

# Il collegio sindacale incaricato della revisione legale e dell'analisi del rischio (metodo del risk approach)

di Alberto Pesenato (\*)

Uno degli aspetti maggiormente critici nell'impostazione dell'attività del collegio sindacale incaricato della revisione legale è quello riguardante l'analisi del rischio ora pretesa dai principi di comportamento e dal controllo della qualità. Si forniscono la metodologia e l'indicazione degli strumenti attraverso i quali si può stimare il rischio di revisione con il metodo del risk approach.

## Introduzione

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC) ha ratificato all'inizio del 2012 con effettiva applicazione dal 1 gennaio il Documento «Norme di comportamento del Collegio Sindacale».

Tale documento, di fondamentale importanza per la professione determina e statuisce la metodologia di approccio comunemente definita del *risk approach* per individuare il rischio di revisione (Tavola 1).

In questo breve contributo si offre una sintetica esposizione della metodologia di approccio per soddisfare questo essenziale requisito richiesto al revisore legale.

## La valutazione del rischio di revisione

Con il termine «rischio di revisione (1)» si definisce il rischio che il revisore esprima un giudizio non corretto nel caso in cui il bilancio sia significativamente inesatto. Le componenti del rischio di revisione sono tre: il rischio intrinseco, il rischio di controllo e il (rischio) livello di individuazione.

### Rischio intrinseco

Il rischio intrinseco è la possibilità di un saldo di un conto o di una classe di operazioni di essere inesatti e quindi generare, singolar-

mente o aggregati ad altri saldi di conti o classi di operazioni, inesattezze significative in bilancio, e ciò indipendentemente dalla presenza o meno di adeguati controlli interni relativi a tali conti o classi di operazioni. Il rischio intrinseco può essere riferito anche al bilancio nel suo insieme, indipendentemente dalle singole voci.

Per accertare il grado di rischio intrinseco, il revisore valuta numerosi fattori, quali ad esempio:

- l'integrità, l'esperienza e la competenza della Direzione e gli eventuali avvicindamenti nella sua composizione; per esempio: l'inesperienza di alcuni dirigenti potrebbe influire negativamente sulla corretta predisposizione del bilancio;
- pressioni anomale sulla Direzione; per esempio: circostanze particolari che potrebbero indurre i responsabili a produrre bilanci inesatti (es.: fallimenti di altre aziende del settore o mancanza di capitali necessari per continuare l'attività);
- la natura dell'attività svolta dalla società; per esempio: la potenziale obsolescenza tec-

### Note:

(\*) *Revisore legale, Consulente Area D.Lgs. 231/2001, Dottore commercialista in Verona*

(1) Per approfondimenti si veda: *Manuale del Revisore Legale, WKI - Ipsoc 2012 - V Edizione.*

nologica dei prodotti o servizi, il grado di complessità della struttura del capitale proprio, la significatività dei rapporti con parti correlate;

- i fattori che influenzano il settore nel quale opera la società; per esempio: condizioni della concorrenza, rilevabili da indicatori quali l'andamento generale dei mercati, degli indici finanziari, dei cambiamenti della tecnologia;
- singoli conti di bilancio che sono suscettibili di errori; per esempio: conti che sono stati oggetto di rettifiche negli esercizi precedenti o che richiedono un alto grado di stima;
- la complessità delle operazioni effettuate o

di altri eventi, che rendono necessario l'intervento di un esperto;

- il grado di soggettività connesso alla determinazione delle varie voci di bilancio;
- il grado di possibilità dei beni aziendali di essere persi o soggetti ad appropriazioni indebite a causa del loro valore e perché facilmente trasferibili;
- operazioni complesse o anomale poste in essere in prossimità della data di chiusura del bilancio;
- le operazioni non rientranti nell'elaborazione ordinaria.

**Rischio di controllo**

Il rischio di controllo è il rischio che un'ine-

**Tavola 1 - Doveri del Collegio sindacale**

<p><b>3. DOVERI DEL COLLEGIO SINDACALE</b></p> <p>Norma 3.1. Caratteristiche e modalità di effettuazione dei controlli</p> <p><b>Principi</b></p> <p>I controlli del collegio sindacale sono effettuati sulla base della diligenza professionale richiesta dalla natura dell'incarico che determina un'obbligazione di mezzi e non di risultato.</p> <p><i>Nella propria attività di vigilanza il collegio applica una modalità di selezione dei controlli basata sull'identificazione e valutazione dei rischi con modalità adeguate alle dimensioni e alle altre caratteristiche, anche organizzative, specifiche dell'impresa assoggettata a controllo.</i></p> <p><i>Nell'effettuare l'identificazione dei rischi il collegio determina i rischi generici e quelli specifici, attribuendo agli stessi una diversa intensità e periodicità di controllo.</i></p> <p>Nell'effettuare la valutazione il collegio esprime un giudizio professionale, tenendo in considerazione se un professionista terzo ragionevole e informato, dopo aver considerato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del collegio in quel momento trarrebbe la conclusione con ogni probabilità che i rischi sarebbero eliminati o ridotti a un livello accettabile mediante l'applicazione di misure di salvaguardia.</p> <p>Laddove l'analisi dovesse evidenziare la necessità di applicare misure di salvaguardia in relazione a concreti rischi che potrebbero comportare violazioni di legge o di statuto ovvero la mancata o inesatta applicazione dei principi di corretta amministrazione, il collegio sindacale richiede all'organo amministrativo l'attuazione delle opportune azioni, la cui realizzazione va monitorata nel corso dell'incarico, al fine di verificarne l'efficacia. Nel caso in cui tali azioni non siano ritenute sufficienti, il collegio adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni.</p> <p><b>Criteri applicativi</b></p> <p>Le attività attraverso le quali il collegio effettua i controlli sono modulate sulle caratteristiche dimensionali, organizzative, di settore e di modello di business proprie del soggetto controllato.</p> <p><i>Il collegio sindacale identifica i rischi inerenti all'osservanza della legge e dello statuto nonché al rispetto dei principi di corretta amministrazione, ne valuta la significatività e accerta, sulla base di tali elementi, se siano disponibili, ed eventualmente applicate, misure di salvaguardia che consentano di eliminare o ridurre a un livello accettabile tali rischi.</i></p> <p><i>L'identificazione e l'analisi dei rischi devono essere verbalizzate nella misura in cui non siano agevolmente desumibili dall'attività di controllo effettuata ovvero dai documenti di supporto.</i></p> <p><b>Commento</b></p> <p><i>Il principio scelto, anche sulla base delle migliori pratiche internazionali, è quello basato sull'analisi del rischio (risk approach). Questo principio generale precisa un elemento essenziale della vigilanza.</i></p> <p>Al fine di migliorare l'efficacia e l'efficienza del controllo e tenuto conto del preciso ambito d'intervento del collegio sindacale, si è ritenuto di determinare una modalità oggettiva di identificazione del perimetro della sua vigilanza.</p> <p>I controlli sono declinati, attraverso la propria competenza e l'esperienza professionale, in attività specifiche il cui contenuto varia al variare delle dimensioni e delle altre caratteristiche proprie dell'impresa soggetta a controllo. Proprio in tale adattamento si realizza il reale vantaggio di questo approccio, ovvero quello di ottenere il miglior controllo possibile sulla base delle concrete caratteristiche del soggetto controllato. Non esiste infatti un sistema di controllo adatto a tutte le imprese.</p>
--

sattezza, 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 dare affidabilità al sistema di controllo interno dell'azienda cliente ciò avviene dopo aver completato i Questionari sul Controllo Interno (ICQ) ed eseguito un attento *walk through*, ciò avviene per ogni singolo ciclo operativo.

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

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, check lists o liste di controllo e diagrammi di flusso.

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

### **Livello di Individuazione o Riconoscimento**

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

È proporzionale all'efficacia delle procedure di revisione pianificate ed adottate.

Il livello di individuazione è direttamente

collegato alle procedure conformità e di validità effettuate dal revisore. La valutazione del rischio di controllo da parte del revisore, unitamente alla valutazione del rischio intrinseco, influenza la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure conformità e di validità da eseguire per ridurre il rischio di individuazione e, quindi, il rischio di revisione, ad un livello accettabile

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

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 livello del rischio di individuazione, e quindi il rischio di revisione, ad un livello accettabile.

### **Valutare il rischio di revisione con «metodo professionale o critico»**

#### **Fase 1**

Rischio intrinseco (Tavola 2): conoscenza impresa, condizioni economiche generali, del settore, contesto interno (2).

#### **Fase 2**

Rischio di controllo: interviste, diagrammi di flusso, questionari sul controllo interno

#### **Nota:**

(2) Op. cit. Dossier Generale - Punto 6.2 (Cap. 15) - Check lists: 9.1 - 9.2 - 10.1.2 - 10.4 - 10.5 - 10.6 - 10.7.1 - 10.7.2 - 10.7.3 - 10.7.4 (Capp. 15 - 16 - 18 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27) e l.C. Q. 1a - 1.b (Capp. 37 - 38).

(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 e decidere il livello di (rischio) livello di individuazione.

I questionari sul controllo interno (ICQ) concorrono nel conoscere nel dettaglio le proce-

EDURE e nel valutare tramite il *walk through* (Tavola 3) il rischio di controllo che, ponderato con il rischio intrinseco (3), determina il livello di individuazione e di conseguenza il

**Nota:**

(3) Dossier Generale Punto 6.2 - Cap. 15.

**Tavola 2 - Check list utili per la determinazione del Rischio Intrinseco**

RISCHIO INTRINSECO				
W/P ref.	Descrizione check list (Dossier Generale)	Alto	Medio	Basso
9.1 Cap. 16	CoSO Report: Principi Guida per la valutazione globale del Controllo Interno			
9.2 Cap. 16	CoSO Report I: Strumenti di valutazione del controllo interno - Parte generale P.R. 315 App.1			
10.1.2 Cap. 18	Possibili procedure di revisione in risposta a rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi P.R. 240 App.2			
10.4 Cap. 21	Transazioni con le parti correlate P. R. 550			
10.5 Cap.22	Eventi successivi P.R. 560			
10.6 Cap. 23	Continuità aziendale P.R. 570			
10.7.1 Cap. 24	1) Falsa informativa economico - finanziaria 2) appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa P.R. 240 App. 1			
10.7.2 Cap. 25	Esempi di circostanze che indicano la possibile esistenza di errori significativi e frodi P.R. 240 App. 3			
10.7.3 Cap. 26	Condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi P.R. 315 App. 2			
10.7.4 Cap. 27	Corretta amministrazione P.R. 250			
Descrizione Questionari I.C.Q.(Dossier Procedure)				
1.a Cap. 37	a) Conoscenza dell'attività aziendale P.R. 315			
1.b Cap. 38	b) CoSO Report I :obiettivi di controllo interno c) CoSO Report I: Strumenti di valutazione del controllo interno - Parte specifica			
<b>VALUTAZIONE FINALE RISCHIO INTRINSECO</b> Sulla base dei risultati delle valutazioni sopra eseguite il Revisore Legale dia il Suo giudizio sul Rischio Intrinseco complessivo		Alto	Medio	Basso
Commento				
Completamento <i>Check lists</i> ed aggiornamento	20_____	20_____	20_____	20_____
	20_____	20_____	20_____	20_____

Le check list qui proposte hanno carattere pluriennale, vanno compilate il primo anno ed aggiornate negli anni successivi, esse seguono il lavoro del revisore per più anni e quindi vanno inserite nel nuovo dossier generale ad ogni revisione. Si potrà, in questo modo, monitorare l'evoluzione del rischio intrinseco nel tempo.

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 basso o accettabile.

Il revisore legale può desumere il rischio di

### Tavola 3 - «Walk through» (flow check)

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, (Dossier Generale Punto 6.1 - Cap. 14), determina il livello di 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 basso o accettabile.

Il Revisore Legale può desumere il Rischio di Controllo dall'attenta analisi delle asserzioni derivanti dai questionari [\*]del Dossier Procedure 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*.

#### *Ciclo Operativo degli Acquisti*

Generalmente si sceglie una transazione conclusa (con il pagamento e relativa contabilizzazione) di acquisto di importo significativo di merci utilizzate per la produzione.

Dall'archivio fornitori si estrae una transazione completa e se ne fa una fotocopia (budget acquisti - ordine - conferma d'ordine - D.D.T. - fattura - pagamento);

Su tutti i documenti si evidenziano tutte le sigle, firme, spunte e qualsiasi evidenza lasciata dal personale dell'azienda;

A fianco alle evidenze dei controlli eseguiti dal personale si scrive il nome e la mansione di chi ha eseguito il controllo (nome e mansione, che si possono verificare sull'organigramma nel dossier permanente - D.P. 4); (\*\*\*)

Se la procedura è applicata come rilevato durante le interviste effettuate con l'ICQ (Asserzioni), questa è la prova che la società ha delle procedure affidabili e che queste sono applicate.

Il professionista può verificare in questo modo più transazioni anche di diversa natura.

Le fotocopie di questi documenti andranno archiviate nella relativa sezione del Dossier Procedure (ad esempio: walk through acquisti, in 3.1/ 3.2, se se ne verificano due).

#### *Ciclo delle vendite*

Generalmente si sceglie una transazione conclusa (con l'incasso e relativa contabilizzazione) di vendita di importo significativo di prodotto finito o altro.

Dall'archivio clienti si estrae una transazione completa (ordine - conferma d'ordine - DDT - fattura - incasso);

Su tutti i documenti si evidenziano tutte le sigle, firme, spunte, e qualsiasi evidenza lasciata dal personale dell'azienda;

A fianco alle evidenze dei controlli eseguiti dal personale, si scrive il nome e la mansione di chi ha eseguito il controllo (nome e mansione che si possono verificare sull'organigramma nel dossier permanente - D.P. 4);

Se la procedura è applicata come rilevato durante le interviste effettuate con l'ICQ (8), questa è la prova che la società ha delle procedure affidabili e che queste sono applicate.

Il professionista può verificare in questo modo più transazioni anche di diversa natura.

Le fotocopie di questi documenti andranno archiviate nella relativa sezione del Dossier Procedure (ad esempio: walk through vendite, in 4.1/4.2, se se ne verificano due).

#### *Ciclo Operativo degli Immobilizzi*

Si può eseguire la stessa procedura, con riferimento all'acquisizione di immobilizzazioni materiali ed immateriali.

#### *Ciclo Operativo Magazzino*

I carichi e gli scarichi si controllano durante la verifica del ciclo operativo acquisti e del ciclo operativo delle vendite.

Con lo stesso metodo posso eseguire verifiche di conformità su: crediti diversi, debiti diversi, crediti e debiti verso società del gruppo ed altre transazioni.

Op. cit. da Cap 41 a Cap. 51.

[\*\*] 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.

[\*\*\*] Parte I, Cap. 10.

controllo dall'attenta analisi delle asserzioni derivanti dai questionari dei Capp. da 41 a 51 Dossier Procedure e dall'esecuzione del *walk through*.

### Fase 3

Dalla combinazione e ponderazione del rischio intrinseco/ inerente ed il rischio di controllo, il revisore legale decide il livello di (rischio) livello del di individuazione e di conseguenza il rischio di revisione (Fase 4) e determina quale approccio (di sostanza o conformità) da adottare.

### Conclusione

Riassumendo il (rischio) livello di individuazione dal quale dipende il finale rischio di revisione deriva dalla combinazione/ponderazione del rischio intrinseco con rischio di controllo.

In generale il rischio intrinseco/inerente ha origine essenzialmente da:

- 1) condizioni economiche generali;
- 2) settore di appartenenza;
- 3) impresa e suo contesto.

Il revisore legale può desumere il rischio intrinseco dall'attenta analisi delle asserzioni derivanti dalle *check list* e questionari.

Il rischio di controllo deriva dall'analisi del controllo interno dei vari cicli negli elementi che li compongono a tal fine il revisore legale utilizza interviste, questionari, diagrammi di flusso.

I questionari sul controllo interno concorrono nel conoscere nel dettaglio le procedure e nel valutare tramite il *walk through* il rischio di controllo e decidere il livello di rischio (livello del) di individuazione e di conseguenza il rischio di revisione che determina quale approccio (di sostanza o conformità) adottare.

Il revisore legale può desumere il rischio di

controllo dall'attenta analisi delle asserzioni derivanti dai questionari.

In conclusione il revisore legale per mezzo degli strumenti indicati ha una conoscenza generale dell'azienda e quindi può valutare il rischio intrinseco.

In seguito utilizzando i questionari sul controllo interno può valutare il rischio di controllo.

In base alla personale valutazione «professionale e critica» potrà valutare il (rischio) livello di individuazione e quindi conseguentemente stabilire se il rischio di revisione può essere valutato alto - medio - basso.

In Tavola 4 è riportata la tabella per determinare il (rischio) livello di individuazione ed un esempio per il suo utilizzo.

Se il rischio inerente e di controllo sono bassi (riga 4 e colonna D) il rischio livello di individuazione sarà molto alto (facile individuazione D 4).

Risultato: rischio di revisione basso e predominanza di verifiche di conformità (Tavola 5).

Se il rischio intrinseco e di controllo di controllo sono elevati (riga 2 e colonna B) il (rischio) livello di individuazione sarà molto basso (difficile individuazione B 1).

Risultato: rischio di revisione alto e predominanza di verifiche di validità o sostanziali (Tavola 6).

La Tavola 7 infine riassume i principi di revisione a cui fare riferimento.

**Tavola 4 - Determinazione del (rischio) livello di individuazione**

(Rischio) Livello di Individuazione Fase 3		Rischio di Controllo Fase 2		
	1 A	Elevato B	Medio C	Basso D
Rischio Intrinseco Fase 1	2 Elevato	Molto Basso B1	Basso	Medio
	3 Medio	Basso	Medio	Alto
	4 Basso	Medio	Alto	Molto Alto D4

Tavola 5 - Procedure di conformità (compliance)

OBIETTIVO	GENERE	PROCEDURE DI REVISIONE
<p>Testare l'effettiva operatività delle attività di controllo inerenti al Ciclo Operativo in oggetto.</p> <p>Verificare i <b>punti di forza</b> e 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.</p>	<p>Procedure di Conformità</p> <p>(Rischio di Revisione basso o accettabile)</p>	Verifica e osservazione che i controlli interni specifici siano applicati tramite raffronti documentali sulle transazioni.
		Analisi di registrazioni, documenti, strumenti elettronici che consentono di verificare l'efficacia dei controlli
		Verifica dell'esecuzione dei controlli effettuati sui documenti quale parte del sistema del controllo interno
		Riesecuzione di taluni controlli in modo autonomo anche per mezzo di tecnologia informatica

Tavola 6 - Procedure di validità (substantive)

OBIETTIVO	GENERE	PROCEDURE DI REVISIONE			
<p>Verificare l'operatività e l'efficacia dei controlli istituiti per una corretta rilevazione dei fatti gestionali nelle scritture contabili</p> <p>Quando il Revisore Legale giudica insufficiente il controllo interno adottato dall'azienda (Rischio di Controllo alto), egli dovrà basare i propri giudizi unicamente su controlli di tipo sostanziale o di validità (<i>substantive</i>),</p>	<p>Procedure di Validità</p> <p>(Rischio di Revisione alto)</p>	<table border="1"> <tr> <td rowspan="2">Analisi Comparativa <i>Analytical Review</i></td> <td>Uniformità Omogeneità</td> </tr> <tr> <td>Indici di bilancio</td> </tr> </table>	Analisi Comparativa <i>Analytical Review</i>	Uniformità Omogeneità	Indici di bilancio
		Analisi Comparativa <i>Analytical Review</i>		Uniformità Omogeneità	
			Indici di bilancio		
		Verifiche delle transazioni			
		Rilevazione fisica dei beni Magazzino, Cassa, valori, Cespiti, Altro			
		Richiesta di conferma esterna (Circularizzazioni)			
		Verifiche dei saldi di Bilancio	Ricalcolo composizione		
			Verifica incassi e pagamenti successivi		
			Verifica Cut-off		
			Verifica di passività non registrate		
Verifica corretta valutazione					
Verifica corretta classificazione					

Tavola 7 - Principi di revisione di riferimento (ISA)

**P.R. 320.10** - In fase di definizione della strategia generale di revisione, il revisore deve determinare la significatività per il bilancio nel suo complesso. Qualora, nelle specifiche circostanze dell'impresa, sussistano una o più particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per le quali ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo inferiore alla significatività considerata per il bilancio nel suo complesso possano influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio, il revisore deve anche stabilire il livello o i livelli di significatività da applicare a tali particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa. (Rif.: Parr. A2-A11)

**P.R. 320.11** - Il revisore deve determinare la significatività operativa per la revisione ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti. (Rif.: Par. A12)

**P.R. 200.15** - Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato

(segue)

*(continua)*

**P.R. 200.16** - Il revisore deve esercitare il proprio giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio

**P.R. 200.17** - per ottenere una ragionevole sicurezza il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso e per consentire in tal modo al revisore medesimo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio

**P.R. 330. §A5** - La natura di una procedura di revisione attiene alla sua finalità (ossia procedura di conformità o procedura di validità) ed alla sua tipologia (ossia l'ispezione, l'osservazione, l'indagine, la richiesta di conferma, il ricalcolo, la riesecuzione o la procedura di analisi comparativa). La natura delle procedure di revisione è di primaria importanza per fronteggiare i rischi identificati e valutati.

**P.R. 330. §A6.** La tempistica di una procedura di revisione attiene al momento in cui questa viene svolta o al periodo o alla data a cui si riferiscono gli elementi probativi.

**P.R. 330. A7.** L'estensione di una procedura di revisione attiene alla sua ampiezza in termini quantitativi, per esempio, alle dimensioni del campione o al numero di osservazioni di un'attività di controllo.

**P.R. 300.8** Il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, se:

(a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetti che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); ovvero

(b) le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni.

**P.R. 300.9.** Nel definire e svolgere procedure di conformità, il revisore deve acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto maggiore è l'affidamento riposto dal revisore sull'efficacia di un controllo.

**P.R. 330.4** Procedura di validità - Una procedura di revisione definita per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Le procedure di validità comprendono: i) verifiche di dettaglio (sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa); ii) procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità

**P.R. 300.18.** Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.

**P.R. 300.21.** Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un rischio significativo, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio. Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio.