

Principi di revisione internazionali– ISA

Principali aspetti operativi

1

Dott. Raniero Ciani

(Ordine Dottori Commercialisti ed Esperi Contabili di Siena)

1-Metodo seguito

- ✓ Il taglio dell'intervento vuole essere **prettamente operativo**, frutto dell'esperienza pluriennale nella revisione contabile.
- ✓ Si cercherà di fornire alcune **chiavi di lettura** e delle **pillole di *kown how***, che gli ISA danno per acquisiti (perché non sono un manuale di revisione)
- ✓ Non sarà quindi una pedissequa ripetizione di quello che chiunque può leggere nel testo ufficiale degli ISA (anche per evitare un sicuro effetto soporifero che colpirebbe chiunque dopo appena 2 minuti)

1-Principali contenuti

1. Introduzione
2. Il rischio di incarico
3. La pianificazione del lavoro
4. Il sistema di controllo interno
5. L'individuazione delle aree a rischio
6. I test di revisione
7. La valutazione dei test
8. Le carte di lavoro
9. La relazione del revisore
10. Conclusioni
11. Domande & risposte

1- GLI ISA ESAMINATI

- ✓ **Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 230** La documentazione della revisione contabile
- ✓ **Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 300** Pianificazione della revisione contabile del bilancio
- ✓ **Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 315** L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera
- ✓ **Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 330** Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati
- ✓ **Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 450** Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile
- ✓ **Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 700** Formazione del giudizio e relazione sul bilancio
- ✓ **Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 705** Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

Essendo un **sistema** di principi, altri ISA potranno essere toccati indirettamente

1- rinvio alle norme

Decreto Legislativo n. **39** del **27 gennaio 2010**, così come modificato dal Decreto Legislativo n. **135** del **17 luglio 2016** (attuazione della direttiva 2014/56/UE, che modifica la direttiva 2006/43/CE concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati).

Il DL n. **135** definisce alcuni aspetti che nella versione 2010 del DL 39 erano solamente annunciati (ad esempio, **il controllo di qualità**)

1- rinvio alle fonti delle norme

L'elenco e il testo ufficiale in italiano degli ISA Italia, è liberamente scaricabile dal sito del Ministero dell'economia e delle finanze



<http://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/Revisione-legale/principiRevisione/elencoPrincipiInternazionali/>

La fonte delle fonti



È liberamente scaricabile dal sito IFAC (solo in **lingua inglese**) ed è aggiornato annualmente

<http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/clarified-standards>

1-dal 1-1-2015....



Principi di
revisione
internazionali - ISA
Italia



Ogni altro principio
di revisione diverso
dagli ISA



1-alcune (personali) chiavi di lettura delle nuove norme

Secondo i primi commenti (ancora freschi di stampa), con il decreto 135/2016 sarebbe emersa la chiara volontà del legislatore di adeguarsi al resto dell'Europa (e del mondo), nel senso di **distinguere nettamente** l'attività del Revisore Legale da quella del Dottore Commercialista e, in particolare, dall'attività svolta nell'ambito del collegio sindacale, con l'intento di liberarla dalla qualifica di semplice «funzione» nell'ambito della professione del Dottore Commercialista, per farla assurgere – almeno di fatto - al rango di **vera e propria Professione**, come già avviene altrove.

Questa chiave di lettura è supportata anche da alcune considerazioni, fra le quali:

- ✓ a sovrintendere la professione del Revisore è il MEF (e la Consob per gli EIP), non il CNDCEC
- ✓ I **controlli di qualità** saranno svolti dal MEF (o da altri soggetti delegati - come gli Ordini - ma sempre sotto la direzione, supervisione e il controllo del MEF)
- ✓ La **formazione professionale continua** del Revisore è distinta da quella già prevista per il DC e gli EC
- ✓ L'accesso al relativo **registro**, è di competenza del MEF
- ✓ L'irrorazione delle **sanzioni** spetta al MEF

1-cosa sono (e cosa non sono) gli ISA

- ▶ Principi di revisione internazionali ISA Italia, dove ISA = *International Standards on Auditing*
- ▶ **Non sono un manuale di revisione**, perché non hanno per obiettivo quello di insegnare a fare la revisione, bensì si uniformano gli standard professionali a livello globale
- ▶ È un **sistema di concetti e regole** in materia di revisione contabile (*auditing*), che gode di generale accettazione, ossia di **riconoscimento e autorevolezza a livello internazionale**
- ▶ Derivano dalla **migliore prassi professionale in materia di revisione** contabile, che si è formata ed affinata in oltre un secolo di esperienze
- ▶ Nascono nei **Paesi anglosassoni**, per poi diffondersi ed essere accettati ovunque (anche per lo strapotere delle grandi società di revisione).
- ▶ Contengono indicazioni rigorose ed esigenti, e potrebbero costituire una **novità importante**, almeno per chi non proviene dal mondo delle società di revisione
- ▶ Il loro contenuto è *principles based* (e non *rules based*), (un po' come per gli IFRS e gli OIC).

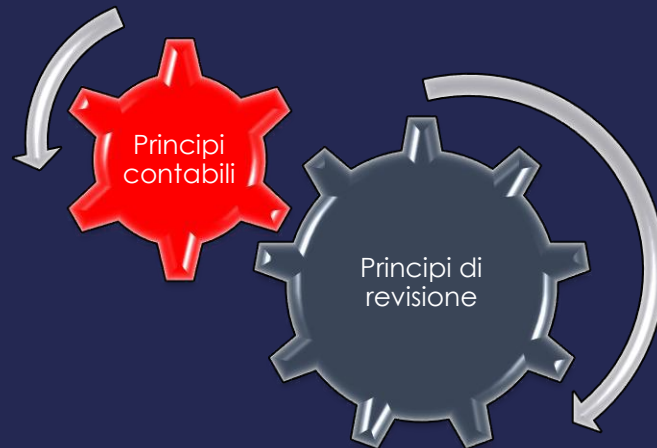
1-concetti di base

La revisione contabile: **di cosa stiamo parlando?**

Per dirla in una parola, è un processo di verifica finalizzato ad esprimere un **giudizio professionale sul bilancio**

1-le relazioni con il principi contabili

- ✓ Il revisore **esprime un giudizio professionale sulla conformità del bilancio ai principi contabili** di generale accettazione.
- ✓ Il giudizio professionale **è basato su un lavoro svolto secondo regole di generale accettazione**: dette regole sono **i principi di revisione**



1- i principi contabili

Il revisore deve giudicare se un bilancio è corretto.... Ok, ma che significa esattamente?

Che cosa si intende per
bilancio
corretto/attendibile/veritiero?

È un bilancio conforme ai
principi contabili di generale
accettazione (GAAP)



I PPCC sono le **regole** per
redigere i bilanci

ATTENZIONE!

Un bilancio è conforme ai PPCC solo se è privo di **errori potenziali** (deviazioni dai PPCC) di entità significativa !

1- alcune parole chiave

- ➔ Errori e frodi
- ➔ Errori potenziali
- ➔ Asserzioni
- ➔ Materialità
- ➔ Rischio di incarico
- ➔ Rischio di revisione
- ➔ Controllo interno



1- errori e frodi

In generale, le deviazioni dai GAAP che ci interessano sono SOLO:

- gli **errori significativi** (deviazioni non intenzionali dai GAAP)
- le **frodi significative** (deviazioni intenzionali dai GAAP)

Il revisore è interessato all'individuazione delle **frodi solo se queste causino significative deviazioni dai GAAP** (ISA 240.3), tali cioè da alterare il bilancio e **fuorviare i terzi** a causa delle informazioni trasmesse dalla SP, dal CE, dal CF o dalla note al bilancio.

Per il revisore rilevano 2 tipi di frodi (concetto ristretto rispetto a quello giuridico-legale):

1. Frodi che portano all'**alterazione delle informazioni** di bilancio
2. Frodi che comportano **appropriazioni illecite** di beni aziendali

Al di là degli specifici test, l'arma principale contro le frodi è lo «**scetticismo professionale**», che deve diventare l'atteggiamento costante, quasi la *forma mentis* del revisore

1- gli errori potenziali (numerici)

1. Completezza
2. Validità
3. Registrazione
4. Competenza
5. Presentazione
6. Valutazione

Attengono direttamente alle operazioni

Attengono direttamente al bilancio

Un bilancio è corretto **solo se è redatto in conformità a PPCC di generale accettazione**. Questo si verifica solo se è privo di errori significativi !

1- gli errori potenziali /2 (informativa)

Riguardano le informazioni contenute nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione

Errori di
informativa
(«disclosure»)

- **Validità** (le affermazioni devono corrispondere a fatti realmente accaduti)
- **Completezza** (non devono esserci omissioni di informazioni rilevanti)
- **Classificazione e comprensibilità** delle informazioni
- **Coerenza** (le informazioni devono essere in linea con altre informazioni e aspetti del bilancio)
- **Accuratezza** (le informazioni devono essere esatte)

Per questo tipo di errori, la significatività deve essere valutata **qualitativamente**, in relazione all'importanza relativa nel contesto del bilancio.

Es. una carenza informativa sulla giustificazione per cui un derivato è stato contabilizzato come «di copertura» (anziché «speculativo»), ha solitamente un peso ben diverso rispetto alla mancanza di un dettaglio relativo ad un importo generalmente meno importante, come la ripartizione geografica del fatturato.

1- le asserzioni

Le asserzioni sono le caratteristiche che devono avere le poste di bilancio per potersi definire corrette. Consentono un'analisi articolata del concetto di correttezza applicato ad una posta di bilancio. Sono l'altra faccia della medaglia del concetto di «**errore potenziale**».

Ad esempio i crediti, per potersi ritenere correttamente esposti in bilancio, devono essere:

- Correttamente **valutati**
- Correttamente **classificati**
- Essere contabilizzati **per competenza**
- Devono **esistere (essere validi)**
- Devono essere **completi**

I ricavi di vendita devono essere:

- Correttamente **classificati**
- Essere contabilizzati **per competenza**
- Devono **esistere**
- Devono essere **completi**

Una posta di bilancio, quindi, la si verifica sempre per asserzioni, mai nel complesso. E per ogni asserzione ci possono essere:

- ✓ diversi livelli di rischio
- ✓ diversi controlli interni
- ✓ conseguentemente, diverse procedure di revisione
- ✓ diverse conclusioni

2- IL RISCHIO DI INCARICO



In sintesi, è il rischio di **compromettere la propria reputazione**, con possibili conseguenze sul piano giudiziario a causa del lavoro non adeguatamente:

- ✓ valutato
- ✓ pianificato
- ✓ eseguito
- ✓ ricontrollato

In una parola, per un lavoro fatto senza la professionalità e l'impegno richiesti.

La revisione legale fatta **in conformità agli ISA** dovrebbe minimizzare detto rischio, riducendolo ad un livello ragionevolmente accettabile.

La prassi e la letteratura professionale fanno derivare il rischio di incarico dalle seguenti principali fonti:

- L'integrità del management
- La struttura organizzativa e direzionale
- La pressione per i risultati
- La natura del business
- L'ambiente in cui si muove la società
- I rapporti con parti correlate
- La mancanza di competenze e di esperienza da parte del personale della società da revisionare

2- IL RISCHIO DI INCARICO: alcune risposte del revisore

Lo si fronteggia attraverso appropriate **risposte** di revisione, come ad esempio:

- ✓ Discussione con la Direzione / Proprietà
- ✓ Raccolta ed esame delle informazioni ricevute presso terze parti, che hanno o hanno avuto relazioni con la società
- ✓ Se succediamo ad un revisore, è prassi scambiarsi informazioni su vari aspetti, fra cui la rischiosità della società
- ✓ Esame dei bilanci e delle altre informazioni disponibili e confronti con quelli dei concorrenti.

Sulla base delle procedure di cui sopra (o di altre ritenute appropriate), si deve valutare attentamente il relativo rischio di incarico e lo si classifica come segue:

1. **NORMALE:** non si prevedono rischi da non poter tenere sotto controllo
2. **MEDIO:** si accetta, ma con adeguate risposte di revisione (ad esempio, impiego di personale con grande esperienza e preparazione, con il coinvolgimento di specialisti, ridurre l'affidamento sul controllo interno, rifiutare scadenze troppo ravvicinate)
3. **ECESSIVO:** l'incarico (o il rinnovo) non deve essere accettato, perché le risposte che il revisore potrebbe mettere in campo, sono da considerare non adeguate, considerato il rapporto fra rischio e profilo tecnico / organizzativo del revisore

Il rischio di incarico **va sempre tenuto in considerazione**, e può portare a lasciare un incarico anche dopo averlo accettato, se la legislazione locale lo permette.

La scelta fatta, come ogni altra scelta e valutazione del revisore, dovrà essere adeguatamente motivata e documentata nelle **carte di lavoro**.

2- II RISCHIO DI REVISIONE

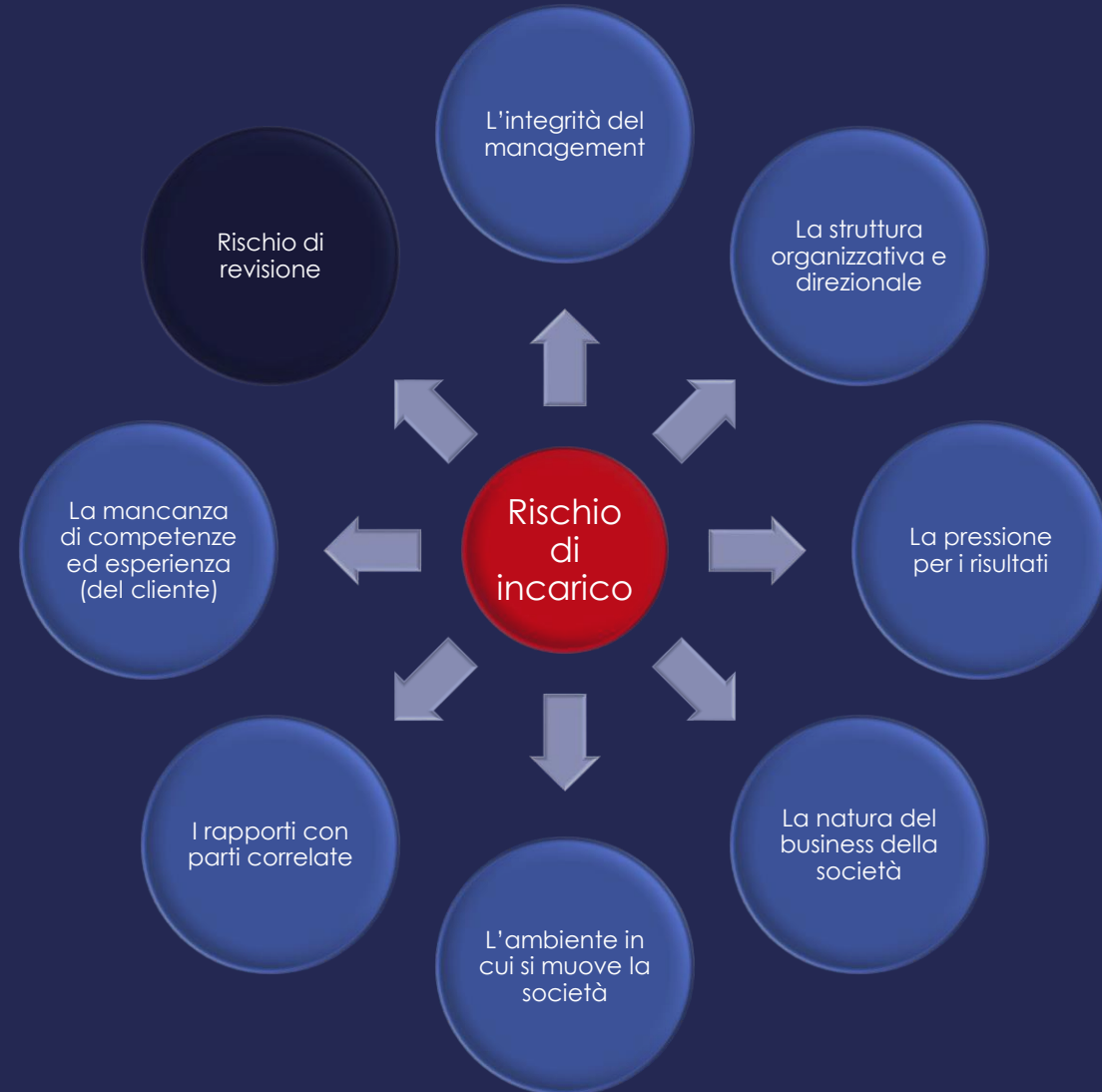
È il rischio di esprimere un **giudizio inappropriato** sul bilancio



2-Rischio di incarico e rischio di revisione

Il **rischio di revisione** è una componente del **rischio di incarico**.

Sono concetti strettamente correlati



3- la pianificazione del lavoro

È una **fase cruciale** della revisione, perché incide:

1. sull'efficacia del lavoro di revisione, in termini di adeguatezza delle procedure di revisione in relazione al livello di rischio;
2. sull'efficienza della revisione, in termini di esecuzione dell'incarico in maniera profittevole

Sintetizzando e semplificando al massimo, possiamo dire che gli **obiettivi principali** della pianificazione della revisione sono:

- A. Consentire l'emissione della relazione di revisione con un giudizio appropriato e nei tempi richiesti
- B. Effettuare il lavoro di revisione in modo efficiente ed economico

Per conseguire l'obiettivo di cui al punto A, si dovranno svolgere alcune attività, fra le quali:

- ✓ calcolare la materialità e la «materialità operativa»
- ✓ individuare le aree a rischio e quelle non a rischio,
- ✓ selezionare le strategie di revisione per le une e per le altre
- ✓ valutare se fare o meno affidamento sul sistema di controllo interno
- ✓ indicare le procedure di revisione (test) per ciascuna area di bilancio, tenendo conto di quanto sopra
- ✓ si dovrà decidere se coinvolgere specialisti (ad esempio, EDP auditor, esperti fiscali, esperti di diritto del lavoro, legali)

Per conseguire l'obiettivo di cui al punto B, si dovrà:

- ✓ Prevedere il carico di lavoro (budget ore) per ciascuna figura professionale (ad esempio il Revisore e i suoi collaboratori) e per ciascuna area di bilancio
- ✓ Scadenzare in modo ottimale l'intervento, in modo da evitare perdite di tempo e/o affannose (e pericolose) corse contro il tempo per rispettare le scadenze.

3- la pianificazione del lavoro

L'Audit Planning Memorandum (APM)

Della pianificazione, come di ogni altra fase della revisione, deve rimanere traccia nelle **carte di lavoro** (nella fattispecie dovrà essere redatto «Documento sulla pianificazione della revisione» o, più sinteticamente, APM), siglato dal responsabile della revisione e dai suoi eventuali collaboratori.

In estrema sintesi, da detto documento devono risultare alcune informazioni chiave, fra le quali:

- ✓ I termini del nostro incarico (es. scadenze, budget ore, coinvolgimento di eventuali specialisti)
- ✓ Informazioni chiave sul cliente (es. settore di appartenenza, principali dati di bilancio, organigramma, interlocutori chiave)
- ✓ Le aree a rischio e quelle non a rischio
- ✓ Le relative strategie di revisione per le une e le altre
- ✓ Il livello di materialità pianificata e di quella operativa

3-La materialità (o significatività)

E' l'importo dell'errore (individuale o aggregato) che, se conosciuto, potrebbe ragionevolmente **influenzare le decisioni** di un utilizzatore prese sulla base del bilancio (ISA 320.2)

Gli ISA non impongono un metodo o delle % per il calcolo. La scelta è rimessa al giudizio professionale del revisore, che la giustificherà nelle **carte di lavoro**.

- Nella prassi, generalmente si calcola come % su:
 - una grandezza chiave (es. utile, patrimonio netto, PFN, CF operativo)
 - una grandezza stabile (es. fatturato)
- A volte si applicano % regressive (che decrescono al crescere della fascia di importo)
- E' sempre sbagliato fare una media dei diversi metodi di calcolo, perché non esprime una grandezza del bilancio
- Si deve tener conto dell'effetto fiscale, qualora applicabile

3-La precisione monetaria («significatività operativa»)

E l'importo da utilizzare come **filtro** per effettuare i test di revisione, per controllare saldi / importi che, pur non essendo unitariamente significativi, potrebbero diventarlo nel complesso.

In pratica è una % della materialità e la sua entità dipende da molti fattori (es. distribuzione statistica della popolazione, strategia di revisione per ciascuna area)

Se ad esempio sto testando l'asserzione «valutazione» della voce magazzino che è composto da articoli che hanno valore unitario poco significativo, non posso concludere che è inutile verificarli visto che sono unitariamente non significativi: ce ne potrebbero essere infatti di errati, e l'errore totale potrebbe essere **significativo!**

3-La materialità (o significatività)

Altri aspetti da considerare

- Si tiene conto della materialità **in ogni fase della revisione** (pianificazione, test, valutazione dei risultati, revisione del lavoro svolto, emissione della relazione)
- Può (spesso **deve**) essere **modificata** nel corso della revisione
- La materialità non è la semplice applicazione di una formula matematica, ma scaturisce sempre dal **giudizio professionale** del revisore.
- La materialità va valutata anche tenendo conto della **natura della deviazione** dai PPCC di riferimento, che può essere un **errore** o una **frode**

3-il fattore di selezione

Si tratta di un numero (chiamiamolo $J = \textit{Judgement}$) che, data una certa popolazione da testare, serve per calcolare quanti saranno gli **elementi del campione** da sottoporre a test.

E' dato dalla materialità operativa / un numero (chiamiamolo R), che esprime il grado («fattore») di affidabilità che il revisore ripone nel SCI.

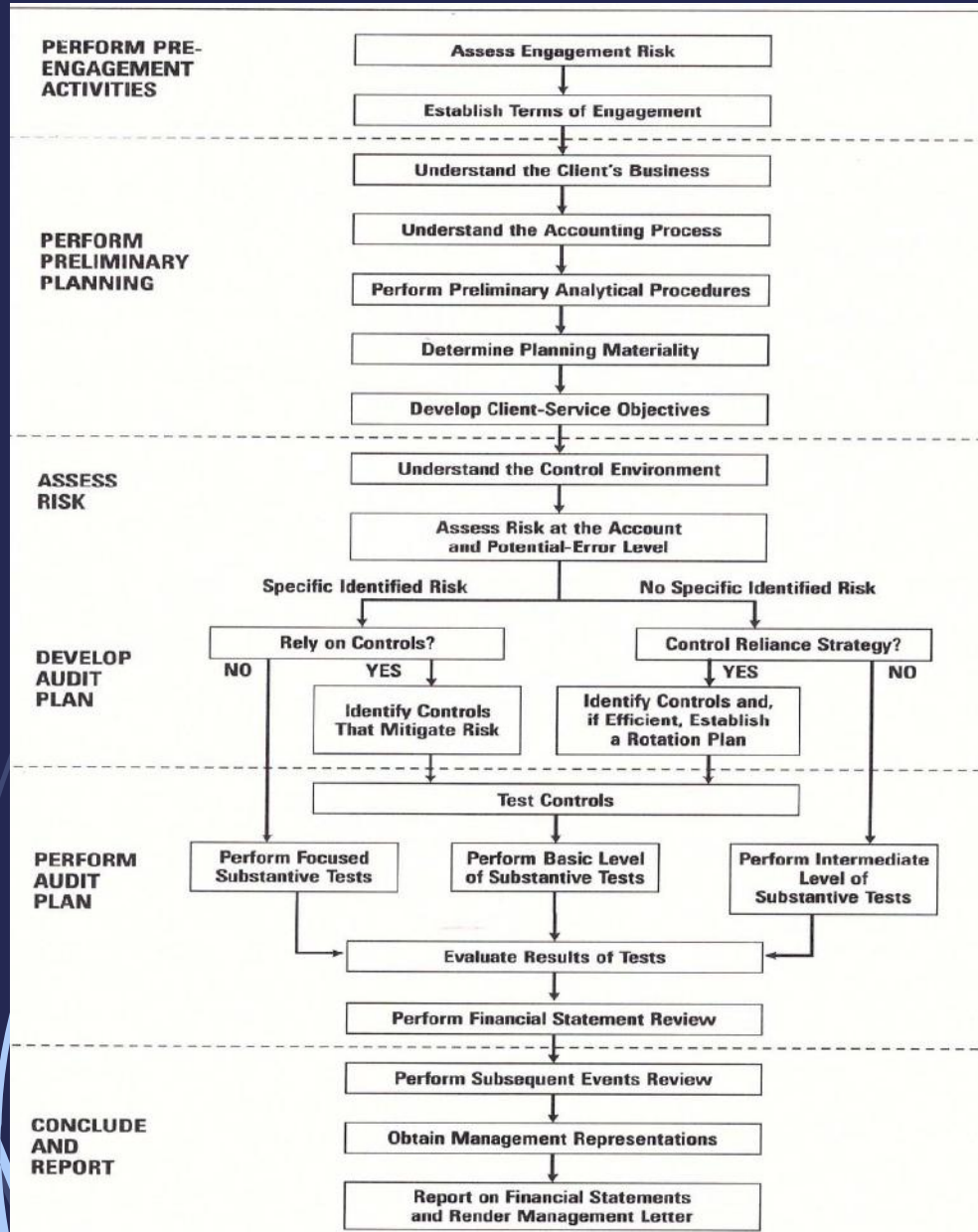
Il grado di affidabilità del sistema di controllo interno ($R = \textit{reliability factor}$), è un indice che si basa su formule derivanti dal calcolo delle probabilità. Per come è costruito, minore è detto indice, maggiore è il grado di affidabilità del SCI, e viceversa.

3-Materialità (complessiva e operativa) e fattore di selezione: un esempio

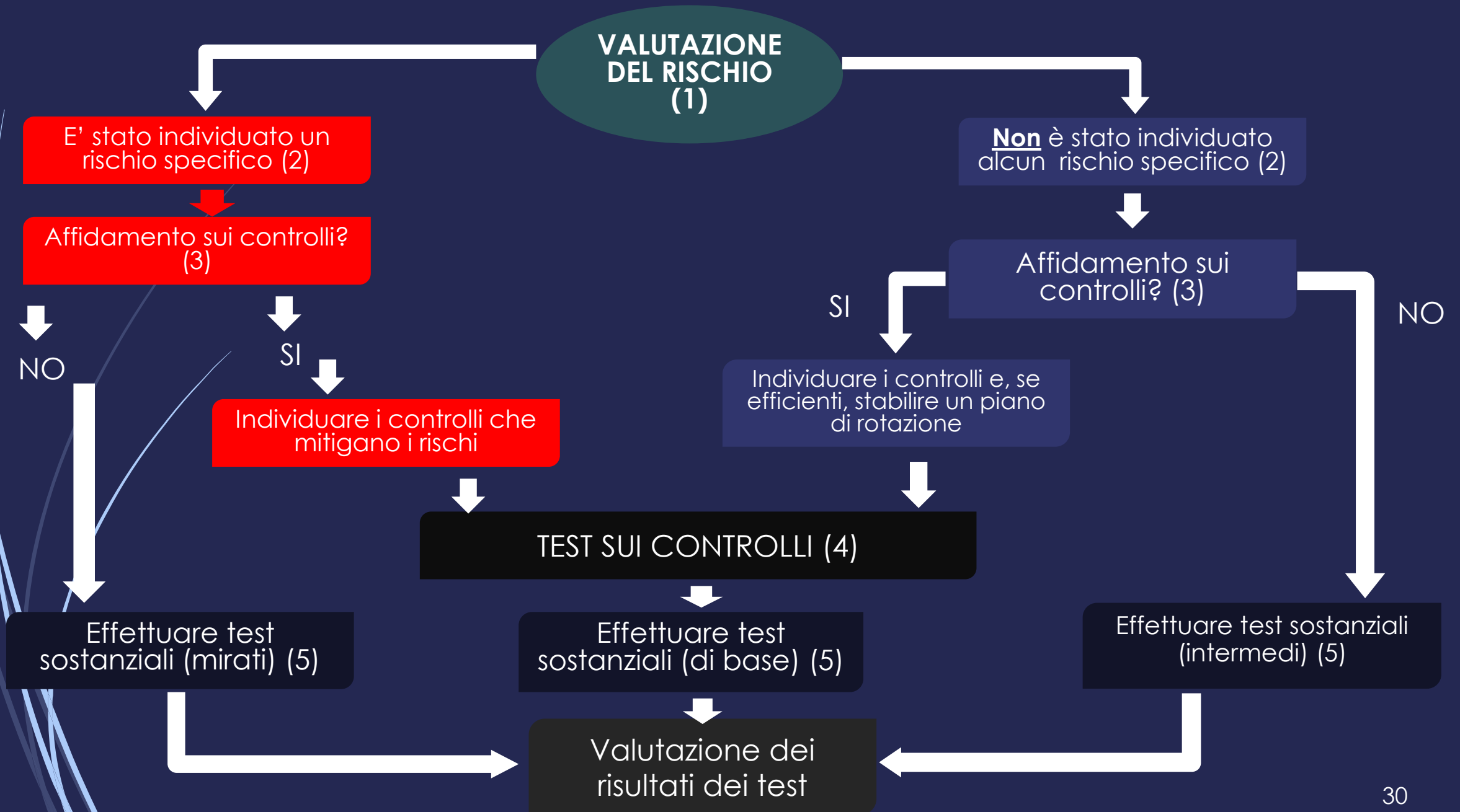
			SCENARIO 1	SCENARIO 2	SCENARIO 3
		M	1.000	1.000	1.000
tax rate	24%	M pre-tax	1.316	1.316	1.316
% materialità operativa ("performance materiality")	40% di M pre-tax	PM	526	526	526
fattore di affidabilità del SCI		R	1	2	3
fattore di selezione		J	526	263	175
popolazione		P	10.000	10.000	10.000
n. elementi da testare ("items")		I	19	38	57

- M**= materialità netta
- M pre-tax**= materialità al lordo dell'effetto fiscale
- MO**= materialità operativa
- P**= popolazione da testare
- R**= fattore di affidabilità del SCI (R=reliability)
- J**= fattore di selezione = MO/R
- I**= numerosità del campione = P/J

3- principali fasi della revisione



3-La valutazione del rischio: schema operativo



4-Il sistema di controllo interno

Cos'è?

Sintetizzando al massimo, è il sistema delle procedure atto a conseguire i seguenti obiettivi:

1. Conformità delle direttive aziendali con le azioni concrete dei loro destinatari
2. Conformità delle operazioni a standard di efficienza ed efficacia
3. Conformità delle operazioni alla legge e ai regolamenti
4. **Affidabilità delle informazioni**
5. Salvaguardia del patrimonio aziendale

NB: è un concetto **diverso** dal controllo di gestione, anche se ci sono aspetti in comune
IL revisore non è interessato al SCI in quanto tale, ma **solo in funzione della revisione!**

(per approfondimenti, si rimanda al principio ISA 315, par A42 e ss.)

Perché è importante per la revisione?

Perché a parità di condizioni, più efficace (affidabile) è il sistema di controllo interno, minore (e/o diverso) è il lavoro che dovrà fare il revisore per ottenere lo stesso livello di sicurezza. E viceversa.

4-Il sistema di controllo interno

Il revisore deve chiedersi se esiste una **cultura di controllo** all'interno della struttura, partendo dalla Direzione (il c.d. «ambiente di controllo»).

Questo è importante a prescindere dalle dimensioni e dal settore in cui opera.

Dovrà quindi verificare, sia a livello di Direzione che di responsabili delle aree aziendali, se i controlli interni esistono e se operano effettivamente.

Si utilizzano diverse metodologie per fare questo. Solo per citarne alcune:

1. **analisi del sistema di reporting interno**: consiste nel controllare il flusso delle informazioni dall'alto al basso della struttura e viceversa; può mettere in luce situazioni critiche che denotano scarsa affidabilità (o assenza) dei controlli.
2. **Interviste ai responsabili**: chiedere al top management e ai responsabili delle varie aree aziendali, ad esempio, come fanno ad essere sicuri che le informazioni che ricevono dalla struttura sono affidabili, o come fanno ad essere sicuri che le direttive impartite siano correttamente eseguite.
3. Esame dei **manuali di procedure interni**: si possono utilizzare documenti redatti per altre finalità (ad esempio, certificazione della qualità, legge 231)
4. Esame del sistema di **monitoraggio dei rischi aziendali**
5. Esame della funzione di **internal auditing / vigilanza** (ove esistenti)

Il sistema di controllo interno è composto sia da controlli **manuali** (fatti dal personale), sia di controlli **informatici** (fatti dai software). Entrambi devono essere oggetto di attenzione da parte del revisore.

5- Individuazione delle aree a rischio

- ✓ In sede di **accettazione dell'incarico** e in sede di **pianificazione** della revisione, il revisore deve individuare le aree a rischio e quelle non a rischio. Sia a livello di voce di bilancio, che di asserzione.
- ✓ E' una **fase cruciale del lavoro**, perché da questo discernimento, dipende **l'efficacia della revisione** stessa e le conseguenti responsabilità che lo stesso revisore si assume.



Attenzione!

Per «area» qui si intende **ASSERZIONE per posta di bilancio**, non voce di bilancio, perché le poste di bilancio non possono essere qualificate come errate o corrette prescindendo dai profili di correttezza/errore (asserzioni) che le compongono. Es. un credito può esistere ma essere valutato in modo errato!

5- Individuazione delle aree a rischio

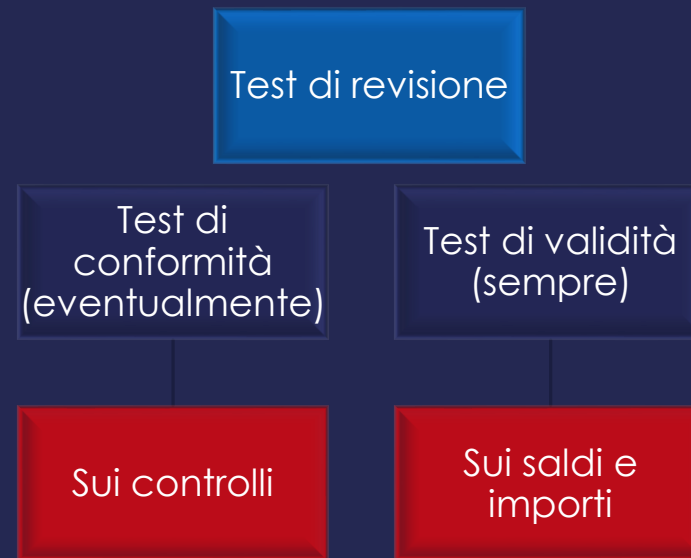
E' fondamentale individuare le eventuali aree a rischio, perché **l'approccio di revisione è diverso** rispetto a quello per le aree non a rischio!

Si individuano in fase di accettazione dell'incarico ed in fase di pianificazione della revisione, tramite alcune procedure di revisione, fra le quali:



6-Risposte al rischio di revisione

- ✓ Individuate le aree a rischio e quelle non a rischio, il lavoro del revisore («risposte») consiste nel decidere le **strategie di revisione** da seguire per le une e le altre e, di conseguenza, che tipo di verifiche (test) effettuare concretamente.
- ✓ Un aspetto cruciale da valutare è se fare o meno affidamento sugli eventuali **controlli interni**.



6-Principali tipi di test

Metafora: come si verifica il corretto funzionamento di un software?

Test di revisione

Test sui controlli (**test di conformità**)

Test sostanziali (**test di validità**)

Osservazioni dirette dei controlli fatti dalla società

Selezione di un campione di controlli già fatti dalla società e esame degli stessi da parte del revisore

Verifiche di dettaglio

Procedure sostanziali (procedure di analisi comparativa per gli ISA)

Voci di SP e di CE

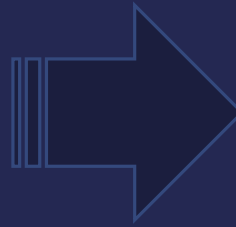
Voci di CE

6-1 test sui controlli (test di conformità)

- ✓ La valutazione del sistema di controllo interno ai fini della revisione **non è fine a se stessa** (può esserlo se fatta per finalità diverse dalla revisione contabile), ma serve per decidere se **fare o meno affidamento sui controlli** per gli obiettivi della revisione stessa
- ✓ Ipotizzando che si decida di fare affidamento sui controlli, occorre **verificare che questi siano effettivamente operanti ed efficaci continuamente**, nell'esercizio sotto revisione
- ✓ Per fare questo si effettuano degli test (**test sui controlli**), finalizzati a verificare che detti controlli dichiarati siano stati effettivamente fatti e se abbiano funzionato
- ✓ Se i risultati dei test evidenziano che i controlli non hanno operato sempre e/o efficacemente, abbiamo 2 strade:
 - Estendere il campione (di quanto e in che modo dipende dal tipo di campionamento che usiamo), per verificare che operino efficacemente (e che quindi le anomalie riscontrate siano state del tutto eccezionali e, come tali, difficilmente ripetibili)
 - Abbandonare la strategia di affidamento sui controlli e fare esclusivo affidamento su altri tipi di test, che evidentemente dovranno essere di altra natura, più invasivi e numerosi.

6-1 test sui controlli

- Si potrebbe pensare al sistema di controlli come ad una catena, dove per essere salda, occorre che ciascun anello sia saldo.
- Proseguendo nella metafora, possiamo immaginare i **test sui controlli** come delle verifiche sugli anelli della catena.



→ I test devono essere adeguatamente progettati in modo da tener conto di vari aspetti, fra cui:

- la rischiosità dell'area che stiamo verificando,
- il grado di segregazione delle funzioni
- il grado di informatizzazione delle procedure

→ Inoltre, occorre scegliere quei controlli che dovrebbero coprire il maggior numero possibile di asserzioni. («c.d key controls»)

- Come per i test di validità (quelli cioè diversi dai test sui controlli), anche per i test sui controlli se ne possono verificare solo alcuni (**campione**), oppure tutti (**in totale = pura teoria**).
- La scelta dipende da molti fattori, ed è come sempre rimessa al **giudizio professionale del revisore**

I test sui controlli fatti dal revisore possono essere:

- **Manuali** (testati direttamente dal revisore)
- **Informatici** (sono testati da revisori EDP, collaboratori del revisore, a meno che il revisore stesso non sia un esperto di informatica)

6-1 test sui controlli

eempio

TEST SU ALCUNI CONTROLLI RELATIVI AL CICLO MAGAZZINO

Il controllo fatto dal responsabile del magazzino consiste nella verifica della corrispondenza fra le quantità effettivamente entrate e quelle caricate nella contabilità di magazzino, sia come peso che come tipologia, che per periodo.

Il test che farà il revisore consisterà nel:

- ✓ selezionare un campione di carichi a magazzino, e la relativa documentazione (cartacea / elettronica)
- ✓ verificare che effettivamente le quantità entrate siano quelle corrette e che corrispondano a quelle caricate a magazzino, sia come quantità che come tipo;
- ✓ che esista traccia e paternità di detto controllo.

Solo così egli potrà essere ragionevolmente sicuro che detto controllo lo copra dagli errori di **completezza** e **validità** e **competenza** (eventualmente anche **classificazione**), della voce magazzino e delle poste correlate (es. acquisti / fornitori).

6-test di validità

Si tratta di verifiche che il revisore effettua per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Possono essere suddivisi in due gruppi:

1. **Test di dettaglio**
2. **Test di analisi comparativa (o procedure analitiche sostanziali)**

Diversamente dai test sui controlli (che possono essere effettuati), i test di validità devono essere **SEMPRE** effettuati.

La loro natura, estensione e frequenza sono in funzione:

- ✓ della **rischiosità dell'area** (asserzione) che si sta testando e
- ✓ del **livello di affidabilità del SCI** della stessa area (o asserzione)

6-test di validità

Se sono stati individuati **rischi specifici** in un'area di bilancio (o asserzione), e **non si ritiene di fare affidamento sul SCI**, i test di validità devono includere **test di dettaglio**.

Quindi, in questo caso, possono essere fatti:

- sia test di dettaglio, che procedure di analisi comparativa, oppure
- solo test di dettaglio.

Non possono essere effettuate solo procedure di analisi comparativa (vedi ISA 330 par. 21)

6-test di dettaglio

Si tratta di test di revisione che consistono nel valutare la corretta contabilizzazione di un'operazione sulla base della documentazione di supporto e di altre informazioni.

Sono tipicamente usati per la verifica delle poste di **stato patrimoniale**.

6-test di dettaglio: la direzione del test

TEST PER
OVERSTATEMENT
(sovrastima)

attività

costi

TEST PER UNDERSTATEMENT
(sottostima)

passività

patrimonio
netto

ricavi

Per le poste DARE si parte dalla contabilità e si cerca il riscontro esterno; per le poste AVERE si parte da fonti extracontabili (potenzialmente **complete**), e si verifica la loro contabilizzazione.

Questo approccio, basandosi sulla logica della PD, consente di verificare tutte le poste di bilancio sia sotto il profilo della **completezza** che sotto quello della **validità**, in maniera efficace ed efficiente.

6-test di dettaglio

TEST DI DETTAGLIO SULLE VENDITE (ESEMPIO)

steps:

- 1- selezionare una MP
- 2- prendere le DB dei PF e i SL che utilizzano quella MP
- 3- rilevare i coefficienti di impiego di quella MP dalle DB
- 4- rilevare dalla contabilità di magazzino le quantità di PF prodotte nel periodo; per i SL, rilevare l'eventuale incremento delle rimanenze
- 5- sulla base dei coefficienti di cui al punto 3), trasformare le produzioni in consumi teorici
- 6- rilevare dalla contabilità di magazzino i consumi effettivi della MP selezionata
- 7 - confrontare i consumi effettivi di cui al punto 6, con i consumi teorici di cui al punto 5
- 8- analizzare le differenze di cui al punto 7

consumi effettivi mp x

RI	11
ACQUISTI	100
RF	(11)
	100

date le quantità PRODOTTE di un dato prodotto finito, per ottenere le quantità VENDUTE nell'esercizio, devo togliere ciò che NON è stato venduto ma è stato prodotto nell'esercizio (le RF) e aggiungere ciò che è stato venduto ma NON prodotto (le RI)

consumi teorici

PRODOTTI FINITI

	RI	PRODUZIONE	RF	VENDITE	coeff imp (per 1 pf)	consumi teorici della mp x
PF1	1	70	7	64	1,2	84

ANALISI DIFFERENZA (alcune spiegazioni possibili):

Se positiva (consumi teorici > consumi effettivi), sfridi non considerati nelle DB dei prodotti finiti.
 Se negativa (consumi teorici < consumi effettivi), i coeff. di impiego sono errati, oppure gli sfridi delle DB dei prodotti finiti sono sottostimati (si impiega più mp di quanto considerato), oppure altro (es. vendite NON contabilizzate, neppure come scarico del magazzino PF)

consumi teorici (ricalcolati)	84
consumi effettivi (come da cont. magazzino)	100
differenza	(16)
differenza %	-19%

stima unità vendite ma non contabilizzate (ad esempio) 13
 (il trucco potrebbe stare nell'alterazione dei dati sulla produzione e/o sulle rimanenze)

6-Le procedure di analisi comparativa

Si tratta di test di revisione **che prescindono in parte o in tutto dai dati contabili**, per focalizzarsi su altre informazioni ed aspetti che, in forza di relazioni logiche, possono di fornire stime attendibili della voce di bilancio che stiamo verificando.

Si tratta di test che richiedono una grande esperienza da parte del revisore, oltre ad un'ottima conoscenza della società e del settore in cui opera.

L'affidabilità dei risultati attesi è in funzione della qualità e quantità delle informazioni di cui si dispone: viene prefissata una «**soglia di tolleranza**» dell'errore, tanto minore quanto maggiore è l'affidabilità e l'accuratezza dei dati utilizzati per il test.

Sono test normalmente utilizzati per verificare le poste di **conto economico** (tipico esempio: la verifica delle vendite in un'azienda industriale; la verifica degli interessi passivi / attivi in una banca)

6-Le procedure di analisi comparativa

Alcuni esempi

Occorre
esperienza,
conoscenza della
società e del
settore!

Analisi di
regressione

Total test

Mini max
test

Raw test

Devono essere disegnate
sulle concrete fattispecie

6-Quanto verificare?

Il lavoro del revisore può essere svolto:

1. su tutti gli importi che compongono una voce di bilancio (ad esempio, su tutti i saldi dei nominativi che formano la voce «crediti verso clienti»), e si parla di **verifica in totale**;
2. solo su alcuni importi, e si parla di **verifica a campione**

In ogni caso, il campione deve essere **ricostruibile** qualora necessario (ad esempio, in sede di QC o davanti ad un PM), utilizzando i criteri di costruzione dichiarati nelle carte di lavoro (WPS) !!!

6-Quanto verificare?

Il campione può essere

- **statistico** (utilizzando varie tecniche di campionamento), con il vantaggio di essere rappresentativo dell'universo e di poter estendere («esplodere») le conclusioni sull'intero universo, o
- **non statistico** (usando criteri manuali e guidati dal revisore), con lo svantaggio che le conclusioni non possono essere «esplose» sull'universo con criteri statistici

Il campione, **per essere definito statistico**, deve avere le seguenti caratteristiche:

1. Gli elementi del campione devono essere estratti casualmente
2. La valutazione dei risultati del campione, incluso la stima del rischio di campionamento, deve basarsi sulla teoria delle probabilità

In mancanza anche di uno dei 2 elementi, il campione non può essere definito statistico

7- la valutazione dei test

Errori

I risultati dei test devono essere attentamente valutati, tenendo conto di vari aspetti.

A. Risultati dei test sui controlli:

- Affidabili: questo ci permette di fare affidamento sui controlli, e di limitare la procedure sostanziali di revisione
- non affidabili: questo NON ci permette di fare affidamento sui controlli, e di aumentare l'estensione / modificare la natura delle procedure di validità di revisione

B. Risultati dei test di validità:

- Non sono stati individuati errori
- Sono stati individuati errori, ma non sono significativi
- Sono stati individuati errori e sono significativi

Per gli errori individuati nei test di validità, occorre distinguere se si tratta di:

- ✓ Errori stimati
- ✓ Errori certi

7- la valutazione dei test

Frodi

Ne caso di frodi, a prescindere dall'eventuale errore che possono provocare sul bilancio, il revisore deve:

1. riconsiderare la strategia di affidamento sui controlli interni,
2. estendere le procedure di revisione, per meglio valutare la magnitudo della frode,
3. consultarsi con il proprio Legale,
4. informare gli Organi societari preposti al controllo (Sindaci), se ritenuti estranei alla frode, e le competenti Autorità ove richiesto dalla legge.

Se l'errore connesso alla frode è significativo, se ne dovrà tener conto in fase di emissione della relazione.

7- la valutazione dei test

Gestione degli errori individuati

Il revisore deve anche **proiettare** gli errori individuati (sul campione) su tutta la popolazione.

- Nel caso di campionamento statistico, soccorrono le formule, che variano a seconda del modello di campionamento utilizzato.
- Nel caso di campionamento non statistico, occorre valutare se estendere il lavoro fatto; lo si estende se si ritiene che la popolazione esterna al campione possa contenere altri errori.

Gli errori individuati e ritenuti rappresentativi di tutta la popolazione, dovranno essere riepilogati in un apposito prospetto, dove saranno distinti quelli certi da quelli stimati (potremmo chiamarlo «sommario degli aggiustamenti!», o simili)

Il revisore dovrà discutere con la Direzione gli errori individuati e gli aggiustamenti proposti, **chiedendo alla Direzione di recepirli ed di effettuare, eventualmente, i dovuti approfondimenti.**

Se **la Direzione si rifiuta** di recepire gli errori individuati, il revisore dovrà valutarne il peso rispetto all'impatto sul bilancio nel suo complesso e, di conseguenza, sul tipo di relazione da emettere.

In ogni caso, non si può chiedere alla Direzione di recepire le risultanze dell'esplosione (proiezione) dell'errore, neppure quando il campionamento è statistico.

Si deve piuttosto valutare l'impatto degli errori non recepiti sul bilancio nel suo complesso, e le implicazioni sul tipo di giudizio da rilasciare.

7- la valutazione dei test

Sommario degli errori e degli aggiustamenti non recepiti

Tutti gli errori individuati e non recepiti dalla società, inclusi quelli non significativi (ma esclusi quelli chiaramente irrisoni), dovranno confluire in un apposito prospetto, il Sommario degli errori e degli aggiustamenti

data fine esercizio		31/12/2016						
materialità netta		1.000						
tax rate		24%						
				€ /1000				
				dare (avere)				
	ASSERZIONE	rif WPS	ATTIVITA'	PASSIVITA'	DEFICIT (PN)	COSTI	RICAVI	PERDITA (UTILE)
pn e risultato per società					(10.000)			(3.000)
ERRORI CERTI								
sovrastima magazzino	esistenza	10	(100)	24	76	(24)	100	76
sottostima debiti vs fornitori	completezza	21	48	(200)	152	(48)	200	152
sovrastima magazzino iniziale	valutazione	10	(80)	19	61			
<i>totale effetto errori certi</i>					289			228
ERRORI STIMATI								
sovrastima crediti	valutazione	11	(90)	22	68	90	(22)	68
<i>totale effetto errori stimati</i>					68			68
<i>totale effetto errori</i>					357			296
pn e risultato per revisore					(9.643)			(2.704)
RIEPILOGO EFFETTI								
effetto su pn finale		357						
<u>di cui:</u>								
su pn iniziale (riserve)		61						
su conto economico (risultato d'es)		296						
		357						

NB: il segno si riferisce all'aggiustamento non recepito che si sarebbe dovuto fare (es. -200 passività= si dovrebbero aumentare le passività)

l'importo degli errori è inferiore alla materialità netta (se non ci sono errori sig.nell'informativa, quindi, giudizio positivo)

7- il memorandum finale della revisione

Il revisore sintetizza il lavoro svolto e le conclusioni raggiunte, sia a livello di ciascuna area di bilancio che a livello di bilancio nel suo complesso, in un apposito documento denominato (ad esempio) **Memorandum finale della revisione** (in inglese «*Audit Summary Memorandum*», o semplicemente ASM), che costituisce anche la base per l'emissione della relazione del revisore.

In estrema sintesi, il documento riporta alcune informazioni cruciali per la revisione, fra cui:

- ✓ I principali dati di bilancio
- ✓ L'analisi del bilancio (per indici e flussi)
- ✓ Il lavoro fatto su ciascuna area di bilancio, distinguendo chiaramente fra le aree a rischio e quelle non a rischio
- ✓ Le conclusioni raggiunte su ciascuna area, descrivendo la natura e le circostanze gli eventuali errori (frodi) rilevati e non corretti dalla Direzione, quantificandone l'impatto sul bilancio. Sono riportati tutti gli errori (tranne quelli chiaramente irrilevanti), anche se non significativi.
- ✓ Le eventuali limitazioni riscontrate nel lavoro di revisione
- ✓ Il tipo di giudizio che si prevede di emettere, con le appropriate giustificazioni.

NB la discriminazione fra aree a rischio e non, dovrebbe essere **coerente con quanto risultante dall'APM**. In caso contrario, anche ai fini del QC, potrebbe essere difficile dimostrare di aver adeguatamente pianificato e svolto la revisione!

7- il memorandum finale della revisione

NB **l'analisi di bilancio** fatta alla fine dal revisore **non è MAI fine a se stessa**: serve a confermare (o ad allertare il revisore, dicendogli che forse non ha fatto bene il suo lavoro....) a livello complessivo le conclusioni raggiunte nelle varie aree.

In detto documento è altresì riportato anche il **sommario degli errori e degli aggiustamenti non recepiti** (di cui alla *slide* commentata in precedenza) analiticamente illustrati in altra parte del documento.

Come ogni altra carta di lavoro, il memorandum finale dovrà essere datato e firmato dal revisore (e da eventuali suoi collaboratori).

Inutile sottolineare che le conclusioni riportate in detto documento devono essere coerenti anche con quelle raggiunte nelle carte di lavoro relative alle singole aree di bilancio, oltre che al bilancio nel suo complesso.

8-Le «carte» di lavoro

Tutto il lavoro di revisione, dall'accettazione dell'incarico fino all'emissione della relazione sul bilancio, deve essere adeguatamente documentato e formalizzato nelle carte di lavoro.

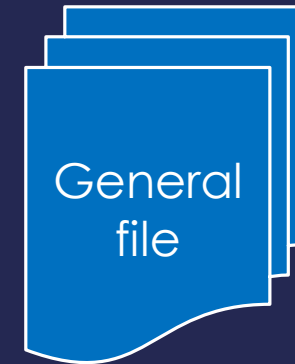
In altri termini, tutto il lavoro svolto, le decisioni prese e le conclusioni raggiunte **dovranno essere documentate.**

Il **controllo di qualità del MEF** verterà in gran parte sulle carte di lavoro.

8-Le «carte» di lavoro (documentazione della revisione)



Le «carte» di lavoro («*working papers*»), o WPS), possono consistere in supporti cartacei, elettronici (raramente di altro tipo, es. campioni di merci)



- ✓ Devono essere conservate per 10 anni dalla data della firma della relazione.
- ✓ Sono di proprietà del revisore
- ✓ Devono essere messe a disposizione di una serie di soggetti, inclusi gli incaricati del QC.

8-Le «carte» di lavoro (documentazione della revisione)

L'Analysis File (comunque vogliamo chiamarlo), ha carattere annuale, e contiene il lavoro svolto sulle varie poste di bilancio e le relative conclusioni, con gli eventuali errori individuati e non corretti.

Di solito è organizzato per posta di bilancio: ogni posta ha un numero (lettera) di riferimento, con il quale è possibile instaurare una serie di collegamenti logici fra le varie carte di lavoro, per far capire a chiunque il lavoro svolto (anche allo stesso revisore, a distanza di tempo).

Il General File (comunque vogliamo chiamarlo), ha carattere annuale e contiene carte di lavoro riferite al bilancio nel suo complesso e ad altri aspetti della revisione, fra cui:

- il bilancio d'esercizio (civilistico o consolidato),
- Il bilancio di verifica,
- Le analisi di bilancio (indici e flussi)
- Check list di vario tipo riferite al bilancio (es. eventi successivi, completamento della revisione, controlli interni relativi ai vari cicli aziendali)
- Check list di vario tipo riferite al revisore (es. analisi del rischio e accettazione dell'incarico, indipendenza)
- la descrizione del SCI e i relativi test (ove applicabile)
- le risposte dei legali e fiscalisti,
- l'APM e l'ASM e i relativi dettagli, la copia della relazione del revisore

8-Le «carte» di lavoro (documentazione della revisione)

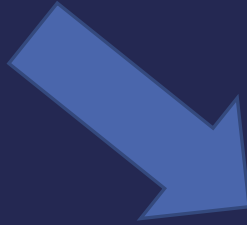
Il Permanente File (comunque vogliamo chiamarlo), contiene carte di lavoro di carattere pluriennale, fra cui:

- Organigramma aziendale e di gruppo (solo se oggetto della revisione è il consolidato)
- Contratti pluriennali
- Estratti dei verbali delle riunioni degli organi societari
- Ogni altro documento rilevante / utile per la revisione, avente utilizzo che travalica il singolo esercizio

E' evidente che la documentazione presente in detto file, debba essere **aggiornata** in caso di cambiamenti.

8-Le «carte» di lavoro (documentazione della revisione)

Devono essere chiare e complete («*self explaining*») !



Ciò avviene se e solo se un altro revisore, che nulla sa dell'incarico né della società e senza altri elementi a disposizione, riesce a capire certi aspetti cruciali, fra cui:

- i rischi dell'area,
- Le risposte ai rischi,
- i test effettuati,
- le conclusioni raggiunte

- ✓ Le carte di lavoro devono essere collegate fra di loro in modo logico e sequenziale (il collegamento avviene tramite la tecnica dei **referimenti incrociati** (i c.d. «*cross references*»))
- ✓ La traccia del lavoro svolto spesso consiste in **spunte**, diverse e dal diverso significato (i c.d. «*ticks*»)

9- LA RELAZIONE DEL REVISORE

Il revisore può rilasciare essenzialmente 2 tipologie di relazione:

- A. RELAZIONE NON MODIFICATA (giudizio positivo standard)
- B. RELAZIONE MODIFICATA, che ha sua volta può sfociare in 3 tipi di giudizio:
 - Con rilievi (o «eccezioni»)
 - Giudizio negativo
 - Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

9- LA RELAZIONE DEL REVISORE

La relazione, si compone dei seguenti paragrafi:

1. L'identificazione del bilancio, e il **set di PPCC** sulla base dei quali è redatto (ad esempio gli OIC)
2. La descrizione della portata della revisione svolta e dei **PPRR applicati**
3. Il **giudizio sul bilancio**, che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico d'esercizio
4. Eventuali **richiami di informativa** (sono facoltativi, e non sono rilevanti)
5. Un giudizio sulla **coerenza della relazione sulla gestione** con il bilancio e sulla conformità alle norme di legge. Si deve anche esprimere un giudizio (e spiegarlo) circa l'eventuale identificazione di errori significativi in detta relazione
6. Una dichiarazione di eventuali fatti e/o circostanze che potrebbero avere effetti negativi sulla continuità aziendale

La relazione dovrà essere firmata, nonché indicare luogo e data di emissione (generalmente è la stessa data della lettera di attestazione, che a sua volta dovrebbe essere datata con la data di completamento delle procedure di revisione)

9- LA RELAZIONE DEL REVISORE

Qualora il giudizio non sia positivo (quindi: negativo, con eccezioni, o dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio), il revisore deve spiegarne chiaramente i motivi ed indicare gli effetti sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico (oppure spiegare perché non è possibile dare detti effetti).

1. Giudizio **con rilievi**: si emette quando si è in presenza di una deviazione dai PPCC di riferimento che, pur essendo significativa, non è tale da togliere attendibilità al bilancio nel suo complesso.
2. Giudizio **negativo (o avverso)**: si emette quando si è in presenza di una o più deviazioni dai PPCC di riferimento, che sono sia significativi che pervasivi (investono cioè varie poste di bilancio)
3. Dichiarazione di **impossibilità di esprimere un giudizio**: si emette quando mancano evidenze documentali di importanza significativa e che possono impattare sul bilancio nel suo complesso

Riepilogo giudizi non positivi

CAUSA DELLA MODIFICA DELLA RELAZIONE	<i>giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti sul bilancio</i>	
	<i>significativo ma non pervasivo</i>	<i>significativo e pervasivo</i>
↓		
il bilancio è errato in modo significativo	giudizio con eccezioni	giudizio negativo
impossibilità di ottenere sufficienti e appropriate evidenze di supporto	giudizio con eccezioni	dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio

9- LA RELAZIONE DEL REVISORE

Esempi di relazione

Giudizio senza modifica (positivo):

[RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE-senza modifiche.docx](#)

Giudizio con eccezioni:

[RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE-con eccezioni.docx](#)

Giudizio negativo:

[RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE-avverso.docx](#)

Dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio:

[RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE-dichiarazione di impossib.docx](#)

9- LA RELAZIONE DEL REVISORE

NOVITA' 2017

Il decreto 135 del 17 luglio 2016 ha introdotto alcune novità in merito alla relazione del revisore. Si applicheranno a partire dall'esercizio successivo a quello di entrata in vigore del decreto (quindi, nella maggior parte dei casi, **dai bilanci chiusi al 31-12-2017**)

La principale è l'introduzione di un paragrafo aggiuntivo, da inserire alla fine della relazione, contenente la dichiarazione su eventuali incertezze significative relative ad eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società di operare in **continuità aziendale**.

conclusioni

(domande?)