

**Il nuovo Codice Italiano di Etica e
Indipendenza, in vigore per le revisioni di
bilanci
il cui esercizio inizia l'1/1/2023 o
successivamente**

**La nuova versione del principio ISA 315
sulla valutazione e identificazione dei
rischi e altri aggiornamenti dei principi
di revisione**

**AIDC sez. Milano
Incontri del martedì
9 Maggio 2023
Gaspere Insaudo - Fabio Resnati**



Aggiornamento 2022 dei principi di revisione

Con Determina del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ragioneria Generale dello Stato) datata **1 settembre 2022 sono stati aggiornati tutti** i principi di revisione ISA Italia tranne l'ISA ITA 220 (controllo della qualità):

Tali principi ISA Italia sono entrati in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano il 1° gennaio 2022 o successivamente.

- **Tenuto conto del progetto dello IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) “Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement”, il cui esito è consistito nella nuova versione del documento ISA 315 “Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement” pubblicato nel mese di dicembre 2019, la quale, oltre a riflettersi nel corrispondente principio ISA Italia...**I revisori legali e le società di revisione legale...applicano, nello svolgimento degli incarichi di revisione...la versione aggiornata dei principi allegati ISA Italia nn. 200, 210, 230, 240, 250, 260, 265, 300, 315, 320, 330, 402, 450, 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580, 600, 610, 620, 700, 701, 705, 706, 710 e 720, nonché i principi di revisione (SA Italia) nn. 250B, 700B e 720B...alle revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o successivamente****

Aggiornamento 2022 dei principi di revisione

I cambiamenti hanno riguardato:

- ✓ Alcuni **cambiamenti nell'ISA ITALIA 315** (*Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi*) che tuttavia non hanno cambiato il modello di approccio al rischio, ad esempio
- ✓ **Modifiche conseguenti** ad altri principi
- ✓ Recepire l'entrata in vigore del "**codice del terzo settore**" che ha modificato i principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 200, 260 e 700 e i principi di revisione (SA Italia) nn. 250B e 720B
- ✓ Riflettere le modifiche introdotte dal principio **SA Italia 700 B** "Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale con riferimento al bilancio redatto secondo il formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – European Single Electronic Format)".
- ✓ Apportare alcune modifiche editoriali a taluni principi

ISA 315 rivisto nel settembre 2022

- ✓ La principale modifica ha riguardato il principio ISA Italia 315 (identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi).
- ✓ Le modifiche dipendono dall'aggiornamento della relativa versione internazionale
- ✓ La nuova versione dei principi deve essere applicata ai bilanci 2022.
- ✓ Il principio ISA Italia 315 è il “cuore” del processo di revisione
 - viene modificato/aggiornato, ma non stravolto
 - la sua struttura non viene modificata
 - il numero dei paragrafi di “Regole” resta invariato

Importanza della identificazione e valutazione del rischio

The auditor's identification and assessment of the risks of material misstatement is foundational to the audit—it provides the basis for the auditor to design and perform audit procedures to obtain sufficient appropriate audit evidence to address the risks of material misstatement.

Apertura dell'area del sito IAASB dedicata alla valutazione del rischio (ISA 315)
<https://www.iaasb.org/focus-areas/identifying-and-assessing-risks-material-misstatement>

Struttura

1. Concetti chiave
2. Obiettivo
3. Regole
4. Linee guida e altro materiale esplicativo

Versione 2015: 31 pagine

Versione 2020: 53 pagine

Versione 2021: 93 pagine

Concetti chiave

Rischio di revisione e Obiettivi del revisore (ISA 200- OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE INDIPENDENTE E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE IN CONFORMITÀ AI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI)

Definizione Rischio di Revisione

Il rischio che il revisore esprima un giudizio non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato

Obiettivo generale del revisore

Ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso mediante:

- ✓ adeguata pianificazione (strategia, **analisi del rischio**, significatività, conoscenza ...)
- ✓ procedure di revisione che rispondano ai **rischi** identificati
- ✓ appropriata assegnazione del personale al team di revisione
- ✓ supervisione e riesame del lavoro

Concetti chiave

ISA 315 - Concetti chiave: Rischio di revisione

Rischio intrinseco

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.**

Rischio di controllo

Rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa a 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.**

Rischio di individuazione

Il rischio che **le procedure di revisione applicate** alle voci di bilancio non riescano ad identificare un errore significativo.

Concetti chiave

Concetti chiave

Rischio intrinseco

Nella prassi professionale i revisori di società industriali e commerciali attribuiscono un rischio di livello “Alto” alle voci:

- ✓ Ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- ✓ Crediti verso clienti
- ✓ Acquisti di beni e servizi
- ✓ Debiti verso fornitori
- ✓ Operazioni straordinarie

ISA 315 Concetti chiave: Rischio di revisione Spettro del rischio intrinseco

Spettro del rischio intrinseco

E' la scala dei possibili valori che può assumere il rischio intrinseco in base alla **probabilità e l'entità dell'errore**.

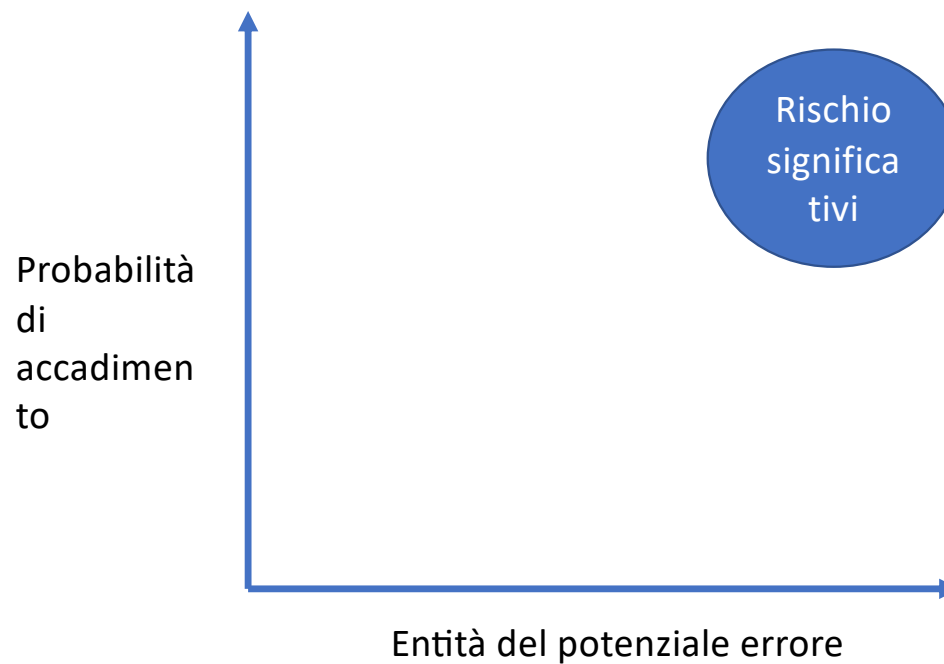
Probabilità e entità del potenziale errore determinano il **punto nello spettro** del rischio intrinseco in cui il rischio si colloca.

Probabilità ed entità dell'errore è influenzata dai **fattori del rischio intrinseco** (vedi infra)

Concetti chiave

ISA 315- Spettro del rischio intrinseco

Concetti chiave



ISA 315- Fattori di rischio intrinseco di una asserzione

Concetti chiave

Fattori di rischio intrinseco	Esempi
Complessità	Quadro normativo complesso Accordi finanziari o contratti complessi
Soggettività	Ampia gamma di possibili criteri per la quantificazione di una stima (es. Lavori in corso su ordinazione)
Cambiamenti	Nella tecnologia, nell' IT, nel mercato, nel quadro normativo, nella struttura dell'impresa, nel suo modello di business ecc.....
Incertezza	Contenziosi, passività potenziali, garanzie di vendita, garanzie finanziarie
Ingerenze della direzione e altri fattori a rischio frode	Operazioni con parti correlate, operazioni non di routine

ISA 315- Fattori di rischio intrinseco di una asserzione

Concetti chiave

Fattori di rischio intrinseco	Esempi
Significatività (quantitativa o qualitativa) della classe di operazioni , del saldo o dell'informativa	Ricavi e costi sono spesso quantitativamente significativi Fondi rischi sono spesso qualitativamente significativi
Numerosità degli elementi che devono essere elaborati nell'ambito della classe di operazione, o del saldo contabile, o riflessi nell'informativa, o la mancanza di uniformità nella composizione di tali elementi	Magazzino, specie se di produzione
Assenza di personale con competenze appropriate riguardo alla contabilità ed al bilancio	
Errori avvenuti nel passato	

Obiettivo

ISA 315: Obiettivo del revisore

- **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,
- **per definire e mettere in atto risposte di revisione** a fronte dei rischi di errori significativi identificati e valutati.

Regole

ISA 315- Regole

Il revisore deve:

1. **Identificare e valutare i rischi** e definire le procedure conseguenti
2. Acquisire **comprensione di impresa**, ambiente, norme, controllo interno
3. **Identificare e valutare rischi di errori significativi**
4. **Documentare**

Regole

ISA 315 – Regole 1 Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Il **revisore deve** definire e svolgere procedure di valutazione del rischio per acquisire elementi probativi che forniscano una base appropriata ai fini:

- 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.

Regole

ISA 315 – Regole 1 Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Le procedure di valutazione del rischio devono includere almeno queste attività:

- 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).
- b) Procedure di **analisi comparativa**.
- c) **Osservazioni** (le osservazioni consistono nella verifica diretta da parte del revisore del modo in cui si svolge un'operazione o una procedura all'interno dell'impresa) e **ispezioni** (le ispezioni consistono nell'esame delle registrazioni contabili, di documenti e di beni materiali)

Regole

ISA 315 – Regole 1 Definire e svolgere procedure di valutazione del rischio

1. Utilizzando anche info acquisite:
 - In fase di accettazione/rinnovo
 - Altri incarichi presso il cliente
 - Precedenti incarichi (se ancora pertinenti)
2. Discutendo con il team

ISA 315 – Regole 1

Perché identificare i rischi significativi?

ISA 330 (le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati) :

- il revisore deve definire e **svolgere le procedure di validità** per ogni classe di operazioni, saldo contabile ed informativa **significativi** (*par. 18*)
- Se il revisore ha identificato e valutato un **rischio** di errore come **significativo**, 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 (cioè non possono essere solo procedure di analisi comparativa). (*par. 21*)

Regole

Regole

Risposta ai rischi significativi Esempio

- La Direzione è sottoposta a pressioni per rispettare le previsioni di utile
- rischio che le vendite vengano gonfiate mediante una non corretta contabilizzazione dei ricavi relativi ad accordi di vendita con condizioni che non ne consentono l'imputazione nel periodo o mediante la fatturazione di vendite prima della spedizione
- il revisore può, ad esempio, definire le richieste di conferme esterne che non si limitino a richiedere conferma dei saldi in essere
- ma che includano anche la conferma dei dettagli delle condizioni di vendita, inclusi date, eventuali diritti di reso e termini di consegna
- in aggiunta a ciò, il revisore può ritenere efficace integrare tali procedure di conferma esterna con indagini presso il personale non amministrativo dell'impresa, in merito a modifiche delle condizioni di vendita e dei termini di consegna.

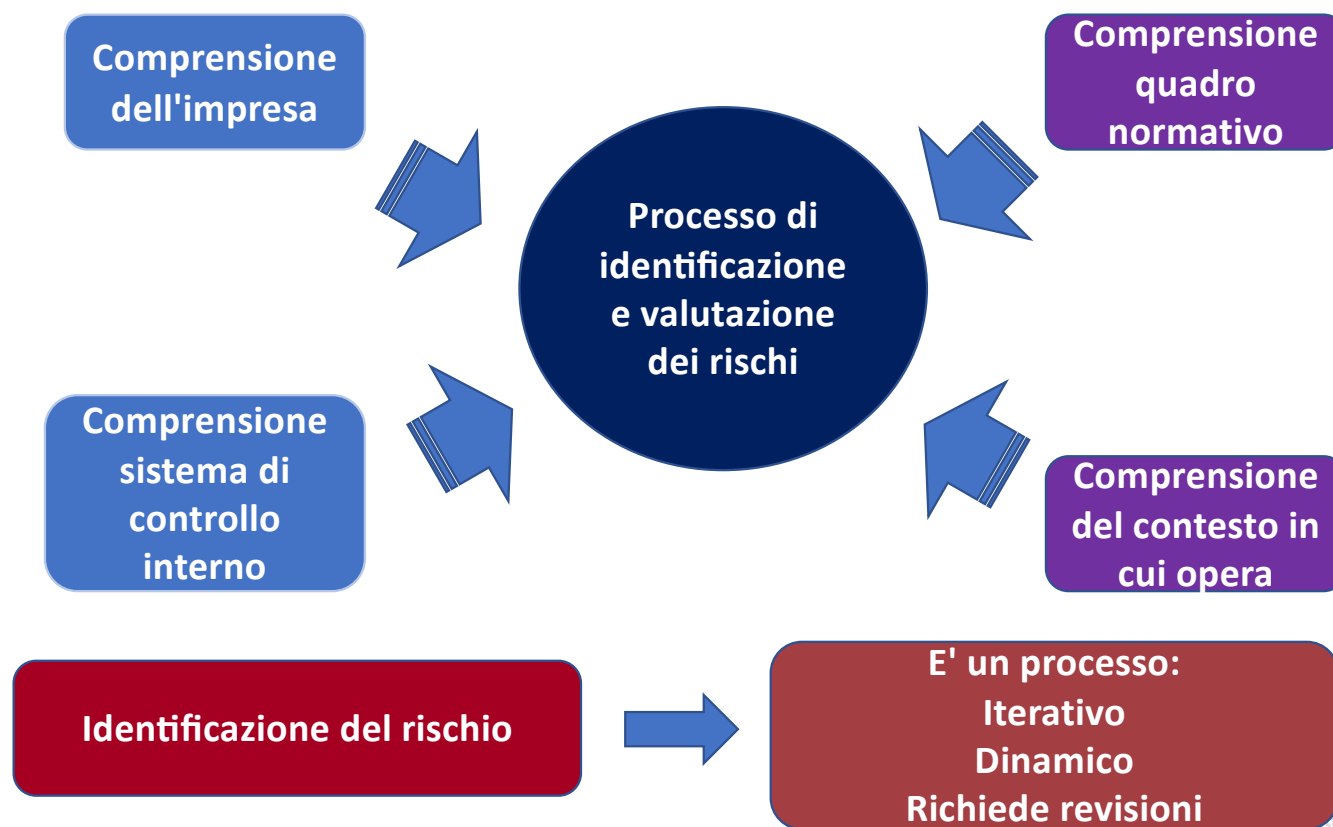


AIDC
Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

gda
revisori indipendenti

ISA 315 - Regole 2

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**



PrimeGlobal

ISA 315 - Regole 2

Comprensione **dell'impresa** e del **contesto** in cui opera, del **quadro normativo** sull'informazione finanziaria

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:
 - 1. **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;
 - 2. il **settore di attività**, la regolamentazione e altri fattori esterni;
 - 3. le misurazioni utilizzate, al suo interno e all'esterno, per valutare la performance economico-finanziaria dell'impresa;
- b) una comprensione del **quadro normativo** sull'informazione finanziaria applicabile, dei principi contabili adottati dall'impresa e delle ragioni per eventuali cambiamenti;
- 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.

Il revisore deve valutare se i principi contabili dell'impresa siano appropriati e coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Regole

ISA 315 - Regole 2 Comprensione del sistema di controllo interno

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
 1. all'attendibilità dell'informativa finanziaria,
 2. all'efficacia e all'efficienza delle sue attività operative
 3. ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili.

ISA 315- Regole 2 Comprensione del sistema di controllo interno

Regole

Comprensione
dei sistemi di
controllo
interno

Ambiente di controllo

Processo adottato dall'impresa per la
valutazione del rischio

Processo adottato dall'impresa per monitorare
il sistema di controllo interno

Sistema informativo e comunicazione

Attività di controllo

Per stabilire se il sistema di controllo interno presenta carenze

Regole

ISA 315 – Regole 2 Comprensione del sistema di controllo interno

Comprendere **l'ambiente di controllo** significa **comprendere l'assetto organizzativo dei processi e dei controlli** relativi a:

- ✓ La 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**,
- ✓ l'**indipendenza** dei responsabili delle attività di governance e supervisione sul sistema di controllo interno dell'impresa
- ✓ l'**attribuzione di poteri e responsabilità**;
- ✓ Le modalità con cui l'impresa attrae, forma e fidelizza **persone competenti**;
- ✓ le modalità con cui l'impresa **responsabilizza le persone** nel conseguimento degli obiettivi del sistema di **controllo interno**.

Regole

ISA 315 – Regole 2 Comprensione del sistema di controllo interno

Comprendere il **processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio** per:

- identificare i **rischi di business** rilevanti per gli obiettivi di informativa finanziaria
- valutare la **significatività di tali rischi**, inclusa la probabilità che si verifichino;
- **fronteggiare tali rischi**

Comprendere il **processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno**, significa comprendere:

- le valutazioni continue e separate per monitorare l'efficacia dei controlli, l'identificazione delle carenze nei controlli e le relative azioni correttive;
- la funzione di revisione interna dell'impresa (se presente)

Regole

ISA 315 – Regole 2 Comprensione del sistema di controllo interno

Comprendere il **sistema informativo e la comunicazione** significa comprendere:

- ✓ le attività di elaborazione delle informazioni dell'impresa;
- ✓ le direttive che definiscono le modalità con cui le informazioni confluiscono nel sistema informativo
 - Rilevazione delle operazioni, registrazioni, elaborazioni, co.ge., riporto in bilancio
 - Il processo di predisposizione del bilancio

ISA 315 – Regole 2

Comprensione del sistema di controllo interno

Comprendere le **attività di controllo dell'impresa** significa comprendere:

a) i controlli che fronteggiano i rischi di errori significativi a livello di asserzioni:

1. i controlli che fronteggiano un rischio significativo;
2. i controlli sulle scritture contabili, incluse le scritture non standard utilizzate per registrare le operazioni non ricorrenti o inusuali o le scritture di rettifica.
3. 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;
4. 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 identificazione dei rischi di errori significativi.

b) identificare, sulla base dei controlli identificati al punto a), le applicazioni IT e altri aspetti dell'ambiente IT dell'impresa che siano soggetti a rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT;

c) Identificare, per tali applicazioni IT e per gli altri aspetti dell'ambiente IT identificati al punto b):

- i. dei rischi connessi derivanti dall'utilizzo dell'IT;
- ii. dei controlli generali IT dell'impresa che fronteggiano tali rischi.

Regole

Regole

ISA 315 - Regole: 3 Identificare e valutare i rischi di errori significativi

Il revisore deve **identificare e valutare i rischi di errori significativi** e stabilire se sussistano:

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

Per i rischi di errori significativi identificati a **livello di bilancio**, il revisore deve valutare i rischi e:

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

Regole

ISA 315- Regole: 3 Identificare e valutare i rischi di errori significativi

Per i rischi di errori significativi identificati a **livello di asserzioni**

RISCHIO INTRINSECO

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:

1. i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che asserzioni rilevanti contengano errori;
2. 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.

RISCHIO DI CONTROLLO

Se il revisore pianifica di verificare l'efficacia operativa dei controlli

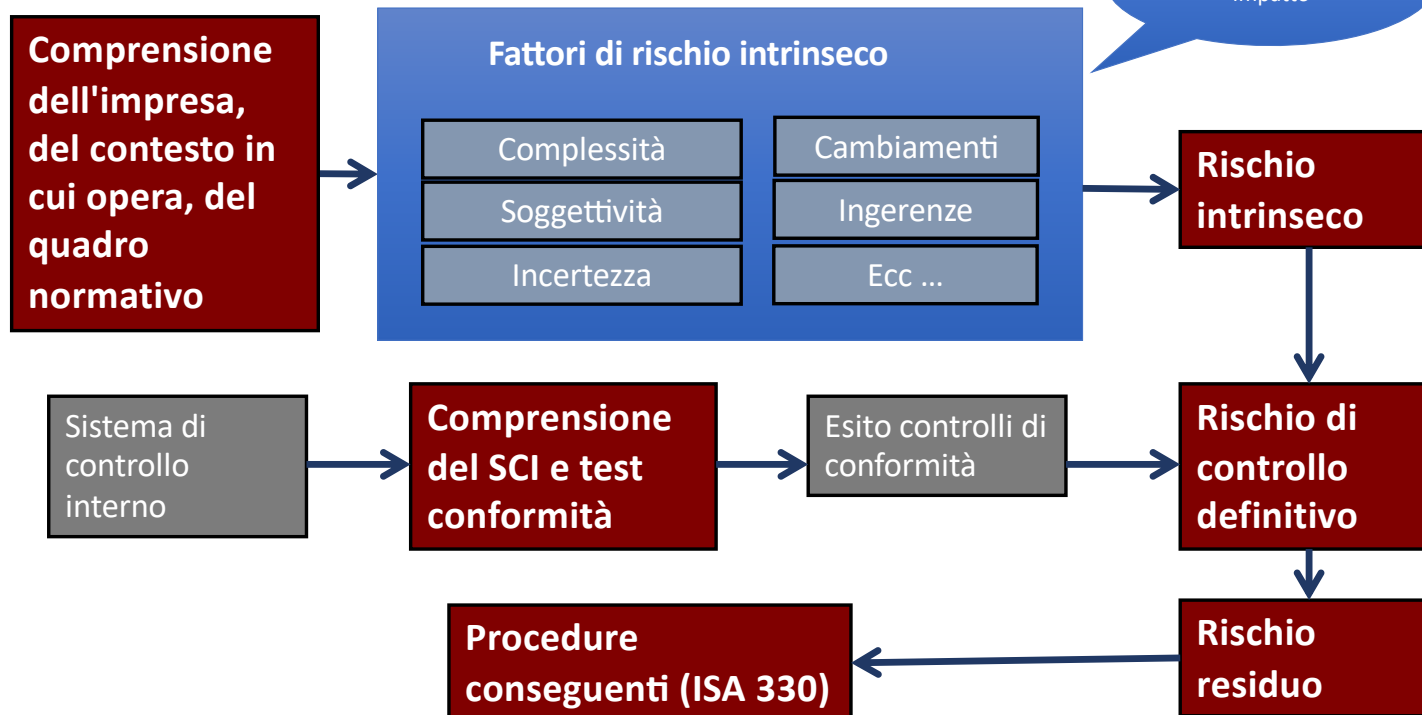
- Obbligo di valutare il rischio di controllo

Se il revisore pianifica di **non** verificare l'efficacia operativa dei controlli

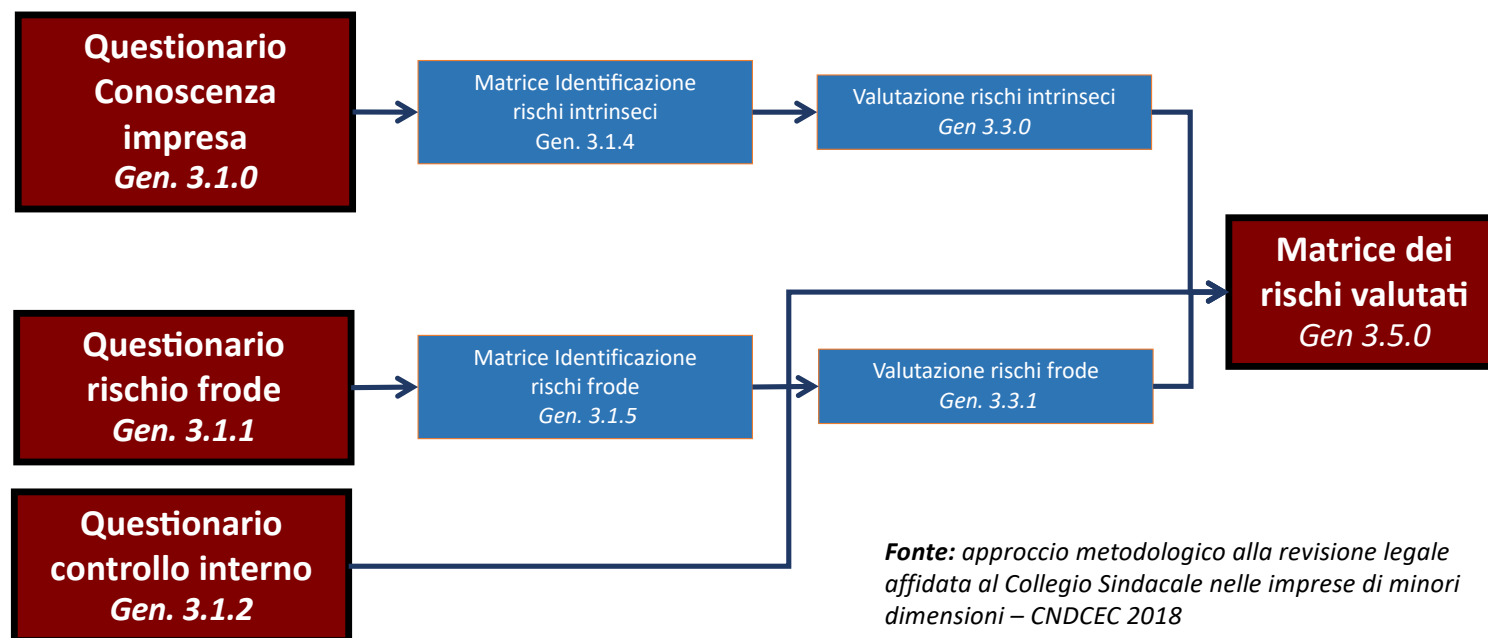
- Il rischio di errori significativi è pari al rischio intrinseco

Riepilogo analisi rischio

Regole



Valutazione del rischio intrinseco – Modello CNDCEC



Regole

Regole

Isa 315- Regole 4 Documentazione

Deve includere:

1. **discussione tra i membri del team** di revisione e le decisioni principali decisioni prese;
2. gli **elementi chiave della comprensione da parte del revisore dell'impresa** , del contesto in cui opera e del suo controllo interno
3. **procedure di valutazione del rischio** svolte;
4. **valutazione della configurazione dei controlli identificati** e la decisione se tali controlli siano stati messi in atto;
5. **i rischi di errori significativi identificati e valutati** a livello di bilancio e a livello di asserzioni.