

# Memento Pratico

## REVISIONE LEGALE

Con una nuova  
sezione  
sulla revisione  
delle PMI

2 0 2 7



Estratto



Lefebvre Giuffrè

INCLUSA  
VERSIONE DIGITALE



# Memento Pratico

## REVISIONE LEGALE

2 0 2 7

Aggiornato al 21 agosto 2026



Lefebvre Giuffrè

L'opera è stata ideata dalla

**Redazione Memento**

Lefebvre Giuffrè

(Federica Guizzardi, Elena Pollastro)

e

realizzata da

**Federica Cordova**

Dottore Commercialista, Revisore legale, Revisore della sostenibilità,  
Docente presso la facoltà di Ingegneria dell'Università degli Studi di Salerno,  
autore di numerosi articoli e pubblicazioni in materia di revisione della sostenibilità,  
principi contabili nazionali (OIC) e internazionali.

**Antonella Portalupi**

Dottore Commercialista, Revisore legale,  
Membro del consiglio di amministrazione di fondi pensione e società di capitali,  
Docente presso la facoltà di Economia dell'Università di Pavia, Autore di articoli  
e testi in materia di revisione, bilancio e principi contabili internazionali.

Direttore responsabile  
Antonella Sciarra

---

© Copyright - Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. - 2026 - via Monte Rosa, 91 - 20149, Milano

---

*I diritti di traduzione, di riproduzione, e di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo  
(compresi le copie fotostatiche, i film didattici o i microfilm) sono riservati per tutti i Paesi*

---

*L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non comporta né sostituisce una prestazione  
professionale e non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.*

# Piano generale dell'opera

|                     |                                                                         |       |
|---------------------|-------------------------------------------------------------------------|-------|
| <b>TITOLO I</b>     | <b>Parte generale</b>                                                   |       |
| <b>CAP. I.</b>      | Quadro generale di riferimento                                          | 10    |
| <b>CAP. II.</b>     | Principi di revisione e qualità                                         | 2000  |
| <b>CAP. III.</b>    | Etica professionale e indipendenza del revisore                         | 3000  |
| <b>CAP. IV.</b>     | Responsabilità                                                          | 4000  |
| <b>CAP. V.</b>      | Archiviazione e conservazione dei documenti                             | 5000  |
| <b>CAP. VI.</b>     | Contratto di revisione                                                  | 7010  |
| <b>CAP. VII.</b>    | Organi di controllo nelle società di capitali                           | 8000  |
| <b>TITOLO II</b>    | <b>Pianificazione della revisione legale e strategia</b>                |       |
| <b>CAP. VIII.</b>   | Materialità e significatività                                           | 12000 |
| <b>CAP. IX.</b>     | Comunicazioni                                                           | 13000 |
| <b>CAP. X.</b>      | Profilo dei rischi e approccio di revisione                             | 15000 |
| <b>CAP. XI.</b>     | Comprensione del rischio e risposta ai rischi di revisione individuati  | 17000 |
| <b>CAP. XII.</b>    | Struttura del controllo interno                                         | 18010 |
| <b>CAP. XIII.</b>   | Strategia e pianificazione del lavoro di revisione                      | 19000 |
| <b>CAP. XIV.</b>    | Campionamento                                                           | 21000 |
| <b>CAP. XV.</b>     | Test sui controlli                                                      | 22001 |
| <b>CAP. XVI.</b>    | Test di sostanza                                                        | 25000 |
| <b>TITOLO III</b>   | <b>Risposte di revisione ai rischi individuati</b>                      |       |
| <b>CAP. XVII.</b>   | Revisione dei saldi di apertura                                         | 28000 |
| <b>CAP. XVIII.</b>  | Ciclo attivo                                                            | 30002 |
| <b>CAP. XIX.</b>    | Ciclo passivo                                                           | 33000 |
| <b>CAP. XX.</b>     | Ciclo produzione                                                        | 35000 |
| <b>CAP. XXI.</b>    | Ciclo lavori in corso su ordinazione                                    | 38001 |
| <b>CAP. XXII.</b>   | Ciclo partecipazioni e titoli di debito                                 | 41000 |
| <b>CAP. XXIII.</b>  | Ciclo tesoreria e finanza                                               | 45000 |
| <b>CAP. XXIV.</b>   | Ciclo immobilizzazioni                                                  | 48000 |
| <b>CAP. XXV.</b>    | Ciclo risorse umane                                                     | 51000 |
| <b>CAP. XXVI.</b>   | Revisione del bilancio consolidato                                      | 55000 |
| <b>CAP. XXVII.</b>  | Altre aree di bilancio                                                  | 57000 |
| <b>CAP. XXVIII.</b> | Controlli periodici                                                     | 59000 |
| <b>TITOLO IV</b>    | <b>Valutazione degli elementi probativi ed espressione del giudizio</b> |       |
| <b>CAP. XXIX.</b>   | Conclusioni del lavoro                                                  | 60000 |
| <b>CAP. XXX.</b>    | Verifica delle informazioni finanziarie e non finanziarie               | 63000 |
| <b>CAP. XXXI.</b>   | Espressione del giudizio                                                | 66000 |
| <b>TITOLO V</b>     | <b>Il ruolo del revisore nella crisi d'impresa</b>                      | 70000 |

# Introduzione

La professione della revisione contabile venne avviata in Italia negli anni '50, su spinta delle società estere che richiedevano un controllo adeguato dei bilanci delle loro controllate nel territorio italiano. Negli anni '70, l'introduzione della L. 216/74 impose la revisione contabile alle aziende al fine di godere di credibilità sui mercati mobiliari internazionali e con il DPR 136/75 la revisione contabile divenne obbligatoria per le imprese di maggiore importanza. Da allora si sono manifestate molteplici esigenze sul mercato dei capitali, soprattutto quelle di tutelare meglio gli investitori attraverso norme più restrittive alla corporate governance societaria. La qualità dell'informazione finanziaria è una variabile critica per la tutela del risparmio: essa è stata l'obiettivo di norme legislative che si sono susseguite sia a livello italiano sia a livello europeo. Questa attività legislativa ha riguardato tanto le modalità di redazione dei bilanci, quanto il controllo degli stessi, con norme più rigorose per gli enti di interesse pubblico, principalmente società quotate, ed i loro revisori.

In Italia, la normativa sull'informativa finanziaria è stata oggetto, negli anni, di un profondo processo di innovazione, con riferimento sia agli aspetti contabili, sia agli aspetti del controllo e della vigilanza. Il D.Lgs. 39/2010 ha sostituito la pluralità di fonti che prima governavano la materia del controllo contabile con un nucleo di norme che disciplinano in maniera organica la «revisione legale dei conti». L'evoluzione della normativa contabile è stata la risposta alle sempre maggiori complessità che i redattori di bilancio si trovano ad affrontare e agli scandali finanziari che hanno originato un vivace dibattito sui sistemi di controllo societario e sulla revisione contabile.

Nelle società per azioni e in accomandita per azioni e in qualsiasi altro ente giuridico partecipato da un ente locale (comuni, province, regioni) la revisione legale è affidata ordinariamente a un soggetto esterno (persona fisica o società) purché iscritto nell'apposito registro. L'importanza della revisione contabile è divenuta ancora più rilevante dopo gli effetti causati dalla crisi pandemica: questa ha impattato in modo diretto sulla generazione di valore delle aziende e sulla capacità delle stesse di continuare ad operare in condizioni di normale funzionamento; ciò si è riflesso, indirettamente, sull'attività di chi deve redigere il bilancio d'esercizio e su chi deve esprimere un giudizio professionale in merito al bilancio stesso, sulla base delle disposizioni contenute nella normativa, nei principi contabili e nei principi, internazionali e nazionali, di revisione di riferimento.

Nel Memento esaminiamo le procedure e le metodologie contenute nei principi di revisione ISA Italia, per condurre la revisione legale con un approccio orientato alla comprensione dei **rischi** e alla individuazione di **risposte di revisione** per far fronte ai rischi individuati. La metodologia suggerita consente pertanto di organizzare e pianificare la strategia di revisione che permette al revisore legale di ottenere, documentare e archiviare sufficienti **elementi probativi** per l'espressione del giudizio sul bilancio.

Il processo di revisione sul quale si sviluppa l'opera è coerente con le attuali e recenti procedure contenute nei principi di revisione italiani ed internazionali utilizzate nella prassi operativa che basano l'approccio di revisione sulle aree di rischio che possono inficiare la veridicità, chiarezza e correttezza del bilancio.

L'opera è divisa in quattro parti. Nella prima parte si affrontano l'**inquadramento normativo** e i risvolti operativi correlati alla funzione del revisore legale. La funzione della revisione è quella di tenere alto il livello di fiducia che ogni stakeholder può riporre nella credibilità dei valori di bilancio e dell'informativa complementare, livello che si intende garantito dai profili di etica, responsabilità, professionalità, indipendenza e competenza della figura del revisore.

Nella seconda parte si illustra la strategia di **pianificazione** che consente al revisore legale di comprendere i rischi e di pianificare adeguate risposte di revisione. Nei principi di revisione si fa riferimento al presupposto della ragionevole sicurezza, ossia ad un livello di fiducia sufficientemente alto che il revisore ripone nell'attendibilità del bilancio d'esercizio da lui esaminato, al quale corrisponde un complementare livello, ritenuto opportunamente basso, di possibile presenza di errori. Da ciò dipende una maggiore criticità nello svolgimento della professione perché nel processo assume particolare rilevanza l'attività di pianificazione e programmazione delle verifiche sulla base della **valutazione dei rischi** e considerando il cosiddetto **errore tollerabile**.

Nella terza parte, parte centrale dell'opera, si esaminano tutte le **procedure di revisione** da svolgere sul bilancio per ottenere l'evidenza degli elementi probativi. Si propone un approccio per cicli aziendali in aderenza alle recenti prassi operative. In ogni ciclo si illustrano le tecniche di revisione per documentare:

- lo studio e la comprensione dell'azienda e dell'ambiente in cui opera;
- l'individuazione dei rischi di revisione, della significatività e dell'errore tollerabile;
- le procedure aziendali, i controlli chiave di un sistema di controllo interno e gli elementi di incertezza di cui il revisore deve tenere conto per trarre le sue conclusioni;
- la pianificazione e la strategia di revisione;
- le risposte di revisione;
- i rischi di frode.

In questa parte sono contenuti numerosi esempi, questionari, carte di lavoro, checklist, modelli standard per lo svolgimento delle verifiche di revisione, modelli per i fogli di lavoro, suggerimenti per trarre conclusioni, **aspetti pratici** per l'impostazione del lavoro sia del revisore legale che dei suoi collaboratori, procedure standard e tecniche operative per identificare le giuste risposte di revisione ai rischi individuati.

Nella quarta parte si affrontano gli aspetti pratici per trarre le **conclusioni** circa la sufficienza degli elementi probativi raccolti, la risoluzione e la valutazione delle criticità riscontrate durante lo svolgimento dell'incarico e la stesura della **relazione di revisione** in conformità alle norme di legge e ai principi di revisione.

L'incremento delle complessità dell'ambiente economico-finanziario richiede al revisore, oggi più che mai, un'adeguata professionalità e un bagaglio tecnico multidisciplinare che gli consenta di confrontarsi con il quadro normativo sull'informativa finanziaria e con le condotte imprenditoriali e manageriali. Il Memento Revisione Legale è un pratico sussidio per il professionista con incarichi sia di revisore legale che di membro del collegio sindacale incaricato di svolgere la revisione legale.

Federica Cordova  
Antonella Portalupi

CAPITOLO XXIV

Ciclo immobilizzazioni

SOMMARIO

|                                                                                  |              |                                                                  |              |
|----------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------------------------|--------------|
| <b>SEZIONE I - Aspetti generali .....</b>                                        | <b>48000</b> |                                                                  |              |
| I. Ciclo immobilizzazioni .....                                                  | <b>48000</b> |                                                                  |              |
| A. Ruolo degli investimenti .....                                                | <b>48010</b> |                                                                  |              |
| B. Sistemi contabili e procedure di controllo .....                              | <b>48100</b> |                                                                  |              |
| II. Aspetti contabili .....                                                      | <b>48200</b> |                                                                  |              |
| A. Acquisizione di beni pluriennali e sostenimento di oneri pluriennali...       | <b>48220</b> |                                                                  |              |
| B. Ammortamento e perdite di valore .....                                        | <b>48250</b> |                                                                  |              |
| C. Avviamento.....                                                               | <b>48280</b> |                                                                  |              |
| <b>SEZIONE II - Comprensione dell'impresa e del suo contesto .....</b>           | <b>48300</b> |                                                                  |              |
| I. Conoscenza dell'attività del cliente e del sistema di controllo interno ..... | <b>48350</b> |                                                                  |              |
| II. Identificazione dei rischi rilevanti ..                                      | <b>48400</b> |                                                                  |              |
| A. Rischi nelle procedure .....                                                  | <b>48450</b> |                                                                  |              |
|                                                                                  |              | B. Procedure preliminari per l'individuazione dei rischi .....   | <b>48500</b> |
|                                                                                  |              | III. Rischio di revisione.....                                   | <b>48600</b> |
|                                                                                  |              | <b>SEZIONE III - Pianificazione della revisione .....</b>        | <b>48700</b> |
|                                                                                  |              | I. Introduzione alla revisione del ciclo degli investimenti..... | <b>48750</b> |
|                                                                                  |              | II. Piano di revisione .....                                     | <b>48850</b> |
|                                                                                  |              | <b>SEZIONE IV - Procedure di revisione .....</b>                 | <b>49000</b> |
|                                                                                  |              | I. Immobilizzazioni materiali .....                              | <b>49100</b> |
|                                                                                  |              | II. Immobilizzazioni immateriali.....                            | <b>49200</b> |
|                                                                                  |              | III. Perdite di valore .....                                     | <b>49400</b> |
|                                                                                  |              | <b>SEZIONE V - Rilevanti effetti sulla relazione .....</b>       | <b>49500</b> |
|                                                                                  |              | I. Valutazione degli elementi probativi .....                    | <b>49500</b> |
|                                                                                  |              | II. Altri elementi per le conclusioni....                        | <b>49550</b> |
|                                                                                  |              | III. Frodi e fatti illeciti.....                                 | <b>49600</b> |

SEZIONE I

Aspetti generali

I. Ciclo immobilizzazioni

**ASPETTI GENERALI**

In questo capitolo si analizzano le procedure di revisione che riguardano le verifiche per ottenere sufficienti elementi probativi per il ciclo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, cioè quegli investimenti che non apportano un ritorno economico nel breve periodo ma benefici economici all'azienda in un arco temporale di più esercizi. Per questo le attività immobilizzate prendono il nome di fattori produttivi a lungo ciclo di utilizzo e costituiscono il **capitale fisso** dell'impresa. Esse si differenziano dal capitale circolante che invece è costituito dai fattori a fecondità semplice che partecipano una sola volta al processo produttivo (come le merci e le materie prime). I costi sostenuti per l'acquisto dei fattori produttivi a lungo ciclo di utilizzo rappresentano dei **costi pluriennali** destinati a produrre benefici economici in vari esercizi. Le attività immobilizzate concorrono alla formazione del reddito con il procedimento contabile dell'ammortamento attraverso la ripartizione del costo dell'investimento nell'arco della vita utile dell'attività. La quota di costo che concorre alla formazione del reddito di ciascuno di tali periodi prende il nome di «ammortamento». Le immobilizzazioni che partecipano al processo tecnico produttivo sono elementi del capitale che, normalmente, non sono destinati alla vendita, ma sono utilizzati per la trasformazione o l'ottenimento di prodotti destinati ad essere collocati sul mercato. Generalmente, in questi casi, le immobilizzazioni si dividono in **immobilizzazioni materiali** e **immobilizzazioni immateriali** in base al requisito della materialità: le immobilizzazioni materiali (ad esempio macchine, impianti, automezzi, ecc.) sono immobilizzazioni contraddistinte dal requisito della materialità,

48000

*Omissis*

## II. Identificazione dei rischi rilevanti

**48400** Valutare i rischi e la significatività significa considerare i risultati attesi dalla valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo e identificare su quali aree esiste la possibilità di errori significativi e/o di frodi. L'ISA Italia 315 impone al revisore di accertarsi che il bilancio nel suo complesso non contenga **errori significativi**, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Il revisore deve pertanto acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello accettabilmente basso. Il revisore applica il concetto di significatività sia nella pianificazione sia nello svolgimento della revisione contabile e anche nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sulla revisione contabile e dell'effetto degli eventuali errori non corretti sul bilancio.

L'affidabilità delle informazioni è funzione della qualità del sistema di produzione (o di immisione) delle informazioni stesse. Pertanto, elemento essenziale per chi deve «controllare» l'affidabilità delle informazioni sono l'esame e la valutazione delle condizioni secondo le quali questo insieme di informazioni è catturato, gestito e controllato. L'ISA Italia 330 stabilisce che il revisore per esprimersi sul bilancio deve mettere in atto risposte di revisione per fronteggiare i rischi rilevanti. Queste «risposte» possono essere di tipo generale, per fronteggiare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e in risposta ai rischi di errori significativi a livello di asserzioni. L'identificazione e l'analisi dei rischi costituisce un processo svolto nel continuo. Questo processo è un elemento chiave di un sistema di controllo interno efficace. Il management deve individuare attentamente i rischi, a tutti i livelli, e prendere provvedimenti adeguati per limitarli. L'impresa identifica e analizza i rischi correlati allo svolgimento delle proprie attività, che potrebbero pregiudicare il conseguimento degli obiettivi del financial reporting, anche al fine di stabilire come gestirli. Il bilancio oggetto di revisione contabile è quello di un'impresa, redatto dalla direzione dell'impresa stessa con la supervisione dei responsabili delle attività di governance. Il revisore quando valuta il rischio di revisione parte dal presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance, abbiano riconosciuto ed individuato i rischi aziendali e abbiano messo in atto adeguate procedure e controlli per evitare che insorgano.

FATTORI CHE POSSONO INFLUENZARE LA VITA UTILE DI UNA IMMOBILIZZAZIONE IMMATERIALE

48410

Una delle peculiarità nella revisione delle immobilizzazioni (materiali ed immateriali) riguarda la revisione delle stime che, sia per quanto riguarda l’ammortamento e soprattutto per l’avviamento può presentare delle difficoltà di ottenere sufficienti elementi probativi. L’obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se, nel contesto del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile le stime contabili rilevate oppure oggetto di informativa nel bilancio siano ragionevoli e che la relativa informativa nel bilancio sia adeguata. L’ISA Italia 540 «Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del cervello e della relativa informativa» fornisce le disposizioni per l’utilizzo di adeguate procedure di valutazione del rischio sia a livello di bilancio sia a livello di asserzioni. In particolare il revisore deve accettarsi nel modo col quale la direzione effettua le stime contabili comprendendo i dati su cui sono basate, tenendo in particolare considerazione le seguenti attività:

1. Il metodo utilizzato nell’effettuazione delle stime contabili e della vita utile dell’immobilizzazione;
  2. I controlli rilevanti per la stima contabile, per la vita utile dei cespiti e la stima dell’avviamento;
  3. Se la direzione ha utilizzato un esperto;
  4. Le assunzioni che stanno alla base delle stime contabili;
  5. Se rispetto l’esercizio precedente si sia verificato o avrebbe dovuto verificarsi un cambiamento nei metodi adottati per l’effettuazione delle stime contabili e in tal caso per quale motivo;
  6. Se la direzione ha valutato l’effetto dell’incertezza nella stima e in tal caso con quali modalità.
- La tavola 48410 riporta alcune criticità relative alla vita utile delle immobilizzazioni immateriali

| Rischi e criticità                                                                                                                                                                                                 | SÌ | NO | N/A |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|----|-----|
| Esiste una scadenza contrattuale o legale dell’attività oggetto di valutazione?                                                                                                                                    |    |    |     |
| È stata considerata l’eventuale possibilità di rinnovare la scadenza contrattuale o legale?                                                                                                                        |    |    |     |
| Se non vi è una scadenza contrattuale o legale è stato valutato l’utilizzo atteso dell’attività, coerentemente con i business plan approvati dalla direzione?                                                      |    |    |     |
| È stato considerato se l’attività immateriale possa eventualmente essere gestita efficacemente da un altro gruppo dirigente dell’impresa?                                                                          |    |    |     |
| È stato considerato l’effetto di una potenziale obsolescenza tecnica, tecnologica, commerciale o di altro tipo?                                                                                                    |    |    |     |
| È stata valutata la stabilità del settore economico in cui l’attività immateriale viene utilizzata e gli eventuali cambiamenti di domanda nel mercato?                                                             |    |    |     |
| Sono state utilizzate informazioni pubbliche di settore sulla stima della vita utile di attività immateriali simili o che sono utilizzate in un modo simile?                                                       |    |    |     |
| Sono state valutati gli effetti sulla vita utile dell’attività immateriale di potenziali azioni dei concorrenti sul mercato?                                                                                       |    |    |     |
| È stata valutata la capacità e l’intenzione dell’impresa di sostenere in futuro un adeguato livello di spese di mantenimento necessarie per mantenere il valore e la vita utile dell’immobilizzazione immateriale? |    |    |     |
| È stato considerato se la vita utile dell’attività dipende dalla vita utile di altre attività dell’impresa?                                                                                                        |    |    |     |
| Nel processo di stima della vita utile sono stati coinvolti esperti in materia e personale interno dell’impresa con adeguate conoscenze ed esperienza?                                                             |    |    |     |
| I cambiamenti della vita utile rispetto al precedente esercizio sono adeguatamente giustificati?                                                                                                                   |    |    |     |

VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO

L’identificazione e la valutazione del rischio intrinseco costituiscono il primo passo per l’identificazione del rischio di revisione che dovrà essere fronteggiato con le procedure di revisione conseguenti. Infatti, dopo aver effettuato la valutazione del rischio intrinseco, il revisore considera il sistema di controllo interno al fine di valutare se esistono degli elementi di mitigazione dei rischi e, quindi, valuta il rischio di

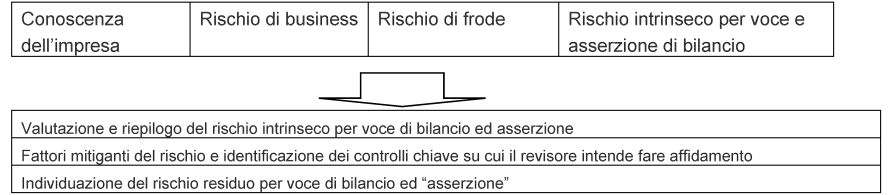
48415

**48415**  
(segue) errori residui. Sulla base di essi sarà in grado di stabilire un piano di procedure di revisione in risposta ai suddetti rischi.

Il rischio intrinseco legato alle immobilizzazioni materiali è la possibilità che un’asserzione relativa a un’immobilizzazione materiale contenga un errore significativo, indipendentemente dalla presenza o meno di controlli interni specifici. Questo rischio è inerente alla natura dell’immobilizzazione e alla sua valutazione e non è influenzato dalla presenza o meno di sistemi di controllo.

La tavola 48415 evidenzia il percorso logico descritto e le valutazioni del revisore per l’area interessata.

**Tavola 48415 - Valutazione del rischio intrinseco**



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 avvicendamenti nella sua composizione;
- pressioni anomale sul management;
- la natura dell’attività svolta dalla società;
- i fattori che influenzano il settore nel quale opera la società;
- singoli conti di bilancio che sono suscettibili di errori;
- 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 che i beni aziendali possano 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.

Per l’area delle Immobilizzazioni materiali è importante che il revisore riepiloghi il lavoro svolto in merito alla identificazione e valutazione dei vari elementi che influenzano il rischio intrinseco al fine di determinare il livello complessivo del rischio di revisione. In particolare è necessario tenere in considerazione i seguenti elementi.

|                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|---------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Significatività della voce o asserzione e relativo importo                      | Indicare rischio <b>Alto</b> o <b>Basso</b> in base alla significatività della voce rispetto a parametri rilevanti del bilancio quali il risultato di esercizio o patrimonio netto.                                                                                      |
| Complessità intrinseca della voce                                               | Indicare rischio <b>Alto</b> o <b>Basso</b> in base alla complessità dei calcoli coinvolti o delle stime necessarie per la determinazione della voce                                                                                                                     |
| Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera | Indicare rischio <b>Alto</b> o <b>Basso</b> in base a quanto emerso dal questionario sulla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera                                                                                                                         |
| Rischio di frode                                                                | Indicare rischio <b>Alto</b> o <b>Basso</b> in base a quanto emerso dal questionario sui fattori di rischio di errori derivanti da falsa informativa finanziaria e da appropriazioni illecite                                                                            |
| Altri rischi derivanti dalla conoscenza del cliente                             | Indicare rischio <b>Alto</b> o <b>Basso</b> in base ad eventuali altri rischi di cui il revisore è venuto a conoscenza. Ad esempio, dallo scambio di informazioni con il precedente revisore, da informazioni di dominio pubblico o da procedure di analisi comparativa. |

|                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rischio intrinseco della voce | Si tratta della colonna conclusiva dell’analisi del rischio intrinseco. Riportare:<br>– livello di rischio <b>Basso</b> se in nessuna delle altre colonne era stato evidenziato un rischio <b>Alto</b> ;<br>– livello di rischio <b>Alto</b> se in almeno una delle colonne precedenti era stato evidenziato un rischio <b>Alto</b> . |
|-------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

ESEMPIO DI RIEPILOGO DELLA VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO

La tavola 48416 contiene la carta di lavoro con il riepilogo della valutazione del rischio intrinseco per l’area delle immobilizzazioni materiali.

48416

Tavola 48416 - Valutazione del rischio intrinseco per l’area delle immobilizzazioni materiali

|                                                                   | Rischio intrinseco                      |                                   | Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera | Rischio di frode | Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente - Informazioni dal precedente revisore) | Rischio intrinseco della voce/asserzione |
|-------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
|                                                                   | Significatività della voce o asserzione | Complessità intrinseca della voce |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| 1) terreni e fabbricati: xxx.xxx (euro/000)                       |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Completezza                                                       |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Esistenza                                                         |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Accuratezza e competenza                                          |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Valutazione                                                       |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| 2) impianti e macchinari: xxx.xxx (euro/000)                      |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Completezza                                                       |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Esistenza                                                         |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Accuratezza e competenza                                          |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Valutazione                                                       |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| 3) attrezzature industriali e commerciali: xxx.xxx (euro/000)     |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Completezza                                                       |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Esistenza                                                         |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Accuratezza e competenza                                          |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Valutazione                                                       |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| 4) altri beni: xxx.xxx (euro/000)                                 |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Completezza                                                       |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Esistenza                                                         |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Accuratezza e competenza                                          |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Valutazione                                                       |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Ammortamento delle immobilizzazioni materiali: xxx.xxx (euro/000) |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Completezza                                                       |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Esistenza                                                         |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Accuratezza e competenza                                          |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |
| Valutazione                                                       |                                         |                                   |                                                                                 |                  |                                                                                              |                                          |

Indicare:

**A** per rischio alto

**M** per rischio medio

**B** per rischio basso

**48420 PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEI RISCHI** L'ISA Italia 315 fornisce le disposizioni per l'utilizzo di adeguate procedure di valutazione del rischio sia a livello di bilancio sia a livello di asserzioni.

Consequentemente il revisore deve:

1) identificare i rischi rilevanti. Questa attività sottintende che il revisore deve sforzarsi di comprendere gli obiettivi e le strategie dell'impresa ed i rischi, connessi all'attività svolta, ad essi correlati che possono causare rischi di errori significativi in bilancio. L'impresa conduce la sua attività in un contesto di settore, normativo e di altri fattori interni ed esterni. Per adeguarsi a questi fattori, la direzione dell'impresa o i responsabili delle attività di governance definiscono gli obiettivi che costituiscono i piani generali dell'impresa. I rischi connessi all'attività svolta derivano da condizioni, eventi, circostanze, azioni o omissioni, che potrebbero incidere sfavorevolmente sulla capacità dell'impresa di raggiungere i propri obiettivi e di realizzare le proprie strategie, ovvero dalla definizione di obiettivi e strategie non appropriate. Il rischio connesso all'attività è più ampio del rischio di errori significativi nel bilancio, sebbene includa questi ultimi. Quasi tutti i rischi connessi all'attività possono avere conseguenze economico-finanziarie e, quindi, un effetto sul bilancio. Tuttavia non tutti i rischi connessi all'attività generano rischi di errori significativi nel bilancio;

2) valutare l'attività di controllo sottostante alle transazioni del ciclo, istituita dalla direzione aziendale e contenuta nel sistema di controllo interno;

3) convalidare l'attività di controllo e l'efficacia del funzionamento del sistema di controllo interno;

4) individuare le eventuali debolezze del sistema di controllo interno e provvedere ad effettuare una nuova stima del rischio di revisione e del rischio di errori significativi in bilancio. Le procedure di valutazione del rischio non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio di revisione.

Le procedure di valutazione del rischio includono le indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa che, a giudizio del revisore, possono essere in possesso di informazioni che potrebbero aiutarlo ad identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, le procedure di analisi comparativa (v. n. 48510), le osservazioni e le ispezioni.

Quindi il revisore deve valutare:

- integrità e valori morali del management;
- impegno a mantenere un'elevata competenza;
- attività del consiglio di amministrazione e del collegio sindacale;
- filosofia e stile operativo del management;
- struttura organizzativa;
- attribuzioni di autorità e responsabilità;
- politiche di gestione delle risorse umane.

Nella valutazione dei rischi si tengono presenti i seguenti aspetti: impatto sul bilancio, caratteristiche delle voci di bilancio, caratteristiche dei processi operativi, rischio di frode e fattori a livello complessivo aziendale, utilizzo di un sistema per la valutazione dei rischi (per esempio, diversi livelli di rischio con una valutazione del tipo «alto-medio-basso»).

**48425 RISCHI CONNESSI ALLA CARENZA DI CONTROLLI** Un efficace sistema di controllo inserisce nelle procedure aziendali adeguati momenti di confronto, di autorizzazioni, di separazione dei compiti. Un «controllo» deve rispondere a due requisiti:

- deve contribuire al raggiungimento di un grado significativo di convincimento, purché operi efficacemente;
- deve consentire di raggiungere questo grado di convincimento più efficacemente di altre procedure.

I rischi connessi alla carenza di punti di controllo nell'area degli investimenti sono riepilogati nella tavola 48425.

**Tavola 48425 - Rischi connessi alla carenza nei controlli****48425**  
(segue)

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Errori contabili</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Errori nelle registrazioni contabili<br>Registrazioni non complete e non accurate<br>Doppie registrazioni<br>Errate valutazioni dei progetti in corso<br>I saldi di mastro non corrispondono alla somma delle singole voci individuali<br>I saldi in contabilità non corrispondono all'effettiva esistenza fisica delle immobilizzazioni tecniche<br>Costi caricati in modo inappropriato nei lavori interni                                          |
| <b>Scarsa informazione e comunicazione</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Le dimissioni o i trasferimenti di immobilizzazioni non sono comunicati al personale competente<br>Scarsa informazione sui beni presso i terzi<br>Informazioni errate, non chiare, imprecise sullo stato di avanzamento dei lavori<br>Scarsa attenzione al budget<br>Obsolescenza tecnica dei cespiti                                                                                                                                                 |
| <b>Carenza di autorizzazioni adeguate</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Progetti non adeguatamente controllati<br>Acquisti non autorizzati<br>Acquisizioni e alienazioni non autentiche<br>Acquisizioni e alienazioni non autorizzate<br>Variazioni nelle immobilizzazioni senza autorizzazioni o delle quali la direzione non è a conoscenza                                                                                                                                                                                 |
| <b>Errori nei calcoli</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Calcoli non corretti<br>Errate valutazioni dei progetti in corso<br>Dati di contabilità analitica non coerenti con CO.GE.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>Ammortamenti non coerenti</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Ammortamenti e fondi ammortamenti non precisi, con errori di calcolo<br>Ammortamenti non in linea con la vita utile<br>Stime delle vite utili non ragionevoli<br>Criteri di ammortamento non uniformi nel tempo<br>Fondi ammortamento non in linea con i requisiti e non correttamente calcolati<br>Politiche di ammortamento non omogenee<br>Non appropriate date di inizio di ammortamento                                                          |
| <b>Errori di valutazione</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Valutazioni errate Impairment test errati<br>Dati di input dei budget finanziari per la stima dei flussi di cassa non genuini<br>Dati di input dei budget finanziari per la stima dei flussi di cassa non conformi al framework contabile<br>Perdite di valore inappropriate<br>Beni non in uso ammortizzati<br>Costruzioni interne non valutate correttamente                                                                                        |
| <b>Rischio frode e dispersione dei beni aziendali</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Appropriazioni indebite non identificate<br>Documentazione relativa agli acquisti persa, o non inoltrata al personale<br>Mancano i documenti o le informazioni sono errate<br>Inadeguatezza della protezione fisica e della sicurezza delle immobilizzazioni<br>Scarsa protezione delle immobilizzazioni in corso<br>Acquisti non autorizzati<br>Variazioni nelle immobilizzazioni senza autorizzazioni o delle quali la direzione non è a conoscenza |

Il livello di rischio di controllo viene valutato

– **BASSO** quando le procedure di conformità hanno confermato l'effettivo funzionamento del controllo specifico su cui il revisore ha pianificato di fare affidamento, per ottenere parte degli elementi probativi.

– **MEDIO** quando in controllo è configurato adeguatamente, ma il revisore ha deciso di non fare affidamento su di esso, pianificando di svolgere unicamente procedure di validità.

– **ALTO** quando i controlli non sono configurati o, dopo aver svolto le procedure di conformità, sono risultati inefficaci.

Nella valutazione del rischio di controllo delle immobilizzazioni generalmente si seguono gli step riepilogati nella tavola seguente.

|                                                                                                                                          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>1. VALUTAZIONE DELLE PROCEDURE ADOTTATE DALLA SOCIETÀ</b>                                                                             |
| 1.1 Osservazione diretta del funzionamento delle procedure                                                                               |
| 1.2 Questionari ed interviste al personale dipendente                                                                                    |
| 1.3 Lettura dei manuali delle procedure                                                                                                  |
| <b>2. RAPPRESENTAZIONE DELLE INFORMAZIONI RACCOLTE</b>                                                                                   |
| La rappresentazione delle procedure mediante flowchart fornisce una descrizione analitica e sistematica del loro effettivo funzionamento |
| <b>3. EFFETTUAZIONE DEI TEST DI CONFORMITÀ</b>                                                                                           |
| Accertamento della corrispondenza tra quanto rilevato dal revisore e l'effettivo funzionamento delle procedure aziendali                 |
| <b>4. VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO</b>                                                                                   |
| Il revisore rivisita analiticamente i singoli passaggi della procedure individuandone i punti di forza e di debolezza.                   |

A. Rischi nelle procedure

**48450 RISCHI NELLA PROCEDURA: OBIETTIVO DI COMPLETEZZA** La mancata registrazione di tutte le transazioni relative agli investimenti e ai disinvestimenti o l'errata rilevazione degli ammortamenti e delle perdite di valore influisce anche sul saldo dei debiti commerciali e dei fondi rischi e potrebbe tradursi in una sopravvalutazione del risultato d'esercizio e nella sottovalutazione del passivo. Altri rischi derivanti dalle carenze nelle procedure con riferimento all'obiettivo di completezza riguardano la possibilità che siano sfuggite al sistema di controllo interno alcune transazioni/eventi e conseguentemente siano possibili frodi, sottrazioni oppure semplicemente che le conseguenze economico-patrimoniali delle stesse non siano riflesse nel bilancio dell'esercizio.

Il revisore valuta l'esistenza del rischio che il sistema informativo non garantisca la completezza delle informazioni assicurandosi che esistano adeguati controlli che garantiscano:

- 1. tutte le acquisizioni di immobilizzazioni e le capitalizzazioni dei costi pluriennali sono state identificate e registrate in contabilità;
- 2. tutte le alienazioni di immobilizzazioni sono state identificate e registrate in contabilità e sono stati evidenziati gli utili o le perdite da alienazione;
- 3. gli ammortamenti sono correttamente calcolati mediante accettabili metodi di ammortamento e vite utili;
- 4. tutti i costi di ricerca e sviluppo sono stati individuati;
- 5. i costi per manutenzioni e riparazioni ordinarie sono stati identificati;
- 6. i costi per leasing di immobilizzazioni sono stati riconosciuti e registrati;
- 7. la società ha valutato tutti gli indicatori di impairment al fine dell'individuazione delle perdite di valore;
- 8. i test di impairment sono completi e accurati.

La tavola 48450 fornisce un supporto per effettuare questa valutazione del rischio.

Tavola 48450 - Checklist per la valutazione del rischio di non completezza delle informazioni

|   |                                                                                                                                                                                                                                                                       | Sì/NO |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| 1 | Sono ammesse le registrazioni nella contabilità generale solo da fonti regolari propriamente identificate; tutte le altre registrazioni devono essere autorizzate specificamente da un funzionario con appropriate mansioni e non avente responsabilità incompatibili |       |
| 2 | Esiste un riepilogo per anno di acquisto dei cespiti per il confronto con il fondo ammortamento                                                                                                                                                                       |       |
| 3 | Metodologie e politiche di ammortamento sono opportunamente fissate da procedure e regole uniformi                                                                                                                                                                    |       |

|    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | SÌ/NO |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| 4  | Le singole autorizzazioni di spesa per gli investimenti sono prenumerate e sono archiviate in modo ordinato                                                                                                                                                                                        |       |
| 5  | La direzione esamina con sistematicità la vita utile residua dei cespiti                                                                                                                                                                                                                           |       |
| 6  | La responsabilità per la contabilità per progetto e la contabilità dei cespiti sono tenute separate dalla contabilità generale                                                                                                                                                                     |       |
| 7  | È richiesta l'approvazione del Comitato esecutivo o del Consiglio di amministrazione per ogni progetto, acquisto o disinvestimento di immobilizzazioni tecniche                                                                                                                                    |       |
| 8  | S'invisano periodicamente alla direzione relazioni sui progetti in corso e completati                                                                                                                                                                                                              |       |
| 9  | Le persone autorizzate a dar corso e ad approvare operazioni concernenti le immobilizzazioni tecniche sono chiaramente identificate, i loro limiti di autorità sono chiaramente definiti e le fatture e gli stati di avanzamento lavori sono sottoposti alla loro approvazione prima del pagamento |       |
| 10 | Per ogni significativa immobilizzazione acquistata o presa in leasing sono tenute dettagliate schede cespiti, ovvero il libro dei cespiti ammortizzabili contiene tutte le informazioni rilevanti                                                                                                  |       |
| 11 | Vi sono adeguate registrazioni di contabilità industriale in grado di assicurare che sia stato correttamente registrato il costo delle immobilizzazioni tecniche costruite internamente                                                                                                            |       |
| 12 | Esiste una procedura di conferme interne indipendenti delle immobilizzazioni presso i terzi                                                                                                                                                                                                        |       |
| 13 | I costi di ricerca e sviluppo sono rilevati per commessa attraverso un sistema di contabilità analitica integrata con la contabilità generale                                                                                                                                                      |       |
| 14 | Periodicamente si effettua un inventario fisico delle immobilizzazioni tecniche, si riconcilia il risultato del conteggio con le registrazioni contabili e si analizzano le differenze                                                                                                             |       |
| 15 | La direzione approva il budget finanziario con la previsione dei flussi di cassa futuri in ogni esercizio                                                                                                                                                                                          |       |
| 16 | La direzione è sensibile alla effettuazione dei test di impairment annuali, specificatamente con riferimento all'avviamento                                                                                                                                                                        |       |
| 17 | Il responsabile amministrativo è in grado di predisporre i test di impairment in modo adeguato con riferimento al framework contabile utilizzato                                                                                                                                                   |       |
| 18 | L'azienda utilizza un consulente esterno per la predisposizione dei test di impairment                                                                                                                                                                                                             |       |

**FUNZIONAMENTO DELLA PROCEDURA: ACCURATEZZA** Il rischio della mancata accuratezza (v. n. 48766) nelle procedure comporta il rischio che in CO.GE. non vengano rilevati accuratamente tutti gli effetti economico-patrimoniali delle operazioni realizzate nell'esercizio. Il revisore si accerta del rischio che le registrazioni contabili non siano accurate e di conseguenza siano possibili errori o frodi. Il revisore dunque svolge adeguate procedure per accertarsi del rischio che:

- le registrazioni contabili relative agli acquisti di immobilizzazioni non siano effettuate in modo completo e accurato e non comprendano la registrazione dei costi accessori in fattura;
- il libro cespiti non sia accurato;
- gli ammortamenti non siano appropriatamente rilevati in contabilità;
- non siano stati identificati beni non utilizzati;
- i costi capitalizzati non abbiano i requisiti per la capitalizzabilità;
- le registrazioni contabili delle vendite di immobilizzazioni non siano accurate;
- le modalità per la rilevazione dell'utile o della perdita derivante dall'alienazione;
- i dati utilizzati per la misurazione delle perdite di valore non siano accurati;
- i dati di budget non siano accurati.

La tavola 48452 fornisce un supporto per questa valutazione del rischio.

**Tavola 48452 - Checklist per la valutazione del rischio di non accuratezza**

|    |                                                                                                                                                                                                                                                                       | SÌ/NO |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| 1  | Sono ammesse le registrazioni nella contabilità generale solo da fonti regolari propriamente identificate; tutte le altre registrazioni devono essere autorizzate specificamente da un funzionario con appropriate mansioni e non avente responsabilità incompatibili |       |
| 2  | Le fatture di acquisto delle immobilizzazioni vengono controllate rispetto all'ordine per i prezzi, le condizioni, i trasporti, l'accuratezza matematica                                                                                                              |       |
| 3  | Per ogni significativa immobilizzazione acquistata o presa in leasing sono tenute dettagliate schede cespiti, ovvero il libro dei cespiti ammortizzabili contiene tutte le informazioni rilevanti                                                                     |       |
| 4  | La responsabilità per la contabilità di progetto e le contabilità dei cespiti è tenuta separata dalla contabilità generale                                                                                                                                            |       |
| 5  | Le schede dei cespiti (o il libro dei cespiti ammortizzabili) sono periodicamente concordate con il mastro di contabilità generale                                                                                                                                    |       |
| 6  | Esistono appropriate procedure informatiche che assicurano l'esattezza delle somme                                                                                                                                                                                    |       |
| 7  | I calcoli sono effettuati utilizzando programmi informatici opportunamente controllati                                                                                                                                                                                |       |
| 8  | L'elenco dei cespiti in essere (come risulta dalle schede contabili) è confrontato con la verifica fisica delle immobilizzazioni esistenti al 100% o su base ciclica                                                                                                  |       |
| 9  | Periodicamente si effettua un inventario fisico delle immobilizzazioni tecniche, si riconcilia il risultato del conteggio con le registrazioni contabili e si analizzano le differenze                                                                                |       |
| 10 | Esiste una procedura di conferme interne indipendenti delle immobilizzazioni presso i terzi                                                                                                                                                                           |       |
| 11 | Esistono registri dettagliati che mostrano in ogni momento, quali cespiti siano a noleggio e in leasing                                                                                                                                                               |       |
| 12 | I dati di budget sono approvati dalla direzione e periodicamente monitorati dal controllo di gestione                                                                                                                                                                 |       |
| 13 | I costi di ricerca e sviluppo sono rilevati per commessa attraverso un sistema di contabilità analitica integrata con la contabilità generale                                                                                                                         |       |

**48454 FUNZIONAMENTO DELLA PROCEDURA: ESISTENZA DEI CESPITI, DEI PROGETTI, DEI BENI IMMATERIALI E DELL'AVVIAMENTO**

Il revisore valuta il rischio che il sistema informativo non abbia sufficienti controlli sul tema della «esistenza» (v. n. 48761) delle transazioni relative agli investimenti, dei costi capitalizzati, dei cespiti, dei progetti, dei beni immateriali e dell'avviamento, delle operazioni messe in atto dall'impresa. In altre parole il revisore si accerta che:

- le immobilizzazioni tecniche rilevate in contabilità siano fisicamente esistenti;
- i beni iscritti nel libro cespiti siano esistenti e in uso;
- i costi di sviluppo capitalizzati si riferiscano ad effettivi progetti realizzati o in corso di realizzazione e che i benefici attesi superino i costi capitalizzati;
- gli oneri pluriennali iscritti nell'attivo patrimoniale (costi di impianto e ampliamento - ITA GAAP) siano relativi ad opere effettivamente realizzate;
- le attività immateriali (es. brevetti licenze) esistano sulla base di diritti tutelati giuridicamente;
- siano istituite adeguate procedure per salvaguardare i cespiti da incendi, fenomeni atmosferici, incuria, sottrazioni ecc.;
- che i rischi a cui i cespiti sono soggetti siano coperti con adeguate polizze assicurative che tengano conto del valore corrente dei cespiti.

La tavola 48454 aiuta nell'identificazione dell'esistenza di questi controlli nella procedura.

**Tavola 48454 - Checklist per la valutazione del rischio di non esistenza delle immobilizzazioni e di operazioni non genuine**

|    |                                                                                                                                                                                         | SÌ/NO |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| 1  | L'accesso agli impianti è limitato durante le ore non lavorative                                                                                                                        |       |
| 2  | Esiste una procedura di relazione alla direzione sui progetti in corso e quelli completati                                                                                              |       |
| 3  | Periodicamente si effettua un inventario fisico delle immobilizzazioni tecniche, si riconcilia il risultato del conteggio con le registrazioni contabili e si analizzano le differenze  |       |
| 4  | I mobili, le attrezzature, i macchinari e qualsiasi altra immobilizzazione portatile, sono identificati tramite l'apposizione di una apposita targhetta di riconoscimento               |       |
| 5  | Le fatture di acquisto delle immobilizzazioni vengono controllate con l'ordine per i prezzi, le condizioni, i trasporti, l'accuratezza matematica                                       |       |
| 6  | Esiste una specifica procedura per l'approvazione delle spese da effettuare all'esterno e dei progetti da realizzare in tutto o in parte con mezzi interni all'azienda                  |       |
| 7  | È richiesta l'approvazione del Comitato esecutivo o del Consiglio di amministrazione per ogni progetto, acquisto o disinvestimento di immobilizzazioni tecniche                         |       |
| 8  | Vi sono adeguate registrazioni di contabilità industriale in grado di assicurare che sia stato correttamente registrato il costo delle immobilizzazioni tecniche costruite internamente |       |
| 9  | Sono in essere procedure di relazione alla direzione sui progetti in corso e quelli completati                                                                                          |       |
| 10 | La direzione esamina con sistematicità la vita utile residua dei cespiti                                                                                                                |       |
| 11 | Esiste una procedura di conferme interne indipendenti delle immobilizzazioni presso i terzi                                                                                             |       |
| 12 | Esiste una procedura che prevede l'approvazione dell'alienazione dei beni immateriali                                                                                                   |       |
| 13 | Esistono delle perizie attendibili sul valore da attribuire alle immobilizzazioni immateriali (ad es. avviamento) nei casi particolari previsti dai principi contabili                  |       |
| 14 | Per i costi di sviluppo capitalizzati esiste una contabilità analitica per commessa                                                                                                     |       |

**FUNZIONAMENTO DELLA PROCEDURA: LEGITTIMITÀ** In merito al principio di legittimità il revisore verifica che il valore delle immobilizzazioni materiali ed immateriali alla data di bilancio corrisponda a beni di proprietà dell'impresa o per i quali è avvenuto il trasferimento dei rischi/benefici e che il valore dei costi pluriennali comprenda oneri che rispondono ai requisiti per la capitalizzabilità.

Ai fini della revisione contabile per soddisfare l'obiettivo di legittimità (v. n. 48762) si deve accertare che:

- le acquisizioni di immobilizzazioni tecniche (acquisti, sostituzioni, costruzioni) rappresentano il trasferimento dei benefici e del rischio connesso alla proprietà;
- le capitalizzazioni delle attività immateriali derivano da adeguate procedure che prevedono specifiche autorizzazioni;
- i beni non utilizzati siano individuati;
- i costi pluriennali posseggono i requisiti di capitalizzabilità;
- i beni in leasing sono identificati;
- le alienazioni (vendite, eliminazioni dal processo produttivo, sostituzioni e cessioni) si riferiscono ad effettivi trasferimenti del titolo di proprietà delle immobilizzazioni;
- gli ammortamenti riguardano immobilizzazioni esistenti e per le quali benefici e rischi sono in capo all'impresa;
- l'iscrizione dell'avviamento è effettuato a norma del contesto contabile di riferimento ed esistono adeguate perizie che ne giustificano l'iscrizione;
- le immobilizzazioni materiali sono adeguatamente protette dai rischi.

La tavola 48456 consente l'individuazione del rischio che le operazioni non siano state effettuate nel rispetto delle norme di legge, e siano conformi allo statuto.

**Tavola 48456 - Checklist per la valutazione del rischio di non legittimità**

|   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Sì/NO |
|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| 1 | La responsabilità per le rilevazioni fisiche periodiche delle immobilizzazioni sono assegnate a personale che non ha alcun compito di custodia o di contabilizzazione degli stessi                                                                                                                 |       |
| 2 | Esiste un riepilogo per anno di acquisto dei cespiti per il confronto con il fondo ammortamento                                                                                                                                                                                                    |       |
| 3 | Periodicamente si effettua un inventario fisico delle immobilizzazioni tecniche, si riconcilia il risultato del conteggio con le registrazioni contabili e si analizzano le differenze                                                                                                             |       |
| 4 | Esiste una procedura di conferme interne indipendenti delle immobilizzazioni presso i terzi                                                                                                                                                                                                        |       |
| 5 | Le persone autorizzate a dar corso e ad approvare operazioni concernenti le immobilizzazioni tecniche sono chiaramente identificate, i loro limiti di autorità sono chiaramente definiti e le fatture e gli stati di avanzamento lavori sono sottoposti alla loro approvazione prima del pagamento |       |
| 6 | Gli incrementi del conto immobilizzazioni, diversi da quelli dovuti a nuove acquisizioni, sono supportati da attendibili stime conformi ai principi contabili                                                                                                                                      |       |
| 7 | Le diminuzioni nel conto immobilizzazioni, oltre a quelle dovute a disinvestimenti, sono supportate da autorizzazioni al disinvestimento e/o da appropriate relazioni di stima                                                                                                                     |       |
| 8 | L'accesso agli impianti è limitato durante le ore non lavorative                                                                                                                                                                                                                                   |       |
| 9 | Le diminuzioni nel conto immobilizzazioni, diverse da quelle dovute a disinvestimenti, sono supportate da autorizzazioni al disinvestimento e/o da appropriate relazioni di stima                                                                                                                  |       |

**48458 FUNZIONAMENTO PROCEDURA - COMPETENZA** Il rischio di errata competenza potrebbe significare che:

- le acquisizioni di immobilizzazioni non sono rilevate, per competenza, entro la data di riferimento del bilancio se relative ad operazioni compiute entro tale data;
- le dismissioni si riferiscono ad operazioni che non hanno trasferito la proprietà, i rischi e i benefici a terze economie (compresi intragruppo);
- gli ammortamenti non sono calcolati per competenza né sulla base della vita utile dei cespiti e dei beni immateriali;
- i beni acquisiti nell'esercizio in corso e i costi capitalizzati non sono stati ammortizzati sulla base del loro effettivo utilizzo nel processo produttivo;
- le immobilizzazioni tecniche non utilizzate nel processo produttivo sono state ammortizzate. Per accertarsi dell'esistenza di questi rischi il revisore verifica quanto la procedura sia affidabile e siano effettivi adeguati controlli interni; la tavola 48458 consente questa identificazione.

**Tavola 48458 - Checklist per il rischio di errata competenza dei costi**

|   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Sì/NO |
|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| 1 | La responsabilità per le rilevazioni fisiche periodiche delle immobilizzazioni sono assegnate a personale che non ha alcun compito di custodia o di contabilizzazione degli stessi                                                                                                                 |       |
| 2 | Esistono adeguate procedure, opportunamente documentate, che trattano la politica aziendale di capitalizzazione                                                                                                                                                                                    |       |
| 3 | Le persone autorizzate a dar corso e ad approvare operazioni concernenti le immobilizzazioni tecniche sono chiaramente identificate, i loro limiti di autorità sono chiaramente definiti e le fatture e gli stati di avanzamento lavori sono sottoposti alla loro approvazione prima del pagamento |       |
| 4 | Gli aumenti nel conto immobilizzazioni, diversi da quelli dovuti a nuove acquisizioni, sono supportati da attendibili relazioni di stima in aderenza ad accettabili principi contabili                                                                                                             |       |
| 5 | Le diminuzioni nel conto immobilizzazioni, diverse da quelle dovute a disinvestimenti, sono supportate da autorizzazioni al disinvestimento e/o da appropriate relazioni di stima                                                                                                                  |       |
| 6 | Sono in essere procedure di relazione alla direzione sui progetti in corso e quelli completati                                                                                                                                                                                                     |       |

**FUNZIONAMENTO PROCEDURA - CORRETTA VALUTAZIONE**

Il rischio di errata valutazione potrebbe significare che:

48460

- nonostante l'esistenza di indicatori di impairment la società non ha provveduto ad effettuare gli impairment test e pertanto potrebbero esistere perdite durevoli di valore iscritte nell'attivo immobilizzato;
- gli accantonamenti al fondo ammortamento non sono effettuati in base a ragionevoli stime di vita utile, con criteri uniformi nel tempo;
- le immobilizzazioni tecniche non sono valutate al costo di acquisto o di produzione e in base a corretti principi contabili;
- i costi di sviluppo non sono capitalizzati secondo le disposizioni del framework di riferimento;
- i valori contabili ai quali sono iscritte le immobilizzazioni materiali e immateriali sono superiori al valore recuperabile e pertanto le perdite di valore non sono state imputate al conto economico;
- le procedure interne non garantiscono che i dati utilizzati per la determinazione degli Impairment test siano genuini ed appropriati;
- i disinvestimenti non riflettono in contabilità il risultato dell'operazione in base a corretti principi contabili.

Tavola 48460 - Checklist per il rischio di errata valutazione

|    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | SÌ/NO |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| 1  | I calcoli sono effettuati utilizzando programmi informatici opportunamente controllati                                                                                                                                                                                                             |       |
| 2  | I calcoli sono verificati globalmente per classi di coefficienti di ammortamento con riferimento al prospetto riepilogativo dei cespiti per anzianità (riscontro globale) da personale con funzioni di supervisione non coinvolto nelle procedure di calcolo dettagliato                           |       |
| 3  | Esiste un riepilogo per anno di acquisto dei cespiti per il confronto con il fondo ammortamento                                                                                                                                                                                                    |       |
| 4  | Le persone autorizzate a dar corso e ad approvare operazioni concernenti le immobilizzazioni tecniche sono chiaramente identificate, i loro limiti di autorità sono chiaramente definiti e le fatture e gli stati di avanzamento lavori sono sottoposti alla loro approvazione prima del pagamento |       |
| 5  | Le singole autorizzazioni di spesa per gli investimenti sono prenumerate                                                                                                                                                                                                                           |       |
| 6  | Gli incrementi nel conto immobilizzazioni, diversi da quelli dovuti a nuove acquisizioni, sono supportati da attendibili stime conformi ai principi contabili                                                                                                                                      |       |
| 7  | Le diminuzioni nel conto immobilizzazioni, diverse da quelle dovute a disinvestimenti, sono supportate da autorizzazioni al disinvestimento e/o da appropriate relazioni di stima                                                                                                                  |       |
| 8  | Metodologie e politiche di ammortamento sono opportunamente fissate da procedure e regole uniformi                                                                                                                                                                                                 |       |
| 9  | La direzione esamina con sistematicità la vita utile residua dei cespiti                                                                                                                                                                                                                           |       |
| 10 | Sono preparati, per la direzione, rendiconti periodici delle variazioni intervenute nelle principali categorie di cespiti                                                                                                                                                                          |       |
| 11 | Esistono piani pluriennali di investimento correlati alle previsioni di vendita e di produzione                                                                                                                                                                                                    |       |
| 12 | Sono in essere procedure di relazione alla direzione sui progetti in corso e quelli completati                                                                                                                                                                                                     |       |
| 13 | È richiesta l'approvazione del Comitato esecutivo o del Consiglio di amministrazione per ogni progetto, acquisto o disinvestimento di immobilizzazioni tecniche                                                                                                                                    |       |
| 14 | Vi sono adeguate registrazioni di contabilità industriale in grado di assicurare che sia stato correttamente registrato il costo delle immobilizzazioni tecniche costruite internamente                                                                                                            |       |
| 15 | Alla data di chiusura del bilancio sono stati individuati impairment indicators                                                                                                                                                                                                                    |       |
| 16 | Se sono stati individuati impairment indicators sono stati effettuati gli impairment test per la recuperabilità di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali                                                                                                                           |       |

|    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | SÌ/NO |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| 17 | Se esistono oneri pluriennali come l'avviamento o costi di impianto di ampliamento o costi di ricerca e sviluppo capitalizzati nell'attivo patrimoniale, la società ha effettuato l'allocazione di tali voci in una unità generatrice di flussi di cassa in grado di generare autonomi flussi di cassa in entrata. Gli impairment test sono stati effettuati sulla UGC |       |

*Omissis*