlli generali IT. Se, nelle medesime circostanze, il revisore stabilisce di non verificare l'efficacia operativa dei controlli generali IT o ci si attende che i controlli generali IT siano inefficaci, può essere necessario fronteggiare i relativi rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT mediante la definizione di procedure di validità. Tuttavia, può non essere possibile fronteggiare i rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT quando, a fronte di tali rischi, le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti ed appropriati. In tali circostanze, per il revisore può essere necessario considerare le implicazioni per la formazione del giudizio sul bilancio.

Identificazione delle applicazioni IT che sono soggette a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT

A167. Per le applicazioni IT rilevanti per il sistema informativo, la comprensione della natura e della complessità degli specifici processi IT e dei controlli generali IT che l'impresa ha in essere può aiutare il revisore a stabilire su quali applicazioni IT l'impresa sta facendo affidamento per elaborare in modo accurato le informazioni nel sistema informativo dell'impresa e per mantenerne l'integrità. Tali applicazioni IT possono essere soggette ai rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT.

A168. Identificare le applicazioni IT che sono soggette a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT comporta tenere conto dei controlli identificati dal revisore poiché tali controlli possono comportare l'utilizzo dell'IT e l'affidamento sullo stesso. Il revisore può focalizzarsi sul fatto se l'applicazione IT includa i controlli automatizzati sui quali la direzione sta facendo affidamento e che il revisore ha identificato, inclusi i controlli che fronteggiano i rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti ed appropriati. Il revisore può inoltre considerare il modo in cui le informazioni relative a classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione sono archiviate ed elaborate nel sistema informativo e se la direzione sta facendo affidamento sui controlli generali IT per mantenere l'integrità di tali informazioni.

A169. I controlli identificati dal revisore possono dipendere dai report generati dal sistema, in questo caso le applicazioni IT che producono tali report possono essere soggette a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT. In altri casi, il revisore può non pianificare di fare affidamento sui controlli sui report generati dal sistema e pianificare di verificare direttamente gli input e output di tali report, in questo caso il revisore può non identificare le relative applicazioni IT come soggette ai rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT.

Scalabilità

A170. Il livello di comprensione dei processi IT da parte del revisore, inclusa la misura in cui l'impresa ha in essere i controlli generali IT, varia a seconda della natura e delle circostanze dell'impresa e del suo ambiente IT, così come in base alla natura e all'estensione dei controlli identificati dal revisore. Anche il numero delle applicazioni IT che sono soggette ai rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT varia in base a tali fattori.

**Esempi:**

- È improbabile che un'impresa che utilizza un software commerciale e non ha accesso al codice sorgente per effettuare eventuali cambiamenti ai programmi abbia in essere una procedura per i cambiamenti ai programmi, ma può avere un processo o procedure per configurare un software (ad esempio, il piano dei conti, parametri o soglie di reportistica). Inoltre, l'impresa può avere un processo o procedure per gestire l'accesso all'applicazione (ad esempio, un individuo designato che abbia accesso al software commerciale in qualità di amministratore). In tali circostanze, è improbabile che l'impresa abbia in essere controlli generali IT formalizzati o abbia la necessità di averli.
- Per contro, un'impresa più grande può fare affidamento in larga misura sull'IT, l'ambiente IT può includere molteplici applicazioni IT e i processi IT per gestire l'ambiente IT possono essere complessi (ad esempio, esiste un dipartimento IT dedicato che sviluppa e mette in atto cambiamenti nei programmi e gestisce i diritti di accesso) incluso il fatto che l'impresa ha messo in atto controlli generali IT formalizzati sui propri processi IT.
- Quando la direzione non sta facendo affidamento sui controlli automatizzati o sui controlli generali IT per elaborare operazioni o mantenere i dati, e il revisore non ha identificato alcun controllo automatizzato né altri controlli sulle elaborazioni delle informazioni (o altri che dipendano dai controlli generali IT), il revisore può pianificare di verificare direttamente eventuali informazioni prodotte dall'impresa che coinvolgono l'IT ed è possibile che non identifichi alcuna applicazione IT soggetta a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT.
- Quando la direzione fa affidamento su un'applicazione IT per elaborare o mantenere i dati e il volume dei dati è significativo, e la direzione fa affidamento sull'applicazione IT per effettuare controlli automatizzati identificati anche dal revisore, è probabile che l'applicazione IT sia soggetta a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT.

A171. Quando un'impresa presenta una maggiore complessità nel proprio ambiente IT, è probabile che sia necessario coinvolgere membri del team di revisione con competenze specifiche nell'IT per identificare le applicazioni IT e gli altri aspetti dell'ambiente IT, per stabilire i relativi rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT e per identificare i controlli generali IT. È probabile che tale coinvolgimento risulti essenziale nel caso di ambienti IT complessi e che debba essere necessariamente ampio.

L'identificazione di altri aspetti dell'ambiente IT che sono soggetti a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT

A172. Gli altri aspetti dell'ambiente IT che possono essere soggetti a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT includono la rete, i sistemi operativi e i database e, in alcune circostanze, le interfacce tra applicazioni IT. Quando il revisore non identifica applicazioni IT soggette a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT non sono generalmente identificati altri aspetti dell'ambiente IT. Quando il revisore ha identificato applicazioni IT soggette a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT è probabile che siano identificati altri aspetti dell'ambiente IT (ad esempio, database, sistemi operativi, rete) in quanto sono di supporto e interagiscono con le applicazioni IT identificate.

L'identificazione dei rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT e i controlli generali IT (Rif.: Par. 26 c)

**L'Appendice 6** riporta considerazioni per la comprensione dei controlli generali IT.

A173. Nell'identificare i rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT, il revisore può considerare la natura delle applicazioni IT identificate o degli altri aspetti dell'ambiente IT nonché le motivazioni per cui sono soggetti a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT. Per alcune applicazioni IT identificate o per altri aspetti dell'ambiente IT il revisore può identificare i rischi applicabili derivanti dall'utilizzo dell'IT che riguardano principalmente gli accessi non autorizzati o le modifiche non autorizzate ai programmi, o rischi relativi a modifiche non appropriate nei dati (ad esempio, il rischio di modifiche



non appropriate nei dati mediante accesso diretto al database o la capacità di manipolare direttamente le informazioni).

A174. L'estensione e la natura dei rischi applicabili derivanti dall'utilizzo dell'IT variano in base alla natura e alle caratteristiche delle applicazioni IT identificate e degli altri aspetti dell'ambiente IT. Rischi IT applicabili possono emergere quando l'impresa utilizza fornitori interni o esterni di servizi per aspetti specifici del proprio ambiente IT (ad esempio, esternalizza l'hosting del proprio ambiente IT a terzi o utilizza un centro servizi condiviso per la gestione centralizzata dei processi IT in un gruppo). Possono essere identificati inoltre rischi applicabili derivanti dall'utilizzo dell'IT relativi alla cybersecurity. È più probabile che i rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT siano maggiori quando il volume o la complessità dei controlli automatizzati relativi alle applicazioni è più elevato e la direzione sta facendo maggiore affidamento su tali controlli per l'efficace elaborazione di operazioni o l'efficace mantenimento dell'integrità delle informazioni sottostanti.

Valutazione della configurazione dei controlli identificati nella componente "attività di controllo" e della loro messa in atto (Rif.: Par. 26 d)

A175. La valutazione della configurazione di un controllo identificato comporta che il revisore consideri se esso, singolarmente o in combinazione con altri controlli, sia in grado effettivamente di prevenire o di individuare e correggere errori significativi (ossia, l'obiettivo del controllo).

A176. Il revisore stabilisce se un controllo identificato sia messo in atto verificando che il controllo esiste e che l'impresa lo sta utilizzando. È di scarso rilievo che il revisore verifichi la messa in atto di un controllo che non è configurato in modo efficace. Pertanto, il revisore valuta prima la configurazione di un controllo. Un controllo configurato in modo inappropriato può rappresentare una carenza nei controlli.

A177. Le procedure di valutazione del rischio volte ad acquisire elementi probativi in merito alla configurazione e alla messa in atto dei controlli identificati nella componente "attività di controllo" possono includere:

- indagini presso il personale dell'impresa;
- osservazioni dell'applicazione di controlli specifici;
- ispezioni di documenti e report.

Le sole indagini presso il personale dell'impresa non sono tuttavia sufficienti a realizzare tali scopi.

A178. Il revisore può aspettarsi, in base all'esperienza della revisione contabile precedente o alle procedure di valutazione del rischio del periodo amministrativo in esame, che la direzione non abbia configurato in modo efficace né messo in atto controlli per fronteggiare un rischio significativo. In questi casi, le procedure svolte in conformità alla regola di cui al paragrafo 26 d) possono consistere nel determinare che tali controlli non sono stati configurati in modo efficace né messi in atto. Qualora i risultati delle procedure indichino che i controlli sono stati configurati o messi in atto recentemente, sugli stessi il revisore è tenuto a svolgere le procedure di cui al paragrafo 26 b) - d).

A179. Il revisore può concludere che può essere appropriato verificare un controllo, configurato in modo efficace e messo in atto, così da tenere conto della sua efficacia operativa nel definire le procedure di validità. Tuttavia, se un controllo non è configurato in modo efficace né messo in atto, la sua verifica non apporta alcun beneficio. Se il revisore pianifica di verificare un controllo, le informazioni acquisite sulla misura in cui il controllo fronteggia i rischi di errori significativi rappresentano un fattore che egli considera nella valutazione del rischio di controllo a livello di asserzioni.

A180. Valutare la configurazione e riscontrare la messa in atto dei controlli identificati nella componente "attività di controllo" non è sufficiente per verificarne l'efficacia operativa. Tuttavia, nel caso dei controlli automatizzati, il revisore può pianificare di verificarne l'efficacia operativa, identificando e verificando i controlli generali IT che permettono un'uniforme e costante operatività di un controllo automatizzato, invece di svolgere direttamente verifiche sull'efficacia operativa dei controlli automatizzati. L'acquisizione di elementi probativi sulla messa in atto di un controllo

manuale in un dato momento non fornisce elementi probativi sull'efficacia operativa del controllo in altri momenti del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile. Le verifiche sull'efficacia operativa dei controlli, comprese le verifiche dei controlli indiretti, sono descritte in modo più approfondito nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.<sup>46</sup>

A181. Se il revisore non pianifica di verificare l'efficacia operativa dei controlli identificati, la sua comprensione può comunque aiutarlo nella definizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità in risposta ai connessi rischi di errori significativi.

**Esempio:**

I risultati di tali procedure di valutazione del rischio possono fornire una base per la considerazione da parte del revisore di possibili deviazioni in una popolazione nella definizione dei campioni di revisione.

*Carenze nei controlli nell'ambito del sistema di controllo interno dell'impresa (Rif.: Par. 27)*

A182. Nello svolgere le valutazioni di ciascuna delle componenti del sistema di controllo interno dell'impresa,<sup>47</sup> il revisore può stabilire che alcune direttive dell'impresa in una componente non siano appropriate alla natura e alle circostanze dell'impresa. Ciò può essere un indicatore che aiuta il revisore a identificare le carenze nei controlli. Se il revisore ha identificato una o più carenze nei controlli, può considerarne l'effetto sulla definizione delle procedure di revisione conseguenti in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.

A183. Nel caso in cui il revisore abbia identificato una o più carenze nei controlli, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265<sup>48</sup> richiede al revisore di stabilire se esse, singolarmente o in combinazione tra loro, costituiscano una carenza significativa. Il revisore utilizza il giudizio professionale per stabilire se una carenza rappresenti una carenza significativa nei controlli.<sup>49</sup>

**Esempi:**

Le circostanze che possono indicare l'esistenza di una carenza significativa nei controlli includono aspetti quali:

- l'identificazione di frodi di qualunque entità che coinvolgano i vertici della direzione;
- i processi interni identificati come inadeguati in relazione alla reportistica e alla comunicazione delle carenze rilevate dalla funzione di revisione interna;
- le carenze significative comunicate in precedenza che non siano state corrette dalla direzione in modo tempestivo;
- la mancata risposta della direzione ai rischi significativi, per esempio, non mettendo in atto controlli su tali rischi;
- la modifica di un bilancio già approvato.

**Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi (Rif.: Parr. 28-37)**

*Motivazioni per cui il revisore identifica e valuta i rischi di errori significativi*

A184. I rischi di errori significativi sono identificati e valutati dal revisore al fine di stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti necessarie per acquisire

<sup>46</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 8-11.

<sup>47</sup> Paragrafi 21 b), 22 b), 24 c), 25 c) e 26 d).

<sup>48</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265, *Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione*, paragrafo 8.

<sup>49</sup> Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265, paragrafi A6-A7 riporta indicatori di carenze significative e aspetti da considerare per stabilire se una carenza, o una combinazione di carenze, nel controllo interno costituisca una carenza significativa.

elementi probativi sufficienti e appropriati. Tali elementi consentono al revisore di esprimere un giudizio sul bilancio con un livello di rischio di revisione accettabilmente basso.

A185. Le informazioni raccolte nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio sono utilizzate come elementi probativi per fornire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi. Per esempio, gli elementi probativi acquisiti nel valutare la configurazione dei controlli identificati e nello stabilire se tali controlli siano stati messi in atto nella componente "attività di controllo" sono utilizzati per supportare la valutazione del rischio. Tali elementi probativi forniscono inoltre al revisore una base per definire le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio, così come per definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione siano in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.

*Identificare i rischi di errori significativi (Rif.: Par. 28)*

A186. L'identificazione dei rischi di errori significativi viene effettuata prima della considerazione dei relativi controlli (ossia, in base al rischio intrinseco) e si basa sulla considerazione preliminare da parte del revisore degli errori che hanno una ragionevole possibilità sia di verificarsi sia di essere significativi qualora dovessero verificarsi.<sup>50</sup>

A187. Identificare i rischi di errori significativi fornisce inoltre al revisore una base per stabilire le asserzioni rilevanti, che aiutano il revisore a definire le classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione.

*Asserzioni*

Motivazioni che spingono il revisore ad utilizzare le asserzioni

A188. Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi, il revisore utilizza le asserzioni per considerare le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi. Le asserzioni per le quali il revisore ha identificato rischi connessi di errori significativi sono asserzioni rilevanti.

L'utilizzo delle asserzioni

A189. Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi, il revisore può utilizzare le categorie di asserzioni secondo le modalità descritte al successivo paragrafo A190 a)-b) o può esprimerle in modo diverso purché tutti gli aspetti sotto menzionati siano stati considerati. Il revisore può scegliere di combinare le asserzioni relative alle classi di operazioni ed agli eventi e alla relativa informativa con le asserzioni relative ai saldi contabili e alla relativa informativa.

A190. Le asserzioni utilizzate dal revisore nel considerare le diverse tipologie di errori potenziali possono rientrare nelle seguenti categorie:

- a) asserzioni relative a classi di operazioni ed eventi e alla relativa informativa del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile:
  - i) manifestazione - le operazioni e gli eventi che sono stati registrati o sono oggetto di informativa si sono verificati e tali operazioni ed eventi riguardano l'impresa;
  - ii) completezza – tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati, e tutta l'informativa che avrebbe dovuto essere inclusa nel bilancio è stata inclusa;
  - iii) accuratezza – gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato e la relativa informativa è stata determinata e descritta in modo appropriato;
  - iv) competenza - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto periodo amministrativo;

---

<sup>50</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A16.

- v) classificazione - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati;
  - vi) presentazione - le operazioni e gli eventi sono stati aggregati o disaggregati in modo appropriato e descritti con chiarezza e la relativa informativa è rilevante e comprensibile nel contesto delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) asserzioni relative ai saldi contabili e alla relativa informativa di fine periodo amministrativo:
- i) esistenza – le attività, le passività e le componenti del patrimonio netto esistono;
  - ii) diritti ed obblighi – l'impresa possiede, o controlla, i diritti sulle attività, mentre le passività sono effettivamente obbligazioni dell'impresa;
  - iii) completezza – tutte le attività, passività e le componenti del patrimonio netto che avrebbero dovuto essere registrate sono state effettivamente registrate e tutta l'informativa che avrebbe dovuta essere inclusa in bilancio è stata inclusa;
  - iv) accuratezza, valutazione e allocazione – le attività, le passività e le componenti del patrimonio netto sono esposte in bilancio per un importo appropriato, ogni rettifica di valutazione o di allocazione è stata registrata correttamente e la relativa informativa è stata valutata e descritta in modo appropriato;
  - v) classificazione - le attività, le passività e le componenti del patrimonio netto sono state registrate nei conti appropriati;
  - vi) presentazione - le attività, le passività e le componenti del patrimonio netto sono state aggregate o disaggregate in modo appropriato e descritte con chiarezza e la relativa informativa è rilevante e comprensibile nel contesto delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

A191. Le asserzioni descritte al precedente paragrafo A190 a) - b), adattate nel modo appropriato, possono essere utilizzate dal revisore anche nel considerare le diverse tipologie di errori che possono verificarsi nell'informativa che non riguardi direttamente classi di operazioni, eventi o saldi contabili registrati.

**Esempio:**

Un esempio di tale informativa include il caso in cui il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può richiedere all'impresa di descrivere la propria esposizione ai rischi derivanti dagli strumenti finanziari, incluso il modo in cui sorgono i rischi, gli obiettivi, le direttive e i processi per la loro gestione e i metodi utilizzati per misurarli.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>24-bis</sup>

A192. *(omissis)*

*Rischi di errori significativi a livello di bilancio* (Rif.: Parr. 28 a) e 30)

Motivazioni che spingono il revisore a identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio

A193. Il revisore identifica i rischi di errori significativi a livello di bilancio per stabilire se i rischi abbiano un effetto pervasivo sul bilancio, e richiedano quindi una risposta generale di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.<sup>51</sup>

A194. Inoltre, i rischi di errori significativi a livello di bilancio possono influenzare anche le singole asserzioni, e identificare tali rischi può aiutare il revisore a identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni nonché a definire le procedure di revisione conseguenti per fronteggiare i rischi identificati.

<sup>51</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 5.

## Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio

A195. I rischi di errori significativi a livello di bilancio riguardano i rischi che sono connessi in modo pervasivo al bilancio nel suo complesso e influenzano potenzialmente molte asserzioni. I rischi di tale natura non sono necessariamente rischi identificabili con specifiche asserzioni a livello di classe di operazioni, saldo contabile o informativa (ad esempio, rischi di forzature dei controlli da parte della direzione). Essi rappresentano piuttosto circostanze che possono aumentare in modo pervasivo i rischi di errori significativi a livello di asserzioni. Valutare se i rischi identificati si riferiscano in modo pervasivo al bilancio aiuta il revisore a valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio. In altri casi, è anche possibile che siano identificate diverse asserzioni che siano esposte al rischio e che possono quindi influenzare l'identificazione e la valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni.

### **Esempio:**

L'impresa sostiene perdite operative con problemi di liquidità e fa affidamento su finanziamenti che non sono stati ancora garantiti. In tali circostanze, il revisore può stabilire che il presupposto della continuità aziendale generi un rischio di errori significativi a livello di bilancio. In tale situazione, è possibile che il quadro contabile di riferimento richieda di utilizzare un criterio di liquidazione che è probabile influenzi in modo più pervasivo tutte le asserzioni.

A196. L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio da parte del revisore sono influenzate dalla sua comprensione del sistema di controllo interno dell'impresa, in particolare dell'ambiente di controllo, dei processi adottati dall'impresa per la valutazione del rischio e per monitorare il sistema di controllo interno, e:

- dall'esito delle relative valutazioni richieste dai paragrafi 21 b), 22 b), 24 c) e 25 c);
- dalle eventuali carenze nei controlli identificati in conformità al paragrafo 27.

In particolare, i rischi a livello di bilancio possono derivare da carenze nell'ambiente di controllo o da eventi o condizioni esterni, quali il peggioramento delle condizioni economiche.

A197. I rischi di errori significativi dovuti a frodi possono essere particolarmente rilevanti per la considerazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi a livello di bilancio.

### **Esempio:**

Il revisore comprende dalle indagini svolte presso la direzione che il bilancio dell'impresa verrà utilizzato nelle discussioni con i finanziatori al fine di garantire ulteriori finanziamenti per sostenere il capitale circolante. Il revisore può stabilire pertanto che esiste una maggiore possibilità di errori dovuti a fattori di rischio di frode che influenzano il rischio intrinseco (ossia, la possibilità che il bilancio contenga errori significativi dovuti ad un rischio di una falsa informativa finanziaria, come la sopravvalutazione di attività e ricavi e la sottovalutazione di passività e costi per garantirsi il finanziamento).

A198. La comprensione da parte del revisore, incluse le relative valutazioni, dell'ambiente di controllo e delle altre componenti del sistema di controllo interno possono far sorgere dubbi in merito alla capacità del revisore di acquisire elementi probativi sui quali basare il proprio giudizio di revisione o essere motivo per recedere dall'incarico, ove consentito da leggi o regolamenti applicabili.

**Esempi:**

- Come conseguenza della valutazione dell'ambiente di controllo dell'impresa, il revisore nutre dubbi in merito all'integrità della direzione dell'impresa, che possono essere talmente seri da indurre il revisore a concludere che il rischio di false rappresentazioni intenzionali nel bilancio da parte della direzione sia tale da non consentire lo svolgimento della revisione contabile.
- Come conseguenza della valutazione del sistema informativo e della comunicazione dell'impresa, il revisore stabilisce che i cambiamenti significativi dell'ambiente IT sono stati gestiti in modo inadeguato, con una scarsa supervisione da parte della direzione e dei responsabili delle attività di governance. Il revisore conclude che esistono dubbi significativi sullo stato e l'attendibilità delle registrazioni contabili dell'impresa. In tali circostanze, il revisore può stabilire che non saranno probabilmente disponibili elementi probativi sufficienti ed appropriati per supportare un giudizio senza modifica sul bilancio.

A199. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705<sup>52</sup> stabilisce regole e fornisce linee guida per determinare se sia necessario che il revisore esprima un giudizio con rilievi o dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio ovvero, in alcuni casi, receda dall'incarico, purché consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche<sup>24-bis</sup>

A200. *(omissis)*

*Rischi di errori significativi a livello di asserzioni* (Rif.: Par. 28 b)

**L'Appendice 2** riporta esempi, nell'ambito dei fattori di rischio intrinseco, di eventi o condizioni che possono indicare la possibilità di errori che possono essere significativi.

A201. I rischi di errori significativi che non sono connessi in modo pervasivo al bilancio sono rischi di errori significativi a livello di asserzioni.

*Asserzioni rilevanti e classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione* (Rif.: Par. 29)

Motivazioni per cui vengono determinate le asserzioni rilevanti e le classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione

A202. Determinare le asserzioni rilevanti e le classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione fornisce una base per l'ampiezza della comprensione del sistema informativo dell'impresa che il revisore è tenuto ad acquisire in conformità al paragrafo 25 a). Tale comprensione può aiutare ulteriormente il revisore a identificare e valutare i rischi di errori significativi (si veda il paragrafo A86).

Strumenti e tecniche automatizzati

A203. Il revisore può utilizzare tecniche automatizzate ai fini dell'identificazione delle classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione.

---

<sup>52</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, *Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente*.

### **Esempi:**

- Una intera popolazione di operazioni può essere analizzata utilizzando strumenti e tecniche automatizzati per comprenderne la natura, la fonte, la dimensione e il volume. Mediante l'applicazione di tecniche automatizzate il revisore può, per esempio, scoprire che un conto con saldo pari a zero a fine periodo amministrativo era costituito da numerose operazioni e scritture contabili verificatesi nel corso del periodo amministrativo che si sono compensate e perciò il saldo contabile o la classe di operazioni può essere rilevante per la revisione (ad esempio, un conto di compensazione per le retribuzioni). Questo stesso conto di compensazione per le retribuzioni può essere utilizzato per i rimborsi spese alla direzione (e ad altri dipendenti), che potrebbero essere oggetto di un'informativa rilevante per la revisione in quanto tali pagamenti sono corrisposti a parti correlate.
- Analizzando i flussi di un'intera popolazione di operazioni di vendita, il revisore può più agevolmente identificare una classe di operazioni rilevante per la revisione che precedentemente non era stata identificata.

### **Informativa che può essere rilevante per la revisione**

A204. Una informativa rilevante per la revisione può essere sia un'informativa di natura qualitativa sia una di natura quantitativa per la quale esistono una o più asserzioni rilevanti. Esempi di tale informativa che presentano aspetti qualitativi e che possono avere asserzioni rilevanti possono essere riferiti:

- alla liquidità e alle clausole dei contratti di finanziamento di un'impresa in crisi finanziaria;
- ad eventi o circostanze che hanno portato alla rilevazione di una perdita per riduzione di valore;
- alle principali fonti di incertezza nelle stime, incluse le assunzioni sul futuro;
- alla natura di un cambiamento in un principio contabile, e delle altre informazioni pertinenti richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile nei casi in cui, per esempio, ci si attende che le nuove disposizioni sull'informativa abbiano un impatto significativo sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sul risultato economico dell'impresa;
- agli accordi per pagamenti basati su azioni, incluse le informazioni su come siano stati determinati eventuali importi rilevati e altre informazioni pertinenti;
- alle parti correlate e alle operazioni con parti correlate;
- all'analisi di sensitività, inclusi gli effetti delle modifiche nelle assunzioni utilizzate nelle tecniche di valutazione dell'impresa, volta a consentire agli utilizzatori di comprendere la sottostante incertezza nella quantificazione di un importo registrato o oggetto di informativa.

### *Valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni*

Valutazione del rischio intrinseco (Rif.: Parr. 31-33)

Valutazione della probabilità e dell'entità dell'errore (Rif.: Par. 31)

Motivazioni per cui il revisore valuta la probabilità e l'entità dell'errore

A205. Il revisore valuta la probabilità e l'entità dell'errore per i rischi identificati di errori significativi poiché la significatività della combinazione tra la probabilità che un errore si verifichi e l'entità del potenziale errore, qualora questo dovesse verificarsi, determina il punto nello spettro del rischio intrinseco in cui si colloca il rischio identificato, a supporto della definizione delle procedure di revisione conseguenti da parte del revisore per fronteggiare il rischio.

A206. Valutare la componente "rischio intrinseco" riferita ai rischi di errori significativi identificati aiuta inoltre il revisore a stabilire se i rischi sono significativi. Il revisore stabilisce i rischi significativi in quanto sono necessarie risposte specifiche a tali rischi in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 e ad altri principi di revisione internazionali.

A207. I fattori di rischio intrinseco influenzano la valutazione, da parte del revisore, della probabilità e dell'entità dell'errore per i rischi di errori significativi identificati a livello di asserzioni. Quanto maggiore è la possibilità che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore significativo, tanto più è probabile che la valutazione del rischio intrinseco sia elevata. Considerare la misura in cui i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che un'asserzione contenga un errore aiuta il revisore a valutare in modo appropriato il rischio intrinseco per i rischi di errori significativi a livello di asserzioni e a definire una risposta più precisa a tale rischio.

#### Spettro del rischio intrinseco

A208. Nel valutare il rischio intrinseco, il revisore utilizza il proprio giudizio professionale per determinare la significatività della combinazione tra la probabilità di un errore e la sua entità.

A209. La valutazione del rischio intrinseco relativo ad un particolare rischio di errori significativi a livello di asserzioni implica un giudizio professionale con riferimento all'intervallo, dall'estremità inferiore a quella superiore, dello spettro del rischio intrinseco. Il giudizio relativo al punto nell'ambito dell'intervallo in cui il rischio intrinseco è valutato può variare in base alla natura, alla dimensione e alla complessità dell'impresa, e tiene conto della valutazione della probabilità e dell'entità dell'errore e dei fattori di rischio intrinseco.

A210. Nel considerare la probabilità di un errore, il revisore considera la possibilità che un errore possa verificarsi, in base alla considerazione dei fattori di rischio intrinseco.

A211. Nel considerare l'entità di un errore, il revisore considera gli aspetti qualitativi e quantitativi del possibile errore (ossia, errori nelle asserzioni relative alle classi di operazioni, ai saldi contabili o all'informativa possono essere giudicati significativi a causa della loro dimensione, natura o circostanze).

A212. Il revisore utilizza la significatività della combinazione tra la probabilità e l'entità di un possibile errore per stabilire il punto dello spettro del rischio intrinseco (ossia l'intervallo) in cui è valutato il rischio intrinseco. Quanto più alta è la combinazione tra probabilità e entità, tanto più alta sarà la valutazione del rischio intrinseco; quanto più bassa è la combinazione tra probabilità e entità, tanto più bassa sarà la valutazione del rischio intrinseco.

A213. Il fatto che un rischio sia valutato come più elevato nello spettro del rischio intrinseco non significa che la probabilità e l'entità siano entrambe valutate come alte. È piuttosto l'intersezione tra la probabilità e l'entità dell'errore significativo sullo spettro del rischio intrinseco che determina se il rischio intrinseco valutato sia più alto o più basso sullo spettro del rischio intrinseco. Una valutazione più alta del rischio intrinseco può derivare anche da diverse combinazioni di probabilità ed entità, per esempio potrebbe derivare da una probabilità più bassa ma da un'entità molto alta.

A214. Al fine di elaborare strategie appropriate in risposta ai rischi di errori significativi, il revisore può classificare i rischi di errori significativi in categorie all'interno dello spettro del rischio intrinseco, in base alla loro valutazione del rischio intrinseco. Tali categorie possono essere descritte in diversi modi. A prescindere dal metodo di categorizzazione utilizzato, la valutazione del rischio intrinseco da parte del revisore è appropriata quando la definizione e lo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati a livello di asserzioni rispondono in modo appropriato alla valutazione del rischio intrinseco e alle motivazioni di tale valutazione.

#### Rischi pervasivi di errori significativi a livello di asserzioni (Rif.: Par. 31 b)

A215. Nel valutare i rischi di errori significativi identificati a livello di asserzioni, il revisore può giungere alla conclusione che alcuni rischi di errori significativi si riferiscono in modo più pervasivo al bilancio nel suo complesso e potenzialmente interessano molte asserzioni: in questo caso il revisore può aggiornare l'identificazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio.

A216. Nelle circostanze in cui i rischi di errori significativi sono identificati come rischi a livello di bilancio a causa del loro effetto pervasivo su diverse asserzioni e sono associabili a specifiche asserzioni, il revisore è tenuto a considerare tali rischi quando valuta il rischio intrinseco per i rischi di errori significativi a livello di asserzioni.



A217. (omissis)

Rischi significativi (Rif.: Par. 32)

Motivazioni per cui vengono stabiliti i rischi significativi e le implicazioni sulla revisione contabile

A218. Stabilire quali rischi siano significativi consente al revisore di prestare maggiore attenzione a quei rischi che si trovano all'estremità superiore nello spettro del rischio intrinseco, mettendo in atto le dovute risposte, incluso quanto segue:

- è necessario identificare i controlli che fronteggiano i rischi significativi in conformità al paragrafo 26 a) i), e valutare se il controllo sia stato configurato in modo efficace e messo in atto in conformità al paragrafo 26 d).
- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 richiede che i controlli che fronteggiano i rischi significativi siano verificati nel periodo amministrativo in esame (quando il revisore intende fare affidamento sull'efficacia operativa di tali controlli) e che siano pianificate e svolte procedure di validità specifiche in risposta ai rischi significativi identificati.<sup>53</sup>
- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 richiede al revisore di acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta è la sua valutazione del rischio.<sup>54</sup>
- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 richiede al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance i rischi significativi che ha identificato.<sup>55</sup>
- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 richiede al revisore di tenere conto dei rischi significativi nel determinare gli aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore, che possono essere aspetti chiave della revisione.<sup>56</sup>
- Il riesame tempestivo della documentazione della revisione contabile da parte del responsabile dell'incarico nelle fasi appropriate durante la revisione permette di risolvere tempestivamente, ed in modo soddisfacente, gli aspetti significativi, inclusi i rischi significativi, alla data della relazione di revisione o prima di essa.<sup>57</sup>
- Nella revisione contabile del bilancio del gruppo, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 richiede un maggiore coinvolgimento del responsabile dell'incarico di revisione del gruppo qualora il rischio significativo si riferisca ad una componente e che sia il team di revisione del gruppo a dirigere il lavoro richiesto al revisore della componente.<sup>58</sup>

Stabilire i rischi significativi

A219. Nello stabilire i rischi significativi, il revisore può dapprima identificare quei rischi di errori significativi che sono stati valutati in prossimità dell'estremità superiore dello spettro del rischio intrinseco. La prossimità all'estremità superiore dello spettro del rischio intrinseco varia da impresa a impresa, e non sarà necessariamente la stessa per un'impresa da un periodo amministrativo all'altro. Può dipendere dalla natura e dalle circostanze dell'impresa per la quale il rischio è valutato.

A220. Stabilire quali tra i rischi di errori significativi identificati e valutati siano prossimi all'estremità superiore dello spettro del rischio intrinseco, e siano pertanto rischi significativi, è oggetto di giudizio professionale, a meno che il rischio rientri in una specifica tipologia da trattare come un

---

<sup>53</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 15 e 21.

<sup>54</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 7 b).

<sup>55</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 15

<sup>56</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, *Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente*, paragrafo 9.

<sup>57</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafi 17 e A19.

<sup>58</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, paragrafi 30 e 31.

rischio significativo in conformità alle regole di un altro principio di revisione internazionale (ISA Italia). Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 fornisce ulteriori regole e linee guida in merito all'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi.<sup>59</sup>

**Esempio:**

- La cassa contanti presso un supermercato sarebbe generalmente considerata ad alta probabilità di possibile errore (a causa del rischio di essere oggetto di appropriazione illecita), tuttavia l'entità dell'errore sarebbe solitamente bassa (a causa della quantità limitata di contante gestito nei negozi). È improbabile che in base alla combinazione di questi due fattori sullo spettro del rischio intrinseco si stabilisca che l'esistenza della cassa contanti sia un rischio significativo.
- Un'impresa ha in corso trattative per la vendita di un settore di attività. Il revisore considera l'effetto sulla riduzione di valore dell'avviamento, e può stabilire che esista una elevata probabilità di possibili errori e una elevata entità a causa dell'impatto dei fattori di rischio intrinseco di soggettività, incertezza e possibilità di ingerenze da parte della direzione o di altri fattori di rischio di frode. Tale circostanza può comportare che la riduzione di valore dell'avviamento sia un rischio significativo.

A221. Nel valutare il rischio intrinseco, il revisore considera anche i relativi effetti dei fattori di rischio intrinseco. Quanto minore è l'effetto dei fattori di rischio intrinseco, tanto più basso è probabile che sia valutato il rischio. I rischi di errori significativi che possono avere un rischio intrinseco più elevato ed essere quindi stabiliti come rischi significativi, possono derivare da:

- Operazioni per le quali esistono molteplici trattamenti contabili accettabili tanto da comportare soggettività.
- Stime contabili che sono soggette a un elevato grado di incertezza o che richiedono l'utilizzo di modelli complessi.
- Complessità nella raccolta ed elaborazione dei dati a supporto dei saldi contabili.
- Saldi contabili o informativa di natura quantitativa che comportano calcoli complessi.
- Principi contabili che possono essere soggetti a differenti interpretazioni.
- Cambiamenti intervenuti nel business dell'impresa che comportano cambiamenti nei principi contabili, ad esempio fusioni e acquisizioni.

Rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti ed appropriati (Rif.: Par. 33)

Motivazioni per cui è necessario identificare i rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti ed appropriati

A222. A causa della natura di un rischio di errori significativi, e delle attività di controllo che fronteggiano tale rischio, in alcune circostanze l'unico modo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati consiste nel verificare l'efficacia operativa dei controlli. Di conseguenza, il revisore è tenuto a identificare tali eventuali rischi a causa delle implicazioni per la definizione e lo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 per fronteggiare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni.

A223. Il paragrafo 26 a) iii) richiede inoltre l'identificazione dei controlli che fronteggiano i rischi per i quali le sole procedure di validità non possano fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati in quanto il revisore, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330,<sup>60</sup> è tenuto a definire e svolgere procedure di conformità su tali controlli.

<sup>59</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafi 26-28.

<sup>60</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 8.

Stabilire i rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti ed appropriati

A224. Ove le operazioni aziendali di routine siano soggette ad una elaborazione altamente automatizzata con intervento manuale ridotto o del tutto assente, può non essere sufficiente svolgere soltanto procedure di validità in relazione al rischio. Ciò può verificarsi in presenza di un volume elevato di informazioni dell'impresa rilevate, registrate, elaborate e rendicontate solo in forma elettronica, come avviene in un sistema informativo che comporti un livello elevato di integrazione tra le proprie applicazioni IT. In tali casi:

- gli elementi probativi possono essere disponibili solo in forma elettronica e la loro sufficienza ed appropriatezza dipendono solitamente dall'efficacia dei controlli sulla loro accuratezza e completezza;
- la possibilità che si verifichi una rilevazione non corretta o un'alterazione delle informazioni senza che ciò sia individuato può essere maggiore se controlli appropriati non operano in modo efficace.

**Esempio:**

In generale non è possibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ai ricavi di un'impresa di telecomunicazioni in base alle sole procedure di validità. Ciò in quanto l'evidenza delle telefonate o delle attività sui dati non esiste in una forma che sia osservabile. Invece, le procedure di conformità sono generalmente svolte per stabilire che l'inizio e la fine delle telefonate e le attività sui dati siano correttamente rilevati (ad esempio, i minuti di una telefonata o il volume di un download) e registrati nel sistema di fatturazione dell'impresa.

A225. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 fornisce ulteriori linee guida per le stime contabili in merito ai rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti ed appropriati.<sup>61</sup> In relazione alle stime contabili, ciò può non essere limitato ai casi di elaborazione automatizzata ma essere applicabile anche in caso di utilizzo di modelli complessi.

*Valutazione del rischio di controllo (Rif.: Par. 34)*

A226. Il revisore pianifica di verificare l'efficacia operativa dei controlli sulla base dell'aspettativa che i controlli stiano operando efficacemente, e ciò formerà la base della valutazione del rischio di controllo da parte del revisore. L'aspettativa iniziale sull'efficacia operativa dei controlli si basa sulla valutazione, da parte del revisore, della configurazione dei controlli identificati nella componente "attività di controllo" e sulla sua determinazione della loro messa in atto. Una volta che il revisore ha verificato l'efficacia operativa dei controlli in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, sarà in grado di confermare l'aspettativa iniziale su tale efficacia. Se i controlli non operano efficacemente come ci si aspettava, il revisore avrà la necessità di riconsiderare la valutazione del rischio di controllo in conformità al paragrafo 37.

A227. La valutazione del rischio di controllo da parte del revisore può essere effettuata in modi diversi a seconda delle tecniche o delle metodologie di revisione scelte, e può essere espressa in modi diversi.

A228. Se il revisore pianifica di verificare l'efficacia operativa dei controlli, può essere necessario verificare una combinazione di controlli per confermare l'aspettativa del revisore che i controlli stiano operando efficacemente. Il revisore può pianificare di verificare sia controlli diretti sia controlli indiretti, inclusi i controlli generali IT e, nel caso, tenere conto dell'effetto combinato atteso dei controlli nel valutare il rischio di controllo. Nella misura in cui il controllo da verificare non fronteggia completamente il rischio intrinseco identificato e valutato, il revisore determina le implicazioni sulla definizione delle procedure di revisione conseguenti per ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso.

<sup>61</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540, paragrafi A87–A89.

A229. Quando il revisore pianifica di verificare l'efficacia operativa di un controllo automatizzato, può anche pianificare di verificare l'efficacia operativa dei controlli generali IT pertinenti che supportano il continuo funzionamento di tale controllo automatizzato per fronteggiare i rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT, e per fornire una base per l'aspettativa del revisore sul fatto che il controllo automatizzato abbia operato efficacemente nel corso di tutto il periodo amministrativo. Quando il revisore si aspetta che i relativi controlli generali IT non siano efficaci, ciò può influenzare la valutazione da parte del revisore del rischio di controllo a livello di asserzioni e può essere necessario che le procedure di revisione conseguenti includano le procedure di validità per fronteggiare i rischi applicabili derivanti dall'utilizzo dell'IT. Ulteriori linee guida sulle procedure che il revisore può svolgere in tali circostanze sono fornite nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.<sup>62</sup>

*Valutazione degli elementi probativi acquisiti dalle procedure di valutazione del rischio (Rif.: Par. 35)*

Motivazioni per cui il revisore valuta gli elementi probativi acquisiti dalle procedure di valutazione del rischio

A230. Gli elementi probativi acquisiti dallo svolgimento delle procedure di valutazione del rischio forniscono una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi. Ciò fornisce una base per la definizione da parte del revisore della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi di errori significativi a livello di asserzioni identificati e valutati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330. Di conseguenza, gli elementi probativi acquisiti dalle procedure di valutazione del rischio forniscono una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni.

La valutazione degli elementi probativi

A231. Gli elementi probativi acquisiti dalle procedure di valutazione del rischio includono sia le informazioni che supportano e confermano le asserzioni della direzione sia eventuali informazioni che le contraddicono.<sup>63</sup>

Scetticismo professionale

A232. Nel valutare gli elementi probativi acquisiti dalle procedure di valutazione del rischio, il revisore considera se sia stata acquisita una comprensione sufficiente dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno dell'impresa, che gli consenta di identificare i rischi di errori significativi così come di identificare evidenze contrarie che possono indicare un rischio di errori significativi.

*Classi di operazioni, saldi contabili e informativa che non sono rilevanti per la revisione ma sono significativi (Rif.: Par. 36)*

A233. Come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320,<sup>64</sup> la significatività e il rischio di revisione sono tenuti in considerazione nell'identificazione e nella valutazione dei rischi di errori significativi nelle classi di operazioni, saldi contabili e informativa. La determinazione della significatività da parte del revisore è una questione oggetto di giudizio professionale ed è influenzata dalla percezione del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio.<sup>65</sup> Ai fini del presente principio di revisione, e del paragrafo 18 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, le classi di operazioni, saldi contabili o informativa sono significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che omettere, predisporre in modo errato ovvero occultare informazioni al loro riguardo influenzino le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio nel suo complesso.

---

<sup>62</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi A29-A30.

<sup>63</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo A5.

<sup>64</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo A1.

<sup>65</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo 4.

A234. Possono esistere classi di operazioni, saldi contabili o informativa che sono significativi ma che non sono stati identificati come rilevanti per la revisione (ossia, non sono state identificate asserzioni rilevanti).

**Esempio:**

L'impresa può avere un'informativa sul trattamento economico dei dirigenti per il quale il revisore non ha identificato un rischio di errore significativo. Tuttavia, il revisore può stabilire che tale informativa sia significativa sulla base delle considerazioni di cui al paragrafo A233.

A235. Le procedure di revisione per trattare classi di operazioni, saldi contabili o informativa che siano significativi ma che non siano stati ritenuti rilevanti per la revisione sono trattati nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.<sup>66</sup> Quando una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa sono identificati come rilevanti per la revisione come richiesto nel paragrafo 29, gli stessi sono anche significativi ai fini del paragrafo 18 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.

*Riconsiderazione della valutazione del rischio (Rif.: Par. 37)*

A236. Nel corso della revisione contabile, il revisore può venire a conoscenza di nuove o altre informazioni che differiscono in modo significativo da quelle su cui era basata la valutazione del rischio.

**Esempio:**

La valutazione del rischio può basarsi sull'aspettativa che alcuni controlli stiano operando efficacemente. Nell'eseguire le procedure di conformità su tali controlli il revisore può acquisire elementi probativi sul fatto che essi non siano stati efficacemente operativi nei momenti in cui avrebbero dovuto operare durante la revisione contabile. Analogamente, nell'eseguire procedure di validità, il revisore può individuare errori di importo o di frequenza più elevati rispetto alle proprie valutazioni del rischio. In tali circostanze, la valutazione del rischio può non rispecchiare in modo appropriato le reali condizioni dell'impresa e le procedure di revisione conseguenti pianificate possono non risultare efficaci ai fini dell'individuazione di errori significativi. I paragrafi 16 e 17 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 forniscono ulteriori indicazioni sulla valutazione dell'efficacia operativa dei controlli.

**Documentazione (Rif.: Par. 38)**

A237. Per gli incarichi di revisione ricorrenti, una parte della documentazione può essere riutilizzata ed aggiornata come opportuno in modo da riflettere i cambiamenti intervenuti nel business dell'impresa e nei suoi processi di business.

A238. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, tra le altre considerazioni, evidenzia che sebbene possa non esservi un unico modo per documentare l'esercizio dello scetticismo professionale da parte del revisore, la documentazione della revisione può tuttavia darne evidenza.<sup>67</sup> Per esempio, quando gli elementi probativi acquisiti dalle procedure di valutazione del rischio includono elementi che, allo stesso tempo, confermano e contraddicono le asserzioni della direzione, la documentazione può includere le modalità con cui il revisore ha valutato tali elementi probativi, inclusi i giudizi professionali formulati nel valutare se gli elementi probativi forniscano una base appropriata per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi da parte del revisore. La documentazione può fornire evidenze dell'esercizio dello scetticismo professionale da parte del revisore con riferimento ad altre regole del presente principio di revisione, quali ad esempio:

- il paragrafo 13, che richiede al revisore di definire e svolgere procedure di valutazione del rischio secondo modalità che non siano influenzate dall'obiettivo di acquisire elementi probativi di conferma o di escludere elementi probativi contraddittori;

<sup>66</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 18.

<sup>67</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo A7.

- il paragrafo 17, che richiede una discussione tra i membri chiave del team di revisione sull'applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento e sulla possibilità di errori significativi nel bilancio dell'impresa;
- i paragrafi 19 b) e 20, che richiedono al revisore di acquisire una comprensione delle ragioni per eventuali cambiamenti ai principi contabili adottati dall'impresa e di valutare se tali principi siano appropriati e coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- i paragrafi 21 b), 22 b), 23 b), 24 c), 25 c), 26 d) e 27, che richiedono al revisore di valutare, sulla base della comprensione necessaria acquisita, se le componenti del sistema di controllo interno dell'impresa siano appropriate rispetto alle circostanze dell'impresa tenuto conto della sua natura e complessità, e di stabilire se siano state identificate una o più carenze nei controlli;
- il paragrafo 35, che richiede al revisore di tenere conto di tutti gli elementi probativi acquisiti dalle procedure di valutazione del rischio, siano essi di conferma o contraddittori rispetto alle asserzioni formulate dalla direzione, e di valutare se gli elementi probativi acquisiti dalle procedure di valutazione del rischio forniscano una base appropriata per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi;
- il paragrafo 36, che richiede al revisore di valutare, ove applicabile, se la sua determinazione che non vi siano rischi di errori significativi per una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informazione significativa continui ad essere appropriata.

#### Scalabilità

A239. Il revisore stabilisce, in base al proprio giudizio professionale, il modo in cui documentare il rispetto delle regole contenute nel paragrafo 38.

A240. Una documentazione più dettagliata, che sia sufficiente a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna precedente esperienza dell'incarico di revisione, di comprendere la natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione svolte, può essere richiesta a supporto delle motivazioni per i giudizi difficili o complessi formulati.

A241. Per le revisioni contabili delle imprese meno complesse, la forma e l'ampiezza della documentazione possono essere semplici e relativamente brevi. La forma e l'ampiezza della documentazione di revisione dipendono dal giudizio professionale del revisore e sono influenzate dalla natura, dalle dimensioni e dalla complessità dell'impresa e del suo sistema di controllo interno, dalla disponibilità di informazioni provenienti dall'impresa nonché dalla metodologia e dalle tecniche utilizzate nel corso della revisione. Non è necessario documentare tutta l'attività svolta dal revisore per la comprensione dell'impresa e degli aspetti ad essa correlati. Gli elementi chiave<sup>68</sup> della comprensione da documentare possono essere quelli su cui il revisore ha basato la valutazione dei rischi di errori significativi. Tuttavia, il revisore non è tenuto a documentare ogni fattore di rischio intrinseco che sia stato preso in considerazione nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni.

#### **Esempio:**

Nelle revisioni contabili delle imprese meno complesse, la documentazione della revisione contabile può essere inserita nella documentazione del revisore sulla strategia generale e sul piano di revisione.<sup>69</sup> Analogamente, i risultati della valutazione del rischio possono essere, ad esempio, documentati in modo separato, ovvero inseriti nella documentazione del revisore sulle procedure di revisione conseguenti.<sup>70</sup>

<sup>68</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo 8.

<sup>69</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, *Pianificazione della revisione contabile del bilancio*, paragrafi 7, 9 e 11.

<sup>70</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 28.

### Considerazioni per la comprensione dell'impresa e del suo modello di business

La presente appendice illustra gli obiettivi e l'oggetto del modello di business dell'impresa e fornisce esempi degli aspetti che il revisore può considerare nel comprendere le attività dell'impresa che possono essere incluse nel modello di business. La comprensione da parte del revisore del modello di business dell'impresa e di come questo sia influenzato da strategia e obiettivi aziendali dell'impresa può aiutare il revisore a identificare i rischi di business che possono avere effetto sul bilancio. Inoltre, ciò può aiutare il revisore ad identificare i rischi di errori significativi.

#### Obiettivi e oggetto del modello di business dell'impresa

1. Il modello di business descrive il modo in cui un'impresa considera, per esempio, la propria struttura organizzativa, le attività operative o l'oggetto delle attività, le linee di attività (inclusi i propri concorrenti e clienti), i processi, le opportunità di crescita, la globalizzazione, le disposizioni regolamentari e le tecnologie. Il modello di business descrive il modo in cui l'impresa crea, preserva e acquisisce valore finanziario o valore in senso più ampio, per i propri portatori di interessi.

2. Le strategie rappresentano le modalità con cui la direzione pianifica di raggiungere gli obiettivi dell'impresa, incluse le modalità con cui l'impresa pianifica di fronteggiare i rischi cui è esposta e di cogliere le opportunità. Le strategie di un'impresa vengono modificate nel tempo dalla direzione, in risposta ai cambiamenti nei propri obiettivi e nelle circostanze interne ed esterne in cui essa opera.

3. La descrizione di un modello di business include generalmente:

- l'oggetto delle attività dell'impresa e le motivazioni per cui vengono svolte;
- la struttura dell'impresa e la dimensione delle sue attività operative;
- i mercati o gli ambiti geografici o demografici, e le parti della catena del valore, in cui essa opera, le modalità con cui agisce su tali mercati o ambiti (principali prodotti, settori di clientela e metodi di distribuzione) e su quali basi essa compete;
- i processi di business od operativi dell'impresa (ad esempio, investimenti, processi finanziari e operativi) adottati nello svolgimento delle proprie attività, focalizzandosi su quelle parti dei processi di business importanti per creare, preservare o acquisire valore;
- le risorse (ad esempio, finanziarie, umane, intellettuali, ambientali e tecnologiche) e altri input e relazioni (ad esempio, clienti, concorrenti, fornitori e dipendenti) necessari o importanti per il suo successo;
- le modalità con cui il modello di business dell'impresa integra l'utilizzo dell'IT nelle sue interazioni con clienti, fornitori, finanziatori e altri portatori di interessi mediante le interfacce IT e altre tecnologie.

4. Un rischio di business può avere un'immediata conseguenza sul rischio di errori significativi per classi di operazioni, saldi contabili ed informativa a livello di asserzioni o di bilancio. Per esempio, il rischio di business derivante da una flessione significativa dei valori del mercato immobiliare può aumentare il rischio di errori significativi associati alla asserzione della valutazione per un'impresa che eroga prestiti a medio termine garantiti da immobili. Tuttavia, lo stesso rischio, in particolare in combinazione con una grave recessione economica che contemporaneamente aumenta il rischio sottostante di perdite sui crediti per l'intera durata dei prestiti, può anche avere una conseguenza a più lungo termine. L'esposizione netta a perdite su crediti che ne risulta può far sorgere significativi dubbi in merito alla capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento. In questo caso, ciò potrebbe avere implicazioni per le conclusioni della direzione e del revisore in merito all'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte dell'impresa e per stabilire se esista un'incertezza significativa. La considerazione sulla possibilità che un rischio di business generi un rischio di errori significativi è, pertanto, formulata alla luce delle circostanze in cui opera l'impresa. Esempi di eventi e condizioni che possono dare origine all'esistenza di rischi di errori significativi sono riportati nell'**Appendice 2**.

## Attività dell'impresa

5. Gli aspetti che il revisore può considerare nell'acquisire una comprensione delle attività dell'impresa (inserite nel suo modello di business) includono ad esempio:

- a) Attività operative, quali:
  - la natura delle fonti di ricavo, i prodotti o servizi, ed i mercati, incluso l'utilizzo del commercio elettronico, come le attività di vendita e di marketing su Internet;
  - la gestione delle attività operative (per esempio, fasi e metodi di produzione, ovvero attività esposte a rischi ambientali);
  - alleanze, joint venture ed attività in outsourcing;
  - diffusione geografica e segmentazione di settore;
  - localizzazione degli impianti di produzione, dei magazzini e degli uffici, ubicazione e quantità delle rimanenze;
  - principali clienti e fornitori di merci e servizi, contrattazione aziendale (inclusa l'esistenza di accordi sindacali, piani pensionistici e altri benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, stock option o altri sistemi di incentivazione, normativa nazionale relativa ad aspetti occupazionali);
  - attività di ricerca e sviluppo e relative spese;
  - operazioni con parti correlate.
- b) Partecipazioni e attività di investimento, quali:
  - acquisizioni o disinvestimenti, pianificati o eseguiti recentemente;
  - investimenti e smobilizzi di titoli e finanziamenti;
  - attività di investimento di capitali;
  - partecipazioni in imprese non consolidate, incluse interessenze non di controllo in altre entità, joint venture e imprese a destinazione specifica non controllate.
- c) Finanziamenti e attività di finanziamento, quali:
  - assetto proprietario delle principali imprese controllate e collegate, incluse le entità consolidate e non;
  - struttura del debito e relative condizioni, inclusi gli impegni fuori bilancio (off-balance-sheet financing) e gli accordi di leasing;
  - beneficiari effettivi (per esempio, nazionali, stranieri, la loro reputazione ed esperienza negli affari) e parti correlate;
  - utilizzo di strumenti finanziari derivati.

## Natura delle imprese a destinazione specifica

6. Un'impresa a destinazione specifica (talvolta denominata "special purpose vehicle") è un'impresa costituita, di solito, per uno scopo limitato e ben definito, quale la stipula di un contratto di leasing, la cartolarizzazione di attività finanziarie o lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo. Essa può assumere la forma di una società, di un trust, di una partnership o di una entità priva di personalità giuridica. L'impresa nell'interesse della quale viene costituita l'impresa a destinazione specifica spesso può trasferire dei beni a quest'ultima (ad esempio, come parte di un'operazione di eliminazione contabile riguardante attività finanziarie), ottenere il diritto di utilizzare i beni di quest'ultima, o svolgere servizi per quest'ultima, mentre altri soggetti possono finanziarla. Come specifica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, in alcune circostanze, un'impresa a destinazione specifica può essere una parte correlata dell'impresa.<sup>71</sup>

7. I quadri normativi sull'informazione finanziaria spesso specificano in modo dettagliato le condizioni al verificarsi delle quali l'impresa a destinazione specifica è considerata controllata o dovrebbe essere inclusa nel consolidamento. L'interpretazione delle regole di questi quadri normativi spesso richiede una dettagliata conoscenza degli accordi pertinenti che interessano l'impresa a destinazione specifica.

---

<sup>71</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, paragrafo A7.



### La comprensione dei fattori di rischio intrinseco

La presente appendice fornisce ulteriori spiegazioni sui fattori di rischio intrinseco e sugli aspetti che il revisore può considerare nel comprendere e applicare i fattori di rischio intrinseco ai fini dell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni.

#### I fattori di rischio intrinseco

1. I fattori di rischio intrinseco sono caratteristiche di eventi o condizioni che influenzano la possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga errori, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e prima della considerazione dei controlli. Tali fattori possono avere natura qualitativa o quantitativa, e includono la complessità, la soggettività, i cambiamenti, l'incertezza o la possibilità di errori dovuti a ingerenze da parte della direzione o ad altri fattori di rischio di frodi<sup>72</sup> nella misura in cui influenzano il rischio intrinseco. Nell'acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e dei principi contabili dell'impresa, in conformità al paragrafo 19 a)-b), il revisore comprende inoltre le modalità con cui i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che le asserzioni contengano errori, nella redazione del bilancio.

2. I fattori di rischio intrinseco relativi alla predisposizione delle informazioni richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (denominate nel presente paragrafo "informazioni richieste") includono:

- *La complessità* — essa deriva dalla natura delle informazioni o dalle modalità con cui le informazioni richieste sono predisposte, incluso quando tali processi di predisposizione sono più intrinsecamente difficili da applicare. Per esempio, la complessità può presentarsi:
  - nel calcolare gli accantonamenti per sconti da fornitori, poiché può essere necessario tenere conto delle differenti condizioni commerciali applicate da molti fornitori diversi, o di molteplici condizioni commerciali tra loro correlate, tutte rilevanti ai fini del calcolo degli sconti dovuti; ovvero
  - quando nell'effettuare una stima contabile, sono utilizzate molte fonti potenziali di dati con caratteristiche diverse, l'elaborazione dei dati comporta molte fasi correlate, ed esiste pertanto una maggiore difficoltà intrinseca nell'identificazione, nell'acquisizione, nell'accesso, nella comprensione o nell'elaborazione dei dati.
- *La soggettività* — essa deriva dai limiti intrinseci nella capacità di predisporre le informazioni richieste in modo obiettivo, a causa dei limiti nella disponibilità di conoscenze o di informazioni, tali che la direzione può avere la necessità di effettuare una scelta o una valutazione soggettiva sull'approccio appropriato da adottare e sulle informazioni conseguenti da includere nel bilancio. A causa degli approcci diversi adottati per la predisposizione delle informazioni richieste, l'appropriata applicazione delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento potrebbe generare risultati differenti. All'aumentare dei limiti nelle conoscenze o nei dati, aumenteranno anche la soggettività nelle valutazioni che potrebbero essere effettuate da soggetti ragionevolmente informati e indipendenti, e la diversità dei possibili risultati di tali valutazioni.
- *I cambiamenti* — essi derivano da eventi o condizioni che, nel tempo, influenzano l'attività dell'impresa o gli aspetti di natura economica, contabile, regolamentare, di settore o altri aspetti del contesto in cui l'impresa opera, quando gli effetti di tali eventi o condizioni sono riflessi nelle informazioni richieste. Tali eventi o condizioni possono verificarsi nel corso dei periodi amministrativi ovvero tra un periodo amministrativo e l'altro. Per esempio, i cambiamenti possono derivare da sviluppi nelle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero nell'impresa e nel suo modello di business, o nel contesto in cui essa opera. Tali cambiamenti possono influenzare le assunzioni e le valutazioni della direzione,

---

<sup>72</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafi A24–A27.

incluso quando riguardano la scelta da parte della direzione dei principi contabili, o delle modalità con cui le stime contabili sono effettuate o con cui la relativa informativa è stabilita.

- *L'incertezza* — essa si riscontra quando le informazioni richieste non possono essere predisposte unicamente sulla base di dati sufficientemente precisi e completi che siano verificabili mediante l'osservazione diretta. In tali circostanze, può essere necessario adottare un approccio che applichi le conoscenze disponibili per predisporre le informazioni utilizzando dati osservabili sufficientemente precisi e completi, ove disponibili, e, laddove non lo siano, assunzioni ragionevoli supportate dai dati disponibili più appropriati. Le limitazioni alla disponibilità di conoscenze o dati, che non siano sotto il controllo della direzione (riconducibili a vincoli di spesa, ove applicabile) sono fonti di incertezza e il loro effetto sulla predisposizione delle informazioni richieste non può essere eliminato. Per esempio, l'incertezza nella stima si riscontra quando il valore monetario richiesto non può essere determinato con precisione e il risultato della stima non è noto prima della data in cui il bilancio viene completato.
- *La possibilità di errori dovuti a ingerenze da parte della direzione o ad altri fattori di rischio di frodi nella misura in cui influenzano il rischio intrinseco* — la possibilità di ingerenze da parte della direzione deriva da condizioni che creano la possibilità che la direzione, sia intenzionalmente che involontariamente, manchi di neutralità nel predisporre le informazioni. Le ingerenze da parte della direzione sono spesso associate a determinate condizioni in cui è possibile che la direzione non mantenga la neutralità nell'effettuare valutazioni (indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione), cosa che potrebbe portare a un errore significativo nelle informazioni che sarebbe fraudolento se effettuato intenzionalmente. Tali indicatori includono incentivi o pressioni nella misura in cui influenzano il rischio intrinseco e l'opportunità di non mantenere la neutralità (per esempio, come conseguenza della motivazione al raggiungimento di un obiettivo desiderato, quale un obiettivo di utile o di un rapporto di capitalizzazione desiderati). I fattori rilevanti ai fini della possibilità di errori dovuti a frodi nella forma di falsa informativa finanziaria o di appropriazione illecita di beni e attività sono descritti ai paragrafi da A1 ad A5 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240.

3. Quando la complessità è un fattore di rischio intrinseco, può esserci una necessità intrinseca di processi più complessi nella predisposizione delle informazioni, e tali processi possono essere intrinsecamente più difficili da applicare. Di conseguenza, la loro applicazione può richiedere competenze o conoscenze specialistiche e può richiedere l'utilizzo di un esperto della direzione.

4. Quando la valutazione della direzione è più soggettiva, può aumentare anche la possibilità di errore dovuto a ingerenze da parte della direzione, sia involontarie che intenzionali. Per esempio, l'effettuazione di una stima contabile soggetta a un elevato grado di incertezza nella stima può comportare valutazioni significative da parte della direzione, e le conclusioni su metodi, dati e assunzioni possono riflettere ingerenze da parte della direzione, sia involontarie sia intenzionali.

### **Esempi di eventi o condizioni che possono dare luogo all'esistenza di rischi di errori significativi**

5. Esempi di eventi (incluse le operazioni) e condizioni che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi nel bilancio, a livello di bilancio o di asserzioni, sono indicati nel seguito. Gli esempi forniti per fattore di rischio intrinseco coprono un'ampia gamma di eventi e condizioni; tuttavia, non tutti gli eventi e le condizioni sono rilevanti ai fini di ciascun incarico di revisione e l'elenco degli esempi non è necessariamente esaustivo. Gli eventi e le condizioni sono stati classificati in base al fattore di rischio intrinseco che può avere l'effetto maggiore nelle circostanze. È importante notare che, a causa delle interrelazioni tra i fattori di rischio intrinseco, è probabile che gli esempi di eventi e condizioni siano soggetti ad altri fattori di rischio intrinseco, o ne siano influenzati, a diversi livelli.

Fattore di rischio intrinseco pertinente:	Esempi di eventi o condizioni che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi a livello di asserzioni:
Complessità	Regolamentazione: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Attività operative soggette ad una regolamentazione complessa.</li> </ul> Modello di business:

Fattore di rischio intrinseco pertinente:	Esempi di eventi o condizioni che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi a livello di asserzioni:
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Presenza di alleanze e joint venture complesse.</li> </ul> <p>Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Quantificazioni contabili che implicano processi complessi.</li> </ul> <p>Operazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Utilizzo di operazioni finanziarie fuori bilancio, imprese a destinazione specifica ed altri accordi finanziari complessi.</li> </ul>
Soggettività	<p>Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ampia gamma di possibili criteri di quantificazione di una stima contabile. Per esempio, la rilevazione da parte della direzione dell'ammortamento o dei ricavi e costi per i lavori su ordinazione.</li> <li>• Scelta da parte della direzione di una tecnica o di un modello di valutazione per un'attività non corrente come gli investimenti immobiliari.</li> </ul>
Cambiamenti	<p>Condizioni economiche:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Attività operate in aree che sono economicamente instabili, per esempio, paesi con una svalutazione monetaria significativa od economie ad alta inflazione.</li> </ul> <p>Mercati:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Attività operative esposte a mercati volatili, per esempio, la negoziazione di futures.</li> </ul> <p>Perdita di clienti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Problemi di continuità aziendale e di liquidità, inclusa la perdita di clienti significativi.</li> </ul> <p>Modello di settore:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambiamenti nel settore di attività in cui opera l'impresa.</li> </ul> <p>Modello di business:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambiamenti nella catena di approvvigionamento.</li> <li>• Sviluppo o offerta di nuovi prodotti o servizi, o ingresso in nuove linee di business.</li> </ul> <p>Area geografica:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Espansione su nuove aree geografiche.</li> </ul> <p>Struttura dell'impresa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambiamenti nell'impresa quali grandi acquisizioni o ristrutturazioni o altri eventi inusuali.</li> <li>• Partecipazioni o settori di attività di probabile smobilizzo.</li> </ul> <p>Competenza delle risorse umane:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambiamenti del personale chiave, incluse le interruzioni del rapporto di lavoro con figure chiave a livello dirigenziale.</li> </ul> <p>IT:</p>

Fattore di rischio intrinseco pertinente:	Esempi di eventi o condizioni che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi a livello di asserzioni:
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambiamenti dell'ambiente IT.</li> <li>• Installazione di nuovi significativi sistemi IT rilevanti per l'informativa finanziaria.</li> </ul> <p>Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Applicazione di nuove normative in materia contabile.</li> </ul> <p>Capitale:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nuove limitazioni alla disponibilità di capitale e di credito.</li> </ul> <p>Regolamentazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Avvio di indagini in merito alle attività od ai risultati finanziari dell'impresa da parte di autorità di vigilanza o di autorità governative.</li> <li>• Impatto della nuova normativa relativa alla tutela ambientale.</li> </ul>
Incertezza	<p>Reporting:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Eventi od operazioni che comportano una significativa incertezza nella quantificazione, incluse le stime contabili, e la relativa informativa.</li> <li>• Contenziosi in corso e passività potenziali, per esempio garanzie di vendita, garanzie finanziarie e ripristini ambientali.</li> </ul>
Possibilità di errori dovuti a ingerenze da parte della direzione o ad altri fattori di rischio di frodi nella misura in cui influenzano il rischio intrinseco.	<p>Reporting:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Opportunità per la direzione e per i dipendenti di presentare una falsa informativa finanziaria, inclusi l'omissione o l'occultamento di informazioni significative nell'informativa.</li> </ul> <p>Operazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Operazioni significative con parti correlate.</li> <li>• Numero significativo di operazioni non di routine o non sistematiche, incluse le operazioni infragruppo e significative operazioni di vendita alla fine del periodo amministrativo.</li> <li>• Operazioni registrate secondo le intenzioni della direzione, per esempio il rifinanziamento del debito, beni destinati alla vendita e la classificazione dei titoli negoziabili.</li> </ul>

*Altri eventi o condizioni che possono indicare rischi di errori significativi a livello di bilancio:*

- Assenza di personale con competenze appropriate riguardo alla contabilità ed al bilancio.
- Carenze nei controlli - in particolare nell'ambiente di controllo, nel processo per la valutazione del rischio e nel processo di monitoraggio, e specialmente quelle non affrontate dalla direzione.
- Errori avvenuti in passato, cronologia degli errori o numero significativo di rettifiche a fine periodo amministrativo.

### La comprensione del sistema di controllo interno dell'impresa

1. Il sistema di controllo interno dell'impresa può essere descritto nei manuali delle direttive e delle procedure, può riflettersi nei sistemi e nella modulistica, e nelle informazioni in questi incorporate, e viene attuato dal personale dell'impresa. Il sistema di controllo interno dell'impresa è messo in atto dalla direzione, dai responsabili delle attività di governance e da altro personale a seconda della struttura dell'impresa. Sulla base delle decisioni della direzione, dei responsabili delle attività di governance o di altro personale e nel contesto delle disposizioni di legge o regolamentari, il sistema di controllo interno dell'impresa può essere applicato al modello operativo dell'impresa, alla sua struttura legale, ovvero ad una combinazione degli stessi.
2. La presente appendice illustra ulteriormente le componenti del sistema di controllo interno dell'impresa e i suoi limiti, come definite ai paragrafi 12 m), 21-26, e A90-A181, in relazione alla revisione contabile del bilancio.
3. Nel sistema di controllo interno dell'impresa sono inclusi gli aspetti che riguardano gli obiettivi di reporting dell'impresa, inclusi i suoi obiettivi di predisposizione dell'informativa finanziaria, ma possono essere inclusi anche aspetti relativi alle attività operative o ad obiettivi di conformità quando tali aspetti siano rilevanti ai fini dell'informazione finanziaria.

#### **Esempio:**

I controlli sulla conformità a leggi e regolamenti possono essere rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria quando riguardano la predisposizione dell'informativa sulle passività potenziali nel bilancio.

### Componenti del sistema di controllo interno dell'impresa

#### *L'ambiente di controllo*

4. 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 riguardo al sistema di controllo interno ed alla sua importanza all'interno dell'impresa. L'ambiente di controllo definisce l'atteggiamento di un'organizzazione, influenzando la consapevolezza del controllo in chi vi opera e fornisce il fondamento generale per l'operatività delle altre componenti del sistema di controllo interno dell'impresa.
5. La consapevolezza del controllo di un'impresa è influenzata dai responsabili delle attività di governance, poiché uno dei loro ruoli è di controbilanciare le pressioni sulla direzione in merito all'informativa finanziaria che possono scaturire dalle richieste del mercato ovvero da piani retributivi. L'efficacia della configurazione dell'ambiente di controllo rispetto alla partecipazione da parte dei responsabili delle attività di governance è influenzata quindi da aspetti quali:
  - la loro indipendenza dalla direzione e la loro capacità di valutarne le azioni;
  - se essi abbiano un'adeguata conoscenza dell'attività dell'impresa;
  - la misura in cui essi valutano se il bilancio è redatto in conformità con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso se il bilancio comprenda un'informativa adeguata.
6. L'ambiente di controllo comprende i seguenti elementi:
  - a) *Le modalità con cui la direzione adempie le proprie responsabilità, quali creare e mantenere la cultura aziendale dell'impresa e dimostrare il proprio impegno all'integrità e al rispetto di valori etici.* 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 il comportamento eticamente corretto sono il risultato dei principi etici e di comportamento dell'impresa o dei suoi codici di comportamento, del modo in cui vengono comunicati (ad esempio, attraverso la divulgazione delle direttive aziendali), e di come se ne dà enfasi in pratica (ad esempio, attraverso

le azioni della direzione volte ad eliminare o mitigare gli incentivi o le circostanze che potrebbero indurre il personale a compiere atti disonesti, illegali o non etici). La comunicazione delle direttive dell'impresa su integrità e valori etici può includere la comunicazione al personale dei principi di comportamento attraverso la divulgazione delle direttive aziendali e dei codici di comportamento ed attraverso l'esempio.

- b) *Nel caso in cui i responsabili delle attività di governance sono separati dalla direzione, le modalità con cui dimostrano indipendenza dalla direzione ed esercitano la supervisione sul sistema di controllo interno dell'impresa.* La consapevolezza dell'importanza del controllo in un'impresa è influenzata dai responsabili delle attività di governance. Le considerazioni possono includere se vi sia un numero sufficiente di persone indipendenti dalla direzione e se siano obiettive nelle proprie valutazioni e nei processi decisionali; le modalità con cui i responsabili delle attività di governance identificano e accettano le responsabilità di supervisione e se essi mantengano tali responsabilità sulla configurazione, messa in atto e gestione del sistema di controllo interno dell'impresa da parte della direzione. L'importanza delle responsabilità dei preposti alle attività di governance è riconosciuta nei codici di comportamento e nelle altre leggi e regolamenti o linee guida predisposte a sostegno della loro azione. Le altre responsabilità di tali soggetti includono la supervisione della configurazione e dell'efficace funzionamento delle procedure di whistle-blowing.
- c) *Modalità con cui l'impresa attribuisce poteri e responsabilità nel perseguire i propri obiettivi.* Ciò può includere la considerazione dei seguenti aspetti:
- le aree chiave di esercizio di poteri e responsabilità, nonché appropriate linee di rendicontazione;
  - le direttive in tema di appropriate prassi aziendali, le conoscenze e l'esperienza del personale chiave e le risorse fornite per adempiere i compiti;
  - le 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 ritenuto responsabile.
- d) *Modalità con cui l'impresa attrae, forma e fidelizza persone competenti allineate con i suoi obiettivi.* Ciò comprende le modalità con cui l'impresa garantisce che le persone abbiano le conoscenze e le capacità necessarie per adempiere i compiti che caratterizzano il lavoro di ciascuno, per esempio:
- gli standard per assumere le persone più qualificate – con enfasi posta sul percorso di studio, sulla precedente esperienza lavorativa, sui risultati raggiunti e sull'evidenza in merito all'integrità e a comportamenti etici;
  - le politiche di formazione, che comunicano i percorsi di carriera e relative responsabilità, comprese attività quali corsi di formazione e seminari che mostrano i livelli attesi di performance e di comportamento;
  - le promozioni decise in base a valutazioni periodiche di performance che dimostrano l'impegno dell'impresa per l'avanzamento del personale qualificato ai più alti livelli di responsabilità.
- e) *Le modalità con cui l'impresa responsabilizza le persone nel conseguimento degli obiettivi del sistema di controllo interno dell'impresa.* Ciò è possibile, ad esempio, mediante:
- meccanismi per comunicare e chiedere alle persone di assumersi le responsabilità di controllo e per porre in essere azioni correttive, qualora necessario;
  - la determinazione di misurazioni della performance, incentivi e premi per i responsabili del sistema di controllo interno dell'impresa, incluse le modalità con cui le misurazioni sono valutate e mantengono la loro rilevanza;
  - le modalità con cui le pressioni associate al conseguimento degli obiettivi di controllo hanno un impatto sulle responsabilità delle persone e sulle misurazioni della performance;
  - le modalità con cui le persone sono sottoposte a provvedimenti disciplinari, ove necessario.

L'appropriatezza degli aspetti sopra menzionati sarà diversa per ciascuna impresa a seconda delle sue dimensioni, della complessità della sua struttura e della natura delle sue attività.

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

7. Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio è un processo iterativo per l'identificazione e l'analisi dei rischi finalizzato al raggiungimento degli obiettivi dell'impresa e rappresenta la base con cui la direzione o i responsabili delle attività di governance determinano i rischi da gestire.

8. Ai fini dell'informativa finanziaria, il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio include le modalità con cui la direzione identifica i rischi di business rilevanti ai fini della redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile all'impresa, ne stima la rilevanza, ne valuta la probabilità di manifestazione e decide le azioni per fronteggiarli e gestirli e i relativi risultati. Per esempio, il processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa può riguardare le modalità con cui l'impresa considera la possibilità di operazioni non registrate o identifica ed analizza le stime significative iscritte in bilancio.

9. I rischi rilevanti ai fini di un'informativa finanziaria attendibile includono eventi, operazioni o circostanze esterni ed interni che possono manifestarsi ed influenzare negativamente la capacità dell'impresa di rilevare, registrare, elaborare e riportare informazioni economico-finanziarie in modo coerente con le asserzioni della direzione nel bilancio. La direzione può avviare piani, programmi o azioni per fronteggiare rischi specifici o può decidere di accettare un rischio a causa dei costi o di altre considerazioni. I rischi possono emergere o modificarsi in seguito a circostanze quali:

- *Cambiamenti nell'ambiente operativo.* I cambiamenti nella regolamentazione, nell'ambiente economico o operativo possono modificare le pressioni concorrenziali e generare rischi completamente differenti.
- *Personale neoassunto o nuovo nella funzione.* Il personale neoassunto o nuovo nella funzione può focalizzare o comprendere il sistema di controllo interno dell'impresa in modo differente.
- *Sistema informativo nuovo o aggiornato.* Significativi e rapidi cambiamenti nel sistema informativo possono modificare il rischio relativo al sistema di controllo interno dell'impresa.
- *Crescita rapida.* Un'espansione rapida e significativa delle attività operative può mettere a dura prova i controlli ed aumentare il rischio di un loro mancato funzionamento.
- *Nuova tecnologia.* Incorporare nuove tecnologie nei processi di produzione o nel sistema informativo può modificare il rischio associato al sistema di controllo interno dell'impresa.
- *Nuovi modelli di business, nuovi prodotti o nuove attività.* Entrare in aree di attività od operazioni in cui l'impresa ha poca esperienza può introdurre nuovi rischi associati al sistema di controllo interno dell'impresa.
- *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 sistema di controllo interno dell'impresa.
- *Incremento delle attività estere.* L'incremento o l'acquisizione di attività estere comporta nuovi e spesso peculiari rischi che possono influenzare il controllo interno, per esempio, rischi ulteriori o modificati derivanti da operazioni in valuta estera.
- *Nuovi pronunciamenti in materia contabile.* L'adozione di nuovi principi contabili o cambiamenti nei principi contabili possono influenzare i rischi di redazione del bilancio.
- *Utilizzo dell'IT.* Rischi connessi:
  - al mantenimento dell'integrità dei dati e delle elaborazioni delle informazioni;
  - ai rischi per la strategia aziendale dell'impresa che emergono se essa non è supportata in modo efficace dalla strategia IT dell'impresa; ovvero
  - a cambiamenti o malfunzionamenti nell'ambiente IT dell'impresa o all'avvicendamento del personale IT o a mancati aggiornamenti necessari all'ambiente IT o alla mancata tempestività di tali aggiornamenti.

#### *Il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno*

10. Il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno è un processo continuo per valutare l'efficacia del sistema di controllo interno dell'impresa e adottare tempestivamente le azioni correttive necessarie. Tale processo può essere costituito da attività continuative, da valutazioni separate (effettuate periodicamente), o da una combinazione delle stesse. Le attività di monitoraggio continuative fanno spesso parte delle normali attività ricorrenti di un'impresa e possono includere le attività ordinarie di direzione e di supervisione. È probabile che il processo dell'impresa vari nella portata e nella frequenza in base alla valutazione dei rischi da parte dell'impresa.

11. Gli obiettivi e l'ambito di attività delle funzioni di revisione interna comprendono generalmente le attività volte a valutare o monitorare l'efficacia del sistema di controllo interno dell'impresa.<sup>73</sup> Il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno può includere attività quali l'esame della direzione per accertare se le riconciliazioni bancarie siano tempestivamente predisposte, 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 prassi operative. Si effettua il monitoraggio anche per garantire che i controlli continuino ad operare efficacemente nel tempo. Per esempio, se la tempestività e l'accuratezza delle riconciliazioni bancarie non fossero monitorate, è probabile che il personale preposto ne interrompa la predisposizione.

12. I controlli connessi al processo adottato dall'impresa per il monitoraggio del proprio sistema di controllo interno inclusi quelli che monitorano i controlli automatizzati sottostanti, possono essere automatizzati o manuali, o una combinazione di entrambi. Per esempio, un'impresa può utilizzare controlli automatizzati di monitoraggio sull'accesso a determinate tecnologie con report automatici su attività inusuali resi alla direzione che manualmente indaga sulle anomalie identificate.

13. Nel distinguere tra un'attività di monitoraggio e un controllo connesso al sistema informativo, sono considerati i dettagli sottostanti dell'attività, specialmente quando l'attività comporta un certo livello di supervisione. La supervisione non è da considerarsi automaticamente come attività di monitoraggio e classificarla come un controllo connesso al sistema informativo o come un'attività di monitoraggio può essere un aspetto oggetto di giudizio professionale. Per esempio, l'intento di un controllo mensile di completezza sarebbe quello di individuare e correggere gli errori, mentre un'attività di monitoraggio chiederebbe il motivo per cui gli errori si sono verificati e attribuirebbe alla direzione la responsabilità di correggere il processo per prevenire gli errori futuri. In parole semplici, un controllo connesso al sistema informativo risponde ad un rischio specifico, mentre un'attività di monitoraggio valuta se i controlli nell'ambito di ciascuna delle cinque componenti del sistema di controllo interno dell'impresa stiano operando come previsto.

14. Le attività di monitoraggio possono includere l'utilizzo di informazioni provenienti da comunicazioni di soggetti esterni che possono indicare problemi od evidenziare aree che necessitano di miglioramento. I clienti implicitamente confermano i dati di fatturazione pagando le loro fatture o contestando i loro addebiti. Inoltre, le autorità di vigilanza possono comunicare all'impresa aspetti che influenzano l'operatività del sistema di controllo interno dell'impresa, per esempio, le comunicazioni riguardanti le ispezioni da parte delle autorità di vigilanza bancaria. Inoltre, la direzione, nello svolgere attività di monitoraggio, può considerare eventuali comunicazioni relative al sistema di controllo interno dell'impresa provenienti da revisori esterni.

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

15. Il sistema informativo rilevante ai fini della redazione del bilancio è costituito da attività e direttive, registrazioni contabili e di supporto, configurate e stabilite al fine di:

- rilevare, registrare ed elaborare le operazioni dell'impresa (come anche per recepire, elaborare ed esporre in bilancio informazioni su eventi e condizioni diversi dalle operazioni) e mantenere la responsabilità di rendicontazione delle relative voci di attività, passività e patrimonio netto;
- risolvere l'errata elaborazione di operazioni, ad esempio, gli archivi automatizzati dei sospesi e le procedure utilizzate per eliminare tempestivamente le voci in sospeso;
- elaborare e rendicontare le forzature sui sistemi o le elusioni dei controlli;
- incorporare le informazioni provenienti dall'elaborazione delle operazioni nella contabilità generale (ad esempio, il trasferimento di gruppi di operazioni dalla contabilità sezionale);
- recepire ed elaborare le informazioni rilevanti per la redazione del bilancio in relazione ad eventi e condizioni diversi dalle operazioni, quali l'ammortamento delle attività e modifiche nella recuperabilità delle stesse;

---

<sup>73</sup> Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610 e l'Appendice 4 del presente principio forniscono ulteriori indicazioni in merito alla revisione interna.



- assicurare che le informazioni da fornire in base al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile siano raccolte, registrate, elaborate, sintetizzate e che ne sia data appropriata informativa in bilancio.

16. I processi di business di un'impresa includono le attività volte a:

- sviluppare, acquistare, produrre, vendere e distribuire i prodotti e i servizi dell'impresa;
- garantire la conformità alle leggi e ai regolamenti;
- registrare informazioni, incluse le informazioni contabili e quelle relative all'informativa finanziaria.

I processi di business producono come risultato le operazioni che sono registrate, elaborate e riportate dal sistema informativo.

17. La qualità delle informazioni influenza la capacità della direzione di prendere decisioni appropriate nel gestire e controllare le attività dell'impresa, nonché di redigere report economico-finanziari attendibili.

18. La comunicazione, che implica fornire una comprensione dei ruoli e delle responsabilità individuali riguardanti il sistema di controllo interno dell'impresa, può assumere diverse forme quali manuali di direttive, manuali contabili e sull'informativa finanziaria, nonché comunicazioni interne. La comunicazione può inoltre avvenire elettronicamente, verbalmente e attraverso le azioni della direzione.

19. La comunicazione da parte dell'impresa di ruoli, di responsabilità e di aspetti significativi attinenti alla predisposizione dell'informativa finanziaria, comporta la comprensione dei ruoli e delle responsabilità individuali riguardanti il sistema controllo interno dell'impresa rilevante ai fini dell'informativa finanziaria. Essa può includere alcune questioni quali la misura in cui il personale comprende in che modo le proprie attività nel sistema informativo interagiscono con il lavoro di altri soggetti e con quali modalità si comunicano le eccezioni ad un livello più alto e appropriato nell'ambito dell'impresa.

#### *Le attività di controllo*

20. I controlli relativi alla componente "attività di controllo" sono identificati in conformità al paragrafo 26. Tali controlli includono i controlli sulle elaborazioni delle informazioni e i controlli generali IT, che possono entrambi essere di natura manuale o automatizzata. Quanto maggiore è l'estensione dei controlli automatizzati, o dei controlli che comportano aspetti automatizzati, che la direzione utilizza e sui quali fa affidamento in relazione all'informativa finanziaria, tanto più importante può diventare per l'impresa mettere in atto i controlli generali IT che riguardano il funzionamento continuo degli aspetti automatizzati dei controlli sulle elaborazioni delle informazioni. I controlli relativi alla componente "attività di controllo" possono riguardare:

- *Autorizzazioni e approvazioni.* Una autorizzazione attesta che un'operazione è valida (ossia che essa rappresenta un reale evento economico o rientra nelle direttive dell'impresa). Un'autorizzazione assume generalmente la forma di un'approvazione da parte di un livello gerarchico della direzione più elevato ovvero di una verifica e definizione circa la validità dell'operazione. Per esempio, un supervisore approva una nota spese dopo aver riesaminato se le spese sembrano ragionevoli e rientrano nell'ambito delle direttive. Un esempio di un'approvazione automatica si ha quando il costo unitario di una fattura è automaticamente confrontato con il relativo costo unitario dell'ordine di acquisto all'interno di un livello di tolleranza prestabilito. Le fatture all'interno del livello di tolleranza sono automaticamente approvate per il pagamento. Le fatture al di fuori del livello di tolleranza sono segnalate per ulteriori indagini.
- *Riconciliazioni* – Le riconciliazioni comparano due o più elementi di dati. Se sono identificate delle differenze viene intrapresa un'azione per raccordare i dati. Le riconciliazioni in genere fronteggiano la completezza o l'accuratezza dell'elaborazione di operazioni.
- *Verifiche* - Le verifiche comparano tra loro due o più voci o comparano una voce con una direttiva, e probabilmente comporteranno un'azione successiva quando le due voci non si abbinano o la voce non è coerente con la direttiva. Le verifiche in genere fronteggiano la completezza, l'accuratezza o la validità dell'elaborazione di operazioni.

- *Controlli fisici o logici, inclusi quelli che fronteggiano la sicurezza dei beni e delle attività rispetto all'accesso, acquisto, utilizzo o vendita non autorizzati.* Tali controlli riguardano:
  - la sicurezza fisica dei beni, incluse adeguate tutele quali le strutture di sicurezza sull'accesso a beni e le registrazioni;
  - l'autorizzazione di accesso a programmi e archivi di dati (ossia, accesso logico);
  - il conteggio periodico e il confronto con i valori risultanti da registrazioni di controllo (per esempio, il confronto dei 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 dipende da circostanze quali il fatto che i beni siano molto esposti ad appropriazione illecita.

- *Separazione delle funzioni.* Consiste nell'assegnazione a differenti persone della responsabilità di autorizzare le operazioni, di registrarle e di custodire i beni. La separazione delle funzioni è volta a ridurre l'opportunità che qualcuno possa perpetrare ed occultare errori dovuti a comportamenti od eventi non intenzionali o a frodi nel normale esercizio delle proprie funzioni.

Per esempio, un direttore che autorizza le vendite a credito non è responsabile della tenuta dei conti dei crediti verso i clienti o di gestire gli incassi. Se una persona è in grado di svolgere tutte queste attività, potrebbe, per esempio, creare una vendita fittizia che potrebbe non essere individuata. Analogamente, gli addetti alle vendite non dovrebbero essere in grado di modificare i listini di vendita dei prodotti né le percentuali delle provvigioni.

Talvolta la separazione non è praticabile, né conveniente o fattibile. Per esempio, le imprese di dimensioni minori e meno complesse possono non avere le risorse sufficienti per realizzare una separazione ideale e il costo per l'assunzione di altro personale può essere proibitivo. In queste situazioni, la direzione può istituire controlli alternativi. Nell'esempio riportato sopra, se l'addetto alle vendite può modificare i listini di vendita dei prodotti, può essere messa in atto un'attività di controllo successiva affinché il personale estraneo alla funzione di vendita verifichi periodicamente se e in quali circostanze il venditore ha modificato i prezzi.

21. Taluni controlli possono dipendere dall'esistenza di appropriati controlli di più alto livello stabiliti 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; in alternativa, le operazioni non di routine, quali acquisizioni o disinvestimenti significativi, possono richiedere una specifica approvazione proveniente da un alto livello gerarchico, come in alcuni casi quella dell'assemblea dei soci.

### **Limiti del controllo interno**

22. Il sistema di controllo interno dell'impresa, a prescindere dalla sua efficacia, può fornire all'impresa soltanto una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi di informativa finanziaria. La probabilità della loro realizzazione dipende dai limiti intrinseci del controllo interno. Tali limiti comportano di fatto la possibilità che nel prendere decisioni il giudizio umano possa essere errato e che il mancato funzionamento del sistema di controllo interno dell'impresa possa verificarsi a causa di un errore umano. Per esempio, vi può essere un errore nella configurazione o nella modifica di un controllo. Allo stesso modo, l'operatività di un controllo può non essere efficace, come nel caso in cui le informazioni prodotte ai fini del sistema di controllo interno dell'impresa (per esempio, un report sulle eccezioni) non sono utilizzate in modo efficace perché la persona incaricata dell'esame non comprende lo scopo di tali informazioni o non intraprende le azioni appropriate.

23. Inoltre, i controlli possono essere elusi dalla collusione tra due o più persone o mediante impropria forzatura dei controlli da parte della direzione. Per esempio, la direzione può stipulare accordi separati con i clienti alterando i termini e le condizioni dei contratti di vendita standard dell'impresa, e ciò può comportare una rilevazione impropria dei ricavi. Inoltre, le verifiche automatizzate applicate in fase di modifica dei dati presenti in un'applicazione IT, progettate per identificare e segnalare le operazioni che superano i limiti di credito specifici, possono essere forzate o disabilitate.

24. Infine, nel configurare e mettere in atto tali controlli, la direzione può formulare valutazioni sulla natura e sull'ampiezza dei controlli che ha scelto di mettere in atto, nonché sulla natura e sull'ampiezza dei rischi che decide di assumersi.

### Considerazioni per la comprensione della funzione di revisione interna di un'impresa

La presente appendice fornisce ulteriori considerazioni in merito alla comprensione della funzione di revisione interna di un'impresa laddove tale funzione sia presente.

#### Obiettivi e ambito di attività della funzione di revisione interna

1. Gli obiettivi e l'ambito di attività della funzione di revisione interna, la natura delle sue responsabilità e la sua collocazione nell'organizzazione, incluso il livello nella gerarchia dell'impresa e gli obblighi di rendicontazione della propria attività, variano considerevolmente e dipendono dalla dimensione, dalla complessità e dalla struttura dell'impresa, nonché dalle regole fissate dalla direzione e, ove applicabile, dai responsabili delle attività di governance. Tali aspetti possono essere definiti nel mandato della funzione di revisione interna (internal audit charter o terms of reference).
2. Le responsabilità della funzione di revisione interna possono includere lo svolgimento di procedure e la valutazione dei risultati per fornire alla direzione e ai responsabili delle attività di governance assurance in merito alla configurazione e all'efficacia dei processi di gestione del rischio, del sistema di controllo interno dell'impresa e di governance. In questo caso, la funzione di revisione interna può svolgere un ruolo importante nel processo adottato dall'impresa per il monitoraggio del proprio sistema di controllo interno. Tuttavia, le responsabilità della funzione di revisione interna possono concentrarsi sulla valutazione dell'economicità, dell'efficienza e dell'efficacia delle attività operative, e in questo caso, il lavoro della funzione può non essere connesso direttamente all'informativa finanziaria dell'impresa.

#### Indagini presso la funzione di revisione interna

3. Se l'impresa ha una funzione di revisione interna, lo svolgimento di indagini presso le persone appropriate nell'ambito di tale funzione può fornire informazioni utili al revisore per acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno dell'impresa e per identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni. Nello svolgere il proprio lavoro, è probabile che la funzione di revisione interna abbia acquisito una conoscenza specifica sulle attività operative dell'impresa e sui rischi ad esse connessi, e che possa avere ottenuto dei riscontri, quali carenze o rischi identificati nei controlli, che possono fornire al revisore elementi utili per la sua comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno dell'impresa, per le sue valutazioni del rischio o per altri aspetti della revisione contabile. Pertanto, il revisore svolge le indagini a prescindere dalla sua previsione di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna per modificare la natura o la tempistica, ovvero ridurre l'estensione delle procedure di revisione da svolgere.<sup>74</sup> Indagini di particolare rilevanza possono riguardare aspetti che la funzione di revisione interna ha rappresentato ai responsabili delle attività di governance e i risultati del processo di valutazione del rischio svolto dalla funzione stessa.
4. Se il revisore, sulla base delle risposte ottenute dalle indagini, ritiene che vi possano essere risultati rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria dell'impresa e della revisione contabile del bilancio, egli può considerare appropriato leggere le relative relazioni della funzione di revisione interna. Esempi di relazioni della funzione di revisione interna che possono essere rilevanti includono i documenti sulla strategia e sulla pianificazione di tale funzione e le relazioni predisposte per la direzione o per i responsabili delle attività di governance che descrivono i risultati delle verifiche svolte dalla funzione stessa.
5. Inoltre, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240,<sup>75</sup> se la funzione di revisione interna fornisce informazioni al revisore in merito a eventuali frodi effettive, sospette o segnalate, il revisore ne tiene conto nell'identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.

---

<sup>74</sup> Le regole relative sono contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610.

<sup>75</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 19.

6. Le persone appropriate nell'ambito della funzione di revisione interna presso le quali svolgere le indagini sono coloro che, a giudizio del revisore, hanno le conoscenze, l'esperienza e il livello di autorità appropriati, quali il responsabile di tale funzione ovvero, in base alle circostanze, altro personale nell'ambito della funzione stessa. Il revisore può anche ritenere appropriato avere riunioni periodiche con tali persone.

### **Considerazioni relative alla funzione di revisione interna nella comprensione dell'ambiente di controllo**

7. Nel comprendere l'ambiente di controllo, il revisore può considerare in che modo la direzione ha risposto ai risultati e alle raccomandazioni della funzione di revisione interna riguardanti le carenze identificate nei controlli rilevanti ai fini della redazione del bilancio, incluso se e in che modo tali risposte siano state messe in atto e se siano state successivamente valutate dalla funzione di revisione interna.

### **Comprensione del ruolo svolto dalla funzione di revisione interna nel processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno**

8. Se la natura delle responsabilità della funzione di revisione interna e delle attività finalizzate a fornire assurance ad un'informazione da questa svolte sono connesse all'informativa finanziaria dell'impresa, il revisore può essere anche in grado di utilizzare il lavoro svolto dalla funzione di revisione interna per modificare la natura o la tempistica, ovvero ridurre l'estensione delle procedure di revisione svolte direttamente dal revisore al fine di acquisire elementi probativi. È più probabile che il revisore sia in grado di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna quando, per esempio, in base all'esperienza dei precedenti incarichi di revisione contabile o alle procedure di valutazione del rischio svolte dal revisore, risulta che l'impresa ha una funzione di revisione interna che dispone di risorse adeguate ed appropriate in rapporto alla complessità dell'impresa e alla natura delle sue attività operative e che essa riferisce direttamente ai responsabili delle attività di governance.

9. Se il revisore, sulla base della sua comprensione preliminare della funzione di revisione interna, prevede di utilizzare il lavoro di tale funzione per modificare la natura o la tempistica, ovvero ridurre l'estensione delle procedure di revisione da svolgere, si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610.

10. Come ulteriormente approfondito nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610, le attività della funzione di revisione interna sono distinte dalle altre attività di monitoraggio dei controlli che possono essere rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria, quali i riesami delle informazioni del controllo di gestione che sono configurati per contribuire a prevenire o a individuare gli errori.

11. Instaurare un rapporto di comunicazione con le persone appropriate nell'ambito della funzione di revisione interna dell'impresa all'inizio dell'incarico, e mantenerlo per tutta la sua durata, può facilitare un'efficace condivisione delle informazioni. In questo modo il revisore può essere informato sugli aspetti significativi che possono giungere all'attenzione della funzione di revisione interna, qualora tali aspetti possano influire sul suo lavoro. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 tratta dell'importanza del fatto che il revisore pianifichi e svolga la revisione contabile con scetticismo professionale,<sup>76</sup> prestando anche attenzione alle informazioni che mettono in discussione l'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini da utilizzare come elementi probativi. Di conseguenza, la comunicazione con la funzione di revisione interna per tutta la durata dell'incarico può fornire ai revisori interni l'occasione per portare tali informazioni all'attenzione del revisore. Il revisore è quindi in grado di tener conto di tali informazioni nella propria identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi.

---

<sup>76</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 7.

### Considerazioni relative alla comprensione dell'IT

La presente appendice evidenzia ulteriori aspetti che il revisore può considerare nel comprendere l'utilizzo dell'IT da parte dell'impresa nel proprio sistema di controllo interno.

### Comprensione dell'utilizzo dell'IT da parte dell'impresa nelle componenti del proprio sistema di controllo interno

1. Il sistema di controllo interno di un'impresa include elementi manuali ed elementi automatizzati (ossia controlli e altre risorse manuali e automatizzati utilizzati nel sistema di controllo interno dell'impresa). La combinazione di elementi manuali ed automatizzati varia in funzione della natura e della complessità dell'utilizzo dell'IT da parte dell'impresa. L'utilizzo dell'IT da parte di un'impresa influenza le modalità con cui le informazioni rilevanti ai fini della redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sono elaborate, archiviate e comunicate, e quindi influenza le modalità con cui il sistema di controllo interno è configurato e messo in atto. Ciascuna componente del sistema di controllo interno di un'impresa può utilizzare in qualche misura l'IT.

In linea generale, il sistema di controllo interno ottiene dei benefici dall'utilizzo dell'IT in quanto quest'ultimo consente all'impresa 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 l'implementazione di controlli di sicurezza in relazione ad applicazioni IT, database e sistemi operativi.
2. Le caratteristiche degli elementi manuali e automatizzati sono rilevanti ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi da parte del revisore e per le procedure di revisione conseguenti pianificate in base a tale identificazione e valutazione. I controlli automatizzati possono essere più affidabili dei controlli manuali poiché non possono essere aggirati, ignorati o forzati con altrettanta facilità e sono altresì meno soggetti a semplici errori e disattenzioni. I controlli automatizzati possono essere più efficaci dei controlli manuali nelle seguenti circostanze:
    - elevato volume di operazioni ricorrenti, o situazioni in cui è possibile prevenire, individuare e correggere gli errori anticipabili o prevedibili mediante l'automazione;
    - controlli le cui modalità di esecuzione possono essere configurate ed automatizzate in modo adeguato.

*La comprensione dell'utilizzo dell'IT da parte dell'impresa nel sistema informativo (Rif.: Para. 25 a)*

3. Il sistema informativo dell'impresa può comportare l'utilizzo di elementi manuali ed automatizzati, che influenza altresì il modo in cui le operazioni sono rilevate, registrate, elaborate e riportate. In particolare, le procedure per rilevare, registrare, elaborare e riportare le operazioni possono essere rafforzate mediante le applicazioni IT utilizzate dall'impresa e le modalità con cui l'impresa le ha configurate. Inoltre, gli archivi in formato digitale possono sostituire o integrare quelli cartacei.
4. Nell'acquisire una comprensione dell'ambiente IT rilevante per i flussi di operazioni e per l'elaborazione delle informazioni nel sistema informativo, il revisore raccoglie informazioni sulla natura e sulle caratteristiche delle applicazioni IT utilizzate, così come sull'infrastruttura IT di supporto e sullo stesso ambiente IT. La seguente tabella include esempi di aspetti che il revisore può considerare nell'acquisire una comprensione dell'ambiente IT e include esempi di caratteristiche tipiche degli ambienti IT basate sulla complessità delle applicazioni IT utilizzate nel sistema informativo dell'impresa. Tuttavia, tali caratteristiche sono indicative e possono differire a seconda della natura delle specifiche applicazioni IT in uso presso l'impresa.

	Esempi di caratteristiche tipiche di:		
	Software commerciali non complessi	Software commerciali o applicazioni IT di medie dimensioni o moderatamente complessi	Applicazioni IT di grandi dimensioni o complesse (ad esempio sistemi ERP)
Aspetti connessi al livello di automazione e all'utilizzo dei dati:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>L'estensione delle procedure automatizzate per l'elaborazione, e la complessità di tali procedure, inclusa l'elaborazione dematerializzata qualora altamente automatizzata</li> </ul>	N/A	N/A	Procedure automatizzate estese e spesso complesse
<ul style="list-style-type: none"> <li>L'estensione dell'affidamento riposto dall'impresa sui report generati dal sistema nell'elaborazione delle informazioni.</li> </ul>	Logiche semplici di generazione automatica dei report	Logiche semplici di generazione automatica dei report	Logiche complesse di generazione automatica dei report; software specifici per la generazione dei report (report-writer) <sup>77</sup>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Le modalità di inserimento dei dati (ossia, inserimento manuale, inserimento da parte del cliente o del fornitore o caricamento di file).</li> </ul>	Inserimento manuale dei dati	Numero limitato di inserimenti di dati o interfacce semplici	Ampio numero di inserimenti di dati o interfacce complesse
<ul style="list-style-type: none"> <li>Le modalità con cui l'IT facilita le comunicazioni tra applicazioni, database e altri aspetti dell'ambiente IT, internamente ed esternamente, come appropriato, mediante interfacce di sistema.</li> </ul>	Nessuna interfaccia automatizzata (unicamente inserimenti manuali)	Numero limitato di inserimenti di dati o interfacce semplici	Elevato numero di inserimenti di dati o interfacce complesse
<ul style="list-style-type: none"> <li>Il volume e la complessità dei dati in formato digitale elaborati dal sistema informativo, incluso se</li> </ul>	Volume di dati esiguo o dati semplici che possono essere verificati manualmente; dati	Volume di dati esiguo o dati semplici	Volume di dati ampio o dati complessi; Data warehouses <sup>76</sup> ; Uso di fornitori interni o

<sup>77</sup> Un data warehouse è generalmente descritto come un archivio centrale di dati integrati provenienti da una o più fonti diverse (quali molteplici database) da cui possono essere generati report o che può essere utilizzato dall'impresa per attività di analisi di dati. Un report-writer è un'applicazione IT utilizzata per estrarre dati da una o più fonti (quali un data warehouse, un database o un'applicazione IT) e presentarli in un formato specifico.

le registrazioni contabili o altre informazioni sono archiviate in formato digitale e la collocazione dei dati archiviati.	disponibili a livello locale		esterni di servizi IT (ad esempio, archiviazione o hosting dei dati affidato a terzi)
Aspetti connessi alle applicazioni e all'infrastruttura IT:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>Il tipo di applicazione (ad esempio, un'applicazione commerciale con personalizzazione limitata o assente, o un'applicazione con un grado di personalizzazione elevato o altamente integrata che può essere stata acquistata e personalizzata, ovvero sviluppata internamente).</li> </ul>	Applicazione acquistata con personalizzazione limitata o assente	Applicazione acquistata o una semplice applicazione legacy ovvero applicazioni ERP di fascia bassa con personalizzazione limitata o assente	Applicazioni sviluppate su misura o applicazioni ERP più complesse con personalizzazione significativa
<ul style="list-style-type: none"> <li>La complessità della natura delle applicazioni IT e dell'infrastruttura IT sottostante.</li> </ul>	Soluzioni di ridotte dimensioni o semplificate basate su computer portatili o su client-server	Mainframe maturi e stabili, client-server di ridotte dimensioni o semplificati, cloud di tipo software as a service.	Mainframe complessi, client-server di grandi dimensioni o complessi, web-facing, cloud di tipo infrastructure as a service.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Se sia presente un hosting presso terzi o outsourcing dell'IT.</li> </ul>	In caso di outsourcing, provider competente, maturo e sperimentato (ad esempio, cloud provider)	In caso di outsourcing, provider competente, maturo e sperimentato (ad esempio, cloud provider)	Provider competenti, maturi e sperimentati per determinate applicazioni e provider nuovi o appena avviati per altre.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Se l'impresa stia utilizzando tecnologie emergenti che influenzano l'informativa finanziaria.</li> </ul>	Nessun uso di tecnologie emergenti	Uso limitato di tecnologie emergenti in alcune applicazioni	Uso misto di tecnologie emergenti nelle varie piattaforme
Aspetti connessi ai processi IT:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>Il personale addetto al mantenimento dell'ambiente IT (il numero e il grado di specializzazione delle risorse IT di supporto che gestiscono la sicurezza</li> </ul>	Personale in numero esiguo con conoscenze IT limitate per processare gli aggiornamenti del fornitore e gestire l'accesso	Personale in numero limitato con competenze specifiche di IT/dedicato all'IT	Dipartimenti dedicati all'IT con personale qualificato, incluse le competenze di programmazione



dell'ambiente IT e le modifiche allo stesso).			
<ul style="list-style-type: none"> <li>La complessità dei processi per la gestione dei diritti di accesso.</li> </ul>	Un unico soggetto in qualità di amministratore di sistema gestisce i diritti di accesso	Pochi soggetti in qualità di amministratori di sistema gestiscono i diritti di accesso	Processi complessi gestiti dal dipartimento IT per i diritti di accesso
<ul style="list-style-type: none"> <li>La complessità della sicurezza dell'ambiente IT, inclusa la vulnerabilità delle applicazioni IT, dei database e di altri aspetti dell'ambiente IT ai rischi cyber, in particolare in presenza di operazioni web-based o che coinvolgono interfacce esterne.</li> </ul>	Accesso semplice on-premise senza accesso web-facing dall'esterno	Alcune applicazioni web-based con sicurezza principalmente basata su una suddivisione di ruoli poco complessa	Molteplici piattaforme con accesso web-based e modelli di sicurezza complessi
<ul style="list-style-type: none"> <li>Se siano stati apportati cambiamenti nei programmi in relazione alle modalità con cui sono elaborate le informazioni e la portata di tali cambiamenti nel corso del periodo amministrativo.</li> </ul>	Software commerciale privo di codice sorgente installato	Alcune applicazioni commerciali senza codice sorgente e altre applicazioni mature con un numero esiguo di cambiamenti o con cambiamenti semplici; ciclo di sviluppo dei sistemi tradizionale	Cambiamenti nuovi o in gran numero o complessi, diversi cicli di sviluppo per ciascun anno
<ul style="list-style-type: none"> <li>La portata dei cambiamenti nell'ambiente IT (ad esempio, nuovi aspetti dell'ambiente IT o cambiamenti significativi nelle applicazioni IT o nell'infrastruttura IT sottostante).</li> </ul>	Cambiamenti limitati agli aggiornamenti delle versioni dei software commerciali	Cambiamenti riguardanti gli aggiornamenti dei software commerciali, gli aggiornamenti delle versioni ERP, o miglioramenti agli applicativi legacy	Cambiamenti nuovi o in gran numero o complessi, diversi cicli di sviluppo per ciascun anno, personalizzazione ERP rilevante
<ul style="list-style-type: none"> <li>Se si è verificata una conversione dati importante durante il periodo amministrativo e, in tal caso, la natura e la significatività dei cambiamenti apportati, e le modalità con cui è stata effettuata la conversione.</li> </ul>	Aggiornamenti software rilasciati dal fornitore; nessuna conversione di dati nell'aggiornamento	Aggiornamenti di portata minore di software commerciali con possibile conversione di dati	Aggiornamenti significativi su diverse parti del software, nuova release, cambio di piattaforma

### *Tecnologie emergenti*

- Le imprese possono utilizzare tecnologie emergenti (ad esempio, blockchain, robotica o intelligenza artificiale) in quanto tali tecnologie possono presentare specifiche opportunità per

aumentare l'efficienza operativa o migliorare l'informativa finanziaria. Quando le tecnologie emergenti sono utilizzate nel sistema informativo dell'impresa rilevante per la redazione del bilancio, il revisore può considerarle nell'identificazione delle applicazioni IT e di altri aspetti dell'ambiente IT che sono soggetti a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT. Sebbene le tecnologie emergenti possano apparire più sofisticate o più complesse rispetto a quelle esistenti, le responsabilità del revisore in relazione alle applicazioni IT e ai controlli generali IT identificati in conformità al paragrafo 26 b) - c) rimangono invariate.

### *Scalabilità*

6. Acquisire una comprensione dell'ambiente IT dell'impresa può essere più facile per un'impresa meno complessa che utilizza un software commerciale e non ha accesso al codice sorgente per apportare eventuali cambiamenti ai programmi. Questo tipo di impresa può non avere risorse IT dedicate ma può avere una persona cui è attribuito il ruolo di amministratore per garantire l'accesso ai dipendenti ovvero per installare gli aggiornamenti delle applicazioni IT forniti dal fornitore. Gli aspetti specifici che il revisore può considerare nel comprendere la natura di un software commerciale di contabilità, che può essere l'unica applicazione IT utilizzata da un'impresa meno complessa nel proprio sistema informativo, possono includere:
  - la misura in cui il software abbia una posizione consolidata e sia ritenuto affidabile;
  - la misura in cui è possibile per l'impresa modificare il codice sorgente del software per includere moduli aggiuntivi (ossia add-on) al software base, o per effettuare cambiamenti diretti ai dati;
  - la natura e la portata delle modifiche apportate al software. Anche se un'impresa può non essere in grado di modificare il codice sorgente del software, molti software consentono la configurazione (ad esempio, definire o modificare i parametri per la reportistica). Questo non comporta solitamente modifiche al codice sorgente; tuttavia, il revisore può considerare la misura in cui l'impresa è in grado di configurare il software quando valuta la completezza e l'accuratezza delle informazioni prodotte dal software utilizzate come elementi probativi;
  - la misura in cui è possibile avere accesso diretto ai dati relativi alla redazione del bilancio (ad esempio, accesso diretto al database senza utilizzare l'applicazione IT) e il volume di dati elaborati. Maggiore è il volume dei dati, maggiore è la probabilità che l'impresa abbia bisogno di controlli relativi al mantenimento dell'integrità dei dati, che possono includere controlli generali IT sull'accesso non autorizzato ai dati e sui cambiamenti agli stessi.
7. Ambienti IT complessi possono includere applicazioni IT altamente personalizzate o altamente integrate e per comprenderli può essere quindi necessario uno sforzo maggiore. I processi o le applicazioni IT relativi alla predisposizione dell'informazione finanziaria possono essere integrati con altre applicazioni IT. Tale integrazione può coinvolgere applicazioni IT che sono utilizzate nelle attività operative dell'impresa e che forniscono informazioni alle applicazioni IT rilevanti ai fini dei flussi delle operazioni e delle elaborazioni delle informazioni nel sistema informativo dell'impresa. In tali circostanze, determinate applicazioni IT utilizzate nelle attività operative dell'impresa possono essere altresì rilevanti per la redazione del bilancio. Gli ambienti IT complessi possono inoltre richiedere dipartimenti IT dedicati con processi IT strutturati supportati da personale competente nello sviluppo dei software e nel mantenimento dell'ambiente IT. In altri casi, l'impresa può utilizzare fornitori di servizi interni o esterni per gestire determinati aspetti del proprio ambiente IT ovvero processi IT al suo interno (ad esempio, hosting presso terze parti).

### Identificazione delle applicazioni IT che sono soggette a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT

8. Mediante la comprensione della natura e della complessità dell'ambiente IT dell'impresa, inclusa la natura e l'estensione dei controlli sulle elaborazioni delle informazioni, il revisore può stabilire su quali applicazioni IT l'impresa stia facendo affidamento per elaborare in modo accurato le informazioni finanziarie e mantenerne l'integrità. L'identificazione delle applicazioni IT su cui l'impresa fa affidamento può influenzare la decisione del revisore di verificare i controlli automatizzati nell'ambito di tali applicazioni IT, presumendo che tali controlli automatizzati fronteggino i rischi identificati di errori significativi. Al contrario, se l'impresa non fa affidamento su un'applicazione IT, è improbabile che i controlli automatizzati nell'ambito di tale applicazione siano appropriati o sufficientemente precisi ai fini delle verifiche della loro efficacia operativa. I controlli automatizzati che possono essere identificati

in conformità al paragrafo 26 b) possono includere, per esempio, calcoli automatici o controlli sugli input, sull'elaborazione e sull'output, quali un triplice abbinamento dell'ordine di acquisto, del documento di spedizione del fornitore e della relativa fattura. Quando il revisore identifica i controlli automatizzati e arriva alla conclusione, mediante la comprensione dell'ambiente IT, che l'impresa fa affidamento sull'applicazione IT che include tali controlli automatizzati, può essere più probabile che il revisore identifichi l'applicazione IT come un'applicazione soggetta a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT.

9. Nel considerare se le applicazioni IT per le quali il revisore ha identificato controlli automatizzati siano soggette a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT, è probabile che il revisore consideri se, e in quale misura, l'impresa può avere accesso al codice sorgente che consente alla direzione di apportare modifiche ai programmi sottostanti a tali controlli o alle applicazioni IT. Anche la misura in cui l'impresa effettua modifiche ai programmi o alla configurazione e la misura in cui i processi IT su tali modifiche sono formalizzati possono essere considerazioni pertinenti. È inoltre probabile che il revisore consideri il rischio di accesso non appropriato o di modifiche ai dati.
10. Report generati dal sistema che il revisore può avere intenzione di utilizzare come elementi probativi possono includere, per esempio, un report sulle scadenze dei crediti commerciali o un report sulla valutazione delle rimanenze di magazzino. Per tali report, il revisore può acquisire elementi probativi in merito alla loro completezza e accuratezza applicando procedure di validità agli input e agli output del report. In altri casi, il revisore può pianificare di verificare l'efficacia operativa dei controlli sulla predisposizione e sul mantenimento del report e in questo caso è probabile che l'applicazione IT dalla quale viene prodotto sia soggetta a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT. Oltre a verificare la completezza e l'accuratezza del report, il revisore può pianificare di verificare l'efficacia operativa dei controlli generali IT che fronteggiano i rischi connessi alle modifiche inappropriate o non autorizzate nei programmi che generano il report ovvero modifiche ai dati in esso contenuti.
11. Alcune applicazioni IT possono includere nel proprio ambito la funzionalità report-writing mentre alcune imprese possono utilizzare anche applicazioni separate di report-writing (ossia, report-writers). In questi casi, il revisore può avere bisogno di stabilire le fonti dei report generati dal sistema (ossia, l'applicazione che predispone i report e le fonti di dati nel report) per definire le applicazioni IT soggette a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT.
12. Le fonti di dati utilizzate dalle applicazioni IT possono essere database ai quali si può accedere, per esempio, unicamente mediante l'applicazione IT o ai quali può avere accesso il personale IT in qualità di amministratore del database. In altri casi, le fonti di dati possono essere dei data warehouse considerati essi stessi come applicazioni IT soggette a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT.
13. Il revisore può avere identificato un rischio per il quale le sole procedure di validità non sono sufficienti perché l'impresa applica processi di elaborazione delle operazioni altamente automatizzati e dematerializzati, che possono coinvolgere molteplici applicazioni IT integrate. In tali circostanze, è probabile che i controlli identificati dal revisore includano i controlli automatizzati. Inoltre, l'impresa può fare affidamento sui controlli generali IT per mantenere l'integrità delle operazioni elaborate e di altre informazioni utilizzate nell'elaborazione. In questi casi, è probabile che le applicazioni IT coinvolte nell'elaborazione e nell'archiviazione delle informazioni siano soggette a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT.

#### *End-User Computing*

14. Sebbene gli elementi probativi possano anche presentarsi sotto forma di output generati dal sistema e utilizzati in un calcolo elaborato attraverso uno strumento informatico dell'utente finale (ad esempio, fogli elettronici o semplici database), tali strumenti non sono generalmente identificati come applicazioni IT ai fini del paragrafo 26 b). Configurare e mettere in atto controlli sull'accesso e sulla modifica agli strumenti informatici dell'utente finale può essere impegnativo, e tali controlli sono raramente equivalenti ai controlli generali IT o altrettanto efficaci. Piuttosto, il revisore può considerare una combinazione di controlli sulle elaborazioni delle informazioni, tenendo conto della finalità e della complessità dello strumento informatico dell'utente finale coinvolto, ad esempio:

- controlli sulle elaborazioni delle informazioni relativi alla rilevazione ed elaborazione dei dati di partenza, inclusi i controlli automatizzati pertinenti o di interfaccia fino al punto da cui i dati sono estratti (ossia, il data warehouse).
- controlli per verificare che la logica funzioni come previsto, per esempio, controlli che “provino” l’avvenuta estrazione dei dati, quali la riconciliazione del report con i dati dai quali esso deriva, comparando i singoli dati contenuti nel report alla loro fonte e viceversa, e controlli che verifichino le formule o le macro; ovvero
- l’utilizzo di strumenti software di validazione, che verifichino in modo sistematico formule o macro, quali strumenti di verifica sull’integrità dei fogli elettronici.

## Scalabilità

15. La capacità dell’impresa di mantenere l’integrità delle informazioni archiviate ed elaborate nel sistema informativo può variare in base alla complessità e al volume delle relative operazioni e ad altre informazioni. Maggiori sono la complessità e il volume dei dati a supporto di una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa rilevanti per la revisione, minore è la probabilità che l’impresa possa mantenere l’integrità di tali informazioni unicamente mediante i controlli sulle elaborazioni delle informazioni (ad esempio, controlli sugli input e sugli output o il riesame delle informazioni). Diventa altresì meno probabile che il revisore sia in grado di acquisire elementi probativi sulla completezza e sull’accuratezza di tali informazioni mediante le sole procedure di validità qualora tali informazioni siano utilizzate come elementi probativi. In alcune circostanze, quando il volume e la complessità delle operazioni sono minori, la direzione può avere in essere un controllo sulle elaborazioni delle informazioni che è sufficiente a verificare l’accuratezza e la completezza dei dati (ad esempio, i singoli ordini di vendita elaborati e fatturati possono essere riconciliati con il documento cartaceo originariamente inserito nell’applicazione IT). Quando l’impresa fa affidamento sui controlli generali IT per mantenere l’integrità di determinate informazioni utilizzate dalle applicazioni IT, il revisore può stabilire che le applicazioni IT che mantengono tali informazioni siano soggette a rischi derivanti dall’utilizzo dell’IT.

Caratteristiche esemplificative di un’applicazione IT che è probabile non sia soggetta a rischi derivanti dall’utilizzo dell’IT	Caratteristiche esemplificative di un’applicazione IT che è probabile sia soggetta a rischi derivanti dall’IT
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Applicazioni autonome.</li> <li>• Il volume dei dati (operazioni) non è significativo.</li> <li>• La funzionalità dell’applicazione non è complessa.</li> <li>• Ciascuna operazione è supportata dalla documentazione originale in formato cartaceo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le applicazioni sono interfacciate.</li> <li>• Il volume dei dati (operazioni) è significativo.</li> <li>• La funzionalità dell’applicazione è complessa in quanto: <ul style="list-style-type: none"> <li>- l’applicazione rileva le operazioni automaticamente;</li> <li>- È presente una varietà di calcoli complessi sottostanti gli inserimenti automatici.</li> </ul> </li> </ul>
<p>È probabile che l’applicazione IT non sia soggetta a rischi derivanti dall’IT in quanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il volume di dati non è significativo e pertanto la direzione non fa affidamento sui controlli generali IT per elaborare o mantenere i dati.</li> <li>• La direzione non fa affidamento sui controlli automatizzati o su altre funzionalità automatizzate. Il revisore non ha identificato controlli automatizzati in conformità al paragrafo 26 a).</li> <li>• Anche se la direzione, nei propri controlli, utilizza report generati dal sistema, non fa affidamento su di essi. Al contrario, riconcilia i report con la documentazione in</li> </ul>	<p>È probabile che l’applicazione IT sia soggetta a rischi derivanti dall’IT in quanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La direzione fa affidamento su un sistema applicativo per elaborare o mantenere i dati poiché il loro volume è significativo.</li> <li>• La direzione fa affidamento sul sistema applicativo per eseguire determinati controlli automatizzati identificati anche dal revisore.</li> </ul>

<p>formato cartaceo e verifica i calcoli nei report.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Il revisore verificherà direttamente le informazioni prodotte dall'impresa utilizzate come elementi probativi.</li> </ul>	
---	--

*Altri aspetti dell'ambiente IT che sono soggetti a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT*

16. Quando il revisore identifica applicazioni IT che sono soggette a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT, anche altri aspetti dell'ambiente IT sono generalmente soggetti a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT. L'infrastruttura IT include i database, il sistema operativo e la rete. I database archiviano i dati utilizzati dalle applicazioni IT e possono consistere in molte tabelle di dati correlate una con l'altra. Ai dati presenti nei database può avere accesso diretto, attraverso i sistemi di gestione degli stessi, il personale IT o altro personale in qualità di amministratori dei database. Il sistema operativo si occupa della gestione delle comunicazioni tra hardware, applicazioni IT e altri software utilizzati nella rete. Per tale motivo, alle applicazioni IT e alle banche dati si può accedere attraverso il sistema operativo. Una rete è utilizzata nell'infrastruttura IT per trasmettere i dati e condividere le informazioni, le risorse e i servizi attraverso un collegamento comune per la comunicazione. La rete inoltre definisce generalmente un livello di sicurezza logica (attivata attraverso il sistema operativo) per l'accesso alle risorse sottostanti.
17. Quando le applicazioni IT sono identificate dal revisore come soggette a rischi derivanti dall'IT, è generalmente identificato anche il database in cui sono archiviati i dati elaborati dalle stesse applicazioni. Analogamente, poiché la capacità di operare di un'applicazione IT dipende spesso dal sistema operativo e poiché alle applicazioni IT e ai database si accede direttamente dal sistema operativo, quest'ultimo è generalmente soggetto a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT. La rete può essere identificata quando è un punto centrale di accesso alle applicazioni IT identificate e ai relativi database o quando un'applicazione IT interagisce con i fornitori o con soggetti esterni mediante internet, o quando sono identificate dal revisore applicazioni IT web-facing.

*Identificare i rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT e i controlli generali IT*

18. I rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT includono ad esempio rischi correlati ad un affidamento non appropriato sulle applicazioni IT che elaborano i dati in modo non accurato, o che elaborano dati non accurati o entrambe le fattispecie, ad esempio
- accesso non autorizzato ai dati che può causare la loro distruzione o una modifica impropria, compresa la registrazione di operazioni non autorizzate o inesistenti o l'inesatta registrazione di operazioni. Rischi particolari possono sorgere nei casi in cui più utenti accedono ad un database in comune;
  - la possibilità che il personale IT goda di privilegi nell'accesso, oltre quelli necessari, per eseguire le funzioni assegnate, violando in questo modo il principio della separazione delle funzioni;
  - modifiche non autorizzate a dati nei master file;
  - modifiche non autorizzate ad applicazioni IT o ad altri aspetti dell'ambiente IT.
  - mancata effettuazione delle necessarie modifiche alle applicazioni IT o ad altri aspetti dell'ambiente IT.
  - intervento manuale improprio;
  - potenziale perdita di dati o incapacità di accedere ai dati quando richiesto.
19. La considerazione da parte del revisore di accessi non autorizzati può includere i rischi connessi all'accesso non autorizzato da parte di soggetti interni o esterni (spesso denominati rischi in ambito cybersecurity). Tali rischi non influenzano necessariamente l'informativa finanziaria, in quanto l'ambiente IT di un'impresa può includere anche applicazioni IT e relativi dati che soddisfano esigenze operative o di compliance. È importante evidenziare che solitamente gli incidenti in ambito cybersecurity si verificano in primo luogo a livello della rete perimetrale e della rete interna, che tendono a essere più lontane dalle applicazioni IT, dai database e dai sistemi operativi che influenzano la redazione del bilancio. Di conseguenza, se sono state acquisite informazioni su una violazione della sicurezza, il revisore solitamente considera la

misura in cui tale violazione aveva la possibilità di influenzare l'informativa finanziaria. Se l'informativa finanziaria può essere influenzata, il revisore può decidere di acquisire una comprensione e verificare i relativi controlli per stabilire il possibile impatto o portata dell'errore potenziale in bilancio o può valutare se l'impresa ha fornito un'informativa adeguata relativamente a tale violazione della sicurezza.

20. Inoltre, leggi e regolamenti che possono avere un effetto diretto o indiretto sul bilancio dell'impresa possono includere la normativa sulla protezione dei dati. Considerare il rispetto di tali leggi o regolamenti da parte dell'impresa, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, può comportare la comprensione dei processi IT e dei controlli generali IT che l'impresa ha messo in atto per conformarsi alle leggi e ai regolamenti di riferimento.
21. I controlli generali IT sono messi in atto per fronteggiare i rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT. Di conseguenza, il revisore utilizza la comprensione acquisita sulle applicazioni IT identificate e sugli altri aspetti dell'ambiente IT nonché sui rischi applicabili derivanti dall'utilizzo dell'IT per determinare i controlli generali IT da identificare. In alcuni casi un'impresa può utilizzare processi IT comuni in tutto l'ambiente IT o in alcune applicazioni IT e in tale circostanza è possibile identificare i rischi comuni derivanti dall'utilizzo dell'IT e i controlli generali IT comuni.
22. In generale, è probabile che sia identificato un numero maggiore di controlli generali IT con riferimento alle applicazioni IT e ai database rispetto a quello di altri aspetti dell'ambiente IT. Ciò in quanto tali aspetti sono quelli più strettamente legati alle elaborazioni delle informazioni e alla loro archiviazione nel sistema informativo dell'impresa. Nell'identificare i controlli generali IT, il revisore può considerare i controlli sulle azioni sia degli utenti finali sia del personale IT dell'impresa o dei fornitori di servizi IT.
23. L'**Appendice 6** fornisce ulteriori spiegazioni sulla natura dei controlli generali IT generalmente messi in atto per i diversi aspetti dell'ambiente IT. Sono forniti inoltre esempi di controlli generali IT per diversi processi IT.

### Considerazioni relative alla comprensione dei controlli generali IT

La presente appendice evidenzia ulteriori aspetti che il revisore può considerare nell'acquisire una comprensione dei controlli generali IT.

1. La natura dei controlli generali IT normalmente messi in atto per ciascuno degli aspetti dell'ambiente IT:

a) Applicazioni

I controlli generali IT a livello dell'applicazione IT saranno connessi alla natura e alla portata delle funzionalità dell'applicazione e alle modalità di accesso consentite nella tecnologia. Per esempio, saranno necessari maggiori controlli per applicazioni IT altamente integrate con opzioni di sicurezza complesse rispetto ad un'applicazione IT legacy che supporta un numero esiguo di saldi contabili con modalità di accesso solo mediante transazioni.

b) Database

I controlli generali IT a livello di database generalmente fronteggiano i rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT relativi ad aggiornamenti non autorizzati alle informazioni rilevanti per l'informativa finanziaria nei database mediante un accesso diretto agli stessi o l'esecuzione di uno script o di un programma.

c) Sistema operativo

I controlli generali IT a livello di sistema operativo generalmente fronteggiano i rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT relativi all'accesso in qualità di amministratore di sistema che può facilitare la forzatura di altri controlli. Ciò include azioni quali compromettere le credenziali di altri utenti, aggiungere utenti nuovi non autorizzati, caricare dei virus o eseguire script o altri programmi non autorizzati.

d) Rete

I controlli generali IT a livello di rete generalmente fronteggiano i rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT relativi alla segmentazione di rete, all'accesso remoto e all'autenticazione. I controlli di rete possono essere pertinenti quando un'impresa ha applicazioni web-facing utilizzate nell'informativa finanziaria. I controlli di rete possono essere pertinenti quando un'impresa ha relazioni commerciali significative tra partner o esternalizzazioni di servizi a soggetti terzi, che possono aumentare la trasmissione dei dati e la necessità di accesso remoto.

2. I controlli generali IT che possono esistere, organizzati per processo IT includono ad esempio:

a) Il processo di gestione dell'accesso:

○ *Autenticazione*

I controlli che garantiscono che l'utente che sta accedendo ad un'applicazione IT o ad altri aspetti dell'ambiente IT stia utilizzando le proprie credenziali per il log-in (ossia, l'utente non sta utilizzando le credenziali di un altro utente).

○ *Autorizzazione*

I controlli che consentono agli utenti di accedere alle sole informazioni di cui hanno bisogno per adempiere alle proprie responsabilità di lavoro, consentendo un'appropriata separazione delle funzioni.

○ *Provisioning*

Controlli per autorizzare nuovi utenti e modifiche ai privilegi di accesso degli utenti esistenti.

○ *Deprovisioning*

Controlli per disabilitare l'accesso agli utenti in caso di conclusione del rapporto di lavoro o di trasferimento.

- *Accesso privilegiato*

Controlli sull'accesso degli amministratori di sistema o degli utenti con alti privilegi

- *Riesame degli accessi degli utenti*

Controlli per una nuova certificazione o valutazione dell'accesso degli utenti per autorizzazioni ininterrotte nel tempo.

- *Controlli di configurazione sulla sicurezza*

In genere ogni tecnologia ha i propri parametri chiave di configurazione che aiutano a limitare l'accesso all'ambiente IT.

- *Accesso fisico*

I controlli sull'accesso fisico al centro dati e all'hardware, in quanto tale accesso può essere utilizzato per forzare i controlli.

b) Processo per gestire le modifiche ai programmi o altre modifiche all'ambiente IT:

- *Modifiche nel processo di gestione*

I controlli sul processo per definire, programmare, verificare e migrare le modifiche a un ambiente di produzione (ossia, dell'utente finale).

- *Separazione delle funzioni sulla migrazione delle modifiche*

I controlli che separano l'accesso per effettuare e migrare le modifiche ad un ambiente di produzione.

- *Sviluppo, acquisizione o implementazione di sistemi*

I controlli sullo sviluppo o sull'implementazione iniziale dell'applicazione IT (o in relazione ad altri aspetti dell'ambiente IT).

- *Conversione dei dati*

I controlli sulla conversione dei dati durante lo sviluppo, l'implementazione o gli aggiornamenti dell'ambiente IT.

c) Processo di gestione delle operazioni IT

- *Programmazione dei job*

I controlli sull'accesso alla programmazione o all'avvio di job o programmi che possono influenzare l'informativa finanziaria.

- *Monitoraggio dei job*

I controlli per monitorare la riuscita dell'esecuzione dei job o dei programmi relativi all'informativa finanziaria.

- *Backup e ripristino*

I controlli per garantire che il backup dei dati relativi all'informativa finanziaria avvenga come pianificato e che tali dati siano disponibili e accessibili ai fini di un tempestivo ripristino nel caso di un blackout o di un attacco informatico.

- *Individuazione di intrusioni*

I controlli per monitorare le vulnerabilità e/o le intrusioni nell'ambiente IT.

La tabella sottostante illustra esempi di controlli generali IT per fronteggiare i rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT, anche in relazione alle diverse applicazioni IT in base alla loro natura.

Processo	Rischi	Controlli	Applicazioni IT		
<b>Processo IT</b>	<b>Esempi di rischi derivanti</b>	<b>Esempi di controlli generali IT</b>	<b>Software commerciali non complessi</b>	<b>Software commerciali o applicazioni IT</b>	<b>Applicazioni IT di grandi dimensioni o</b>



	dall'utilizzo dell'IT		- Applicabile (sì/ no)	di medie dimensioni o moderatamente e complessi - Applicabile (sì/ no)	complesse (ad esempio, sistemi ERP) - Applicabile (sì/ no)
Gestione dell'accesso	Privilegi di accesso degli utenti: Gli utenti hanno privilegi di accesso al di là di quelli necessari a svolgere i compiti loro assegnati, che possono generare una non corretta separazione delle funzioni.	La direzione approva la natura e l'estensione dei privilegi di accesso degli utenti per nuovi accessi o accessi modificati, inclusi i profili/ruoli standard di applicazione, transazioni critiche relative all'informativa finanziaria e separazione delle funzioni.	Sì - in sostituzione dei riesami degli accessi riportati sotto	Sì	Sì
		L'accesso per gli utenti non più in forza o trasferiti viene tempestivamente disabilitato o modificato.	Sì - in sostituzione dei riesami degli accessi riportati sotto	Sì	Sì
		L'accesso degli utenti viene riesaminato periodicamente	Sì - in sostituzione del provisioning/deprovisioning dei controlli di cui sopra	Sì - per alcune applicazioni	Sì
		La separazione delle funzioni è monitorata e l'accesso in conflitto viene disabilitato o associato ai controlli per mitigare i rischi, che sono documentati e verificati.	N/A – nessuna separazione consentita dal sistema	Sì - per alcune applicazioni	Sì
		L'accesso di livello privilegiato (ad esempio, configurazione e amministratori di dati e sicurezza) è autorizzato e appropriatamente limitato	Sì – probabile solo a livello di applicazioni IT	Sì - a livello di applicazioni IT e a determinati livelli dell'ambiente IT per la piattaforma	Sì - a tutti i livelli dell'ambiente e IT per la piattaforma

Gestione dell'accesso	Accesso diretto ai dati: Sono apportate modifiche non appropriate direttamente ai dati finanziari attraverso strumenti diversi dalle transazioni dell'applicazione	L'accesso ai dati delle applicazioni oppure agli oggetti/tabelle/dati contenuti nei database è limitato al personale autorizzato in base alla loro responsabilità e al loro ruolo. Tale accesso è approvato dalla direzione.	N/A	Sì - per alcune applicazioni e database	Sì
Gestione dell'accesso	Configurazioni del sistema: I sistemi non sono adeguatamente configurati né aggiornati per limitare l'accesso al sistema agli utenti appropriati con la debita autorizzazione.	L'accesso è autenticato mediante ID utente univoci e password o altri metodi quali meccanismi per comprovare l'autorizzazione degli utenti per accedere al sistema. I parametri delle password soddisfano gli standard della società o del settore (ad esempio, lunghezza minima e complessità della password, scadenza, blocco dell'account)	Sì - solo autenticazione tramite password	Sì - autenticazione mista tramite password e molteplici fattori	Sì
		Gli attributi chiave della configurazione della sicurezza sono messi in atto in modo appropriato	N/A – non esiste alcuna configurazione e tecnica di sicurezza	Sì - per alcune applicazioni e database	Sì
Gestione delle modifiche	Modifiche nelle applicazioni: Sono apportate modifiche non appropriate ai sistemi applicativi o ai programmi che contengono controlli automatizzati pertinenti (ossia, parametri configurabili, algoritmi automatizzati, calcoli automatizzati ed estrazioni dati automatizzate) o logica di report.	Le modifiche alle applicazioni sono verificate e approvate in modo appropriato prima di essere spostate nell'ambiente di produzione	N/A – verificherebbe che non è installato alcun codice sorgente	Sì - per software non commerciali	Sì
		L'accesso per mettere in atto le modifiche nell'ambiente applicativo di produzione è appropriatamente limitato e separato dall'ambiente di sviluppo	N/A	Sì - per software non commerciali	Sì

Gestione delle modifiche	Modifiche ai database: Sono apportate modifiche non appropriate alla struttura del database e alle relazioni tra i dati.	Le modifiche ai database sono verificate e approvate in modo appropriato prima di essere spostate nell'ambiente di produzione	N/A – nessuna modifica apportata al database dell'impresa	Sì - per software non commerciali	Sì
Gestione delle modifiche	Modifiche al software di sistema: Sono apportate modifiche non appropriate al software di sistema (ad esempio, sistema operativo, rete, software per la gestione delle modifiche, software per accesso-controllo).	Le modifiche al software di sistema sono verificate e approvate in modo appropriato prima di essere spostate in produzione	N/A – nessuna modifica apportata al software dell'impresa	Sì	Sì
Gestione delle modifiche	Conversione dei dati: I dati convertiti dai sistemi legacy o dalle precedenti versioni introducono errori nei dati se la conversione trasferisce dati incompleti, ridondanti, obsoleti o inaccurati.	La direzione approva i risultati sulla conversione dei dati (ad esempio, con attività di verifica di pareggio saldi o riconciliazioni) dal vecchio sistema applicativo o dalla vecchia struttura dati ai nuovi e monitora che la conversione sia effettuata in conformità alle direttive e procedure di conversione definite.	N/A – Gestiti mediante controlli manuali	Sì	Sì
Operazioni IT	Rete: La rete non previene in modo adeguato l'accesso inappropriato ai sistemi informativi da parte di utenti non autorizzati	L'accesso è autenticato mediante ID utente univoci e password o altri metodi quali meccanismi per comprovare l'autorizzazione degli utenti per accedere al sistema. I parametri delle password soddisfano gli standard della società o del settore (ad esempio,	N/A – non esiste alcun metodo di autenticazione separato per la rete	Sì	Sì

		lunghezza minima e complessità della password, scadenza, blocco dell'account)			
		La rete è progettata per segmentare le applicazioni web-facing dalla rete interna, dove si effettua l'accesso alle applicazioni pertinenti all'ICFR	N/A – non viene impiegata alcuna segmentazione della rete	Sì - Da valutare nelle circostanze	Sì - Da valutare nelle circostanze
		Su base periodica, vengono svolti esami di vulnerabilità della rete perimetrale da parte del team responsabile della gestione della rete che svolge anche indagini sulle potenziali vulnerabilità.	N/A	Sì - Da valutare nelle circostanze	Sì - Da valutare nelle circostanze
		Su base periodica, sono generati avvisi di notifica delle minacce identificate da parte dei sistemi per l'individuazione delle intrusioni. Su tali minacce il team responsabile della gestione della rete svolge indagini	N/A	Sì - Da valutare nelle circostanze	Sì - Da valutare nelle circostanze
		I controlli sono messi in atto per limitare l'accesso alla Virtual Private Network (VPN) agli utenti autorizzati e appropriati	N/A – no VPN	Sì - Da valutare nelle circostanze	Sì - Da valutare nelle circostanze
Operazioni IT	Backup e ripristino dei dati: Quando si verifica una perdita di dati, non è possibile recuperare né accedere tempestivamente ai dati finanziari.	Viene effettuato un backup periodico dei dati finanziari secondo un programma e con una frequenza prestabiliti	N/A – affidamento su backup manuali da parte del team responsabile dei dati finanziari	Sì	Sì
Operazioni IT	Programmazione dei job: Sistemi di produzione, programmi o job danno origine a	Soltanto gli utenti autorizzati hanno l'accesso per aggiornare i batch job (inclusi i job di	N/A – nessun batch job	Sì - per alcune applicazioni	Sì

	una elaborazione di dati inaccurata, incompleta o non autorizzata.	interfaccia) nel software per la pianificazione dei job			
		Sistemi, programmi o job critici sono monitorati e gli errori di elaborazione sono corretti per garantire il completamento con esito positivo.	N/A – nessun monitoraggio dei job	Sì - per alcune applicazioni	Sì