



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

PRINCIPI DI VIGILANZA E CONTROLLO DELL'ORGANO DI REVISIONE DEGLI ENTI LOCALI

***Organo di revisione: composizione, funzionamento,
programmazione e organizzazione dell'attività di revisione***

<http://www.cndcec.it/Portal/Documenti/Dettaglio.aspx?id=736952be-9e2d-467f-90f8-3aee8d91befc>



ACCETTAZIONE

- Prima dell'accettazione è necessario che il revisore prenda visione di quanto disciplinato nello statuto e nel regolamento di contabilità in riferimento all'Organo di revisione. *In particolar modo deve accertarsi di eventuali funzioni aggiuntive rispetto a quelle indicate nell'articolo 239 del Tuel.*
- In caso di accettazione e di successiva nomina consiliare, il revisore, qualora rassegni immediate dimissioni, rimane comunque in carica ai sensi dell'art. 3 del D.L. 16 maggio 1994, n. 293 per un periodo massimo di 45 giorni.
- Rilascio di apposita attestazione di possesso dei requisiti e di non trovarsi in alcuna delle condizioni di ineleggibilità e incompatibilità previste dall'art.236 del Tuel, di non trovarsi in situazioni di incompatibilità rispetto al limite del numero di incarichi previsto dall'art.238 del Tuel, di non trovarsi nelle condizioni di cui all'art.2399 comma 1 cod.civ., di non aver riportato condanne penali che impediscono l'esercizio delle funzioni pubbliche.

DURATA

- L'Organo di revisione entra in carica alla data di esecutività della delibera o di immediata eseguibilità della stessa previa accettazione della carica e dura in carica tre anni.
- I suoi componenti non possono svolgere l'incarico per più di due volte nello stesso ente locale.
- Atto di indirizzo di proposta normativa del 24.01.2019 dell'Osservatorio Ministero Interno: modifica dell'art. 235 Tuel

«1. L'organo di revisione contabile dura in carica tre anni a decorrere dalla data di esecutività della delibera o dalla data di immediata eseguibilità nell'ipotesi di cui all'articolo 134, comma 3, e i suoi componenti non possono svolgere l'incarico per più di due volte, “consecutivamente”, nello stesso ente locale. Ove nei collegi si proceda a sostituzione di un singolo componente la durata dell'incarico del nuovo revisore è limitata al tempo residuo sino alla scadenza del termine triennale, calcolata a decorrere dalla nomina dell'intero collegio. Si applicano le norme relative alla proroga degli organi amministrativi di cui agli articoli 2, 3, comma 1, 4, comma 1, 5, comma 1, e 6 del decreto-legge 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 1994, n. 444.»



DURATA

- Alla scadenza del mandato l'Organo di revisione è prorogato per non più di 45 giorni (art. 3, D.L. 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, nella Legge 15 luglio 1994, n.444) e decorso tale termine decade e gli eventuali atti adottati sono nulli.

La responsabilità per i danni conseguenti agli atti nulli o alla mancanza dell'Organo di revisione è imputata ai titolari della competenza alla ricostituzione (art. 6, D.L. 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, nella Legge 15 luglio 1994, n. 444).

- Nel caso in cui non si provveda alla nuova nomina, l'Organo di revisione scaduto non deve più operare.

DURATA

- Nel caso di dimissioni volontarie: invio all'ente un preavviso di dimissioni con indicazione della data di effetto delle stesse (ricevimento dell'avviso da parte dell'ente e data di effetto devono decorrere almeno 45 giorni)
- **Novità Legge bilancio 2019!**
Limitatamente agli adempimenti di certificazione per l'esercizio 2018 da effettuarsi nel 2019 opera la decadenza automatica del revisore nel caso di mancato assolvimento dell'obbligo di trasmissione della certificazione sulla verifica del rispetto degli obiettivi di saldo di finanza pubblica (art. 1, comma 471, Legge n. 232/2016) quale commissario ad acta.



INSEDIAMENTO E AVVIO DELL'ATTIVITA' DI REVISIONE

- ✓ Nella fase d'insediamento è opportuno che l'Organo di revisione **acquisisca** la seguente documentazione **da conservare nelle carte di lavoro**:
 - statuto e regolamento di contabilità dell'ente locale (che può derogare ai commi 2 e 3 dell'art. 235 del Tuel, all'art. 237 e 238 del Tuel)
 - regolamento sul sistema dei controlli interni;
 - ultimo questionario inviato alla Corte dei conti sul bilancio e sul rendiconto;
 - bilancio di previsione e sue variazioni;
 - ultimi due rendiconti;
 - eventuali istruttorie della Corte dei conti;
 - ultimi tre bilanci degli organismi partecipati con i relativi allegati obbligatori;
 - stato del contenzioso in essere;
 - verbali del precedente Organo di revisione.
- ✓ **Redazione** del verbale di insediamento;
- ✓ **Iscrizione alla BDAP** (Banca Dati Amministrazioni Pubbliche)

Il vademecum del buon revisore:



- a) **Osservare i principi e doveri del codice deontologico** della professione approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti a tutela dell'affidamento della collettività, della correttezza dei comportamenti, nonché della qualità ed efficacia della prestazione;
- b) Tenere sempre un **comportamento etico-professionale**:
- *non intrattenere rapporti anche singolarmente con gli organi d'informazione;*
 - *evitare strumentalizzazioni e/o condizionamenti anche politici;*
 - *evitare di accettare compensi talmente esigui da ledere la dignità professionale;*
 - *evitare di accettare un numero elevato d'incarichi e comunque tale da rendere di fatto impossibile esercitare la funzione di controllo;*
 - *evitare di chiedere documenti non necessari ai fini del controllo o non previsti dalla normativa vigente e privilegiare il controllo sostanziale;*
 - *instaurare rapporti di correttezza, collaborazione e scambio di flussi informativi con gli organi di controllo degli organismi partecipati;*
 - *al termine del mandato fornire all'Organo di revisione entrante le informazioni necessarie per facilitare la conoscenza dei principali aspetti finanziari, economici e patrimoniali dell'ente ed eventuali irregolarità non sanate.*

Il vademecum del buon revisore:

c) **Segreto professionale**

d) **Competenza e aggiornamento** professionale

e) **Tutoraggio**: evitare di affidare le funzioni in modo continuativo a collaboratori o tutor e assegnare a questi ultimi incarichi proporzionati alla loro competenza professionale, impartendo adeguate direttive ed esercitando un approfondito controllo sul loro operato

d) **Carte di lavoro e documentazione a supporto** (check-list, verbali, etc)





INSEDIAMENTO E AVVIO DELL'ATTIVITA' DI REVISIONE

- ✓ Come stabilito dall'art.237 del Tuel, l'Organo di revisione **redige un verbale** delle riunioni, ispezioni, verifiche, determinazioni e decisioni adottate.
- ✓ Il verbale, quale atto compiuto nell'esercizio di pubbliche funzioni, è dotato di certezza legale, serve a documentare unicamente l'attività del revisore e fa fede fino a querela di falso dei fatti in esso contenuti ed avvenuti alla presenza dell'organo che li certifica.
- ✓ Per comodità operativa, si suggerisce di tenere distinto il verbale – ricognitivo delle operazioni – e i contenuti valutativi.
Il prodotto professionale del revisore, oggetto della sua prestazione, potrà essere allegato, come documento autonomo, al verbale medesimo.



INSEDIAMENTO E AVVIO DELL'ATTIVITA' DI REVISIONE

- ✓ Nel caso di referto per gravi irregolarità di gestione, ove si configuri un'ipotesi di responsabilità, l'Organo di revisione deve effettuare contestualmente denuncia agli organi giurisdizionali.
- ✓ Nel caso di irregolarità contabili e finanziarie in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive, l'Organo di revisione ne deve dare segnalazione alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti.



CARTE DI LAVORO

- ✓ I documenti e le carte di lavoro, che rappresentano i mezzi della prova del lavoro svolto e che documentano le valutazioni effettuate, sono di proprietà dell'Organo di revisione. In caso di organo collegiale, decide a quale/i componente/i vengono affidati in detenzione i documenti e le carte di lavoro.
- ✓ Gli atti di bilancio e di rendiconto ed i relativi documenti allegati non obbligano l'Organo di revisione alla loro conservazione quali "carte di lavoro" trattandosi di documenti di pubblica acquisizione unitamente ai documenti pubblicati sul sito istituzionale in forma durevole.
- ✓ L'Organo di revisione ha diritto ad accedere agli atti ed ai documenti dell'ente locale necessari per lo svolgimento della funzione in modo pieno e senza limiti di tempo.
L'Organo di revisione individua gli atti e i documenti di cui chiedere copia e, se non previsto dal regolamento, stabilisce un termine massimo per la loro predisposizione da parte degli uffici dell'Ente locale.

➤ ***Mantenere la riservatezza in merito ai documenti esaminati.***





FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE

Le funzioni obbligatorie dell'Organo di revisione statuite dal comma 1 dell'art. 239 del Tuel comprendono i pareri richiesti dal principio contabile applicato 4/2 e 4/3 allegati al D.lgs. 118/2011 e da attestazioni, certificazioni e asseverazioni richieste da leggi:

- Funzione di **COLLABORAZIONE**
(art.239, comma 1 lettere a) e b) e comma 1-bis del Tuel)
- Funzione di **VIGILANZA**
(art. 239, co. 1, lett. c), Tuel)



FUNZIONE DI COLLABORAZIONE

❑ **pareri**, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di:

- 1) strumenti di programmazione economico-finanziaria;
- 2) proposta di bilancio di previsione, verifica degli equilibri e variazioni di bilancio escluse quelle attribuite alla competenza della giunta, del responsabile finanziario e dei dirigenti, a meno che il parere dei revisori sia espressamente previsto dalle norme o dai principi contabili, fermo restando la necessità dell'Organo di revisione di verificare, in sede di esame del rendiconto della gestione, dandone conto nella propria relazione, l'esistenza dei presupposti che hanno dato luogo alle variazioni di bilancio approvate nel corso dell'esercizio, comprese quelle approvate nel corso dell'esercizio provvisorio;
- 3) modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni;
- 4) proposte di ricorso all'indebitamento;
- 5) proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia;
- 6) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni;
- 7) proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali;



FUNZIONE DI COLLABORAZIONE

❑ **pareri** richiesti dal Tuel e dal Principio contabile applicato della contabilità finanziaria – allegato 4/2 e 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011 - e più precisamente:

- 1) parere su riaccertamento ordinario residui;
- 2) parere sul DUP e suo aggiornamento;
- 3) parere sul piano di rientro disavanzo d'amministrazione;
- 4) parere sul piano di riequilibrio finanziario;
- 5) parere su variazione bilancio in esercizio provvisorio per utilizzo avanzo vincolato;
- 6) verifica congruità accantonamenti per contenzioso;
- 7) parere sulla convenienza ad effettuare manutenzione straordinaria su beni di terzi.

❑ **altri pareri e relazioni**



FUNZIONE DI VIGILANZA

Le aree di attività da sottoporre alla vigilanza e al controllo sono le seguenti:

- ✓ acquisizione delle entrate;
- ✓ effettuazione delle spese;
- ✓ attività contrattuale;
- ✓ amministrazione dei beni;
- ✓ adempimenti fiscali;
- ✓ tenuta della contabilità.

Corte dei Conti Sezione Autonomie - delibera n.2/1992 «.....la vigilanza sulla regolarità amministrativa e contabile deve essere svolta dai revisori sull'intera gestione diretta ed indiretta dell'ente, ivi comprese le partecipazioni finanziarie sotto qualsiasi forma espresse. È una attività gestionale, sistematica, duratura e tipicamente ausiliaria che non sfocia in un atto tipico (relazione, parere, etc.), ma in una denuncia ad altro organo cui compete provvedere.»



FUNZIONE DI VIGILANZA

Corte Costituzionale - sentenza n. 29/1995

“i parametri, i criteri di valutazione ed i modelli operativi del controllo, il cui carattere è essenzialmente empirico, non possono essere tutti individuati e definiti a livello normativo, ma devono essere elaborati dallo stesso organo di controllo sulla base non più della sola contabilità pubblica, e quindi in chiave giuridica, ma anche delle conoscenze tecnico scientifiche delle discipline economiche aziendalistiche e statistiche.”



FUNZIONE DI VIGILANZA

Corte suprema di Cassazione - sentenza 33843/2018:

- penalmente rilevante (***reato di falso ideologico***) la condotta del revisore che in qualità di pubblico ufficiale non ha adeguatamente vigilato sui bilanci consuntivi e preventivi fornendo pareri positivi nelle proprie relazioni e nonostante gravi e reiterati artifici ed errori contabili che alteravano e dissimulavano la reale consistenza della crisi finanziaria dell'ente.
- è attribuita all'organo di controllo che non esegue in maniera adeguata e professionale l'attività di vigilanza una condotta complessa sia attiva ovvero consistente nella dichiarazione di congruità delle previsioni di bilancio e nell'attestazione della corrispondenza dei rendiconti alle risultanze della gestione sia omissiva ovvero omettendo consapevolmente di segnalare le gravi alterazioni contabili e le irregolarità delle procedure.

FUNZIONE DI VIGILANZA

Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 90/E del 2010

*«.....l'Organo di revisione degli enti locali svolge la stessa **funzione di garanzia** – in merito alla regolarità contabile e finanziaria – che il D. Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010 attribuisce al revisore legale relativamente alla situazione contabile e finanziaria delle società di capitali, presso le quali esercita la funzione tra le competenze dell'Organo di revisione rientra quella di asseverare i conti pubblici, nel senso proprio di garantire che gli elementi contabili comunicati all'amministrazione finanziaria corrispondano a quelli indicati dalle scritture contabili.»*

«.... la sottoscrizione dell'Organo di revisione ha la stessa valenza giuridica del visto di conformità di cui all'art. 35 del d.lgs. n. 241/97.»

FASI DELLA REVISIONE

- L'attività dell'Organo di revisione deve essere ispirata ai criteri dettati dai presenti principi di vigilanza e controllo che rappresentano una regola etico-professionale cui uniformarsi nella formulazione del giudizio e il cui adempimento costituisce un parametro di riferimento per valutare il corretto esercizio della funzione di revisione;
- Adeguata programmazione e pianificazione delle attività e delle fasi di revisione al fine di limitare e/o ridurre il "rischio" di revisione;

➤ 4 FASI

- **PIANIFICAZIONE**
- **PROGRAMMAZIONE**
- **ESECUZIONE**
- **CONCLUSIONE**





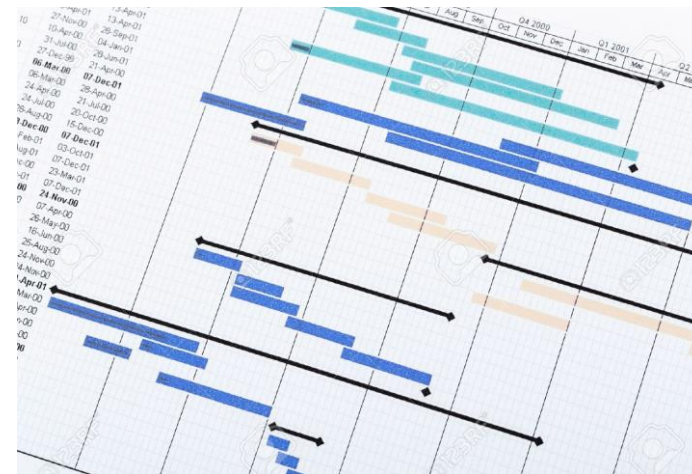
FASI DELLA REVISIONE

• **PIANIFICAZIONE**

➤ **esaminare** l'ente e la sua struttura organizzativa, compreso il controllo interno, e il contesto in cui l'ente opera, al fine di individuare eventuali criticità e valutare i rischi significativi.

• **PROGRAMMAZIONE**

- **identificare** le aree e i fattori di rischio;
- sulla base della mappatura, **impostare le attività** programmando le verifiche da attuare, l'ampiezza delle attività da svolgere, le tempistiche per realizzarle e, nel caso di organo collegiale, la suddivisione dei compiti;
- adeguare e **strutturare i controlli** in ragione degli obiettivi di vigilanza e controllo prefissati nella fase di programmazione e utili a rendere efficiente la sua attività di vigilanza.





FASI DELLA REVISIONE

• ESECUZIONE

- definire il perimetro di azione e gli obiettivi da perseguire;
- **definire le procedure di revisione** appropriate in risposta ai rischi identificati e adeguate in base alla programmazione;
- acquisire gli elementi necessari a fondare il giudizio di revisione;
- **verificare** non solo il rispetto della legge, dei regolamenti e dei principi contabili ma anche esaminare le procedure relative al sistema contabile- amministrativo e le tecniche previste dalle procedure interne dell'Ente;
- **testare l'efficacia del sistema di controllo interno** mediante sondaggi a campione, che presuppongono l'acquisizione di informazioni attraverso interviste ai responsabili di settore o unità operative, o con conferme esterne e/o conte fisiche.





FASI DELLA REVISIONE

- **ESECUZIONE**

- **documentare ogni operazione eseguita e redigere verbali e/o da carte di lavoro** = la diligente esecuzione dell'incarico richiede la verbalizzazione dell'attività e la corretta e precisa tenuta di documentazione atta a provare l'attività svolta;
- le tecniche utilizzate per eseguire le verifiche devono essere adeguatamente motivate sia per quanto concerne la loro idoneità a garantire che il campione selezionato e verificato sia rappresentativo e significativo sotto il profilo qualitativo e quantitativo (del bilancio, del rendiconto, etc.), sia a verificare l'effettiva applicazione delle tecniche e il corretto funzionamento delle procedure amministrative;
- **tecniche e metodologie di campionamento.**





FASI DELLA REVISIONE

- **CONCLUSIONE**

- **emettere un giudizio** in merito alla regolarità contabile, finanziaria ed economica, formulando rilievi, rilevando eccezioni, esprimendo considerazioni, avanzando proposte che confluiranno nella relazione o parere.
- **esprimere una motivata valutazione di congruità** e quindi emettere un giudizio sull'esistenza/inesistenza e affidabilità/inaffidabilità del controllo interno;

L'organo esplicita l'esito della sua attività procedendo all'elaborazione dei verbali di verifica, dei pareri, delle relazioni, o in caso di gravi irregolarità riscontrate nella gestione, di referti.





FASI DELLA REVISIONE

- **CONCLUSIONE**

- **In presenza di evidenze negative** l'Organo di revisione deve relazionare all'organo consiliare le debolezze riscontrate nelle procedure amministrative, indicare le criticità rilevate fornendo anche le misure da adottare per sanare o ridurre tali aspetti negativi.
- **Nel caso in cui le procedure di controllo interno sono inesistenti o inaffidabili**, predisporre ulteriori controlli di dettaglio sull'output della contabilità generate da tali procedure e ampliare le verifiche, applicando il metodo motivato del campionamento. ***In tal caso, l'Organo di revisione non risponderà di eventuali errori non rilevati o non riscontrati nella misura in cui abbia dato evidenza nell'apposita relazione le criticità procedurali che fisiologicamente possano generare errori nella contabilità e nella gestione.***





PROCEDURE DI REVISIONE

- ✓ **definire e svolgere procedure di revisione** che consentano di **acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati** per poter trarre **conclusioni ragionevoli** su cui basare il proprio giudizio;
- ✓ gli elementi probativi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante:
 - le procedure di revisione svolte nel corso dell'attività di verifica nel corso dell'esercizio;
 - altre fonti quali le revisioni eseguite nei precedenti esercizi o le procedure relative all'accettazione ed al mantenimento dell'incarico.
- ❑ Gli elementi probativi includono sia le informazioni che supportano e confermano quanto riportato dall'Amministrazione dell'Ente, sia eventuali elementi contraddittori di tali informazioni.



PROCEDURE DI REVISIONE

- ✓ in alcuni casi l'assenza di informazioni (per esempio, il rifiuto a fornire documentazione richiesta) può essere utilizzata dall'Organo di revisione come elemento probativo!!!!
- ✓ è necessario, al fine di acquisire elementi probativi attendibili che le informazioni che vengono prodotte dall'Ente locale e utilizzate per lo svolgimento delle procedure di revisione siano sufficientemente complete, accurate, precise e dettagliate per le finalità della revisione;
- ✓ svolgimento di appropriate procedure e di adeguate metodologie di revisione contabile per sviluppare opportune risposte al rischio di errori significativi



TECNICHE DI CAMPIONAMENTO

Articolo 239, co.1 Funzioni dell'organo di revisione

Lett. c) *vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità; **l'organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento.***

«**campionamento di revisione**» = «applicazione delle procedure di revisione su una percentuale inferiore al 100% degli elementi che costituiscono la popolazione rilevante ai fini della revisione contabile in modo che tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate e fornire al revisore elementi ragionevoli in base ai quali trarre le proprie conclusioni sull'intera popolazione.»



REGOLE DI CAMPIONAMENTO

- I. Determinare le **modalità di selezione delle voci** o unità di campionamento e individuare un campione «rappresentativo»;
- II. Definire le **procedure (test) di conformità** per verificare se i controlli interni sono efficaci (verifiche degli attributi qualitativi delle operazioni e/o dei documenti);
- III. Definire le **procedure di dettaglio** per individuare eventuali errori significativi

Test di dettaglio = tecniche di campionamento legate a unità monetarie

MUS (*Monetary Unit Sampling, campionamento per unità monetarie*)

PPS (*Probability Proportional to Size*)



TECNICHE DI CAMPIONAMENTO

- Metodi appropriati per selezionare le voci da sottoporre a verifica e raccogliere gli elementi probativi:
 - *campionamento statistico*
 - selezione di tutte le voci analizzando così il 100 % del campione (= *selezione integrale*)
 - selezione di voci specifiche (= *campionamento soggettivo o ragionato*)

- Tali metodi possono essere alternativi tra di loro o utilizzati congiuntamente





PROCESSI DI CAMPIONAMENTO

I processi di campionamento possono essere classificati come segue:

❑ **campionamenti statistici**, le cui principali modalità sono rappresentate da:

- i. campionamento statistico casuale stratificato o non stratificato;
- ii. campionamento sistematico;
- iii. campionamento a blocchi;
- iv. campionamento per unità monetarie.

❑ **campionamenti non statistici**, che possono essere:

- i. a scelta ragionata (*targeted testing*);
- ii. campionamento casuale.



METODOLOGIE DI CAMPIONAMENTO

- **campionamenti statistici** = selezione casuale degli elementi del campione e di utilizzo del calcolo delle probabilità inclusa la determinazione del rischio di campionamento. Ciascuna unità di campionamento ha una probabilità di essere selezionata.
- **campionamenti non statistici** = la selezione del campione è basata sul giudizio professionale.

GIUDIZIO PROFESSIONALE = il revisore deve valutare se utilizzare un approccio statistico o non statistico in ragione della significatività complessiva e operativa e del rischio di revisione.



METODOLOGIE DI CAMPIONAMENTO

▪ Selezione integrale

L'applicazione del metodo integrale può essere appropriata, per esempio, quando la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato e, quindi, sia per la significatività intrinseca delle voci da verificare, sia per il limitato lavoro da svolgere, risulta appropriato ed efficiente l'azzeramento del rischio di campionamento (e di conseguenza del rischio di individuazione e di revisione).

La selezione integrale può essere appropriata anche nel caso in cui esista un rischio significativo e vi è la necessità di azzerare il rischio di campionamento e, pertanto, in assenza di metodi alternativi, è maggiormente efficiente selezionare e analizzare tutte le voci.



METODOLOGIE DI CAMPIONAMENTO

▪ Campionamento soggettivo o ragionato

Il campionamento soggettivo o ragionato presuppone la decisione dell'Organo di revisione di selezionare alcune voci specifiche (di una popolazione più ampia) e implica pertanto l'esercizio del giudizio professionale del revisore nello stabilire:

- *la dimensione del campione* (ad esempio si verificano tutte le voci che presentano un saldo contabile superiore a d un determinato importo);
- *gli elementi da selezionare* (ad esempio, voci specifiche soggette a rischio o inusuali o per le quali in passato si sono riscontrati errori);
- *l'affidabilità* della popolazione in base ai risultati del campione esaminato.

Affidabilità = rappresentatività del campione



RISCHIO DI REVISIONE

- **Audit Risk Model** = modello per la determinazione del rischio di revisione ovvero «*del rischio che il revisore esprima un giudizio non corretto in presenza di errori o irregolarità significative*»

AR (Audit Risk) = IR (Inherent Risk) x CR (Control Risk) X DR (Detection Risk)

Rischio di errori significativi = (IR) rischio intrinseco x (CR) rischio di controllo

Rischio di non individuazione = $\frac{AR}{IR \times CR} = \frac{\text{rischio di revisione}}{\text{rischio di errori significativi}}$

ERRORE

- **errore significativo** = quando ci si può attendere che, considerato singolarmente o aggregato con altri errori, sia in grado di influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori del bilancio



➤ **Significatività dell'errore:**

- a) Significatività **complessiva**, intesa come livello massimo di errore tollerabile sul rendiconto dell'ente nel suo complesso;

Parametro per la determinazione della significatività complessiva = range che va da un minimo dell'1% delle entrate correnti ad un massimo del 3% delle stesse.

Le entrate correnti possono, infatti, essere assimilate ai ricavi delle società commerciali e rappresentano una voce significativa per gli equilibri dell'ente e per le aspettative che i principali utilizzatori nutrono sull'informativa finanziaria.



ERRORE

➤ Significatività dell'errore:

b) Significatività operativa, intesa come importo o importi stabiliti dall'Organo di revisione in misura inferiore alla significatività complessiva, al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività complessiva.

La significatività operativa viene determinata assumendo un valore compreso tra il 60% e l'85% della significatività complessiva.

L'**errore tollerabile** nelle procedure di campionamento è definito come l'importo monetario stabilito dal revisore rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che l'importo determinato non sia superato dagli effettivi errori presenti nella popolazione indagata.

L'errore tollerabile può essere lo stesso importo o un importo inferiore alla significatività operativa e determina la natura e l'estensione delle procedure di campionamento.

ERRORE

➤ Significatività dell'errore:

- c) **Errore chiaramente trascurabile**, inteso come importo al di sotto del quale gli errori sono considerati chiaramente trascurabili e, di conseguenza, non necessitano di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul rendiconto.

L'errore chiaramente trascurabile viene determinato in un intervallo che va dal 5% al 15% della significatività operativa.

- d) **Significatività specifica**, livello di significatività specifica, inferiore alla significatività complessiva, in relazione a verifiche su particolari classi di operazioni, periodi temporali di indagine, saldi contabili.



RISCHIO DI REVISIONE

➤ Il rischio di errori o irregolarità significative (AR) **non può mai essere azzerato** ma deve essere portato ad un livello accettabilmente basso che nella prassi internazionale di revisione è pari al 5%;

➤ L'utilizzo del Modello del rischio di revisione/di affidabilità consente di cogliere due obiettivi:

✓ *assicurare un elevato livello di affidabilità.*

L'affidabilità è garantita ad un determinato livello (ad esempio del 95% laddove il rischio di revisione è pari al 5%);

✓ *svolgere procedure di revisione in modo efficiente: se il livello di affidabilità è pari, ad esempio, al 95% il revisore deve elaborare procedure di revisione che tengano conto del rischio intrinseco (IR) e del rischio di controllo (CR).*



RISCHIO DI REVISIONE

▪ IR (*Inherent Risk*)

Rischio che la gestione contabile, finanziaria ed economica presenti errori o irregolarità significativi indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno. Dipende dalla natura delle attività svolte dall'ente nonché da fattori esterni (politici, culturali, economici, attività di tipo commerciale, creditori e debitori, ecc.) e da fattori interni (tipo di organizzazione, procedure, competenze dell'organico, modifiche recenti nella struttura, ecc.).

- Deve essere individuato sulla base della conoscenza dell'ente e del contesto in cui opera. Procedure utili: colloqui con i dirigenti o i responsabili di funzione chiave, esame di informazioni emergenti dall'organigramma, dai regolamenti, dai bilanci e dai rendiconti, dagli errori e dalle non conformità riscontrate nel passato, dagli esiti di eventuali ispezioni di autorità di vigilanza o di altri soggetti a ciò deputati, ecc.).
- Deve essere valutato prima di avviare procedure di revisione dettagliate. L'Organo di revisione valuta il rischio intrinseco con riferimento alla popolazione oggetto di controllo secondo la scala quantitativa ALTO o BASSO.
- Occorre tenere conto della probabilità di accadimento e dell'eventuale impatto dell'errore o dell'irregolarità significativa.



RISCHIO DI REVISIONE

▪ **CR** (*Control Risk*)

Rischio che un errore o una irregolarità significativa che potrebbe verificarsi nella gestione contabile, finanziaria ed economica non sia prevenuta o tempestivamente individuata dalle procedure di controllo interno dell'ente. E' correlato all'efficacia della gestione dei rischi intrinseci da parte dell'ente e dipendono dal sistema dei controlli interni di cui l'ente si è dotato e dalla efficacia dello stesso.

- valutato secondo una scala qualitativa:
 - ALTO (affidabilità del sistema dei controlli interni)
 - BASSO (non affidabilità del sistema dei controlli interni)
- valutato sulla base della conoscenza ed eventuale verifica (test di conformità) delle procedure di controllo interno.



RISCHIO DI REVISIONE

▪ DR (*Detection Risk*)

Rischio che l'Organo di revisione non individui errori o irregolarità significative ed è in funzione della valutazione delle altre due componenti di rischio (IR e CR).

- ✓ dipende dall'appropriatezza e dalla sufficienza dei controlli svolti, tra cui la metodologia di campionamento;
- ✓ dipende dalla valutazione del revisore del rischio intrinseco e del rischio di controllo



RISCHIO DI REVISIONE

RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO	IR	CR	IR x CR	AR	DR	LIVELLO DI CONFIDENZA	FATTORE DI CONFIDENZA
ALTO	ALTO	100%	100%	100%	5%	5%	95%	3,0
ALTO	BASSO	100%	36%	36%	5%	14%	86%	2,0
BASSO	ALTO	36%	100%	36%	5%	14%	86%	2,0
BASSO	BASSO	36%	36%	13%	5%	39%	61%	1,0