

# Rischio di controllo, livello (rischio) di individuazione e “*Rischio di Revisione*”

Alberto Pesenato<sup>1</sup>: Revisore legale, Consulente area D. Lgs. 231/2001, Pubblicista, Dottore commercialista in Verona

*Per determinare il Rischio di Revisione il revisore legale dopo aver stimato il Rischio Intrinseco<sup>2</sup> deve definire il Rischio di Controllo in seguito, ponderando i due, misurare il Livello (Rischio) di Individuazione per valutare infine il Rischio di Revisione. Il presente contributo propone un “caso pratico” il questionario sul controllo interno (ICQ) necessario per la valutazione di quest’ultimo. Gli ispettori del MEF, nelle verifiche del controllo qualità, valuteranno la metodologia che il revisore legale ha adottato per svolgere il proprio lavoro.*

## 1. PREMESSA

Per determinare il *rischio di revisione*, innanzitutto, si deve stimare il *rischio intrinseco* (nota 2) con appropriate *check list* che fanno riferimento ai principi di revisione ISA Italia.

In seguito deve definire il *rischio di controllo* per mezzo di appropriati ICQ questionari sul controllo interno (qui l’esempio delle immobilizzazioni materiali).

Dalla ponderazione del *rischio intrinseco* e del *rischio di controllo* il revisore legale misura il (*rischio*) *livello di individuazione* e di conseguenza il *rischio di revisione* per ciclo operativo e decide quale approccio (di sostanza o conformità) da adottare sui conti delle poste di bilancio di riferimento.

Il revisore legale valuterà il rischio di revisione secondo due procedure:

- a) in base alla personale valutazione “*professionale e critica*”
- b) In base alla valutazione del *rischio residuo*

## 2. LA DEFINIZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO

Per valutare il Rischio di Revisione il revisore legale **dopo** aver stimato il *Rischio Intrinseco* deve definire il *Rischio di Controllo* in seguito, ponderando i due, misurare il *Livello (Rischio) di Individuazione* e solo dopo valuterà il *Rischio di Revisione*.

Si propone un “caso pratico” il questionario sul controllo interno (ICQ) necessario per la valutazione di quest’ultimo. Gli ispettori del MEF, nelle verifiche del controllo qualità, verificheranno la metodologia che il revisore legale ha adottato per svolgere il proprio lavoro.

---

<sup>1</sup> Autore dei manuali: “*Revisore Legale*” VIII edizione 2018 Wki Ipsoa e “*Organismo di Vigilanza*” VII Edizione 2019 Wki Ipsoa. Altri contributi sono disponibili nel sito [www.albertopesenato.net](http://www.albertopesenato.net) - [www.formazionerevisori.net](http://www.formazionerevisori.net)

<sup>2</sup> Newsletters 1 e 2 in [www.formazionerevisori.net](http://www.formazionerevisori.net) e [www.albertopesenato.net](http://www.albertopesenato.net)

**Tavola 1 - Archivio procedure: riepilogo dei questionari sul controllo interno - asserzioni**

Nome Azienda _____					
Descrizione		Anno 20.. Prima preparazione	Anno 20.._ Aggiornament o	Anno 20.._ Aggiornament o	Anno 20.._ Aggiornament o
		<i>Data + Sigla</i>	<i>Data + Sigla</i>	<i>Data + Sigla</i>	<i>Data + Sigla</i>
1.	a) Conoscenza dell'attività aziendale b) Documento <i>CoSO Report I<sup>3</sup></i>				
1.1					
2.	a) Rischio di Revisione e guida ai programmi di revisione da adottare in riferimento al Rischio di Revisione e Poste di Bilancio. b) Altre informazioni organizzative				
2.1					
3.	Ciclo: Passivo - Spese - Debiti				
3.1	<i>Walk Through</i>				
4.	Ciclo: Attivo - Ricavi - Crediti				
4.1	<i>Walk Through</i>				
5.	Ciclo: Produttivo - Magazzino				
5.1	<i>Walk Through</i>				
6.	Ciclo: Finanziario - Cassa e Banche Tesoreria e Derivati				
6.1	<i>Walk Through</i>				
7.	Ciclo: Risorse umane				
7.1	<i>Walk Through</i>				

<sup>3</sup> **NOTA IMPORTANTE:** Il documento *CoSO Report I* nei 23 principi guida (cap. 38 - Tav. 38.1) è considerato come *best practice* di riferimento per l'architettura dei sistemi di controllo interno dal *Sarbanes Oxley Act* del 2002.

Le procedure riferite ai 23 principi guida sono ormai divenuti pratica professionale comune nelle imprese (si dà per scontata la loro applicazione da parte dei responsabili e quadri delle varie unità operative).

Ritengo che gli ICQ (i Questionari sul Controllo Interno) qui proposti **soddisfino in modo appropriato** detti principi guida.

8.	Ciclo: Immobilizzazioni a) materiali b) immateriali				
8.1	<i>Walk Through</i>				
9.	Ciclo I.T. (Information Technology)				
9.1	<i>Walk Through</i>				
10.	Ciclo: Titoli e Partecipazioni				
11.	Ciclo: Debiti a lungo termine				
12.	Ciclo: Patrimonio netto				
13.	Ciclo: Fair value				
	<b>Altre Voci del CICLO PASSIVO</b>				
14	Ciclo: Marketing				
15	Ciclo: Omaggi – Spese di rappresentanza				
16	Ciclo: Consulenze e prestazioni professionali				
17	Ciclo: Sponsorizzazioni				
18	Ciclo: Liberalità e no profit				
19	Ciclo: Procedimenti giudiziari ed arbitrari				
20	Ciclo: Accordi transattivi				
21	Ciclo: Rapporti con la Pubblica amministrazione				
22	Ciclo: Autorizzazioni e concessioni				
	<b>Altri Cicli</b>				
23	Ciclo: Sicurezza sul lavoro				
24	Ciclo: Ambiente				
25	Controllo di gestione				
26	Conto Economico				
X	X in Dossier del Bilancio				

### 3. LA DETERMINAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO

Il rischio di controllo (*CR Control Risk*) è il rischio che un'inesattezza, che potrebbe verificarsi in un conto o in una classe di operazioni e che potrebbe essere significativa, individualmente considerata o sommata ad altre inesattezze, non sia prevenuta o comunque tempestivamente individuata e corretta dai sistemi contabile e di controllo interno.

Il revisore deve analizzare gli elementi caratteristici della società che possono influire sulla possibilità dell'esistenza di errori significativi. Il revisore può assumere un rischio di controllo basso se decide di affidarsi al sistema di controllo interno dell'azienda cliente. Questo avviene dopo aver completato i questionari ed eseguito un attento *walk through*, per ogni singolo ciclo. Il revisore deve documentare nelle carte di lavoro:

- a) la conoscenza acquisita dei sistemi contabile e di controllo interno;
- b) la valutazione del rischio di controllo.

- Tecniche differenti possono essere utilizzate per documentare le informazioni relative ai sistemi contabile e di controllo interno. Le tecniche più comuni, usate sono: descrizioni, questionari sul controllo interno (ICQ), *check list* o liste di controllo e diagrammi di flusso (*Tav. 1*).

Basandosi sui risultati ottenuti dalle procedure di conformità (*walk through – tav. 2*) il revisore deve valutare in che modo i controlli interni sono organizzati e se operino effettivamente diventando *punti di forza* come rilevato nella valutazione preliminare del rischio di controllo.

#### **3.1 Un esempio pratico: ciclo immobilizzazioni materiali (P.R. ISA ITALIA - Documento CoSO Report I: 9.3 - 10.3 – 230 - 265 – 315 da 12 a 22 - 540) Cap. 46**

Bisogna innanzitutto affermare che **ogni** ICQ è preceduto da varie schede e, cosa più importante, dalla serie più completa possibile dei principi di pratica professionale (*CoSO Report I*,<sup>4</sup> *CoSO Framework SCIGR*) e principi di revisione utili al revisore quali punti di riferimento delle domande che porrà per valutare il *Rischio di controllo* (qui punti 3.1.1 – 3.1.8 – 3.1.9 – 3.1.10)

Il processo di verifica che qui viene proposto al revisore legale per operare nel ciclo *immobilizzazioni materiali* è posto davanti alle domande dei questionari del controllo interno ICQ e composto da:

- 3.1.1 – Le asserzioni;
- 3.1.2 - Le poste di bilancio interessate;
- 3.1.3 – Il responsabile della procedura;
- 3.1.4 - Foglio di valutazione del controllo interno;
- 3.1.5 - La determinazione finale del rischio di revisione;
- 3.1.6 - Organigramma e divisione dei compiti;
- 3.1.7 - Determinazione del Livello di *Rischio di Individuazione* del Ciclo Operativo;
- 3.1.8 - Documento *CoSO Framework – Rischio di Revisione*;
- 3.1.9 – Rischio di revisione
- 3.1.10 – Obiettivi del controllo interno.

---

<sup>4</sup> Si ricorda qui che il documento *CoSO Report I* nei suoi 23 principi è ora considerato pratica professionale e si dà per scontato che le procedure aziendali lo assolvano completamente.

### 3.1.1 Le asserzioni<sup>5</sup>:

- Asserzioni attinenti alle classi di operazioni o cicli di operazioni: 1 – 2 – 3 – 4 – 7
- Asserzioni attinenti ai saldi di bilancio: 1 – 2 – 5 – 6 – 7 – 8
- *Asserzioni attinenti all’Informativa: 1 – 2 – 3 – 5 – 7 – 8*

E Esistenza – 2. C Completezza – 3. 4. 5. A Accuratezza e competenza – 6. V Valutazione – 7. 8. P Classificazione/Presentazione

Asserzioni			
	<b>Rappresentazione Transazioni/Saldi contabili/ Informativa di bilancio</b>	<b>Errori/Frodi Transazioni/Saldi contabili</b>	<b>Errori / Frodi Informativa di bilancio</b>
<b>E</b>	<b>1) ESISTENZA/ MANIFESTAZIONE:</b> tutte le operazioni di acquisizione e dismissione di beni materiali registrate si riferiscono a fatti di gestioni che hanno avuto effettivamente luogo e che sono pertinenti all’azienda	<b>1)</b> Si rilevano operazioni riferite ad acquisizioni e dismissioni di immobilizzazioni immateriali che sono manipolate, inventate in definitiva false. I saldi di fine esercizio riferiti alle immobilizzazioni materiali, agli ammortamenti, alle svalutazioni, alle plusvalenze, alle minusvalenze airipristino di valore derivano da operazioni fittizie o inesistenti	<b>1)</b> Le informazioni sulle poste dello stato patrimoniale: <b>B.II</b> e del conto economico: <b>A5</b> e <b>B 10.b) B.10.c), B.14, E.20</b> ed <b>E.21</b> riportano in tutto o in parte informazioni non veritiere, scorrette riferite a transazioni, in tutto o in parte fittizie o inesistenti
<b>C</b>	<b>2) COMPLETEZZA:</b> tutte le operazioni ed i fatti di gestione che hanno interessato l’ acquisizione e dismissione di beni materiali sono state effettivamente registrati e l’informativa di bilancio è completa ed adeguata	<b>2)</b> Si rilevano operazioni riferite ad acquisizioni e dismissioni di immobilizzazioni materiali saltate, omesse o rinviate e delle quali non vi è traccia nelle scritture contabili. Il saldo di bilancio non include operazioni riferite ad acquisizioni e dismissioni di immobilizzazioni materiali non <b>registrate ovvero incomplete e omesse</b>	<b>2)</b> Le informazioni di bilancio previste dagli art.2424 – 2427 c.c. e dall’OIC 16 sono in tutto o in parte omesse
<b>A</b>	<b>3) ACCURATEZZA:</b> gli importi ed i dati relativi alle	<b>3)</b> Si rilevano operazioni di acquisto, vendita,	<b>3)</b> Si presenta un’informativa sui saldi di

<sup>5</sup> Tutti i componenti degli organi di *Governance* esprimono delle “asserzioni” vale a dire delle affermazioni, dichiarazioni ed attestazioni in riferimento alle procedure esistenti ed applicate.

Esprimono “asserzioni” anche quando procedono alla presentazione del bilancio ed all’informativa dei vari elementi che lo compongono.

Le affermazioni ed “asserzioni” che ogni collaboratore o dipendente dell’azienda, inserito ai vari livelli di responsabilità esprime o comunica ufficialmente sono la base della conoscenza delle procedure adottate nell’azienda sia come etica da parte degli organi di *Governance* sia come insieme di controlli e processi amministrativi che sono espressione dell’etica espressa dalla direzione, da parte di ogni dipendente dell’azienda.

	operazioni riferite a tutte le operazioni di acquisizione e dismissione di beni materiali sono registrate correttamente	dismissioni di immobilizzazioni materiali imprecise o incomplete con errori formali di data, descrizione, importo o altro	bilancio delle immobilizzazioni materiali o importi inclusi negli altri documenti di financial reporting non veritiera o scorretta
	<b>4) COMPETENZA:</b> tutte le operazioni di acquisizione e dismissione di beni materiali sono registrate nel corretto periodo contabile rispettando il principio della competenza	<b>4)</b> Si rilevano operazioni di acquisto, vendita, dismissioni di immobilizzazioni materiali <b>non riferibili al periodo amministrativo</b> ma di competenza del periodo precedente o successivo	<b>4)</b> Il criterio della competenza non è rispettato, ciò porta ad un'informativa di bilancio non veritiera e quindi scorretta
	<b>5) LIBERA DISPONIBILITÀ DIRITTI ED OBBLIGAZIONI:</b> l'azienda possiede o controlla i diritti sulle immobilizzazioni materiali	<b>5)</b> Si sono rilevate poste che non sono nella piena disponibilità dell'azienda, non esistono, contestate, sottoposti a condizioni, vincoli o che non ha titolo di possedere	<b>5)</b> l'informativa di bilancio risulta viziata da informazioni non veritiere
<b>V</b>	<b>6) VALUTAZIONE:</b> Le immobilizzazioni materiali sono evidenziate in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione stata registrata correttamente ed in rispetto della normativa di riferimento	<b>6)</b> I saldi di fine esercizio riferiti ad operazioni, i di acquisto, vendita, di immobilizzazioni materiali <b>con criteri difforni</b> dal codice civile o dai principi contabili OIC 20 e 21	<b>6)</b> Si presenta un'informativa sui saldi di bilancio negli altri documenti di financial reporting <b>scorretta</b>
<b>P</b>	<b>7) CLASSIFICAZIONE:</b> tutte le operazioni di acquisizione e dismissione di beni materiali sono state registrate nei conti di pertinenza, rappresentate in bilancio in conformità alla normativa di riferimento e descritte in modo adeguato. l'informativa è chiara	<b>7)</b> Si rilevano operazioni di acquisto, vendita di immobilizzazioni materiali che sono imputate a conti di stato patrimoniale o conto economico <b>non previsti.</b> Uno o più conti sono riepilogati in saldi non previsti dello stato patrimoniale o conto economico. <b>Si danno informazioni classificate in modo scorretto o poco chiare</b>	<b>7)</b> Si danno informazioni classificate in modo scorretto o poco chiaro
	<b>8) PRESENTAZIONE:</b> tutte le informazioni che dovrebbero essere fornite in conformità alla alla normativa di riferimento sono riportate in bilancio, presentate correttamente e per il loro esatto ammontare		<b>8)</b> Le indicazioni esplicative che dovrebbero essere fornite in conformità alla normativa di riferimento non sono riportate e presentate correttamente nell'informativa di bilancio

### 3.1.2 Le poste di bilancio interessate

#### CICLO IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

##### CONTO ECONOMICO

###### A) VALORE DELLA PRODUZIONE

- 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
- 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

Totale

.

###### B) COSTI DELLA PRODUZIONE

- 10) ammortamenti e svalutazioni
- b) ammortamenti delle immobilizzazioni materiali
- c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni
- 14) oneri diversi di gestione ( qui minusvalenze per fisiologica sostituzione beni strumentali se no in oneri straordinari)

Totale.

###### E) COSTI DELLA PRODUZIONE

20) proventi con separata indicazioni delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n 5);

21) oneri con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14) e delle imposte relative a esercizi precedenti.

Totale.

##### STATO PATRIMONIALE: ATTIVO

###### B) IMMOBILIZZAZIONI, CON SEPARATA INDICAZIONE DI QUELLE CONCESSE IN LOCAZIONE FINANZIARIA

###### II) Immobilizzazioni materiali:

- 1) terreni e fabbricati;
- 2) impianti e macchinario;
- 3) attrezzature industriali e commerciali;
- 4) altri beni;
- 5) immobilizzazioni in corso e acconti.

Totale.

##### IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI OIC 16

###### CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

19. L'articolo 2424 del codice civile prevede che le immobilizzazioni materiali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BII con la seguente classificazione:

- “1) terreni e fabbricati;  
2) impianti e macchinario;  
3) attrezzature industriali e commerciali;  
4) altri beni;  
5) immobilizzazioni in corso e acconti.”

### 3.1.3 Responsabile della procedura

Superiore immediato	
Responsabile della Procedura	

### 3.1.4 Foglio di valutazione del controllo interno

Denominazione o Ragione Sociale 31/12/20XX	CICLO IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI				W.P. N°: <b>D. Proc. 8a</b> Sigla Data	
Natura della debolezza	Commenti del responsabile dell'Unità Operativa	Debolezza rettificata Data	La debolezza potrebbe causare errori significativi sul bilancio?		Effetto su natura, estensione e tempo delle procedure di revisione.	
			SI/NO	Motivo	Rif. a programma di revisione	Verifica adottata

### 3.1.5 La determinazione finale del rischio di revisione

#### Rischio di Revisione del Ciclo Operativo da riportare in riepilogo al punto 2a

<b>RISCHIO DI REVISIONE</b> (Dossier Generale - Punto 6.1 <sup>6</sup> Fase 4): In base alla valutazione del (Rischio) Livello di Individuazione (Fase 3) valuta il <b>Rischio di Revisione</b> del seguente Ciclo Operativo - (Commento)		
BASSO	MEDIO	ALTO

### 3.1.6 Organigramma e divisione dei compiti del ciclo immobilizzazioni materiali

Denominazione o Ragione Sociale 31/12/20XX	ORGANIGRAMMA DEL CICLO IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI				W.P. N°: <b>D. Proc. 8a</b>
					Sigla
					Data
Funzione - Operazione	Responsabile		Superiore immediato		
	Nome	Qualifica	Nome	Qualifica	
1					
2					
3					
4					

### 3.1.7 Determinazione del Livello di Rischio di Individuazione del Ciclo Operativo

**(RISCHIO) LIVELLO DI INDIVIDUAZIONE\* (Fase 3):** in base alla combinazione/ponderazione tra Rischio Intrinseco (Dossier Generale Punto 6.2 Fase 1) e Rischio di Controllo (Fase 2) valuta il livello di (Rischio) Livello di Individuazione.

#### Rischio di Controllo del presente Ciclo Operativo (fase 2)

BASSO	MEDIO	ALTO

- Fase 1 - Rischio Intrinseco:** Conoscenza impresa, condizioni economiche generali, del settore ecc.: *Check lists:* 9.1 - 9.2 - 10.1.2 - 10.3 - 10.4 - 10.5 - 10.6 - 10.7.1 - 10.7.2 - 10.7.3 - 10.7.4 (Capp. 16 - 18 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27). I. C. Q.: 1a - 1.b (Capp. 37 - 38). Riepilogo: Dossier Generale 6.2;
- Fase 2 - Rischio di Controllo:** Interviste, diagrammi di flusso, Questionari sul Controllo Interno (da 2b a 25 - Capp. Da 41 a 51). I questionari sul controllo interno concorrono nel conoscere nel dettaglio le procedure e nel valutare tramite il *walk through* il Rischio di Controllo.
- Fase 3 - (Rischio) Livello di Individuazione:** dalla combinazione del Rischio Intrinseco. ed il Rischio di Controllo il Revisore Legale decide il Livello (Rischio) di Individuazione e ricava il Rischio di Revisione determinando quale approccio (di sostanza o conformità) da adottare.

il Revisore Legale per mezzo degli strumenti indicati nel numero 1 (Fase 1) ha una conoscenza generale dell'azienda e quindi può valutare il Rischio Intrinseco

In seguito utilizzando i questionari sul controllo interno di cui al numero 2 (Fase 2) può valutare il Rischio di Controllo. In base alla personale valutazione "professionale e critica" potrà dedurre il (Rischio) Livello di Individuazione (Fase 3) e quindi conseguentemente stabilire se il **Rischio di Revisione** (Fase 4) può essere valutato Alto - Medio - Basso Dossier Generale 6

#### Rischio di Revisione: Metodo "professionale o critico" ex P.R. 400 (18/107 2000) Appendice

(Rischio) Livello di Individuazione*		Rischio di Controllo		
Rischio Intrinseco.		Alto A	Medio B	Basso C
Vedere valutazione in <i>Dossier OdV - Governance Punto 6.2</i>	<b>1 Alto</b>	Molto Basso A1	Basso	Medio
	<b>2 Medio</b>	Basso	Medio	Alto
	<b>3 Basso</b>	Medio	Alto	Molto Alto C3

Per esempio: Se il Rischio Intrinseco è Basso (riga 3) ed il Rischio di Controllo Basso (colonna C) il (Rischio) Livello di Individuazione sarà Molto Alto (facile individuazione C3).

Risultato. Rischio di Revisione Basso - predominanza di verifiche di conformità.

Se il Rischio Intrinseco ed il Rischio di Controllo sono Alti (riga 1 e colonna A) il (Rischio) Livello di Individuazione sarà Molto Basso (difficile individuazione A 1).

Risultato: Rischio di Revisione Alto - predominanza di verifiche di validità

#### B) Metodo del "Rischio residuo" $IR \times CR \times DR = AR$

IR	CR	DR	AR
Rischio Intrinseco % di copertura - da 6.2	Rischio di Controllo del ciclo % di copertura	Rischio di Individuazione % del rischio	%
Da 0 a 100%	Da 0 a 100%	Da 0 a 100%	

### 3.1.8 Documento CoSO Report I - Possibili aspetti del controllo interno

Affari legali

- 1) garantire che l'azienda agisca nel pieno rispetto di leggi e regolamenti;
- 2) garantire che i contratti e gli accordi stipulati siano chiari, equi per l'azienda ed applicabili ai sensi di legge;
- 3) ridurre al minimo i costi delle cause e delle transazioni;
- 4) registrare integralmente e con accuratezza i trasferimenti di cespiti, gli acquisti, lealienazioni, il relativo ammortamento;
- 5) proteggere le immobilizzazioni materiali dal rischio di perdita conseguente a furto;

Altri possibili aspetti del controllo interno sono i seguenti:

- Tenuta di dettagliate schede dei cespiti, verificate con i mastri di contabilità.
- Appropriato controllo dei cespiti completamente ammortizzati, ma ancora in uso.
- Inventario fisico periodico dei cespiti.
- Acquisti e vendite (eliminazioni) di cespiti adeguatamente autorizzate.
- Effettive procedure per distinguere i costi capitalizzabili da quelli da spendere.
- Aliquote d'ammortamento riviste periodicamente per la ragionevolezza.

### 3.1.9 Rischio di revisione

- a) Di mancanza di autorizzazioni per investimenti e disinvestimenti
- b) Di non corretta rilevazione e registrazione
- c) Che non siano di proprietà, non esistano, non siano operative
- d) Che le politiche di ammortamento non siano corrette, non applicate o applicate non correttamente
- e) Che vi siano condizioni anomale delle operazioni di investimento e disinvestimento
- f) Che vi siano condizioni particolari delle operazioni con consociate
- g) Che i criteri di valutazione non siano corretti, che la classificazione sia errata

### 3.1.10 Obiettivi del controllo interno a) Immobilizzazioni materiali

1. Devono essere previste specifiche autorizzazioni per gli acquisti di immobilizzazioni.
2. Deve essere mantenuto un controllo sull'efficienza e sull'esistenza dei cespiti.
3. Deve essere mantenuto un controllo sulle attivazioni di manutenzioni e sui costi di manutenzione.
4. Devono essere autorizzate tutte le alienazioni dei cespiti.
5. Deve essere mantenuto un controllo sulle registrazioni contabili.
6. I tassi di ammortamento devono essere approvati e periodicamente controllati.
7. Altri controlli, per casi particolari.

Obiettivi del controllo interno

Obiettivi n.	20..		20..		20..	
	Preparato da	Data	Aggiornato da	Data	Aggiornato da	Data
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						

**Ogni risposta «NO» al questionario sul controllo interno corrisponde generalmente ad un punto di debolezza o ad una mancanza del sistema controllo interno che può generare un punto di M/L.  
Se una risposta «NO» non comporta un punto di debolezza, essa va adeguatamente giustificata.**

LA COMPILAZIONE DI QUESTO QUESTIONARIO VIENE ESEGUITA UNA SOLA VOLTA IL PRIMO ANNO ED AGGIORNATA GLI ANNI SUCCESSIVI

**1. Devono essere previste specifiche autorizzazioni per gli acquisti di immobilizzazioni materiali.**

Descrizione	Sì	No	Rif. Flow chart	Note
1. È predisposto un programma di investimenti: - annuale? - pluriennale?				
2. Il preventivo di spesa per acquisto, sostituzione o modifica di un cespite deve essere autorizzato: - dal consiglio di amministrazione? - dal presidente o amministratore delegato? - da un dirigente responsabile?				
3. L'autorizzazione di cui al punto 2 è in funzione del valore dell'investimento?				
4. Il preventivo da autorizzare porta dei riferimenti al programma degli investimenti?				
5. Il preventivo da autorizzare indica il motivo dell'investimento o il cespite da sostituire?				
6. Reca le annotazioni del responsabile del servizio finanziario per la disponibilità dei fondi?				
7. Quando i costi eccedono l'importo autorizzato, è richiesta un'ulteriore tempestiva autorizzazione su tale eccedenza?				
8. È tenuta una registrazione degli impegni per acquisti di immobilizzazioni autorizzati?				
9. I costi sostenuti sono confrontati con i singoli preventivi autorizzati?				
10. Periodicamente è predisposta una situazione dei preventivi autorizzati con i relativi costi sostenuti e con quelli ancora da sostenere per completare l'investimento e con i preventivi autorizzati cui non si è ancora dato corso di esecuzione?				
11. La situazione di cui al punto 10 viene sottoposta all'approvazione del responsabile che ha autorizzato gli investimenti ed al responsabile del servizio finanziario?				
12. Chi autorizza il pagamento delle fatture fornitori: - verifica che vi siano i preventivi autorizzati? - segnala per iscritto le eventuali anomalie?				
13. I costi per costruzioni interne sono sottoposti agli stessi controlli previsti per gli acquisti?				

**2. Deve essere mantenuto il controllo sull'efficienza e l'esistenza dei cespiti.**

<b>Descrizione</b>	<b>Sì</b>	<b>No</b>	<b>Rif. Flow chart</b>	<b>Note</b>
1. Esistono registrazioni extra-contabili con la descrizione analitica dei singoli cespiti?				
2. Al momento dell'acquisto, i cespiti sono contraddistinti con un numero di serie o altro segno di identificazione? Ubicazione e codice di riferimento; data di acquisto, data di acquisto, costo storico e rivalutazioni; costi per manutenzioni straordinarie capitalizzate; centro di costo di appartenenza, CGU di appartenenza.				
3. È eseguito l'inventario fisico dei cespiti: - annuale? - pluriennale?				
4. I risultati dell'inventario fisico sono confrontati: - con le registrazioni extra-contabili? - con la contabilità?				
5. Il risultato delle verifiche di cui al punto 4 deve essere sottoposto all'approvazione del responsabile, con la spiegazione scritta per le eventuali differenze?				
6. Chi esegue l'inventario fisico: - verifica l'efficienza e l'utilizzo del cespiti? - segnala per iscritto eventuali anomalie?				
7. Deve essere tempestivamente segnalato per iscritto al responsabile delle schede cespiti e alla contabilità quando un cespiti non è più utilizzato per rottura o altro?				
8. Si provvede alle opportune rilevazioni in contabilità?				
9. Vi sono cespiti che eccedono il reale fabbisogno dell'azienda?				
10. I cespiti sono dotati di adeguate coperture assicurative?				

**2. Deve essere mantenuto il controllo sulle attivazioni e sui costi di manutenzione.**

<b>Descrizione</b>	<b>Sì</b>	<b>No</b>	<b>Rif. Flow chart</b>	<b>Note</b>
1. Per le manutenzioni di importo significativo è necessaria l'autorizzazione come per l'acquisto dei cespiti?				
2. La decisione di capitalizzare o spendere il costo della manutenzione è approvata da: - un responsabile tecnico? - un responsabile amministrativo?				
3. Le manutenzioni eseguite e capitalizzate sono annotate nelle schede cespiti?				
4. Nel caso che la manutenzione preveda la sostituzione di parte dei cespiti, viene indicato il valore (approssimativo) della parte sostituita?				
5. Il valore di cui al punto 4 è scontato dal valore del cespiti: - nella scheda extracontabile (IT)? - in contabilità?				

**3. Devono essere autorizzate tutte le alienazioni dei cespiti.**

<b>Descrizione</b>	<b>Sì</b>	<b>No</b>	<b>Rif. Flow chart</b>	<b>Note</b>
1. Le alienazioni dei cespiti devono essere autorizzate per iscritto: - dal consiglio di amministrazione? - dal consigliere delegato? - da un dirigente?				
2. L'autorizzazione di cui al punto 1 è in relazione al valore del cespite da alienare?				
3. Chi approva l'alienazione autorizza anche il prezzo di vendita?				
4. Per le immobilizzazioni distrutte sono compilati verbali di distruzione?				
5. I cespiti alienati o distrutti sono tempestivamente cancellati: - dalla scheda extracontabile? - dalla contabilità?				
6. È predisposta periodicamente una situazione dei cespiti non utilizzati od obsoleti?				
7. La situazione di cui al punto 6 è sottoposta all'approvazione di un responsabile?				

**4. Deve essere mantenuto il controllo sulle registrazioni contabili.**

<b>Descrizione</b>	<b>Sì</b>	<b>No</b>	<b>Rif. Flow chart</b>	<b>Note</b>
1. Le registrazioni contabili relative ai cespiti sono sottoposte all'approvazione di un responsabile?				
2. È effettuato il controllo che tutti i movimenti relativi ai cespiti (vendite e acquisti, sostituzioni e manutenzioni) vengano registrati?				
3. Periodicamente viene eseguita una quadratura tra: - scheda extracontabile? - libri cespiti? - contabilità?				
4. La quadratura di cui al punto 3 è sottoposta all'approvazione di un responsabile?				
5. I dati contabili sono confrontati con i programmi di investimento?				
6. Il libro cespiti è: - aggiornato? - tenuto secondo le prescrizioni di legge?				
7. In caso di alienazione, viene verificato che tutti i costi (comprese le manutenzioni successive capitalizzate) siano scaricati?				

#### 5. I tassi di ammortamento devono essere approvati e periodicamente controllati.

Descrizione	Sì	No	Rif. Flow chart	Note
1. I tassi di ammortamento sono: - approvati da un responsabile? - periodicamente rivisti? - riferiti alla vita utile del cespite?				
2. Nel calcolo degli ammortamenti e nella determinazione dei tassi si tiene conto dell'effetto provocato sulla vita e sul valore del cespite da manutenzioni straordinarie e da altre attivazioni?				
3. È eseguito un controllo sull'esattezza degli ammortamenti?				
4. Sui cespiti completamente ammortizzati continua a essere calcolato l'ammortamento: - in contabilità industriale? - in contabilità generale?				

#### 4. LA DETERMINAZIONE DEL (RISCHIO) LIVELLO DI INDIVIDUAZIONE ED IL CONSEGUENTE RISCHIO DI REVISIONE

Il (*rischio*) *livello di individuazione* o riconoscimento è **il rischio proprio del Revisore Legale** esso è direttamente collegato alle procedure di conformità e di validità effettuate dal revisore, è il rischio che le procedure di conformità e di validità eseguite dal revisore non evidenzino un'inesattezza significativa considerata, individualmente o aggregata ad altre inesattezze, presente in un saldo di un conto o in una classe di operazioni.

Si può affermare che quest'ultima componente di rischio rifletta la probabilità di non scoprire tutti gli scostamenti significativi di bilancio e quindi è **un rischio che va attribuito o ascritto al revisore** ed è commisurato all'efficacia delle procedure di revisione pianificate ed adottate. Come sopra detto la valutazione del *rischio di controllo* da parte del revisore, unitamente alla valutazione del *rischio intrinseco*, influenza la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di conformità e di validità da eseguire per ridurre il rischio d'individuazione e, quindi, il rischio di revisione, ad un livello accettabile.

Sebbene le procedure di conformità e le procedure di validità (*Tav.13 e 14*) abbiano finalità differenti, i risultati ottenuti da entrambe le tipologie di verifica possono servire a finalità comuni.

Gli errori scoperti durante le procedure di validità possono indurre il revisore a modificare la valutazione del rischio di controllo definita precedentemente.

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

Tanto più elevata è la valutazione del revisore del rischio intrinseco e del rischio di controllo, tanto maggiori sono gli elementi probativi (campionamento) che il revisore deve acquisire per mezzo di verifiche di validità. In altre parole, quando entrambi i rischi sono valutati «alti», il revisore deve considerare se le procedure di validità possono fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati al fine di ridurre il rischio di individuazione, e quindi il rischio di revisione, ad un livello accettabile.

I Questionari sul Controllo Interno (I.C.Q.) concorrono nel conoscere nel dettaglio le procedure e nel valutare tramite il *walk through* il *Rischio di Controllo* che ponderato con il *Rischio Intrinseco* determina il *Livello (Rischio) di Individuazione* e di conseguenza il *Rischio di Revisione* e infine quale approccio (di sostanza o conformità) da adottare.

Il Revisore Legale, rilevate le procedure, deve accertarsi che queste siano applicate nella realtà aziendale in modo da accertarsi che il **Rischio di Controllo** sia ad un livello accettabile (basso – vedi Tav. 4 e punto 3.1.7).

Egli può desumere il Rischio di Controllo dall'attenta analisi delle asserzioni derivanti dai questionario sul controllo interno ICQ e dall'esecuzione del **walk through**.

Questa semplice metodologia permette al Revisore Legale di verificare se le procedure, così come rilevate tramite il **Questionario sul Controllo Interno (ICQ)**, sono applicate dall'azienda e di definire il *Rischio di Controllo* come "Basso".

#### 5. INFINE: LA DETERMINAZIONE DEL RISCHIODI REVISIONE

Eseguito il *walk through* e definito il *Rischio di Controllo* come "Basso" in riferimento al ciclo analizzato ed alle poste di bilancio collegate allo stesso il revisore definirà il **Rischio di Revisione**.

Ponderando il *Rischio Intrinseco* "bass" con il *Rischio di Controllo* "basso" risulterà un *Livello di individuazione* "alto" ed il finale **Rischio di Revisione** "Basso" (vedie punto 3.1.7).

*Valutato il **Rischio di Revisione** come **Basso**, il rischio (basso), sarà confermato ogni volta che una verifica di conformità o si sostanza non produrrà scostamenti o errori dalla/nella procedura.*



**Tavola 2 - Walk Through - Controlli di Conformità (Compliance) e Validità (Substantive) - Verifica dei punti di forza**

Il Revisore Legale esegue *controlli di conformità*, quando, rilevate le procedure, studiato il controllo interno dell'azienda e verificato (tramite il *walk through*) che le procedure sono applicate (*Rischio di Controllo* basso), ritiene che le procedure contabili e amministrative siano affidabili (**reliables**) e che anche il (*Rischio*) *Livello di Individuazione* sia ridotto.

Sono considerati **punti di forza** della procedura tutti i controlli che il personale dell'azienda esegue sulle transazioni lasciandone **evidenza**, con firma o sigla sui documenti.

Le verifiche di conformità servono a verificare i **punti di forza** ed a garantire che le procedure sono adottate e che i controlli rilevati durante la stesura degli **I.C.Q.** (Questionari sul Controllo Interno) avvengano nella realtà aziendale determinando in questo modo un *Rischio di Controllo* basso che correlato ad un *Rischio Intrinseco* basso determina un ridotto *Rischio di Individuazione* e di conseguenza un limitato *Rischio di Revisione*.

Un esempio di controllo di **conformità** sul ciclo acquisti (verifica dei punti di forza) è il seguente:

- L'ordine d'acquisto è deriva da un adeguato budget d'acquisto.
  - L'ordine d'acquisto è **stato firmato** (punto di forza) per approvazione da un responsabile nei limiti delle competenze assegnate di quantità e importo.
  - La quantità riportata sul D.D.T. (documento di trasporto) è stata verificata con quanto ordinato e sul documento **vi è la sigla** (punto di forza) che evidenzia il controllo.
  - La quantità esposta in fattura, ed il prezzo unitario, sono stati confrontati con quanto arrivato (D.D.T.) e con quanto pattuito (ordine) ed **esiste sigla** (punto di forza) di evidenza del controllo.
  - Chi ha firmato l'assegno e il mandato di pagamento, ha controllato i documenti sopra descritti e ha apposto, almeno sulla fattura, **la sua sigla** (punto di forza) per avvenuto controllo.
  - Chi ha contabilizzato la fattura di acquisto ha lasciato **evidenza** (punto di forza) dell'operazione.
  - Chi ha caricato il magazzino ha **siglato** (punto di forza) un documento (i.e. D.D.T: accompagnamento) per evidenziare l'avvenuta imputazione.

Se il Revisore Legale giudica insufficiente il controllo interno adottato (mancanza di punti di forza) dall'azienda e ritiene che le procedure contabili e amministrative siano poco affidabili (**low reliability**) e che il *Rischio o Livello di Individuazione* sia medio o alto:

- egli dovrà basare i propri giudizi principalmente su controlli di tipo sostanziale o di validità (**substantive**), per esempio: **circolarizzazioni molto estese – verifica fisica – analisi comparativa**.

Un esempio di controllo **sostanziale** sul ciclo acquisti è il seguente:

- La quantità ordinata è quella riportata nel DDT e **corrisponde** a quanto caricato in contabilità di magazzino.
- La quantità fatturata **corrisponde** a quella arrivata.
- Il prezzo pattuito nell'ordine è **quello esposto in fattura**.
- La quantità per il prezzo **corrisponde** all'importo esposto in fattura.
- Quanto esposto in fattura è **stato contabilizzato**.
- L'importo contabilizzato è **stato pagato**.
- I conti relativi accolgono in dare e in avere **esattamente gli importi verificati** in precedenza.

Generalmente, anche quando il sistema è affidabile, oltre a controlli di conformità si eseguono alcuni controlli di sostanza e viceversa, quando si eseguono principalmente controlli di sostanza si eseguono alcuni controlli di conformità.

Questo approccio è comunemente denominato *dual purpose test*, in altre parole verifica con doppio fine, che accoglie sia l'uno sia l'altro metodo.

**Tavola 3- Verifiche di Conformità (compliance)**

OBIETTIVO	GENERE	PROCEDURE DI REVISIONE
<p>I controlli di conformità servono a verificare i <b>punti di forza</b> ed a garantire che le procedure sono adottate e che i controlli rilevati durante la stesura degli <b>I.C.Q.</b> (Questionari sul Controllo Interno) avvengano nella realtà aziendale.</p>	<p>Procedure di Conformità (Rischio di Revisione Basso)</p>	<p>Verifica e osservazione che i controlli interni specifici siano applicati tramite raffronti documentali sulle transazioni.</p>
		<p>Analisi di registrazioni, documenti, strumenti elettronici che consentono di verificare l'efficacia dei controlli</p>
		<p>Verifica dell'esecuzione dei controlli effettuati sui documenti quale parte del sistema del controllo interno</p>
		<p>Riesecuzione di taluni controlli in modo autonomo anche per mezzo di tecnologia informatica</p>



Tavola. 4 - Procedure di Validità o di Sostanza (*Substantive*)

OBIETTIVO	GENERE	PROCEDURE DI REVISIONE			
<p>Valide per le <b>MICRO imprese</b></p> <p>Se il Revisore Legale giudica Basso il Rischio Intrinseco e Alto il controllo sulle procedure da parte del <i>proprietario-amministratore</i>, egli potrà basare i propri giudizi su controlli di tipo sostanziale o di validità (<i>substantive</i>)</p>	<p>Procedure di Validità</p>	<p>Analisi Comparativa <i>Analitycal Review</i></p>	<p>Uniformità Omogeneità</p>		
			<p>Indici di bilancio</p>		
		<p>Verifiche delle transazioni e dei fatti di gestione significativi</p>			
		<p>Rilevazione fisica dei beni: Magazzino, Cassa, Istituti di credito, Valori, Cespiti, Altro</p>			
		<p>Significativa richiesta di conferma esterna (Circolarizzazioni) <i>Crediti, debiti, merci presso terzi e di terzi presso la società, services esterni, leasing, factoring, recupero crediti, assicurazioni, consulenti del lavoro.</i></p> <p><i>Servizi esterni*: Tenuta della contabilità e dei libri contabili; Adempimenti fiscali (determinazione delle imposte d'esercizio; predisposizione dei modelli dichiarativi; gestione dei versamenti ecc.); del lavoro (elaborazione delle buste paga, adempimenti contributivi e assicurativi, tenuta dei libri del lavoro), funzione IT, altro.</i></p> <p><b>* Conferme esterne principalmente riferite a Micro imprese.</b></p>			
		<p>Tutte le verifiche imposte dal P.R: <b>SA Italia 250 B</b> <i>"Regolare tenuta della contabilità"</i></p>			
		<p>Verifiche dei saldi di Bilancio</p>	<p>Ricalcolo composizione</p>		
			<p>Verifica incassi e pagamenti successivi</p>		
<p>Verifica Cut-off</p>					
<p>Verifica di passività non registrate</p>					
<p>Verifica corretta valutazione</p>					
<p>Verifica corretta classificazione</p>					

## 6. Il Controllo della qualità in sintesi

A conclusione del presente contributo è bene qui ricordare che gli ispettori del MEF verificheranno nel dettaglio l'approccio che il revisore legale ha adottato nel proprio intervento e andranno ad eseguire i controlli sulla metodologia e le tecniche adottate con riferimento ai dettami previsti dal controllo della qualità.

In estrema sintesi le regole riferite al «controllo della qualità» pretendono la rigorosa applicazione dei principi di revisione (ISA Italia) e della pratica professionale in materia pianificazione, conduzione e gestione del lavoro specifico del revisore legale<sup>7</sup>

*Tavola. 14 - Estrema sintesi delle verifiche che gli ispettori del MEF potranno eseguire.*

### **A) Conoscenza della società P.R. ISA Italia 315:**

- 1) **Archivio Permanente:** informazioni sulla storia della società;
- 2) **Archivio Imposte:** Informazioni sulla storia fiscale della società;
- 3) **Archivio Procedure (Tav. 3): Check list 1a:** Conoscenza dell'attività aziendale;

### **B) Determinare il Rischio di Revisione e le verifiche eseguite:**

- 3) **Archivio Generale o dell'Organizzazione del Lavoro.** Determinare il *Rischio Intrinseco*: completare le check lists e riportare le conclusioni in Tav. 6\*;
- 4) **Archivio delle Procedure.** Determinare il *Rischio di Controllo* ICQ - Questionari sul Controllo Interno Tav. 3 Rispondere alle domande dei questionari ed identificare il *Rischio di Controllo (punto 3.1.7)* per ogni ciclo operativo\*;
- 5) **Contestualmente determinare** il (*Rischio*) *Livello di Individuazione (Tav. 4) (punto 3.1.7)* ed il *Rischio di Revisione (punto 3.1.5)* per ogni ciclo operativo e per posta di bilancio\*. Definire quali verifiche di conformità o sostanza da applicare (tav 12 e 13).

### **C) Altre procedure di revisione - Bilancio - Relazione di revisione:**

- 6) **La verifica dell'Inventario fisico;**
- 7) **Conferme esterne;**
- 8) **Verifiche ex P.R. SA Italia 250B e art. 14 d. lgs 39 del 27/01/2010;**
- 9) **Bilancio:** Le verifiche sul bilancio al 31/12/20xx,.
- 10) **Verifica del Controllo della qualità;**
- 11) **verifica della relazione di revisione**

*\*(check list e questionari completati nei primi interventi e negli anni successivi puntualmente aggiornati)*

<sup>7</sup> Controllo qualità: definito nel P.R. ISA Italia 200, che ne anticipa gli elementi e dai successivi P.R. ISA Italia 220 e ISCQ 1.