

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili  
di Bari

**CORSO DI FORMAZIONE IN MATERIE OBBLIGATORIE  
PER REVISORI LEGALI  
TECNICA PROFESSIONALE DELLA REVISIONE  
Bari  
ottobre 2017**

**Dora Savino, Antonio Campanaro**



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Bari

# Agenda

## ISA Italia - Breve introduzione

1. Metodologia per la revisione contabile
2. Strumenti informatici di supporto alla revisione contabile
3. Procedure di valutazione del rischio di revisione
4. La pianificazione e sviluppo del lavoro di revisione
5. Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza
6. Altre procedure di revisione
7. La formazione del giudizio di revisione

# ISA ITALIA - BREVE INTRODUZIONE

AC

# ISA Italia - breve introduzione

Il 23 dicembre 2014 il Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ragioneria Generale dello Stato), ha emanato la determina con la quale ha sancito l'adozione dei principi internazionali di revisione **ISA Italia** per lo svolgimento dell'attività di revisione legale.

La determina del MEF è arrivata dopo circa **cinque anni** dall'inizio del processo di adozione degli *standards* di revisione internazionali iniziato con il **D.Lgs. 39/2010**, con il quale è stata recepita nel nostro ordinamento la Direttiva 2006/43/CE.

Con determine del MEF del 15 giugno 2017 e del 31 luglio 2017 sono stati emanati, rispettivamente, il **nuovo principio di revisione (SA Italia) n. 720B** e elaborate le nuove versioni dei principi **ISA Italia 260, 570, 700, 705, 706 e 710**, nonché elaborato il nuovo principio **(ISA Italia) n. 701**

# ISA Italia - breve introduzione

## Entrata in vigore

I principi di revisione, denominati nel seguito “ISA Italia”, entrano in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

Il principio di revisione (SA Italia) nr. 250B - Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale - ed il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 1 - Controllo della qualità ....- entrambi in vigore già dal 1° gennaio 2015.

Il principio di revisione (SA Italia) n. 720B ”, entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° luglio 2016, gli altri per i periodi che iniziano dal 6 agosto 2016 (non EIP) o dal 17 giugno 2016 (EIP).

# ISA Italia - breve introduzione

## ISA Italia vs Principi di Revisione e prassi precedente

La tabella che segue riepiloga gli ISA Italia aggiornati con una breve nota di commento in merito alle principali variazioni rispetto ai principi di revisione e prassi precedenti.

ISA Italia 2017	Note
260 - Comunicazione con i responsabili delle attività di governance	<p>Introdotte alcune novità; nello specifico:</p> <p>a) Ampliata ed aggiornata la definizione di governance (la persona o le persone responsabili della supervisione della direzione strategica dell'impresa e degli obblighi relativi alla rendicontazione dell'impresa);</p> <p>b) Esteso l'ambito delle informazioni da comunicare alla governance, <u>e da includere nella relazione di revisione in accordo con l'ISA 700R</u>, tra cui:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• aspettative di esprimere un giudizio con modifica;</li><li>• incertezza legata alla continuità aziendale;</li><li>• KAM (Key Audit Matters);</li><li>• aspettative di includere nella relazione paragrafi di enfasi, o altri aspetti, o la presenza di un errore nelle altre informazioni.</li></ul> <p>c) Estesi gli obiettivi del revisore, che mirano ad una efficace comunicazione reciproca principalmente sui risultati significativi emersi dalla revisione.</p> <p><b>Per i soggetti EIP, oltre a quanto sopra, sono previste ulteriori novità:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• la lettera di incarico deve contenere la responsabilità del revisore di determinare e includere le KAM nella relazione di revisione;</li><li>• Deve essere comunicata, inoltre, la valutazione preliminare delle aree oggetto di esame specifico da parte del revisore, che possono rappresentare KAM.</li></ul>

# ISA Italia - breve introduzione

## ISA Italia 2017

### 570 - Continuità aziendale

Non si ravvisano sostanziali differenze rispetto al principio di revisione precedente ed alla prassi professionale.

### 700 - Formazione del giudizio e relazione sul bilancio

Le principali innovazioni, da applicarsi per i bilanci chiusi a partire dal 31 dicembre 2017, sono le seguenti:

- 1) l'**anticipazione del paragrafo contenente il giudizio di revisione** che deve ora essere posizionato all'inizio della relazione di revisione, seguito immediatamente dopo dal paragrafo "*Elementi alla base del giudizio*";
- 2) l'introduzione di una **dichiarazione esplicita di indipendenza** da parte del revisore in conformità alle norme ed ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili;
- 3) l'inserimento di una informativa specifica e dettagliata in merito alla verifica del presupposto della **continuità aziendale** che include una descrizione delle responsabilità del management e del revisore in merito al rispetto del presupposto del *going concern*. In presenza di un'incertezza significativa il revisore è tenuto a richiamare l'attenzione sulla relativa informativa di bilancio, se ritenuta adeguata, ovvero a riflettere tale circostanza nella formulazione del proprio giudizio;
- 4) una più dettagliata descrizione delle **responsabilità del revisore** e degli aspetti chiave del processo di revisione.

# ISA Italia - breve introduzione

## ISA Italia 2017

701 - Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente	<p>Tale ISA riguarda solo la revisione dei bilanci delle società quotate (EIP)</p> <p>Le principali innovazioni da inserire nella relazione di revisione, da applicarsi per i bilanci chiusi a partire dal 31 dicembre 2017, sono:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1) l'introduzione di una sezione <i>ad hoc</i> contenente gli <b>aspetti chiave della revisione contabile</b> (key audit matters) in modo tale da fornire una maggiore trasparenza sulle attività svolte dal revisore in esecuzione del proprio incarico, migliorando - di conseguenza - il valore comunicativo della relazione;</li><li>2) l'inserimento del nome del <b>responsabile dell'incarico di revisione</b>.</li></ol>
705 - Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente	<p>La principale novità consiste nell'introduzione di un nuovo tipo di giudizio c.d. «disclaimer of opinion».</p>
706 - Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente	<p>Il principio è stato modificato per recepire l'ISA 570R e l'ISA 720R per fornire dunque una guida nella comunicazione nella relazione di revisione su continuità aziendale ed altri aspetti.</p>
710 - Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo	<p>Sostanziali innovazioni rispetto alla Comunicazione Consob nr.99088450 e DdR Assirevi nr.90, 107, 138 e 157.</p>
SA Italia 720 B - Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza	<p>Il principio introduce novità non significative rispetto al PR nr. 001.</p>



# 1. METODOLOGIA PER LA REVISIONE CONTABILE

# Indice

## A. Il ciclo della revisione

## B. L'accettazione dell'incarico

1. Elenco degli ISA Italia di riferimento
2. Principali procedure previste dagli ISA di riferimento

## C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

1. Le Asserzioni
2. La significatività

# A. IL CICLO DELLA REVISIONE

La revisione contabile di un bilancio costituisce **l'insieme di attività** poste in essere dal revisore al fine di poter **esprimere il proprio giudizio professionale** sul bilancio esaminato (nei modi e nelle forme previste dalla legge e dalla prassi professionale). In altre parole, è l'insieme delle attività poste in essere dal revisore al fine di **contenere ad un livello sufficientemente basso il rischio** che:

- I. **il bilancio esaminato contenga errori significativi, e**
- II. **che tali errori non vengano rilevati e segnalati nella relazione di revisione.**

Il documento ISA 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali” descrive le componenti del rischio di revisione.

# A. IL CICLO DELLA REVISIONE

La revisione è una “**gara a tempo**”: occorre pianificare l’attività da svolgere avendo cura di selezionare **procedure di verifica efficaci ed efficienti**: “massimo risultato con il minor impegno di tempo”.

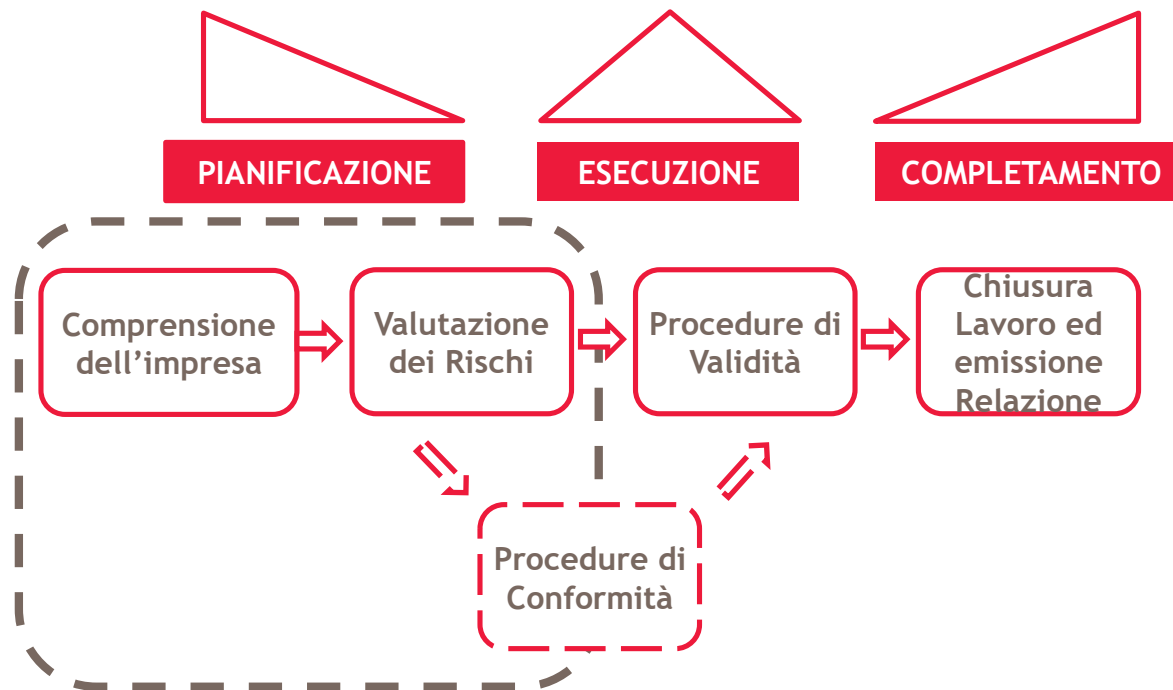
Pertanto, è necessario **concentrare la propria attenzione** sulle aree di bilancio:

- di **importo significativo**, e
- sulle quali gravano i **maggiori rischi**

individuando le procedure di verifica più efficaci ed efficienti per contenere al minimo il rischio di revisione. L’insieme delle attività preordinate a tale finalità rappresenta, in sintesi, la **PIANIFICAZIONE**.

# A. IL CICLO DELLA REVISIONE

La **Pianificazione** inizia al momento (anche prima) del conferimento dell'incarico e **termina** con la stesura del **PIANO DI REVISIONE**



# B. L'accettazione dell'incarico

## 1. Elenco degli ISA Italia di riferimento

**ISQC Italia 1:** Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi

**ISA Italia 200:** Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)

**ISA Italia 210:** Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione

**ISA Italia 220:** Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio

# B. L'accettazione dell'incarico

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Attività preliminari (1/2)

L'obiettivo delle attività preliminari è quello di conoscere le caratteristiche dell'incarico e dell'impresa sottoposta alla revisione prima di procedere all'accettazione o al mantenimento dell'incarico.

Il Principio **ISQC 1** identifica le **condizioni** che devono essere preliminarmente valutate positivamente al fine di accettare un nuovo incarico, o di mantenerlo, con ragionevole sicurezza:

1. disponibilità di **competenze e risorse** per svolgere l'incarico nei tempi previsti;
2. capacità di rispettare i **principi etici** applicabili;
3. integrità del **cliente**.

# B. L'accettazione dell'incarico

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Attività preliminari (2/2)

Essendo tutta l'attività di revisione basata sul processo di documentazione, come previsto da **ISQC 1**, queste fasi preliminari all'accettazione dell'incarico e le modalità di gestione dei potenziali conflitti di interesse (indipendenza ed obiettività), dovranno essere adeguatamente documentate. Viene infatti raccomandato l'utilizzo di check list e questionari standard, che dovranno essere archiviati tra la documentazione relativa alla pianificazione.



# B. L'accettazione dell'incarico

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Competenza, capacità e risorse

Una volta acquisita una comprensione generale degli affari e delle attività operative del potenziale cliente, occorrerà, dunque, confrontare i requisiti specifici dell'incarico acquisiti con i **profili professionali del candidato revisore** e del suo staff. In particolare:

- la **conoscenza dei settori** o delle tematiche pertinenti;
- l'**esperienza in relazione alle disposizioni** regolamentari o all'emissione delle relazioni applicabili, ovvero la capacità di acquisire in modo efficace le conoscenze necessarie;
- la disponibilità di **personale sufficiente** in possesso delle competenze e delle capacità necessarie;
- la disponibilità di **esperti esterni**, se necessario;
- la capacità di **completare l'incarico entro il termine** indicato per l'emissione della relazione.

# B. L'accettazione dell'incarico

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Principi etici applicabili (1/2)

Un ulteriore aspetto riguarda la presenza di direttive e procedure per garantire il rispetto dei principi etici applicabili (**Codice etico IFAC**), quali:

- **Integrità e obiettività**: non accettare compromessi a livello professionale o economico, modificando la propria posizione o il proprio giudizio professionale;
- **competenza e diligenza professionale**: essere in possesso di determinate conoscenze e capacità tecniche, necessarie per lo svolgimento del servizio in modo professionale;
- **riservatezza**: tutte le informazioni sui clienti e sullo studio dovranno restare strettamente confidenziali e nessuna informazione potrà essere divulgata all'esterno senza apposita autorizzazione del cliente;
- **comportamento professionale**: impegno ad agire nel pubblico interesse, agendo nel rispetto di tutte le leggi ed i regolamenti vigenti, evitando qualunque azione che possa portare discredito alla professione.

# B. L'accettazione dell'incarico

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Principi etici applicabili (2/2)

La norma etica sull'indipendenza prevede che il revisore contabile ed il team di revisione debbano essere in una **posizione d'indipendenza formale e sostanziale** nello svolgimento dell'incarico di revisione.

# B. L'accettazione dell'incarico

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Caratteristiche ed integrità del potenziale cliente (1/2)

Per poter valutare la competenza e la capacità necessaria allo svolgimento di uno specifico incarico, occorre **comprendere l'impresa ed il contesto in cui opera, le caratteristiche e l'integrità del potenziale cliente**. Le informazioni si possono acquisire oltre che tramite **colloqui con il Management** anche tramite la seguente **documentazione**:

- visura camerale storica (da cui ottenere informazioni in merito al sistema di amministrazione e sue variazioni, oggetto sociale, sede legale e aperture/chiusure sedi locali, deposito del bilancio, organo di controllo);
- fascicolo dell'ultimo bilancio approvato completo delle relative relazioni di revisione;
- l'organigramma della società e dell'eventuale gruppo di appartenenza;
- copia delle ultime dichiarazioni fiscali (Unico, 770).

# B. L'accettazione dell'incarico

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Caratteristiche ed integrità del potenziale cliente (2/2)

Si ritiene opportuno un incontro preliminare con il potenziale cliente per integrare le informazioni acquisite redigendone una sintesi in una check-list. I principali aspetti da indagare potrebbero essere ad esempio:

- Il **settore di attività**: mercato di riferimento; concorrenza;
- Il **quadro normativo** e regolamentare di riferimento;
- l'**attività operativa**: natura delle fonti di ricavo; fasi e metodi di produzione; attività esposte a rischi ambientali; presenza di clienti e/o fornitori chiave;
- partecipazioni ed investimenti: **acquisizioni e/o disinvestimenti pianificati**;
- informativa finanziaria: **principi contabili e specifiche prassi di settore**;
- obiettivi, strategie e relativi rischi connessi all'attività: cambiamenti nell'impresa, quali **operazioni di finanza straordinaria**;
- misurazione ed esame della performance economico e finanziaria: indicatori chiave di performance; indici, tendenze e statistiche operative; budget, previsioni,
- l'affidabilità del **sistema del controllo interno**;
- l'esistenza di **contenziosi di importo significativo**;
- la **continuità aziendale**.

# B. L'accettazione dell'incarico

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Accordi relativi a termini degli incarichi di revisione (1/4)

L'ISA Italia n.210 tratta della responsabilità del revisore nel concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione e con i responsabili dell'attività di governance. Il principio prevede che l'obiettivo del revisore sia di accettare o mantenere un incarico di revisione contabile solo se gli elementi in base ai quali l'incarico di revisione va svolto sono stati concordati:

- Stabilendo se siano presenti le condizioni indispensabili per un revisione contabile;
- Confermando che vi sia una comprensione comune dei termini dell'incarico di revisione, tra il revisore e la direzione e, ove appropriato, i responsabili dell'attività di governance.

# B. L'accettazione dell'incarico

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Accordi relativi a termini degli incarichi di revisione (2/4)

Condizioni indispensabili per un revisione contabile (ISA 210 Italia par. 6):

- Quadro normativo accettabile (ITA GAAP O IFRS adottati dalla UE);
- Conferma da parte della direzione sulla comprensione della propria responsabilità (poi riportata dettagliatamente nella lettera di attestazione):
  - bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
  - controllo interno necessario alla redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali;
  - di fornire al revisore accesso alle informazioni, contattare senza limitazioni le persone che il revisore ritiene necessari.

Qualora la direzione imponga una limitazione allo svolgimento delle procedure tali da fare ritenere al revisore che tale limitazione comporterà l'impossibilità di esprimere un giudizio il revisore non deve accettare tale incarico (ISA 210 Italia par. 7).

Qualora le condizioni indispensabili non siano presenti il revisore deve discutere la questione con la direzione. Tranne laddove sia prescritto da leggi o regolamenti il revisore non deve accettare tale incarico (ISA 210 Italia par. 8)

# B. L'accettazione dell'incarico

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Accordi relativi a termini degli incarichi di revisione (3/4)

Comprensione comune dei termini dell'incarico di revisione: si fa riferimento ai seguenti termini che devono essere riportati in una lettera di incarico o altra forma scritta idonea (**ISA 210 Italia par. 10**):

- Obiettivo e portata dell'incarico;
- Responsabilità del revisore;
- Responsabilità della direzione;
- Identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per la redazione del bilancio;
- Riferimento alla diversa forma e contenuto previsti per le relazioni da emettere in relazione ai diversi esiti del lavoro svolto;
- per gli incarichi conferiti ex DLGS 39/2010, la proposta deve includere i corrispettivi per l'intera durata dell'incarico e i criteri di adeguamento (novità prevista da nuovi ISA Italia - **ISA 210 Italia par. 10 (I)**).



# B. L'accettazione dell'incarico

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Accordi relativi a termini degli incarichi di revisione (4/4)

Altri aspetti che possono essere inclusi in una lettera di incarico (ISA 210 - A.22):

- la **portata della revisione**, compresi i riferimenti alle disposizioni di legge applicabili, ai regolamenti, ai principi di revisione, e alle interpretazioni degli organismi professionali a cui il revisore aderisce in merito a questioni di natura etica o di altra natura;
- la forma di qualunque **altra comunicazione** riguardante i risultati dell'incarico di revisione;
- il fatto che in ragione dei **limiti intrinseci alla revisione contabile**, insieme ai limiti intrinseci al controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione;
- gli accordi in merito alla pianificazione e allo svolgimento della revisione contabile, inclusa la **composizione del team di revisione**;
- **l'aspettativa che la direzione fornirà attestazioni scritte.**

# C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

## 1. Le asserzioni

Il revisore **identifica e valuta i rischi di errori significativi** su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti:

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

I **rischi di errori significativi a livello di bilancio** riguardano i rischi connessi in modo pervasivo al bilancio nel suo complesso e influenzano potenzialmente molte asserzioni. Per esempio, se il responsabile amministrativo non è sufficientemente competente per il compito che gli è stato assegnato, è probabile che il bilancio possa contenere errori.

I **rischi di errori significativi a livello di asserzioni** riguardano, invece, la rilevanza di ciascuna asserzione per le **classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa**. Per esempio, in relazione all'asserzione "Valutazione", il revisore potrà stabilire che il rischio di errore sia basso per i crediti e, al contrario, sia alto nella stima del grado di obsolescenza del magazzino.

Il bilancio contiene molte asserzioni messe tra loro in relazione.

# C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

## 1. Le asserzioni

Il principio di revisione internazionale **ISA Italia n.315**, “L’identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera”, definisce le **asserzioni** come le “**attestazioni della direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi**”.

Nell’attestare che il bilancio è conforme con il quadro normativo sull’informativa finanziaria applicabile, infatti, la Direzione, implicitamente o esplicitamente, formula asserzioni sugli elementi del bilancio, con riguardo alla loro rilevazione, quantificazione, presentazione e informativa.

Le asserzioni esaminate dal revisore per considerare i possibili tipi di errori che possono manifestarsi rientrano nelle seguenti categorie:

- a) asserzioni relative a **classi di operazioni** ed eventi dell’esercizio sottoposto a revisione contabile;
- b) asserzioni relative ai **saldi contabili** di fine esercizio;
- c) asserzioni relative alla **presentazione e all’informativa** di bilancio.

# C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

## 1. Le asserzioni

Asserzioni relative a **classi di operazioni ed eventi** dell'esercizio sottoposto a revisione contabile

ASSERZIONE	DESCRIZIONE
Manifestazione	Le operazioni e gli eventi che sono stati registrati si sono verificati e riguardano l'impresa
Completezza	Tutte le operazioni e gli eventi che sarebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati.
Accuratezza	Gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato.
Competenza	Le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto esercizio.
Classificazione	Le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati.

# C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

## 1. Le asserzioni

Asserzioni relative ai **saldi contabili** di fine esercizio

ASSERZIONE	DESCRIZIONE
Esistenza	Le attività, le passività e il patrimonio netto esistono.
Diritti ed obblighi	L'impresa possiede le attività, mentre le passività sono effettivamente obbligazioni dell'impresa.
Completezza	Tutte le attività, le passività e il patrimonio netto che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati.
Valutazione e classificazione	Le attività, le passività e il patrimonio netto sono valutati ed esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o di classificazione è stata registrata correttamente.

# C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

## 1. Le asserzioni

Asserzioni relative alla **presentazione e all'informativa** di bilancio

ASSERZIONE	DESCRIZIONE
Manifestazione, diritti ed obblighi	Gli eventi, le operazioni e gli altri aspetti rappresentati si sono verificati e riguardano l'impresa.
Completezza	Tutte le informazioni che sarebbero dovuto essere incluse nel bilancio vi sono state effettivamente incluse.
Classificazione e comprensibilità	Le informazioni finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l'informativa è espressa con chiarezza.
Accuratezza e valutazione	Le informazioni finanziarie e le altre informazioni sono presentate correttamente e per il loro esatto ammontare.

# C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

## 1. Le asserzioni

Prospetto riepilogativo delle asserzioni

Asserzioni	Classi di operazioni	Saldi contabili	Presentazione ed informativa
Manifestazione / Esistenza	√	√	√
Completezza	√	√	√
Diritti ed obblighi		√	√
Accuratezza / Classificazione	√		√
Competenza	√		
Classificazione e comprensibilità	√		√
Valutazione e classificazione		√	√

# C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

## 2. La significatività

La significatività degli errori è un concetto fondamentale nella revisione, tanto che le è stato dedicato l'intero principio di revisione internazionale n. 320, "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile".

Gli errori sono considerati significativi quando ci si può **"ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio"**.

La significatività, **determinata inizialmente** dal revisore durante la fase di pianificazione sulla base del proprio giudizio professionale, costituisce una **base per**:

- a) stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio;
- b) identificare e valutare i rischi di errori significativi;
- c) stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.



# C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

## 2. La significatività

Esistono tre livelli di significatività che il revisore deve considerare:

- la significatività per il bilancio nel suo complesso;
- la significatività operativa;
- la significatività specifica, ancorché nel caso di revisione di imprese di dimensioni minori spesso il suo calcolo non sia necessario.

Inoltre, è presente anche il concetto di **errore chiaramente trascurabile**.

Il revisore non comunica mai i livelli di significatività alla Direzione e ai responsabili dell'impresa sottoposta a revisione, in modo da non compromettere l'efficacia della revisione.

# C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

## 2. La significatività

Lo scopo principale della “**significatività per il bilancio nel suo complesso**” è definire un **limite, quantitativo e qualitativo**, in base al quale saranno valutati gli errori (singoli e complessivi) individuati dal revisore per decidere se **modificare il proprio giudizio sul bilancio**. La significatività per il bilancio nel suo complesso è stabilita **preliminarmente** durante la fase di pianificazione e **successivamente** aggiornata sulla base delle informazioni via via acquisite dal revisore.

In termini concreti, la significatività per il bilancio nel suo complesso determina il limite numerico, oltre il quale il revisore valuta gli impatti sul giudizio di revisione degli errori individuati. Di seguito uno schema riassuntivo per la determinazione:

Valore di riferimento	% minima	% massima
Ricavi	0,5%	2%
Risultato operativo	3%	7%
Totale attivo	1%	2%
Patrimonio netto	2%	5%

# C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

## 2. La significatività

La **significatività operativa per la revisione** è determinata per ridurre a un livello appropriatamente basso la **probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati** nel bilancio superi la significatività per il bilancio nel suo complesso.

La significatività operativa è determinata “**in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso**”. La significatività operativa è utilizzata “ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti”.

La prassi professionale determina la significatività operativa solitamente all'interno di **un intervallo tra il 50% ed il 90%** della significatività per il bilancio nel suo complesso.

# C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

## 2. La significatività

In alcuni casi, può essere necessario identificare errori di misura inferiore rispetto alla significatività per il bilancio **relativamente ad alcune aree** particolarmente sensibili per gli utilizzatori del bilancio.

A titolo puramente esemplificativo, in alcuni casi potrebbero essere considerate aree particolarmente sensibili i compensi degli amministratori, alcuni dati specifici del settore di attività, la conformità alla legislazione o alcune condizioni di un contratto quale, per esempio, un covenant legato a un'operazione di finanziamento.

In questo caso, il revisore stabilisce un livello di **significatività specifica**, inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, per ognuna di queste aree sensibili.

# C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

## 2. La significatività

In merito agli errori “**chiaramente trascurabili**”, il paragrafo A2 del principio di revisione internazionale n. 450, così si esprime: «Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitino di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio».

Per quanto concerne la determinazione del livello dell'errore “chiaramente trascurabile”, la sua determinazione è rimessa al giudizio del revisore.

**Nella prassi i valori più ricorrenti si situano tra il 5% e il 10% della significatività operativa.**

# C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

## 2. La significatività

### Fase di pianificazione

- stabilire quali aree del bilancio sia necessario sottoporre a procedure di revisione
- definire il contesto per la strategia generale di revisione
- pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione
- determinare la significatività specifica per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per cui ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo inferiore alla significatività generale possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori dell'informazione finanziaria

### Fase di valutazione del rischio

- identificare quali procedure di valutazione dei rischi siano necessarie
- valutare l'impatto dei rischi identificati
- valutare i risultati delle procedure di valutazione dei rischi

### Fase di risposta al rischio

- determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti

### Fase di reporting

- valutare l'effetto degli errori non corretti
- formare il giudizio nella relazione di revisione

# C. Asserzioni assoggettate a revisione e materialità

## 2. La significatività

<b>REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.2015</b>									
<b>CALCOLO DELLA SIGNIFICATIVITÀ PRELIMINARE</b>									
<b>Modalità di compilazione</b>									
La società XY opera nel mercato della distribuzione di beni alimentari e perciò si ritiene che la variabile di riferimento siano i ricavi.									
Il profilo di rischio emerso nella fase di pianificazione è medium.									
Valore di riferimento: ricavi			100.000.000						
Valore			100.000.000						
% di riferimento:			2%						
Motivazioni della scelta			Il profilo di rischio emerso nella fase di pianificazione è medium.						
<b>Significatività per il bilancio</b>			2.000.000						
% di riferimento individuata			75%						
<b>Significatività operativa</b>			1.500.000						
% di riferimento individuata			5%						
Motivazioni della scelta			medium risk						
<b>Errore trascurabile</b>			100.000						

## 2. STRUMENTI INFORMATICI DI SUPPORTO ALLA REVISIONE CONTABILE



# Indice

## Gli strumenti informatici di supporto alla revisione contabile - Il campionamento

1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi
2. Rischio di revisione e campionamento
3. Il campionamento statistico e non statistico
4. La proiezione dell'errore

# 1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

## ISA Italia 530: Campionamento di revisione

L'attività di revisione contabile comporta l'utilizzo di tecniche di campionamento che assicurano in maniera ragionevole, benché non assoluta, che i saldi di bilancio siano stati correttamente presentati.

Il campionamento nel processo di revisione contabile è trattato nel documento ISA530, il cui scopo è quello di “**stabilire regole e fornire una guida nell'utilizzo delle procedure di campionamento nella revisione, nonché di altri metodi di selezione delle voci da esaminare al fine di raccogliere elementi probativi**”.

Tali **elementi probativi** possono essere ottenuti mediante un'adeguata combinazione di **procedure di conformità e procedure di validità**.

Le procedure di conformità sono svolte dal revisore per verificare l'esistenza (o l'assenza) degli elementi che indicano il funzionamento di un controllo. Lo scopo delle procedure di validità è, invece, quello di individuare inesattezze rilevanti nel Bilancio. L'estensione delle procedure di validità dipende dal grado di affidamento che s'intende fare sul sistema di controllo interno. Minore sarà l'affidamento sul sistema di controllo interno, maggiore sarà l'estensione delle procedure di validità.

# 1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

Gli “**appropriati metodi di selezione**” delle voci da assoggettare a procedure di verifica possono essere essenzialmente di tre tipi:

- la selezione di **tutte le voci** (esame al 100%): questo metodo può risultare appropriato per un piccolo numero di valori significativi ovvero quando il ricalcolo del 100% della popolazione è facile (p.e. il ricalcolo degli ammortamenti o delle svalutazioni)”
- la selezione di **voci specifiche con certe caratteristiche** (ovvero **stratificazione**) quali ad esempio: la loro significatività, le voci inusuali/inattese ovvero quelle voci giudicate rischiose dal revisore.
- il **campionamento**: da utilizzarsi per verificare le voci residuali, dopo aver verificato in modo specifico alcuni items, quando queste siano significative (ovvero superiori alla significatività operativa). Questo metodo introduce il **rischio di campionamento** (ovvero il rischio di selezionare delle voci non rappresentative e quindi trarre delle conclusioni errate).

Il campionamento non è, quindi, l’unico strumento a disposizione del revisore; la scelta se utilizzare il campionamento, un altro metodo o una combinazione di più metodi, dipende dalle circostanze e tale decisione deve essere presa in sede di programmazione delle verifiche considerando il rischio di revisione e l’efficienza del processo di revisione.

### 3. Il campionamento statistico e non statistico

Il principio di revisione ISA 530 definisce il **campionamento statistico** (e per differenza il campionamento non-statistico) come una qualsiasi metodologia di campionamento che possieda le seguenti caratteristiche:

- a) **selezione casuale** di un campione;
- b) utilizzo del **calcolo delle probabilità** per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento.

Le differenze tra il metodo statistico e quello non statistico attengono principalmente alla dimensione del campione, alla selezione del campione e alla valutazione dei risultati.

**Documentazione:** il revisore dovrà specificare **nelle proprie carte di lavoro il metodo di selezione del campione.**

### 3. Il campionamento statistico e non statistico

Si distinguono i seguenti metodi:

- **Selezione non strutturata (“Haphazard selection”)**: in cui il revisore seleziona il campione senza seguire una tecnica strutturata. Ancorché il revisore non utilizza una tecnica strutturata, dovrà necessariamente evitare di selezionare gli Item in maniera prevedibile o pregiudizievole (ad esempio potrà selezionare da un elenco la prima e/o l’ultima rilevazione) in modo da assicurarsi che tutti gli item abbiano la stessa chance di essere selezionati;
- **Selezione casuale (“Random selection”)**: si tratta di un metodo di selezione basato sulla generazione di numeri casuali tramite un software o tavole numeriche casuali;
- **Selezione sistematica (“Systematic selection”)**: attuata definendo un intervallo di selezione (o di campionamento) mediante il rapporto tra la dimensione della popolazione e la dimensione del campione. Per ogni intervallo di item ne verrà selezionato uno per la verifica. Il punto di partenza deve essere casuale e scelto tra zero e l’intervallo di campionamento;
- **Selezione con probabilità proporzionate alla dimensione monetaria delle unità (“Monetary unit sampling” ovvero “Dollar unit sampling”)**: si applica alle popolazioni costituite da valori monetari e si fonda sul principio che ogni unità monetaria (p.e. 1 Euro) costituisce una unità autonoma della popolazione. L’unità associata all’unità monetaria scelta viene estratta per la verifica. Di conseguenza, maggiori sono le unità monetarie associate ad una unità della popolazione, maggiore sarà la probabilità che quell’importo venga selezionato. Con questo metodo le unità che possiedono un maggior valore monetario hanno una maggiore probabilità di essere selezionate. Infatti, si suppone che tali unità presentino un maggior rischio di errori significativi a causa della rilevanza del loro valore unitario.

## 4. La proiezione dell'errore

L'utilizzo di metodi di campionamento statistici consente di **proiettare gli errori** sul valore complessivo della popolazione da cui è stato estratto il campione, al fine di stimare **l'errore probabile** sulla predetta popolazione.

Una volta proiettato l'errore sull'intera popolazione sarà possibile formulare una conclusione statistica sull'intera popolazione. In particolare, se l'errore probabile (c.d. Most Likely Deviation) è inferiore al livello di errore accettabile il conto o l'insieme dei conti possono considerarsi corretti; se, invece, l'errore probabile è superiore al livello di errore accettabile il conto o l'insieme dei conti devono considerarsi errati.

Popolazione	1.426			
numerosità campione	11			
	<b>valore contabile</b>	<b>valore accertato</b>	<b>delta</b>	<b>Errore %</b>
Cliente 17	69	40	-29	-42,0%
Cliente 25	89	65	-24	-27,0%
Cliente 28	49	54	5	10,2%
	<b>Somma % di errore</b>			<b>-59%</b>
	Somma % errore /numerosità campione			-5,34%
	<b>Errore proiettato = 5,34% x Popolazione</b>			<b>-76,2</b>

# 3. PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI REVISIONE

# Indice

## A. Il rischio di revisione

## B. La valutazione del controllo interno

1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi
2. Le componenti del sistema di controllo interno
3. Il sistema di controllo nelle imprese minori
4. Documentazione dell'attività svolta
5. Comunicazioni delle carenze ai responsabili della governance



# A. LA REVISIONE CONTABILE E IL RISCHIO DI REVISIONE

La revisione contabile di un bilancio costituisce l'insieme di attività poste in essere dal revisore al fine di poter esprimere il proprio giudizio professionale sul bilancio esaminato (nei modi e nelle forme previste dalla legge e dalla prassi professionale).

In altre parole, è l'insieme delle attività poste in essere dal revisore al fine di contenere ad un livello sufficientemente basso il rischio che:

- (i) il bilancio esaminato contenga errori significativi, e
- (ii) che tali errori non vengano rilevati e segnalati nella relazione di revisione.

Il documento ISA 200 «Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali» descrive le componenti del rischio di revisione.

# A. LA REVISIONE CONTABILE E IL RISCHIO DI REVISIONE

Il rischio di revisione, la cui valutazione inizia già prima dell'acquisizione dell'incarico, è rappresentato dalla seguente formula:



# A. LA REVISIONE CONTABILE E IL RISCHIO DI REVISIONE

Il RISCHIO INTRINSECO rappresenta la suscettibilità di una asserzione di contenere un errore che può essere significativo, considerato singolarmente o in aggregato con altri errori, e ciò indipendentemente dalla presenza o meno di controlli interni ad essa riferiti. Il rischio di tali errori è maggiore per alcune asserzioni e relative classi di operazioni, saldi contabili ed informativa, che per altre asserzioni.

Per esempio, calcoli complessi hanno una maggiore probabilità di essere errati rispetto a calcoli semplici. Saldi costituiti da importi che derivano da stime contabili soggette a significative incertezze nella misurazione generano un rischio più elevato rispetto a saldi determinati in base a dati relativamente ordinari e certi.

# A. LA REVISIONE CONTABILE E IL RISCHIO DI REVISIONE

Circostanze esterne che comportino un aumento nei rischi dell'attività svolta dall'impresa possono anch'esse influenzare il rischio intrinseco.

Per esempio, lo sviluppo tecnologico potrebbe rendere certi prodotti obsoleti e quindi aumentare il rischio di sopravvalutazione delle giacenze di magazzino. Oltre alle circostanze particolari che attengono a una specifica asserzione, altri fattori nell'impresa e nel suo contesto, che riguardano molte o tutte le classi di operazioni, i saldi contabili o l'informativa, possono influenzare il rischio intrinseco relativo ad una specifica asserzione. Questi ultimi fattori includono, ad esempio, la mancanza di un capitale circolante sufficiente per continuare l'attività o il declino del settore industriale caratterizzato da un elevato numero di attività cessate (rischio di continuità aziendale).

# A. LA REVISIONE CONTABILE E IL RISCHIO DI REVISIONE

Il RISCHIO DI CONTROLLO è il rischio che un errore che potrebbe essere contenuto in un'asserzione e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o congiuntamente ad altri errori, non sia prevenuto o individuato e corretto tempestivamente dal sistema di controllo interno dell'impresa.

Questo rischio è strettamente correlato all'efficacia del sistema di controllo interno e alla sua effettiva applicazione rispetto al raggiungimento degli obiettivi dell'impresa relativi al processo di predisposizione del bilancio della stessa. Si evidenzia, tuttavia, che un certo rischio di controllo sussiste sempre, a causa dei limiti intrinseci del controllo interno.

# A. LA REVISIONE CONTABILE E IL RISCHIO DI REVISIONE

Il RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE è il rischio che il revisore non individui, attraverso le procedure di revisione svolte, gli errori significativi del bilancio. In particolare, il revisore svolge procedure di revisione al fine di valutare il rischio di errori significativi e riduce il rischio di individuazione svolgendo le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati (definite anche come “procedure conseguenti”).

Il riferimento tecnico è rappresentato dal documento n. 315 ISA “L’identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera” ed il documento n. 330 ISA “Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati”. Il rischio di individuazione è, quindi, strettamente correlato all’efficacia delle procedure di revisione ed alla loro corretta applicazione da parte del revisore.

# A. LA REVISIONE CONTABILE E IL RISCHIO DI REVISIONE

Il rischio di individuazione non può essere completamente eliminato in quanto il revisore normalmente non esamina completamente una classe di operazioni, un saldo contabile o l'informativa, ed anche a causa di altri fattori. Tali altri fattori includono la possibilità che il revisore scelga procedure di revisione inappropriate, applichi procedure di revisione appropriate in modo errato o interpreti in modo non corretto i risultati delle verifiche svolte.

Questi altri fattori possono normalmente essere affrontati attraverso un'adeguata pianificazione della revisione, l'assegnazione di personale adeguato al team di revisione, l'applicazione dello scetticismo professionale, nonché la supervisione ed il riesame del lavoro di revisione svolto.

# B. LA VALUTAZIONE DEL CONTROLLO INTERNO

## 1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

- **ISA Italia 315:** L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera.
- **ISA italia 265:** Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance.

Il **§.3 dell'ISA Italia 315** stabilisce che il revisore debba identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera incluso il suo controllo interno.

Questo *risk assessment* sarà alla base per definire e metter in atto le risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi.

Al **§.4 dell'ISA Italia 315** il CONTROLLO INTERNO è definito come il processo messo in atto e mantenuto dai responsabili della *governance* al fine di fornire una **ragionevole sicurezza** del raggiungimento degli **obiettivi** aziendali con riguardo all'**attendibilità** dell'informativa finanziaria, alla sua efficacia, efficienza e **compliance** con leggi e regolamenti.



# B. LA VALUTAZIONE DEL CONTROLLO INTERNO

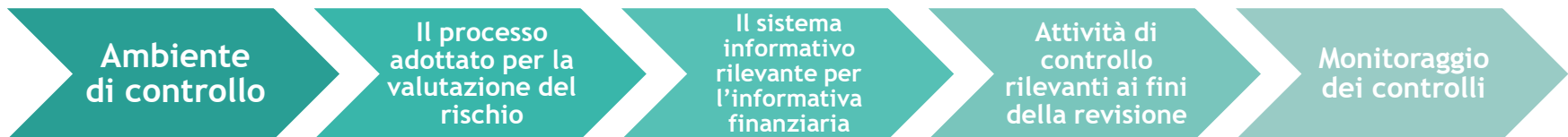
## 1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

Il revisore dovrà pertanto acquisire una comprensione degli aspetti di controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile.

La maggior parte dei controlli sono relativi all'informativa finanziaria, ma **NON** tutti i controlli sono rilevanti ai fini della revisione.

Nell'acquisire la comprensione dei controlli rilevanti (c.d. *Key controls*) il revisore dovrà valutare la configurazione di tali controlli e se siano stati messi in atto.

Le COMPONENTI del sistema di controllo interno sono:



# B. LA VALUTAZIONE DEL CONTROLLO INTERNO

## 2. Le componenti del sistema di controllo interno

L'ambiente di controllo interno: va compreso dal revisore. In particolare deve valutare se:

- la direzione, supervisionata dai responsabili della governance abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà e a comportamenti eticamente corretti;
- i punti di forza dell'ambiente di controllo forniscono una buona base per le altre componenti del sistema di controllo interno.

Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio: ovvero il revisore dovrà comprendere se l'impresa dispone di un processo per:

- identificare i rischi connessi all'attività rilevanti per gli obblighi di informativa finanziaria;
- stimare la significatività dei rischi;
- valutare la probabilità che si verifichino;
- decidere le azioni per fronteggiarli.

# B. LA VALUTAZIONE DEL CONTROLLO INTERNO

## 2. Le componenti del sistema di controllo interno

Il sistema IT deve essere compreso per le seguenti aree:

- le classi di operazioni che siano rilevanti per il bilancio;
- le procedure mediante le quali sono rilevate, registrate elaborate e riportate in bilancio;
- le registrazioni contabili correlate;
- il modo in cui il sistema IT recepisce eventi diversi dalle operazioni che siano rilevanti ai fini del bilancio;
- il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, incluse le stime contabili e l'informativa;
- i controlli relativi alle scritture contabili, incluse le *non standard journal entries*.

Attività di controllo rilevanti ai fini della revisione

- Ovvero quelle che il revisore considera necessario comprendere al fine di valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni e per definire le procedure di revisione conseguenti (vedi slide successiva).
- Il revisore deve comprendere come l'impresa ha fronteggiato i rischi IT.

# B. LA VALUTAZIONE DEL CONTROLLO INTERNO

## 2. Le componenti del sistema di controllo interno

### Monitoraggio dei controlli

Il revisore deve acquisire una comprensione delle principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno sulla redazione dell'informativa finanziaria e;

- deve comprendere in che modo l'impresa intraprende azioni correttive riguardo alle carenze dei propri controlli;
- se l'impresa si avvale di una funzione di controllo interno, il revisore dovrà acquisire una comprensione di:
  - Natura delle responsabilità e inserimento nella struttura organizzativa dell'impresa della funzione di controllo interno;
  - Attività svolte o che dovranno essere svolte dalla funzione di revisione interna.

# B. LA VALUTAZIONE DEL CONTROLLO INTERNO

## 3. Il sistema di controllo nelle imprese minori

Nelle imprese di dimensioni minori, possono non essere presenti molte delle attività di controllo giudicate rilevanti o i controlli potrebbero non essere documentati.

In questi casi può essere più efficiente per il revisore svolgere procedure di revisione tese principalmente alla verifica di validità dei saldi e delle operazioni di bilancio (c.d. procedure di validità).

Prima di giungere a tale conclusione, il revisore dovrà comunque:

- acquisisce una comprensione dell'**ambiente di controllo** dell'impresa e delle caratteristiche del controllo interno;
- verifica l'eventuale esistenza di controlli posti in essere dall'impresa per prevenire o individuare e correggere errori significativi per le asserzioni selezionate;
- valuta se le procedure di validità, **da sole**, sono in grado di ridurre il rischio di errori significativi ad un livello accettabilmente basso.

# B. LA VALUTAZIONE DEL CONTROLLO INTERNO

## 4. Documentazione dell'attività svolta

Il revisore dovrà includere nelle carte di lavoro:

- Un memorandum con la discussione tra i membri del team di revisione circa la possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi e circa la corretta applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria;
- Una check-list degli elementi chiave della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e di ciascuna delle componenti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione e le procedure di valutazione del rischio svolte, facendo riferimento (*cross references*) alle fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione;
- i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni;
- i rischi identificati e i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione.

I risultati del processo di comprensione, valutazione e successiva validazione dei controlli rilevanti contribuisce alla definizione della strategia generale di revisione. Una maggiore o minore affidabilità del sistema di controllo interno comporta, rispettivamente, una minore o maggiore probabilità che i rischi significativi possano determinare errori significativi in bilancio.

# B. LA VALUTAZIONE DEL CONTROLLO INTERNO

## 5. Comunicazioni delle carenze ai responsabili della governance

In base all'**ISA Italia 265 (§.7-11)** Il revisore, qualora abbia identificato una o più carenze che singolarmente o in combinazione, costituiscono carenze significative (\*), dovrà comunicare tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di governance le carenze significative identificate.

Inoltre dovrà comunicare alla Direzione quanto segue:

- Per iscritto le carenze significative nel controllo interno comunicate ai responsabili della governance;
- Altre carenze nel controllo interno che non siano già state comunicate alla direzione o ad altri soggetti, sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione della direzione stessa.

La comunicazione scritta dovrà contenere:

- Una descrizione delle carenze e loro potenziali effetti;
- Sufficienti informazioni a capire il contesto della comunicazione come il fatto che la carenza è stata riscontrata nell'ambito del processo di revisione per esprimere un giudizio sul bilancio e non sull'efficacia del controllo interno.

**(\*) la significatività dipende dall'errore identificato e, soprattutto, dalla probabilità che l'errore si verifichi in futuro. (ISA Italia §.A5 - A11).**

# 4. LA PIANIFICAZIONE E SVILUPPO DEL LAVORO DI REVISIONE



# Indice

## La pianificazione

1. Elenco degli ISA Italia di riferimento
2. Principali procedure previste dagli ISA di riferimento
3. Le fasi della pianificazione
4. Sviluppo del lavoro di revisione

# LA PIANIFICAZIONE

## 1. Elenco degli ISA Italia di riferimento

### **ISA Italia 300:** Pianificazione della revisione contabile del bilancio

Il Principio tratta delle responsabilità del revisore nel pianificare la revisione contabile del bilancio e fornisce regole e linee guida su:

- Attività preliminari dell'incarico
- Attività di pianificazione
- Coinvolgimento dei membri chiave del team di revisione
- Documentazione che deve essere predisposta del revisore

# LA PIANIFICAZIONE

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Ruolo e tempistica della pianificazione (1/3)

L'attività di pianificazione della revisione contabile consiste nella «definizione della strategia generale per l'incarico e l'elaborazione di un piano di revisione»

ISA 300 par. 2



1. Strategia generale di revisione
2. Piano della revisione



L'obiettivo del revisore è di pianificare la revisione contabile affinché sia svolta in modo efficace. ISA 300 par. 4

# LA PIANIFICAZIONE

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Ruolo e tempistica della pianificazione (2/3)

Perché il ruolo della pianificazione è importante? **ISA 300 par. 2**

- aiuta il revisore a dedicare la dovuta attenzione alle aree importanti del bilancio
- aiuta il revisore a identificare e risolvere eventuali problemi
- aiuta il revisore a organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione affinché sia svolto in modo efficace ed efficiente
- fornisce supporto nella selezione dei membri del team di revisione con un livello appropriato di capacità e di competenze per fronteggiare i rischi attesi, e nell'appropriata assegnazione del lavoro agli stessi
- facilita le attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro
- fornisce supporto al coordinamento del lavoro svolto dai revisori delle componenti e degli esperti

# LA PIANIFICAZIONE

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Ruolo e tempistica della pianificazione (3/3)

La natura e l'estensione delle attività di pianificazione variano in base **ISA 300 - A.1:**

- Dimensioni e complessità dell'impresa;
- Esperienza maturata dai membri chiave del team di revisione;
- Cambiamenti di circostanze che si verificano durante lo svolgimento dell'incarico.

La pianificazione non rappresenta una fase separata della revisione ma un processo continuo e iterativo che inizia poco dopo/o in coincidenza con la revisione precedente e prosegue sino alla conclusione dell'incarico di revisione in corso **ISA 300 - A.2.**

Il revisore può decidere di discutere con la direzione dell'impresa sugli elementi inerenti la pianificazione al fine di facilitare lo svolgimento e la gestione dell'incarico di revisione **ISA 300 - A.3.**

# LA PIANIFICAZIONE

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Regole della pianificazione - ISA 300



# LA PIANIFICAZIONE

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Attività di pianificazione (1/3)

Il revisore deve definire una strategia generale di revisione che stabilisca la portata, la tempistica e la direzione della revisione e che guidi l'elaborazione del piano di revisione (ISA 300 par. 7):



Nel definire la **strategia generale di revisione**, il revisore deve (ISA 300 par.8):

- Identificare le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata;
- Determinare gli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni;

# LA PIANIFICAZIONE

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Attività di pianificazione (2/3)

- Considerare fattori significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione;
- Considerare i risultati delle attività preliminari dell'incarico e ove applicabile, le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi;
- Determinare natura, tempistica e entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico.

Definita la strategia di revisione il revisore dovrà elaborare il **piano di revisione**, che comprende (**ISA 300 par.9**):

- La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio secondo quanto previsto da ISA 315 → **valutazione del rischio**
- La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, in risposta ai rischi identificati e valutati, pianificate a livello di asserzioni, come stabilito da ISA 330 → **risposta al rischio**
- Le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione.

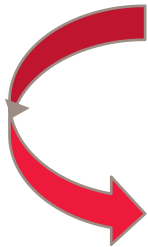


# LA PIANIFICAZIONE

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Attività di pianificazione (3/3)

Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale e il piano di revisione, quando necessario nel corso dello svolgimento della revisione ( **ISA n.300 par. 10**).



Pianificazione: processo continuo e iterativo

Aggiornamento/modifica: - Strategia generale di revisione  
- Piano di revisione

# LA PIANIFICAZIONE

## 2. Principali procedure previste dagli ISA

### Documentazione

Il revisore deve includere nella documentazione della revisione (ISA Italia n.300 par. 12):

- La strategia generale di revisione
- Il piano della revisione
- Qualsiasi modifica apportata ad essi nel corso dell'incarico di revisione e le ragioni di queste modifiche

Documento previsto da ISA 300	Evidenza	Output documentale
Strategia generale di revisione	Decisioni principali del revisore per un'adeguata pianificazione	Memorandum su portata, tempistica e svolgimento della revisione
Piano della revisione	Valutazione del rischio e procedure pianificate a livello di asserzione in risposta dei rischi individuati	Programmi di revisione standard / checklist
Modifiche	Modifiche significative nella strategia e nel piano di revisione	Memorandum e programmi con evidenza delle modifiche apportate

# LA PIANIFICAZIONE

## 3. Le fasi della pianificazione nel dettaglio

La pianificazione è una delle fasi fondamentali della revisione e si compone di due sottofasi:

- l'audit strategy (fase preparatoria);
- l'interim.

### **Audit Strategy (punti rilevanti)**

- a) Comprensione del business e dei suoi cicli chiave
- b) Identificazione delle aree significative e dei sistemi
- c) Analisi preliminare del controllo interno
- d) Colloqui con il Management ed analytical review
- e) Identificazione delle principali aree di rischio
- f) Definizione della materialità

### **Interim (punti rilevanti)**

- a) Analisi e valutazione del controllo interno per cicli significativi
- b) Esame dei principi e delle politiche contabili della società
- c) Analytical review
- d) Esame delle modalità e tempi di chiusura e delle procedure di riconciliazione dei saldi finali
- e) Analisi dei conti non a rischio
- f) Analisi delle passività potenziali e dei contenziosi legali
- g) Predisposizione ed aggiornamento del permanent file

# LA PIANIFICAZIONE

## 3. Le fasi della pianificazione - Audit Strategy

### a) Comprensione del business e dei suoi cicli chiave

#### Linee di business

- Natura dei ricavi (produttore, grossista, attività bancaria/assicurativa, ecc.)
- Prodotti, servizi e mercati (maggiori clienti e contratti, termini di pagamento, margini, quota di mercato, competitors, politiche di prezzo, reputazione dei prodotti, garanzie, ordini, trends, strategie di marketing)
- Gestione delle operazioni (metodi di produzione, segmenti di mercato, dettagli delle operazioni di dismissione o espansione del business)
- Alleanze, joint ventures e attività in outsourcing
- Coinvolgimento nel commercio elettronico (internet sales)
- Localizzazione delle piattaforme produttive, magazzini, uffici
- Maggiori fornitori di prodotti o servizi
- Forza lavoro (salario medio, contratto nazionale, benefit post-impiego, stock options, incentivi all'esodo)
- Attività di ricerca e sviluppo
- Transazioni con parti correlate

#### Investimenti

- Acquisizioni, fusioni, cessioni di attività (pianificate o eseguite recentemente)
- Investimenti ed erogazione di finanziamenti
- Investimenti in immobilizzazioni (recenti o pianificate)
- Investimenti in entità non consolidate, incluso joint ventures, partnership

# LA PIANIFICAZIONE

## 3. Le fasi della pianificazione - Audit Strategy

### Aspetti finanziari

- Compagine societaria e struttura del gruppo (organigrammi per società, per funzione)
- Composizione dell'indebitamento, incluso i covenants, garanzie, operazioni fuori bilancio
- Leasing

### Financial reporting

- Normativa di riferimento (settore finanziario, industriale)
- Principi contabili e prassi specifiche del settore
- Architettura informatica (ERP in uso, gestionali vari e coordinamento)
- Valutazioni al fair value
- Magazzino (localizzazione, quantità)
- Attivo, passivo, transazioni in valuta estera
- Contabilizzazione di particolari transazioni
- Bilancio e nota integrativa

### Obiettivi e strategie e relativi rischi

- Sviluppo industriale (mancanza di personale ed esperti in grado di affrontare i cambiamenti)
- Espansione del business (domanda non correttamente stimata)
- Richieste regolamentari (aumento dei rischi legali)
- Uso di IT (sistemi incompatibili con i processi)

# LA PIANIFICAZIONE

## 3. Le fasi della pianificazione - Audit Strategy

### Indicatori e valutazioni sulle performance della società

- Indicatori economici e patrimoniali
- Indicatori di performance del personale dipendente e politiche di incentivo
- Utilizzo di budget e analisi degli scostamenti
- Analisi sui competitors

### b) Identificazione delle aree significative e dei sistemi

La fase in oggetto viene effettuata sulla base dei dati di bilancio d'esercizio /consolidato ultimo secondo il seguente step:

#### - Attività quantitative

Identificazione sulla base di criteri di materialità di:

- Conti di bilancio significativi
- Entità del gruppo coinvolte
- Processi e cicli rilevanti (identificazione dei cicli rilevanti che alimentano tali conti)

#### - Attività qualitative

Nel perimetro di analisi possono essere incluse SOCIETA' /PROCESSI che, sebbene non significative in termini quantitativi, sono considerate rilevanti in base ad un'analisi di rischio.

# LA PIANIFICAZIONE

## 3. Le fasi della pianificazione - Audit Strategy

### c) Analisi preliminare del controllo interno

Analisi del controllo interno sulla base di 5 componenti che combinati determinano l'efficacia del controllo interno.

#### 1. Ambiente di controllo

E' il contesto nel quale i controlli contabili redatti dalla società prendono forma e viene redatto il bilancio. Elementi da considerare:

- Integrità e valori etici
- Competenza del personale
- Corporate governance
- Filosofia del management e stile operativo
- Ruoli e responsabilità
- Sistema di controllo di gestione

#### 2. Valutazione dei rischi

E' il processo di definizione, analisi, e gestione dei rischi. Elementi da considerare:

- Obiettivi di Business
- Identificazione ed analisi rischi
- Gestione del cambiamento

# LA PIANIFICAZIONE

## 3. Le fasi della pianificazione - Audit Strategy

### 3. Attività di controllo

Le attività di controllo automatiche o manuali, hanno diversi obiettivi e vengono applicate alle varie organizzazioni e livelli funzionali. Sono necessarie per assicurarsi che siano applicate le direttive del management e che siano intraprese tutte le azioni necessarie alla gestione del rischio al fine del raggiungimento degli obiettivi della società.

### 4. Sistema informativo e flussi di comunicazione

L'informazione e la comunicazione è il processo di identificazione dell'informazione necessaria per gestire e controllare le operazioni della società.

La qualità dell'informazione e del sistema di comunicazione influisce sulla capacità del management e di tutto il personale interno nel prendere appropriate decisioni riguardanti le attività di controllo e nel predisporre report finanziari affidabili.

### 5. Monitoraggio

Il Management monitora i controlli per valutare se il loro funzionamento procede come previsto e se tiene conto dei cambiamenti in corso.

L'attività di monitoraggio ha lo scopo di valutare la qualità delle prestazioni interne di controllo nel tempo.

Tale attività è compiuta in modo continuo o con valutazioni separate, oppure tramite combinazioni delle due.



# LA PIANIFICAZIONE

## 3. Le fasi della pianificazione - Audit Strategy

### d) Colloquio con il management ed analytical review

Discussione con la direzione sui più rilevanti accadimenti di periodo che hanno generato, ho genereranno, significativi scostamenti nelle voci di bilancio.

### e) Identificazione delle principali aree di rischio

Sulla base delle conclusioni raggiunte nei precedenti steps identificare le principali aree di rischio per ciclo.

### f) Definizione della materialità

Il concetto di materialità è applicato nella fase di pianificazione dell'audit e nella fase di valutazione degli effetti che eventuali errori possano avere sul bilancio.

# LA PIANIFICAZIONE

## 3. Le fasi della pianificazione - Interim

### a) Analisi e valutazione del controllo interno per cicli significativi

In seguito allo svolgimento delle procedure descritte nel corso dell'analisi del Sistema di Controllo Interno, si potranno delineare due differenti scenari:

- Scenario A: l'analisi del sistema di controllo interno ha confermato l'esistenza del sistema di controllo pertanto verranno svolti test di conformità al fine di validare l'effettiva esistenza ed efficacia del controllo svolto;
- Scenario B: le analisi svolte evidenziano carenze del sistema di controllo interno; in tal caso sarà necessario effettuare test di validità utilizzando un intervallo di selezione determinato sulla base del rischio di audit riscontrato.

### ... un passo indietro ...

**Test di conformità:** test effettuati con lo scopo di ottenere “Comfort” sulla efficacia ed efficienza del sistema di controllo interno mediante analisi della documentazione comprovante l'esistenza e applicazione del controllo specifico.

**Test di validità:** test effettuati mediante campionamenti svolti direttamente dal Revisore sull'intera popolazione oggetto di controllo (ex: dettaglio fatture emesse) al fine di poter testare la correttezza dei saldi di bilancio (procedure di validità).

# LA PIANIFICAZIONE

## 3. Le fasi della pianificazione - Interim

### b) Esame dei principi e delle politiche contabili della società

Le principali caratteristiche dei principi e delle politiche contabili adottate dalla società devono essere comprese, descritte e riepilogate.

È necessario enfatizzare in modo adeguato le ragioni addotte dalla società a sostegno della loro adozione.

È necessario valutare l'adeguatezza e la compatibilità dei principi e delle politiche adottate dalla società alla specifica realtà oggetto di verifica.

Formalizzare adeguatamente l'eventuale inadeguatezza dei principi e delle politiche adottate.

Rilevare eventuali cambiamenti rispetto a quanto fatto/adottato nel corso dell'esercizio precedente, sia nel caso in cui i cambiamenti derivino da cambiamenti della normativa vigente sia nel caso in cui il cambiamento sia deciso autonomamente dalla società.

### c) Analytical review

Ottenimento di un bilancio di verifica riportante i saldi all'ultima chiusura disponibile.

Raffronto dei saldi con i corrispondenti saldi relativi a periodi precedenti.

Raffronto dei saldi con il relativo budget.

Analisi della situazione contabile in essere all'ultima chiusura disponibile.

# LA PIANIFICAZIONE

## 3. Le fasi della pianificazione - Interim

Verifica della congruità e trend dei saldi rispetto all'attività svolta, alla contrattualistica ottenuta, alla visione globale dei saldi di bilancio.

Calcolo dei principali indici patrimoniali ed economici.

Discussione, approfondimento e condivisione delle conclusioni raggiunte nel corso dello svolgimento dei precedenti steps con il management della società.

Verifica della coerenza di quanto emerso nel corso della discussione management con quanto emerge dalla situazione contabile.

### **d) Esame delle modalità e tempi di chiusura e delle procedure di riconciliazione dei saldi finali**

Rilevazione del piano di chiusura dei saldi di bilancio per area (calendario chiusura) in modo da agevolare l'attività di pianificazione dell'audit.

Rilevazione delle procedure poste in essere dalla società per giungere alla corretta determinazione e riconciliazione dei saldi di bilancio (procedure adottate per la determinazione di stime, accantonamenti, ecc ...).

# LA PIANIFICAZIONE

## 3. Le fasi della pianificazione - Interim

### e) Analisi dei conti non a rischio

Nel processo di revisione può essere riscontrata l'esistenza di conti non a rischio in quanto:

a) non significativi

b) si fa completo affidamento sui controlli esistenti (automatizzati)

- Identificazione dei saldi di bilancio per i quali l'alimentazione avviene nel rispetto di procedure, automatizzate piuttosto che manuali, in base alle quali il rischio d'errore è stimato come non materiale (ex: saldi di bilancio alimentati automaticamente da procedure informatizzate come ad esempio la contabilizzazione dei ricavi di vendita in occasione della predisposizione ed emissione della fattura)
- Confronto di tali saldi con i corrispondenti saldi degli esercizi precedenti al fine di identificare eventuali anomalie
- Verifica della congruità dei saldi all'interno del contesto oggetto di analisi
- Approfondimento delle eventuali anomalie rilevate con il management della società se ritenute rilevanti.

# LA PIANIFICAZIONE

## 3. Le fasi della pianificazione - Interim

### f) Analisi delle passività potenziali e dei contenziosi legali

Sulla base delle informazioni raccolte nel corso della fase di “Preparation” e nel corso della fase di “Interim”, anche mediante confronto con il management aziendale, analizzare gli eventi dai quali potrebbero derivare eventuali passività.

Segnalare tali eventualità in modo tale da agevolare la verifica degli stanziamenti in sede di svolgimento del final.

Eeguire un follow-up sullo stato d’avanzamento dei contenziosi in corso e rilevare eventuali contenziosi che potrebbero essersi aperti successivamente al nostro ultimo intervento.

Effettuare la circolarizzazione dei legali.

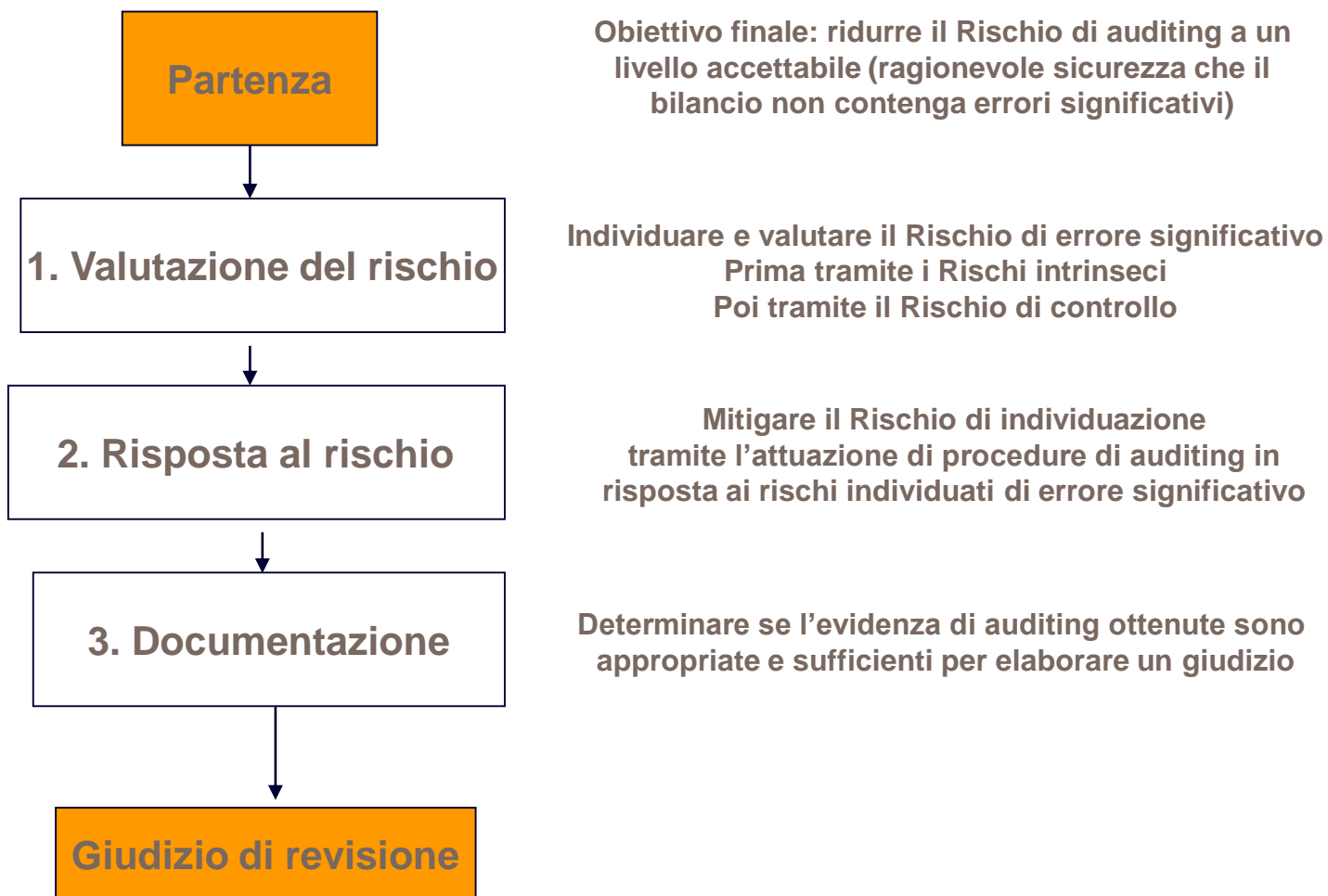
### g) Predisposizione ed aggiornamento del Permanent File

Raccogliere tutta la documentazione di carattere permanente necessaria a consentire la valutazione e comprensione sia del cliente che del business (es. contrattualistica, dichiarazioni dei redditi, comunicazioni di rilievo, sviluppo di contenziosi civili, penali, fiscali, contrattualistica e accordi con parti correlate, intercompany, ecc ...).

# LA PIANIFICAZIONE

## 4. Sviluppo del lavoro di revisione

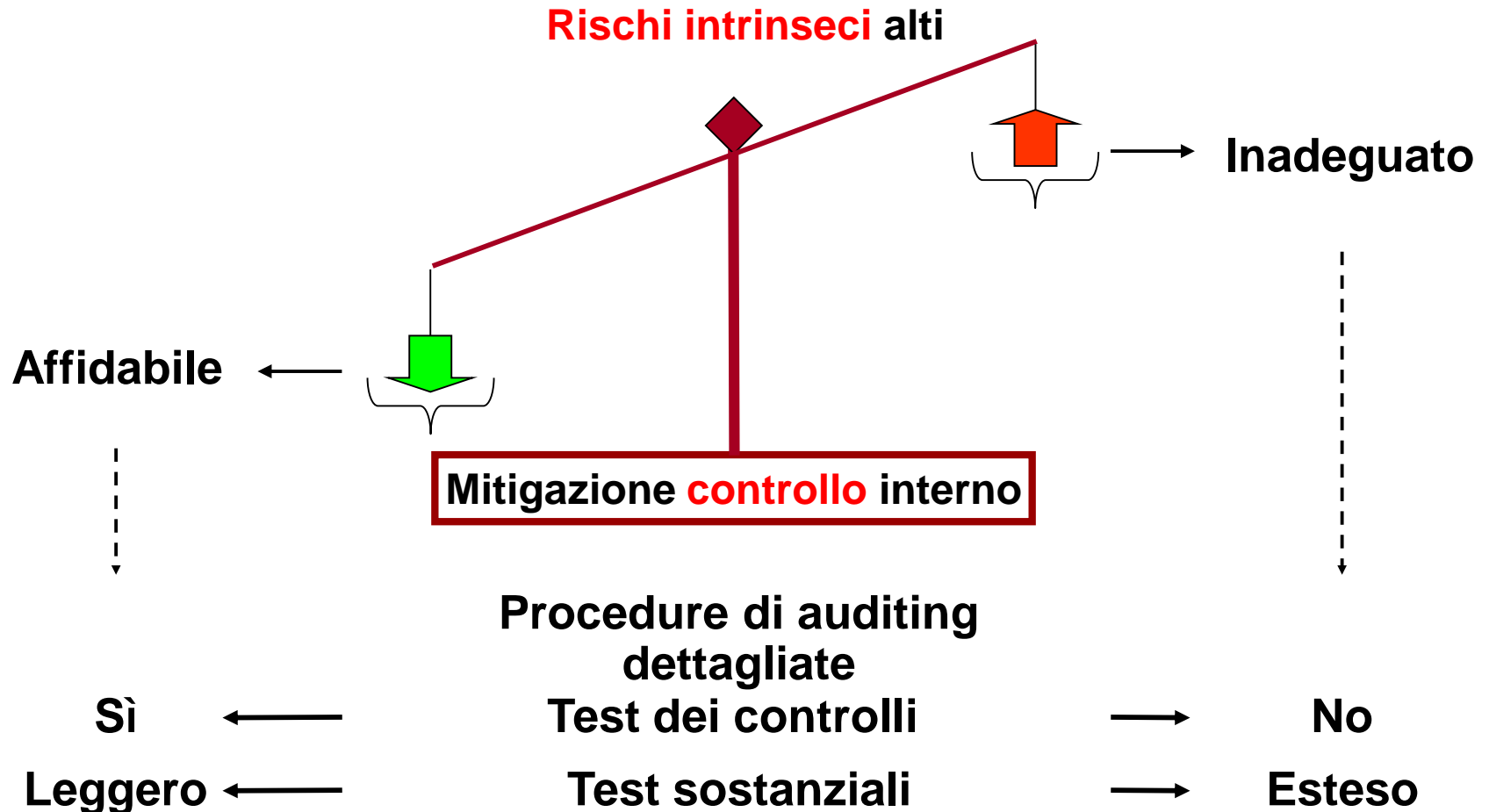
Un approccio all'auditing in 3 fasi



# LA PIANIFICAZIONE

## 4. Sviluppo del lavoro di revisione

Se ci si può fidare dei controlli per raggiungere gli obiettivi di auditing





# LA PIANIFICAZIONE

## 4. Sviluppo del lavoro di revisione

### Riassunto dell'approccio all'auditing



# 5. LE PROCEDURE DI REVISIONE: TEST SUI CONTROLLI E TEST DI SOSTANZA

# Indice

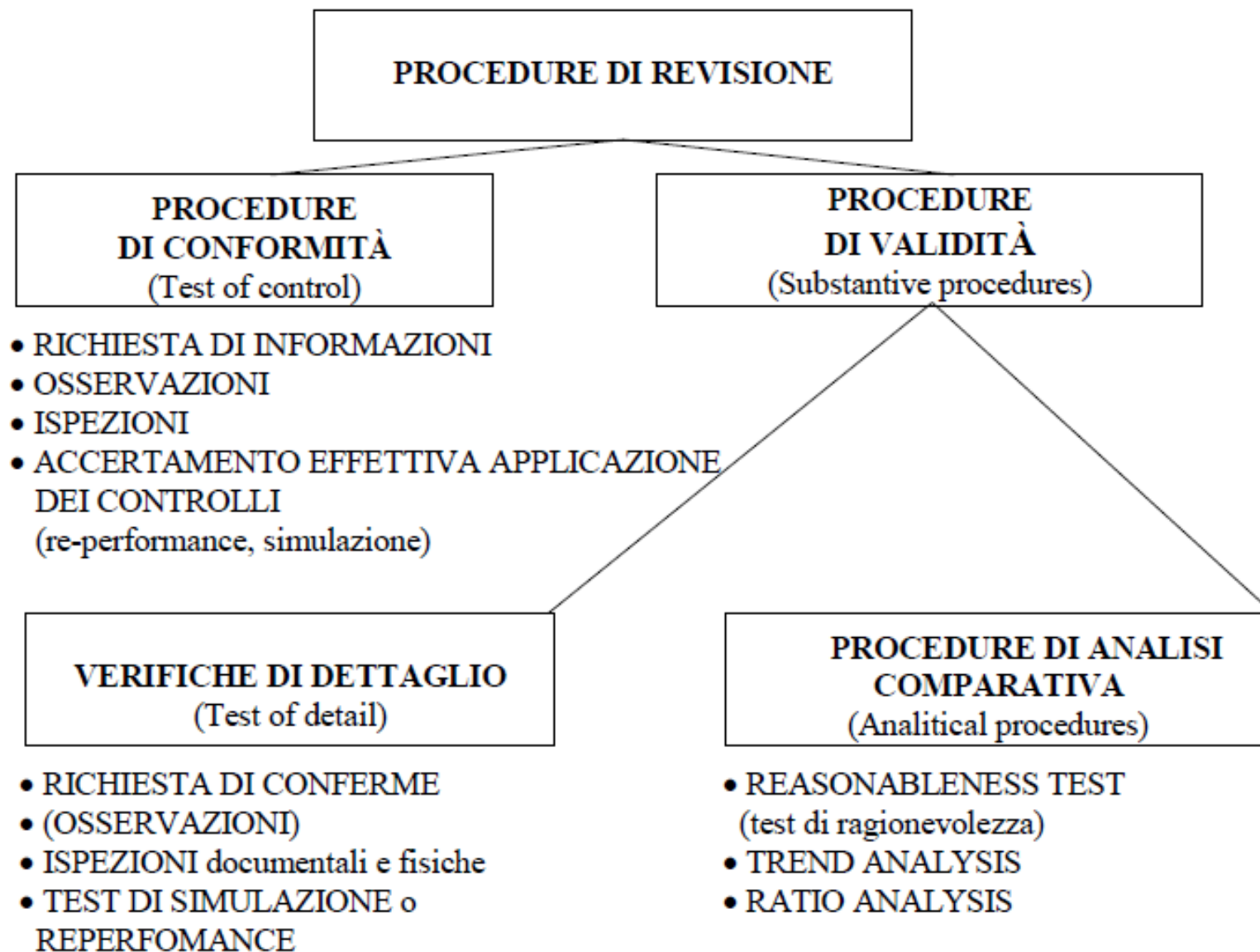
1. Le procedure di revisione - premessa
2. Procedure di conformità
3. Procedure di validità
4. Esempi di procedure di validità

# 1. Le Procedure di revisione - premessa

Le procedure di revisione si suddividono in:

1. Procedure di conformità («test of controls»): procedure di revisione definite per valutare l'efficacia operativa dei controlli dell'impresa nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni;
2. Procedure di validità («substantive procedures»): Sono procedure di revisione definite per individuare errori significativi a livello di asserzioni; nello specifico si distinguono in:
  - Verifiche di dettaglio («test of detail»)
  - Procedure di analisi comparativa («analytical procedures»)

# 1. Le Procedure di revisione - premessa



# 1. Le Procedure di revisione - premessa

Il revisore definisce e svolge procedure di revisione la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base e in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni.

- Natura di una procedura:

si riferisce alla sua finalità: a) procedure di conformità

b) Procedure di validità

.. alla sua tipologia:

a) ispezione,

b) osservazione

c) indagine

d) conferma

e) ricalcolo

f) riesecuzione

g) analisi comparativa

# 1. Le Procedure di revisione - premessa

- Tempistica di una procedura: si riferisce al momento dell'esecuzione o al periodo o alla data a cui si riferiscono gli elementi probativi
  - ✓ Più è alto il rischio di errore significativo, maggiore è l'efficacia delle procedure di validità svolte in prossimità o dopo la chiusura
- Estensione di una procedura: si riferisce alla sua ampiezza che si determina sulla base di:
  - a) significatività
  - b) rischio identificato
  - c) grado di assurance da ottenere
  - ✓ l'estensione delle procedure di revisione aumenta all'incrementarsi del rischio di errori significativi.

# 1. Le Procedure di revisione - premessa

## Approccio di revisione e procedure da svolgere

PROCEDURE	APPLICABILITA'
Procedure di conformità	Per una particolare asserzione laddove il revisore faccia affidamento sul sistema di controllo interno e per quelle classi di operazioni, saldi di bilancio informativa, non significativi (se significativi → test di validità)
Procedure di validità	Per specifiche asserzioni, laddove il revisore non intenda far affidamento sul sistema di controllo interno (nessun controllo efficace attinente l'asserzione)
Procedure di conformità + validità	Per specifiche asserzioni, laddove il revisore valuti sia efficace un approccio combinato, che preveda l'utilizzo sia di procedure di conformità, sia di procedure di validità. Lo svolgimento di procedure di conformità riduce l'estensione delle procedure di validità



## 2. Procedure di conformità

Il Revisore definisce e svolge procedure di conformità (test of controls) per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli se:

1. nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni, dopo la preliminare comprensione, si aspetti che i controlli operino efficacemente ( = il revisore fa affidamento sul sistema di controllo interno)
2. le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni.

Le procedure di conformità sono costituite da una combinazione dei seguenti elementi:

1. intervista al personale o indagine;
2. verifica della documentazione pertinente o ispezione;
3. osservazione del controllo posto in essere dall'impresa;
4. riesecuzione di una procedura di controllo posta in essere dall'impresa.



### 3. Procedure di validità

Le procedure di validità (substantive procedures) comprendono:

1. Procedure di analisi comparativa («Analytical procedures»);
2. Verifiche di dettaglio sulle classi di operazioni, sui saldi contabili e sull'informativa.

#### **Procedure di analisi comparativa (1/2)**

Le procedure di analisi sostanziano in valutazioni dell'informazione finanziaria mediante l'analisi delle relazioni plausibili tra i dati di natura finanziaria e non.

Le procedure comparativa comprendono l'indagine sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni acquisite dal revisore o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo.

# 3. Procedure di validità

## Procedure di analisi comparativa (2/2)

Il revisore:

- a) stabilisce l'idoneità, per determinate asserzioni, di particolari procedure di analisi comparativa;
- b) valuta l'attendibilità dei dati in base ai quali sviluppare le proprie aspettative su importi registrati o su indici;
- c) sviluppa un'aspettativa su importi registrati o su indici e valuta se tale aspettativa sia sufficientemente precisa da identificare errori significativi;
- d) stabilisce l'ammontare degli scostamenti tra gli importi registrati e i valori attesi ritenuto accettabile senza lo svolgimento di ulteriori analisi.

Se le procedure di analisi comparativa identificano fluttuazioni o relazioni che non sono coerenti con altre informazioni ovvero si discostano dai valori attesi per un ammontare significativo, il revisore indaga le ragioni di tali scostamenti mediante:

1. lo svolgimento di indagini presso la Direzione e l'acquisizione di elementi probativi appropriati, che siano pertinenti alle risposte ottenute dalla Direzione;
2. lo svolgimento di altre procedure di revisione ritenute idonee nella fattispecie.

# 3. Procedure di validità

## Verifiche di dettaglio

Le verifiche di dettaglio includono:

1. la selezione di un conto e di un campione rappresentativo di operazioni al fine di ricalcolare il corretto ammontare, confermare, anche tramite l'ispezione di documenti, l'esistenza dei saldi, assicurarsi che le operazioni siano state registrate nel periodo corretto etc.;
2. le procedure di revisione relative alla fase di chiusura del bilancio: il controllo della riconciliazione del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili e l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio;
3. le procedure di conferma esterna (dette anche “circularizzazioni”).

# 3. Procedure di validità

## Le circolarizzazioni (1/2)

- I risultati forniscono elementi probativi maggiormente persuasivi in quanto forniti da fonti esterne all'impresa.
- Le circolarizzazioni sono svolte per confermare o richiedere informazioni sui saldi contabili e sui loro elementi.
- Le richieste di conferma sono rivolte dalla società a un terzo e gli domandano di confermare direttamente all'indirizzo del revisore circostanze pertinenti o meno il bilancio.
- Il revisore predispone un testo che la società riporta, su una lettera su propria carta intestata, indirizzandolo ai soggetti indicati dal revisore e sottoscrivendolo. Il revisore provvede direttamente all'inoltro delle richieste al destinatario e riceve direttamente le risposte.
- Il revisore predispone un testo che la società riporta, su una lettera su propria carta intestata, indirizzandolo ai soggetti indicati dal revisore e sottoscrivendolo.
- Il revisore provvede direttamente all'inoltro delle richieste al destinatario e riceve direttamente le risposte da esaminare ai fini della revisione.

# 3. Procedure di validità

## Le circolarizzazioni (2/2)

- Nel caso di mancata risposta il revisore svolge procedure di revisione alternative al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.
- Esempi di procedure alternative:
  - crediti: esame dei relativi incassi successivi alla chiusura dell'esercizio, o della relativa documentazione di supporto (es. DDT o dell'accordo tra le parti);
  - debiti: esame delle fatture d'acquisto pervenute successivamente alla chiusura dell'esercizio, o della relativa documentazione contrattuale.
- Qualora il revisore avesse dubbi («*scetticismo professionale*») in merito all'attendibilità delle risposte ricevute:
  - acquisisce ulteriori elementi probativi per risolvere tali dubbi;
  - valuta le relative implicazioni sulla valutazione dei rischi, incluso il rischio di frode.
- Le risposte ricevute elettronicamente, per esempio per fax o per posta elettronica non certificata, sono esposte a rischio di inattendibilità, poiché può essere difficile ottenere prova sicura della provenienza e della identificazione di colui che risponde e può essere difficile individuare eventuali alterazioni intervenute nel testo.

## 4. Esempi di procedure di validità

### Es. n° 1: Procedure di validità - Area «Rimanenze» (1/4)

Descrizione della procedura	Rimanenze finali				Variazione delle rimanenze		
	C	E	A	V	C	E	A
<b>Procedure principali</b>							
Partecipare alle operazioni di inventario fisico: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Accertare l'esistenza e il rispetto delle procedure di inventario.</li> <li>- Ottenere il tabulato di magazzino valorizzato alla data della verifica.</li> <li>- Effettuare la conta fisica selezionando un campione di codici dal tabulato di magazzino valorizzato fornito dalla società (c.d. selezione dal contabile al fisico)</li> <li>- Riscontrare le conte di cui al punto precedente con quelle effettuate dai dipendenti della società: in caso di discordanza effettuare una seconda conta.</li> <li>- Selezionare alcune merci e procedere alla loro conta, verificare la corrispondenza con i dati riportati nel tabulato di magazzino valorizzato fornito (c.d. selezione dal fisico al contabile).</li> <li>- Se l'inventario è stato effettuato in prossimità della chiusura dell'esercizio, verificare tramite l'analisi di documentazione di supporto pertinente il corretto raccordo tra le quantità esistenti alla chiusura dell'esercizio e le quantità riscontrate in sede di inventario.</li> <li>- Tramite osservazione e/o tramite colloqui con il personale durante l'inventario, accertarsi dell'eventuale presenza di materiale obsoleto, a lento rigiro, danneggiato, ai fini dell'eventuale svalutazione.</li> </ul>	X	X	X		X	X	X

# 4. Esempi di procedure di validità

## Es. n° 1: Procedure di validità - Area «Rimanenze» (2/4)

Descrizione della procedura	Rimanenze finali				Variazione delle rimanenze		
	C	E	A	V	C	E	A
Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa	X	X	X	X	X	X	X
<p>Verificare la corretta valorizzazione delle rimanenze:                      verificare a campione la correttezza del metodo di determinazione del costo, del valore di mercato e del confronto tra le due grandezze, secondo quanto stabilito dalle norme di legge e dai Principi Contabili.</p> <p><i>Costo di acquisto:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Verificare che il metodo di costo (F.I.F.O., L.I.F.O. ecc.) sia determinato correttamente.</li> <li>- Verificare a campione che i costi e le quantità utilizzate nel calcolo siano documentate (fatture, documenti di trasporto, ecc.).</li> <li>- Verificare che eventuali oneri accessori siano documentati.</li> </ul> <p><i>Costi di produzione:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Verificare che i costi diretti utilizzati siano determinati correttamente e documentati.</li> <li>- Verificare che i costi indiretti e generali di produzione siano correttamente attribuiti e documentati.</li> </ul> <p><i>Valore di mercato:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Verificare la corretta determinazione del valore di mercato per il confronto con il costo:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>o costo di sostituzione</li> <li>o valore di realizzo (valore di mercato al netto di spese dirette commerciali).</li> </ul> </li> <li>- Verificare che la valutazione sia avvenuta al minore tra costo e mercato.</li> </ul>				X			



## 4. Esempi di procedure di validità

### Es. n° 1: Procedure di validità - Area «Rimanenze» (3/4)

Descrizione della procedura	Rimanenze finali				Variazione delle rimanenze		
	C	E	A	V	C	E	A
Discutere con i responsabili e gli amministratori la necessità di svalutare i beni obsoleti o a lento rigiro. Qualora la società abbia provveduto a svalutare i beni obsoleti o a lento rigiro, verificare il metodo di determinazione del fondo svalutazione magazzino e la sua congruità.				X			
Verificare a campione il rispetto della competenza di periodo per i costi e i ricavi connessi alle entrate ed alle uscite della merce (test di cut-off). Selezionare un campione di documenti costituito da: <ul style="list-style-type: none"> <li>- gli ultimi X documenti di entrata e di uscita da ogni magazzino per l'esercizio in chiusura,</li> <li>- i primi X documenti di entrata e di uscita da ogni magazzino per il nuovo esercizio,</li> <li>- le ultime X fatture di acquisto e di vendita per l'esercizio in chiusura,</li> <li>- le prime X fatture di acquisto e di vendita per il nuovo esercizio.</li> </ul> Per ogni documento di entrata e di uscita selezionato, risalire alla relativa fattura di acquisto e di vendita; per ogni fattura selezionata, risalire al relativo documento di entrata e di uscita.  Per ogni documento verificare, il rispetto del principio della competenza per i movimenti di carico e di scarico di magazzino	X	X	X		X	X	X

## 4. Esempi di procedure di validità

### Es. n° 1: Procedure di validità - Area «Rimanenze» (4/4)

Descrizione della procedura	Rimanenze finali				Variazione delle rimanenze		
	C	E	A	V	C	E	A
e per i costi ed i ricavi corrispondenti.							
Accertare la continuità di applicazione nel tempo di Principi Contabili omogenei o, in caso contrario, il rispetto del Principio Contabile sui cambiamenti di criterio.				X			
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	X	X	X	X	X	X	X
<b>Altre procedure</b>							
Effettuare la quadratura dei saldi iniziali con le carte di lavoro dell'esercizio precedente, e dei saldi finali con il tabulato di magazzino valorizzato fornito dalla società. Calcolare la variazione delle rimanenze finali e confrontarlo con l'importo iscritto dalla società a conto economico.					X	X	X
Selezionare un campione di depositari e/o di terzi ed inviare richieste di conferma delle giacenze detenute, chiedendo di indicare nella risposta le quantità loro risultanti. Riconciliare la risposta ottenuta con quanto riportato dalla società nel tabulato di magazzino.	X	X					
Esaminare la documentazione relativa agli acconti a fornitori iscritti in bilancio, verificandone la recuperabilità.		X		X			
Verificare la ragionevolezza delle rettifiche inventariali	X		X				
Inviare lettere di richiesta di conferma relative a beni di terzi detenuti presso la società sottoposta a revisione.	X		X				

## 4. Esempi di procedure di validità

### Es. n° 2: Procedure di validità - Area «Crediti/Ricavi» (1/3)

Descrizione della procedura	Crediti verso clienti				Ricavi di vendita		
	C	E	A	V	C	E	A
<b>Procedure principali</b>							
Selezionare un campione di fatture di vendita; per ogni fattura selezionata, verificare la correttezza matematica dei calcoli, verificare le quantità vendute con il documento di consegna, e le altre condizioni di vendita con l'ordine del cliente o con il contratto. Verificare infine la corretta rilevazione e classificazione contabile del ricavo e del credito, nonché dell'incasso successivo.	X		X		X		X
Selezionare un campione di registrazioni contabili di ricavi di vendita; per ogni registrazione verificare la corrispondenza della registrazione con la relativa fattura di vendita, il documento di consegna, e l'ordine del cliente. Verificare infine la corretta rilevazione e classificazione contabile del credito e dell'eventuale incasso.		X	X			X	X
Effettuare il test di cut-off sulle vendite (si veda quanto esposto nella sezione "Rimanenze").	X	X	X		X	X	X
Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa	X	X	X		X	X	X
Selezionare dal partitario clienti un campione (saldo Clienti + saldo Effetti) ed inviare una richiesta di conferma. In caso di risposta non in accordo riconciliare con le risultanze contabili. In caso di mancata risposta svolgere procedure alternative (incassi successivi o riscontro documentale).		X	X			X	X
Verificare la presenza di clienti con saldo "avere", analizzandone la natura, e verificando la necessità di un'eventuale riclassificazione degli stessi in altre voci di bilancio.			X				
Effettuare la conta fisica delle eventuali cambiali in portafoglio riscontrandone il valore con le risultanze contabili.	X	X	X				
Selezionare un campione ed ottenere riscontro delle ricevute bancarie in portafoglio mediante verifica della presentazione in banca nell'esercizio successivo.		X	X				
Ottenere riscontro delle ricevute bancarie in portafoglio presso istituti di credito analizzando le risposte ricevute dalle banche a seguito dell'invio di richieste di conferma (si veda quanto esposto nella sezione "Disponibilità liquide"), oppure, mediante la verifica della presentazione in banca nel corso dell'esercizio di un campione delle stesse.	X	X	X				

## 4. Esempi di procedure di validità

### Es. n° 2: Procedure di validità - Area «Crediti» (2/3)

Descrizione della procedura	Crediti verso clienti				Ricavi di vendita		
	C	E	A	V	C	E	A
Verificare se i saldi "Clienti" ed "Effetti" sono tutti esigibili entro i dodici mesi successivi alla data di bilancio. In caso contrario, verificare la corretta classificazione in bilancio della parte esigibile oltre tale periodo. Verificare inoltre l'anzianità delle note di credito da ricevere e delle fatture da emettere, al fine di accertarsi che non sussistano i presupposti per un loro storno a conto economico.			X				
Verificare che eventuali crediti in valuta estera siano stati convertiti al cambio vigente alla data di bilancio.				X			
Verificare che la società disponga di un'analisi dei crediti verso la clientela per anzianità di scaduto. Verificare che tale analisi sia utilizzata ai fini della determinazione del fondo svalutazione crediti. Qualora lo sia, controllare la corrispondenza fra il saldo clienti di contabilità generale, il partitario clienti e lo scadenzario clienti, nonché verificare che quest'ultimo sia stato predisposto correttamente.		X	X	X			
Analizzare i crediti in contenzioso o al legale, utilizzando le informazioni ottenute dai legali nelle loro lettere di risposta alla richiesta di informazioni.				X			
Verificare che il fondo svalutazione crediti sia stato calcolato secondo uno di questi criteri: - analisi della svalutazione "generica" basata sull'esperienza passata; - analisi specifica dei crediti di dubbia esigibilità; - una combinazione dei precedenti.				X			
Verificare che il fondo svalutazione crediti esposto in bilancio in diretta deduzione dei crediti commerciali sia congruo al fine di fronteggiare il rischio di inesigibilità del credito.				X			
Verificare che la società abbia compreso tra i crediti o gli altri crediti (con contropartita ricavi o proventi): - fatture da emettere per beni o prestazioni di servizi,		X	X		X	X	X

# 4. Esempi di procedure di validità

## Es. n° 2: Procedure di validità - Area «Crediti» (3/3)

Descrizione della procedura	Crediti verso clienti				Ricavi di vendita		
	C	E	A	V	C	E	A
<ul style="list-style-type: none"> <li>- royalties e provvigioni attive,</li> <li>- premi e sconti di fine anno riconosciuti a clienti ecc.</li> </ul>							
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	X	x	x	x	x	x
<b>Altre procedure</b>							
Qualora il valore nominale dei crediti includa sia la quota capitale che la quota interessi, verificare la corretta contabilizzazione per competenza di quest'ultima. Verificare inoltre che, qualora i crediti prevedano tempi di incasso lunghi senza l'addebito di interessi espliciti congrui, tali crediti siano stati adeguatamente attualizzati, riscontando la parte di ricavo riferibile ad interessi non ancora maturati.			x				x
Verificare a campione il rispetto della competenza finanziaria di periodo per gli incassi da clienti (test di cut-off finanziario). Selezionare un campione di incassi da clienti dagli estratti conto bancari dell'ultimo mese dell'esercizio e del primo mese dell'esercizio successivo, verificandone la registrazione contabile nel corretto esercizio di competenza. Selezionare un campione di incassi da clienti registrati in contabilità nell'ultimo mese dell'esercizio e nel primo mese dell'esercizio successivo, verificandone la corretta registrazione per competenza in base al riscontro con gli estratti conto bancari o altra documentazione di supporto.	x	x	x				
Verificare la congruità dell'accantonamento a note credito da emettere per premi, in base agli accordi stipulati con i clienti.	x	x	x		x	x	x
Analizzare a campione le note credito emesse nell'esercizio successivo. Per quelle di competenza dell'esercizio in esame, verificarne il corretto accantonamento in bilancio.		x	x			x	x
In caso di mancata risposta svolgere procedure alternative (incassi successivi o riscontro documentale).	x		x		x		x
Analizzare il dettaglio dei conti dei ricavi di vendita. Selezionare eventuali operazioni di vendita anomale e/o inusuali per tipologia o importo. Verificare la corretta registrazione e classificazione contabile, sulla base della relativa documentazione di supporto.		x	x			x	x
Validazione del partitario attraverso sommarizzazione indipendente	x		x				
Validazione del tabulato di aging attraverso la selezione di un campione di clienti e controllo della corretta appostazione delle fatture per scadenza	x		x				

# 6. ALTRE PROCEDURE DI REVISIONE

# Indice

## Procedure di analisi comparativa

1. Premessa: richiamo dei principi generali
2. Le procedure di analisi comparativa nella fase di pianificazione
3. Le procedure di analisi finalizzate allo svolgimento di test di validità
4. Le procedure di analisi comparativa nella fase finale della revisione
5. Esempi di analisi comparative

# 1. Premessa: richiamo ai principi generali

## ISA Italia 520: Procedure di analisi comparativa

### Definizione - ISA 520 par. 4

« ... le valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura. Le procedure comprendono anche le indagini sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per importi significativi».

### Obiettivi - ISA Italia 520 par. 3

- a) Acquisire **elementi probativi, pertinenti e attendibili** dall'impiego di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità;
- b) Definire e svolgere procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione che aiutino il revisore nella formazione di una conclusione complessiva in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa.



# 1. Premessa: richiamo ai principi generali

## Regole - ISA 520 par. 5

Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa il revisore deve:

- Stabilire l'**idoneità** di tali procedure;
- Valutare l'**attendibilità dei dati** sui quali vengono costruite le aspettative;
- Sviluppare un'**aspettativa su importi/indici** e valutare se tale aspettativa sia sufficientemente precisa da individuare un rischio di errore significativo;
- Stabilire l'ammontare degli **scostamenti** tra dati e valori attesi che è ritenuto **accettabili**.

## Indagine sui risultati - ISA 520 par. 7

Se le procedure di analisi comparativa identificano fluttuazioni non coerenti o che si discostano dai valori attesi per importi significativi il revisore deve indagare le ragioni di tali scostamenti mediante:

- Indagine presso la Direzione e ottenimento di adeguati elementi probativi a supporto;
- Svolgimento di altre procedure di revisione.

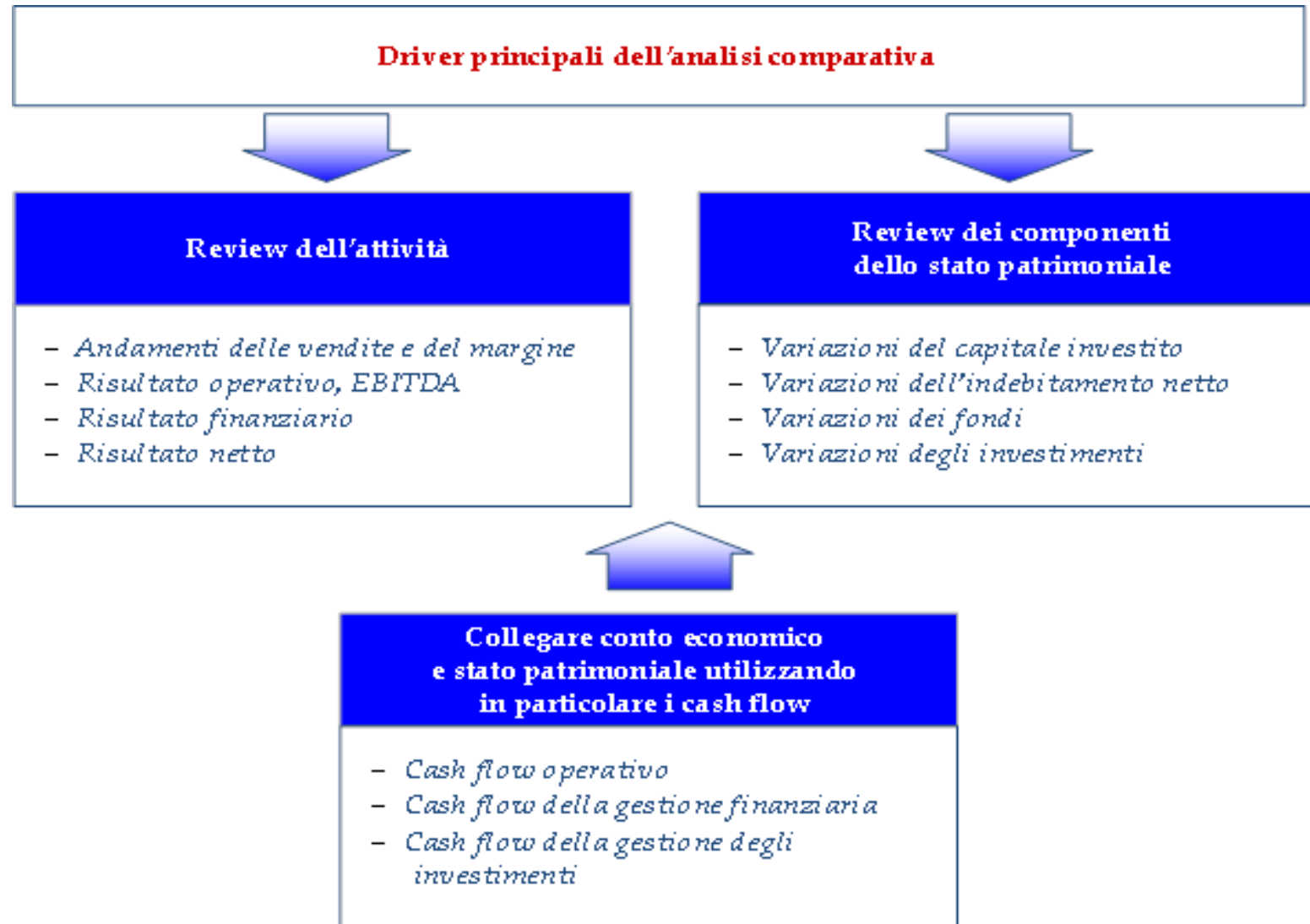
## 2. Procedure di analisi comparativa nella fase di pianificazione

Le procedure analitiche nella fase di pianificazione sono finalizzate all'**identificazione di condizioni indicative dell'esistenza di un rischio** elevato di errori significativi.

Conseguentemente, esse devono essere strutturate in modo da fornire al revisore una **visione complessiva dell'attività dell'azienda** e delle tendenze in atto nella gestione della stessa, prima ancora che indicazioni dettagliate su singole poste del bilancio.

Si raccomanda di dare la massima evidenza nelle carte di lavoro relative all'analisi comparativa agli **aspetti di importanza generale ed a quelli più rilevanti per il processo di pianificazione**, piuttosto che fornire una dettagliata descrizione di tutti gli scostamenti tra le voci di bilancio.

## 2. Procedure di analisi comparativa nella fase di pianificazione



## 2. Procedure di analisi comparativa nella fase di pianificazione

### Indicatori dell'esistenza di rischi

- perdite significative, soprattutto se superano i limiti previsti dal Codice Civile per l'attivazione degli amministratori e dell'assemblea dei soci (artt. 2446 e 2447 per le S.p.A. e 2482-bis e 2482-ter per le S.r.l.), in quanto tali fattispecie potrebbero costituire causa di scioglimento della società;
- sbilanciamento finanziario, inteso soprattutto come difficoltà nell'onorare le passività a breve;
- presenza di componenti straordinarie significative, sia positive che negative;
- oneri e proventi non derivanti dall'attività tipica devono sempre essere indagati se di ammontare significativo, in quanto potrebbero essere indicativi di accadimenti in grado di modificare profondamente l'attività del cliente;
- significative variazioni nelle immobilizzazioni ed ammortamenti, non giustificate da programmi di investimento o disinvestimento noti;
- variazioni dei costi tipici non coerenti rispetto ai ricavi tipici (incremento dei ricavi a fronte di un decremento dei costi non giustificato da innovazioni nel processo produttivo o dall'andamento dei costi dei fattori, ad esempio);
- variazioni del costo del personale non coerenti con l'andamento della forza lavoro e non giustificabili con eventi quali rinnovi contrattuali ecc...;
- decremento di ricavi accompagnato da un incremento dei crediti verso clienti o specularmente decremento dei costi accompagnato da un incremento dei debiti verso fornitori, che potrebbero essere indicativi di difficoltà nell'incasso dei crediti o nel pagamento dei debiti.

# 3. Procedure di analisi comparativa come test di validità

Le procedure analitiche (in questo caso denominate anche procedure analitiche sostanziali) possono essere utilizzate nell'ambito dei test di validità, al fine di fornire al revisore un determinato **livello di assurance** in riferimento ad una o più asserzioni relative a classi di transazioni o voci di bilancio.

Le analisi comparative utilizzate come test di validità consistono nello sviluppare una **stima di un determinato valore da testare**, effettuando poi un confronto con il valore effettivo ed indagando sulle differenze emerse.

Si raccomanda un'attenzione particolare ai dati presi a base delle procedure stesse; inoltre, sarà opportuno documentare in maniera sintetica ma completa nelle carte di lavoro la **provenienza** dei dati utilizzati e le considerazioni fatte dal revisore in merito alla loro **attendibilità**, compresa la descrizione e documentazione degli eventuali test svolti per confermare la stessa.

## 4. Procedure di analisi comparativa nella fase finale di revisione

Nella fase finale della revisione le procedure di analisi comparativa devono essere ripetute, con la finalità di ottenere una **conferma delle conclusioni raggiunte** durante l'esecuzione del lavoro programmato e di individuare eventuali rischi non considerati in precedenza, anche in base alle conoscenze ulteriori dell'attività del cliente maturate durante lo svolgimento della fase finale. Le procedure saranno svolte ad un **livello di dettaglio elevato**, almeno coincidente con le voci di bilancio previste dal Codice Civile; sarà poi opportuno prendere in considerazione anche ulteriori indici di bilancio, oltre quelli considerati per l'analisi comparativa preliminare.

Si raccomanda di porre adeguata attenzione all'effettuazione di un **follow-up** durante la fase finale di tutte le problematiche emerse dalla procedure analitiche svolte nella **fase di pianificazione**, in modo da valutare compiutamente l'impatto delle stesse sui saldi di bilancio su cui il revisore deve esprimersi.

Le carte di lavoro devono documentare le ricadute delle analisi comparative svolte sul lavoro di revisione, sia in riferimento alla eventuale **necessità di aggiornare il piano di revisione**, sia in riferimento alla **conferma delle conclusioni raggiunte dal revisore**.

# 5. Esempi di analisi comparative

## Analisi comparativa delle voci e indici di bilancio (1/4)

<i>Attivo</i>	31/10/2012	31/10/2011	variazione	variazione %	31/10/2010	variazione 2012 su 2010	variazione % 2012 su 2010
<b>A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>N/D</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>N/D</b>
I Immobilizzazioni immateriali	2.301.651	2.258.614	43.037	2%	2.230.316	71.335	3%
II Immobilizzazioni materiali	29.305.516	36.519.951	(7.214.435)	-20%	38.740.750	(9.435.234)	-24%
III Immobilizzazioni finanziarie	40.193.558	19.644.996	20.548.562	105%	16.527.295	23.666.263	143%
<b>B) Immobilizzazioni</b>	<b>71.800.725</b>	<b>58.423.561</b>	<b>13.377.164</b>	<b>23%</b>	<b>57.498.361</b>	<b>14.302.364</b>	<b>25%</b>
I Rimanenze	149.388	233.028	(83.640)	-36%	263.613	(114.225)	-43%
entro 12 mesi	17.386.858	15.243.464	2.143.394	14%	14.880.622	2.506.236	17%
oltre 12 mesi	270.262	157.673	112.589	71%	121.682	148.580	122%
II Crediti	17.657.120	15.401.137	2.255.983	15%	15.002.304	2.654.816	18%
III Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	642.608	119.207	523.401	439%	114.356	528.252	462%
IV Disponibilità liquide	210.951	140.451	70.500	50%	114.482	96.469	84%
<b>C) Attivo circolante</b>	<b>18.660.067</b>	<b>15.893.823</b>	<b>2.766.244</b>	<b>17%</b>	<b>15.494.755</b>	<b>3.165.312</b>	<b>20%</b>
<b>D) Ratei e risconti</b>	<b>1.634.353</b>	<b>49.478</b>	<b>1.584.875</b>	<b>3203%</b>	<b>52.500</b>	<b>1.581.853</b>	<b>3013%</b>
<b>TOTALE ATTIVO</b>	<b>92.095.145</b>	<b>74.366.862</b>	<b>17.728.283</b>	<b>24%</b>	<b>73.045.616</b>	<b>19.049.529</b>	<b>26%</b>

# 5. Esempi di analisi comparative

## Analisi comparativa delle voci e indici di bilancio (2/4)

<i>Passivo</i>	31/10/2012	31/10/2011	variazione	variazione %	31/10/2010	variazione 2012 su 2010	variazione % 2012 su 2010
Capitale e riserve	31.281.072	30.527.400	753.672	2%	29.761.168	1.519.904	5%
Risultato di esercizio	4.954.261	5.050.362	(96.101)	-2%	2.789.774	2.164.487	78%
<b>A) Patrimonio netto</b>	<b>36.235.333</b>	<b>35.577.762</b>	<b>657.571</b>	<b>2%</b>	<b>32.550.942</b>	<b>3.684.391</b>	<b>11%</b>
<b>B) Fondi per rischi ed oneri</b>	<b>1.711.091</b>	<b>1.242.208</b>	<b>468.883</b>	<b>38%</b>	<b>1.514.330</b>	<b>196.761</b>	<b>13%</b>
<b>C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato</b>	<b>1.996.825</b>	<b>2.163.171</b>	<b>(166.346)</b>	<b>-8%</b>	<b>2.017.465</b>	<b>(20.640)</b>	<b>-1%</b>
<i>debiti finanziari entro 12 mesi</i>	20.110.788	6.636.529	13.474.259	203%	7.474.359	12.636.429	169%
<i>debiti finanziari oltre 12 mesi</i>	6.173.928	8.220.263	(2.046.335)	-25%	8.800.489	(2.626.561)	-30%
<i>altri debiti entro 12 mesi</i>	23.610.685	18.219.414	5.391.271	30%	18.406.058	5.204.627	28%
<i>altri debiti oltre 12 mesi</i>	1.266.796	1.381.287	(114.491)	-8%	1.485.607	(218.811)	-15%
<b>D) Debiti</b>	<b>51.162.197</b>	<b>34.457.493</b>	<b>16.704.704</b>	<b>48%</b>	<b>36.166.513</b>	<b>14.995.684</b>	<b>41%</b>
<b>E) Ratei e risconti</b>	<b>989.699</b>	<b>926.228</b>	<b>63.471</b>	<b>7%</b>	<b>796.366</b>	<b>193.333</b>	<b>24%</b>
<b>TOTALE PASSIVO</b>	<b>92.095.145</b>	<b>74.366.862</b>	<b>17.728.283</b>	<b>24%</b>	<b>73.045.616</b>	<b>19.049.529</b>	<b>26%</b>

<i>Conto economico</i>	31/10/2012	31/10/2011	variazione	variazione %	31/10/2010	variazione 2012 su 2010	variazione % 2012 su 2010	<i>incidenza su val. produzione</i>		
								31/10/2012	31/10/2011	31/10/2010
A) Valore della produzione	34.386.207	36.616.772	(2.230.565)	-6%	37.297.174	(2.910.967)	-8%	100,0%	100,0%	100,0%
B) Costi della produzione	(27.425.577)	(29.521.186)	2.095.609	-7%	(32.254.740)	4.829.163	-15%	-79,8%	-80,6%	-86,5%
<b>Differenza tra valori e costi della produzione</b>	<b>6.960.630</b>	<b>7.095.586</b>	<b>(134.956)</b>	<b>-2%</b>	<b>5.042.434</b>	<b>1.918.196</b>	<b>38%</b>	<b>20,2%</b>	<b>19,4%</b>	<b>13,5%</b>
C) Proventi e oneri finanziari	2.574.900	2.766.262	(191.362)	-7%	600.131	1.974.769	329%	7,5%	7,6%	1,6%
D) Rettifiche di valore di attività finanziarie	(847.616)	(294.604)	(553.012)	188%	(805.342)	(42.274)	5%	-2,5%	-0,8%	-2,2%
E) Proventi e oneri straordinari	(347.483)	(656.970)	309.487	-47%	128.764	(476.247)	-370%	-1,0%	-1,8%	0,3%
<b>Risultato prima delle imposte</b>	<b>8.340.431</b>	<b>8.910.274</b>	<b>(569.843)</b>	<b>-6%</b>	<b>4.965.987</b>	<b>3.374.444</b>	<b>68%</b>	<b>24,3%</b>	<b>24,3%</b>	<b>13,3%</b>
imposte sul reddito dell'esercizio	(3.386.170)	(3.859.912)	473.742	-12%	(2.176.213)	(1.209.957)	56%	-9,8%	-10,5%	-5,8%
<b>utile (perdita) dell'esercizio</b>	<b>4.954.261</b>	<b>5.050.362</b>	<b>(96.101)</b>	<b>-2%</b>	<b>2.789.774</b>	<b>2.164.487</b>	<b>78%</b>	<b>14,4%</b>	<b>13,8%</b>	<b>7,5%</b>



# 5. Esempi di analisi comparative

## Analisi comparativa delle voci e indici di bilancio (3/4)

<i>Indici patrimoniali</i>	31/10/2012	31/10/2011	variazione	31/10/2010	variazione 2012 su 2010	benchmark
indebitamento finanziario	26.284.716	14.856.792	11.427.924	16.274.848	10.009.868	
patrimonio netto	36.235.333	35.577.762	657.571	29.761.168	6.474.165	
<b>indebitamento finanz. / patrimonio netto</b>	<b>73%</b>	<b>42%</b>	<b>31%</b>	<b>55%</b>	<b>18%</b>	<b>67,0%</b>
attività correnti	18.389.805	15.736.150	2.653.655	15.373.073	3.016.732	
debiti a breve	43.721.473	24.855.943	18.865.530	25.880.417	17.841.056	
<b>attività correnti / debiti a breve</b>	<b>42%</b>	<b>63%</b>	<b>-21%</b>	<b>59%</b>	<b>-17%</b>	<b>119,0%</b>
ricavi delle vendite e delle prestazioni	33.723.158	35.856.164	(2.133.006)	36.291.914	(2.568.756)	
crediti verso clienti	8.317.410	9.408.833	9.408.833	9.786.958	(1.469.548)	
<b>rotazione dei crediti</b>	<b>89</b>	<b>94</b>	<b>(5)</b>	<b>97</b>	<b>(8)</b>	<b>105</b>
costi esterni	12.687.284	13.585.685	(898.401)	13.185.547	(498.263)	
debiti verso fornitori	5.485.150	6.187.987	(702.837)	6.346.651	(861.501)	
<b>rotazione dei fornitori</b>	<b>156</b>	<b>164</b>	<b>(8)</b>	<b>173</b>	<b>(17)</b>	<b>101</b>

<i>Indici reddituali</i>	31/10/2012	31/10/2011	variazione	31/10/2010	variazione 2012 su 2010	31/10/2010
risultato operativo	6.960.630	7.095.586	(134.956)	5.042.434	1.918.196	
capitale investito operativo	49.143.413	54.255.057	(5.111.644)	56.115.301	(6.971.888)	
<b>ROI</b>	<b>14%</b>	<b>13%</b>	<b>1%</b>	<b>9%</b>	<b>5%</b>	<b>3,6%</b>
risultato netto	4.954.261	5.050.362	(96.101)	2.789.774	2.164.487	
patrimonio netto	31.281.072	30.527.400	753.672	32.550.942	(1.269.870)	
<b>ROE</b>	<b>16%</b>	<b>17%</b>	<b>-1%</b>	<b>9%</b>	<b>7%</b>	<b>5,8%</b>
oneri finanziari	1.243.248	882.769	360.479	979.318	263.930	
indebitamento finanziario medio	20.570.754	13.851.386	6.719.368	15.600.000	4.970.754	
<b>costo dell'indebitamento</b>	<b>6%</b>	<b>6%</b>	<b>0%</b>	<b>6%</b>	<b>0%</b>	<b>3,7%</b>

Fonte benchmark: pubblicazioni Cerved scaricate dal sito [www.cervedgroup.com](http://www.cervedgroup.com) (dati omogenei per settore/dimensione azienda)

# 5. Esempi di analisi comparative

## Analisi comparativa delle voci e indici di bilancio (4/4)

<i>Rendiconto finanziario</i>	31/10/2012	31/10/2011	variazione	31/10/2010	variazione 2012 su 2010
Flusso monetario generato (assorbito) dall'attività operativa	7.831.000	11.203.000	(3.372.000)	13.496.000	(5.665.000)
Flusso monetario generato (assorbito) dall'attività di investimento	(20.068.000)	(9.392.000)	(10.676.000)	(13.593.000)	(6.475.000)
Flusso monetario generato (assorbito) dall'attività di finanziamento	(1.840.000)	(411.000)	(1.429.000)	(844.000)	(996.000)
Distribuzione di utili	(4.505.000)	(2.121.000)	(2.384.000)	(1.453.000)	(3.052.000)
<b>Indebitamento finanziario netto a breve iniziale</b>	<b>- 7.848.000</b>	<b>- 7.127.000</b>	<b>- 721.000</b>	<b>- 4.733.000</b>	<b>- 3.115.000</b>
<b>Indebitamento finanziario netto a breve finale</b>	<b>- 26.430.000</b>	<b>- 7.848.000</b>	<b>- 18.582.000</b>	<b>- 7.127.000</b>	<b>- 19.303.000</b>

# 5. Esempi di analisi comparative

## Mensilizzazione dei costi e dei ricavi tipici

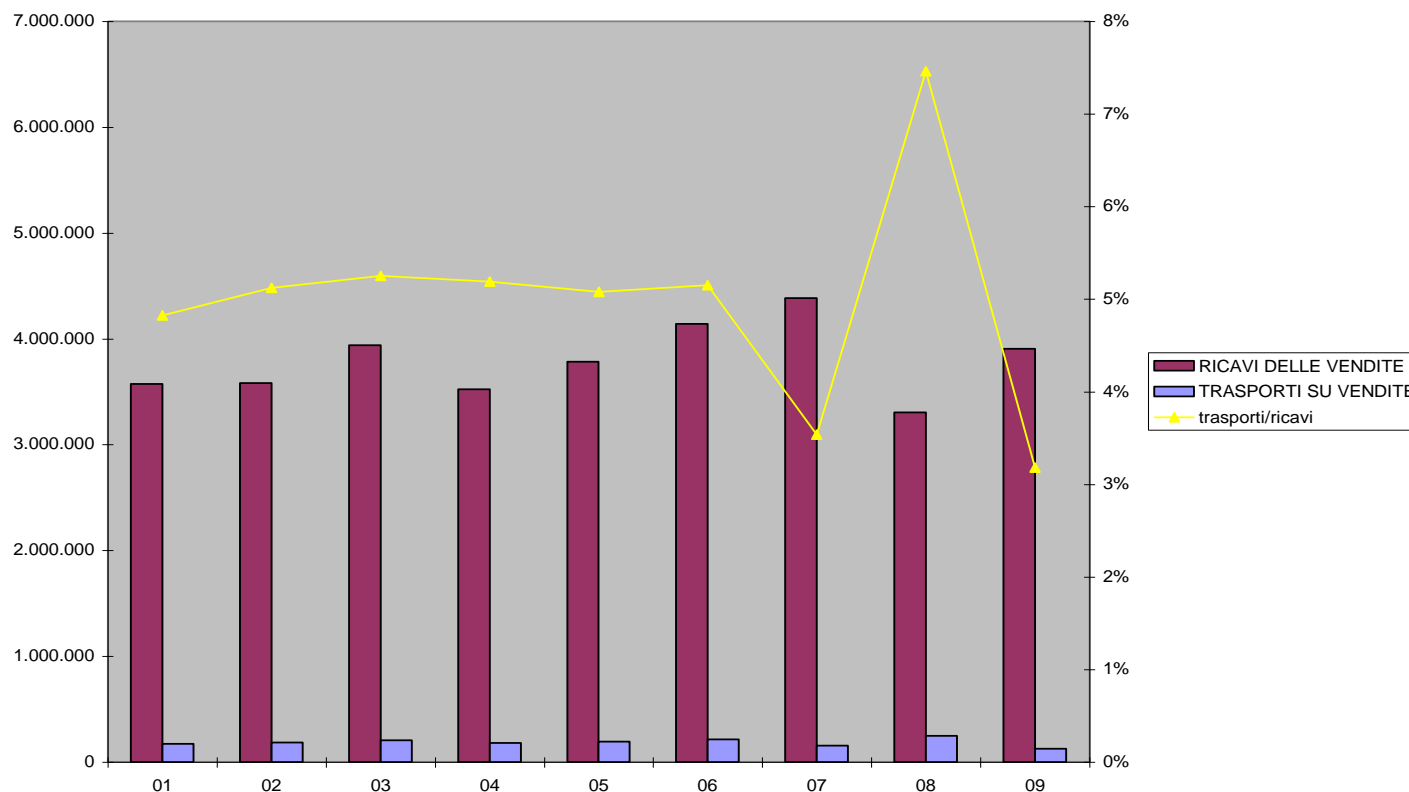
La rappresentazione grafica dell'andamento per mese del complesso dei costi e dei ricavi dell'attività caratteristica, e della differenza tra essi, permette di avere informazioni importanti sull'andamento generale della gestione, sulla stagionalità dell'attività, ecc. soprattutto se confrontata con l'esercizio precedente (utilizzando due grafici distinti, ovvero un unico grafico che sovrapponga gli andamenti dei due esercizi da confrontare).



# 5. Esempi di analisi comparative

## Mensilizzazione di voci tra loro correlate (es. Vendite / Costi di trasporto)

Con particolare riferimento alle voci di conto economico, molto spesso l'esame dell'andamento mensilizzato del rapporto tra due voci aventi una correlazione logica permette di concentrare l'analisi sui periodi che presentano fluttuazioni anomale, ed è comunque importante per la conoscenza delle popolazioni esaminate.



# 7. LA FORMAZIONE DEL GIUDIZIO DI REVISIONE

# Indice

## La valutazione degli errori identificati

1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi
2. Esempio di riepilogo degli errori non corretti
3. Esempio di paragrafo sulla lettera di attestazione

## La formazione del giudizio di revisione, la Relazione di revisione, richiami di informativa e coerenza delle informazioni

1. Elenco degli ISA Italia di riferimento
2. Obiettivi del revisore
3. La forma della relazione

# La valutazione degli errori identificati

## 1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

**ISA Italia 450** - tratta della valutazione dell'effetto degli errori identificati nello svolgimento della revisione contabile. In particolare:

- Il principio distingue fra: errore corretto / non corretto/ trascurabile / non significativo; oggettivo / soggettivo / proiettato
- Illustra le regole riguardanti l'accumulo degli errori identificati;
- Richiede la comunicazione degli errori alla Direzione;
- Richiede la valutazione degli errori non corretti;
- La necessità di rivedere il piano di revisione qualora:
  - La natura degli errori identificati indichino la possibile esistenza di ulteriori errori;
  - L'insieme degli errori identificati approssimi la significatività determinata ai sensi del ISA Italia 320.
- La necessità di un'attestazione scritta della Direzione sulla non significatività degli errori non corretti singolarmente o nel loro insieme ed riepilogo degli stessi nell'attestazione (ISA Italia 580 e DR Assirevi n.204 del 2/2017);
- Richiede la documentazione nelle carte:
  - Soglia degli Errori trascurabili;
  - Errori identificati corretti e non;
  - Conclusioni se gli errori non corretti considerati singolarmente o cumulativamente siano significativi.

# La valutazione degli errori identificati

## 1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

Il revisore deve esprimere il proprio giudizio (ISA Italia 700) circa la **ragionevole certezza** che il bilancio nel suo complesso non contenga **errori significativi**, intesi come differenza fra la l'importo, classificazione, presentazione o informativa di un valore rispetto a quanto richiesto dall'informativa finanziaria applicabile; l'errore può essere originato da comportamenti non intenzionali a da frodi (vedi ISA Italia 240). Gli errori possono essere dovuti a:

- mancata accuratezza nella raccolta o elaborazione;
- omissione di importo o informativa;
- Errata stima contabile dovuta a mancata rilevazione o fraintendimento dei fatti;
- Valutazione della direzione su stime contabili irragionevoli o applicazione di principi inappropriati.

Il revisore può definire una soglia al di sotto della quale gli errori siano **chiaramente trascurabili**. Un errore **Chiaramente trascurabile** è diverso da un **Errore non significativo**.

Gli errori **Chiaramente trascurabili** sono errori minori rispetto alla significatività (operativa) determinata in sede di pianificazione ISA Italia 320 e sono chiaramente irrilevanti singolarmente e nel loro insieme.

L'**Errore non significativo** è un errore al di sotto della soglia di significatività.



# La valutazione degli errori identificati

## 1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

Nella **valutazione dell'errore** occorre considerare quanto segue:

- Un errore **può non essere un evento isolato** se deriva da un mancato funzionamento del controllo interno o dall'applicazione di assunzioni o criteri di valutazione inappropriati.
- Se l'insieme degli errori **approssima la significatività** aumenta il livello di rischio accettabile che errori non individuati possano superare cumulativamente la significatività.
- Prima di valutare gli errori non corretti **può essere necessario rivedere la significatività** come determinata da ISA Italia 320 sulla base dei risultati patrimoniali e finanziari ed economici effettivi.
- Ogni **singolo errore** va considerato al fine di valutarne l'effetto nella rispettiva classe tenendo conto di un eventuale specifica significatività ove presente.
- Un errore ritenuto significativo è **improbabile che possa essere compensato** da altri errori a meno che non rientrino nel medesimo saldo contabile o nella stessa classe di operazioni.
- Il revisore può richiedere alla direzione di **ri-esaminare operazioni, saldi o informativa** al fine di comprenderne le cause.

# La valutazione degli errori identificati

## 1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

Alcune circostanze possono indurre a ritenere un errore come significativo singolarmente o cumulativamente:

### Esempi di circostanze che fanno ritenere gli errori significativi (1/2)

- influenza la **conformità alle disposizioni regolamentari**;
- influenza la **conformità alle clausole dei contratti** di finanziamento o altri obblighi contrattuali;
- riguarda la non corretta scelta o applicazione di un principio contabile che ha un effetto non significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame ma che è probabile abbia un **effetto significativo sui bilanci dei periodi amministrativi futuri**;
- maschera un **cambiamento nell'andamento degli utili** o in altri andamenti, in particolare nel contesto delle condizioni economiche generali e di settore;
- influenza gli **indici utilizzati per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria** dell'impresa, i risultati operativi o i flussi di cassa;
- influenza **l'informativa di settore presentata in bilancio** (per esempio, la rilevanza dell'aspetto per un settore o altro comparto dell'attività dell'impresa il cui ruolo sia stato identificato come significativo per le attività operative o la redditività dell'impresa);

# La valutazione degli errori identificati

## 1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

### Esempi di circostanze che facciano ritenere gli errori significativi (2/2)

- ha l'effetto di **umentare i compensi della direzione**, per esempio, assicurando che le condizioni necessarie per ottenere premi o altri incentivi siano soddisfatte;
- è significativo con riferimento a **precedenti comunicazioni** agli utilizzatori, per esempio, riguardo agli utili attesi;
- riguarda voci che coinvolgono **particolari soggetti** (per esempio, se le parti esterne dell'operazione siano correlate ai membri della direzione dell'impresa);
- è un'omissione di un'informazione non specificamente richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ma che, a giudizio del revisore, è **importante per la comprensione da parte degli utilizzatori** della situazione patrimoniale e finanziaria, del risultato economico o dei flussi di cassa dell'impresa;
- influenza altre informazioni che saranno comunicate nei documenti contenenti il bilancio oggetto di revisione contabile che ci si può ragionevolmente attendere che **influenzino le decisioni economiche degli utilizzatori dei bilanci**.

# La valutazione degli errori identificati

## 1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

In relazione agli errori non corretti il revisore deve stabilire se sono **significativi singolarmente e cumulativamente** considerando:

- L'entità e natura degli errori;
- L'effetto di errori non corretti relativi a periodi amministrativi precedenti.

Il revisore deve **tempestivamente comunicare** gli errori emersi alla Direzione della Società (leggi o regolamenti possono limitare tale comunicazione) e l'effetto che questi possono avere sulla relazione di revisione.

Il revisore deve richiedere alla Direzione della Società **un'attestazione scritta** se essi ritengono che gli effetti degli errori non corretti, singolarmente o cumulativamente, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso.

# La valutazione degli errori identificati

## 2. Esempio di riepilogo degli errori non corretti

Client Name:	ABC Spa	F/S Period End:	2014
Document Name:	Summary of Uncorrected Misstatements	Document #:	

	Error type <input type="text"/>	2013	2014	2014	Discussed with client?	Date	Detail why correction has not been made to the financial
		Balance Sheet	P & L	Balance Sheet			
1 Sottoaccantonamento F.do svalutazione crediti	Judgemental Misstatement	(230.000)	(256.918)	(486.918)	Yes	xx/xx/2015	Judgemental
2 fatture da ricevere non stanziare	Factual Misstatement	-	(39.100)	(39.100)	Yes	xx/xx/2015	Error
3 Costi pubblicità capitalizzati	Factual Misstatement	-	(31.389)	(31.389)	Yes	xx/xx/2015	Error
<b>Total</b>		<b>(230.000)</b>	<b>(327.407)</b>	<b>(557.407)</b>			
	<i>TAX IMPACT</i>	63.250	90.037	153.287			
<b>Cumulative effect, including tax, on Net Assets/(Liabilities)</b>			<b>(237.370)</b>	<b>(404.120)</b>			
	Significatività per il Bilancio	<b>600.000</b>					
	Errore trascurabile	<b>30.000</b>					

# La valutazione degli errori identificati

## 3. Esempio di paragrafo sulla lettera di attestazione

12. Vi confermiamo, con la precisazione di cui al precedente paragrafo 7, che il bilancio d'esercizio [consolidato] non è [sono] inficiato[i] da errori rilevanti, incluse le omissioni.

### *FORMULAZIONI ALTERNATIVE*

#### *CASO A - (In presenza di differenze di revisione non corrette)*

Vi confermiamo che gli effetti degli errori da Voi riscontrati e non corretti non sono rilevanti, sia singolarmente sia nel loro insieme, per il bilancio d'esercizio [consolidato] nel suo complesso. L'elenco degli errori non corretti è allegato alla lettera di attestazione.

#### *CASO B - (Formulazione da adottare quando la Direzione aziendale ritiene che uno o più elementi inclusi fra le differenze di revisione, benché non rilevanti, non rappresentano differenze di revisione)*

Non concordiamo (invece) sul fatto che la/le differenza/e relativa/e a [SPECIFICARE] costituisca/no un errore per i seguenti motivi: .....

# La formazione del giudizio di revisione

## 1. Elenco degli ISA Italia di riferimento

- **ISA Italia n.700**: Formazione sul giudizio e relazione sul bilancio;
- **ISA Italia n.701**: comunicazione degli aspetti chiave (KAM - EIP);
- **ISA Italia n.705**: Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente
- **ISA Italia n.706**: Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente
- **ISA Italia n.710**: Informazioni comparative
- **ISA Italia n.720**: altre informazioni presenti in bilancio
- **SA Italia n.720B**: relazione sulla gestione ed altre specifiche informazioni

decreto legislativo 39 del 27 gennaio 2010, artt. 11 e 14;

# La formazione del giudizio di revisione

## 2. Obiettivi del revisore ISA Italia 700

- Formarsi un **giudizio sul bilancio** sulla base della valutazione delle conclusioni tratte dagli **elementi probativi ottenuti**.
- Al fine della formazione di tale giudizio, il revisore deve concludere se ha acquisito una **ragionevole certezza** sul fatto che il bilancio nel suo complesso **non contenga errori significativi** tenendo conto:
  - Degli elementi probativi raccolti ISA Italia 330
  - Della conclusione circa errori non corretti significativi singolarmente o nel loro insieme ISA Italia 450
- Esprimere chiaramente tale giudizio mediante una **relazione scritta** che descriva anche gli elementi su cui è basato il giudizio.



# La formazione del giudizio di revisione

## 3. La forma della relazione - prima

La forma della relazione prevede:

- **Titolo**
- **Destinatario**
- **Responsabilità della direzione per il bilancio**
- **Responsabilità del revisore**
- (Elementi alla base del giudizio con rilievi)
- **Giudizio del revisore**
- (Richiami di informativa)
- **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamenti**
  - Giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione
- **Firma** (nome e cognome, firma, data)

# La formazione del giudizio di revisione

## 3. La forma della relazione - dopo (1/2)

La forma della relazione prevede (**EIP**):

- Titolo
- Destinatario
- Giudizio del revisore
- Elementi alla base del giudizio
- **Aspetti chiave della revisione contabile (KAM)**
- Responsabilità degli amministratori **e del collegio sindacale**
- **Responsabilità del revisore**
- **Altre informazioni comunicate ai sensi art. 10 Regolamento UE 537/2014**
- Relazione su altre disposizioni di legge e regolamenti
  - Giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione
- **Firma** (nome e cognome, firma, sede e data)

# La formazione del giudizio di revisione

## 3. La forma della relazione - dopo (2/2)

La forma della relazione prevede (**non EIP**):

- Destinatario
- Titolo
- Giudizio del revisore
- Elementi alla base del giudizio
- Responsabilità degli amministratori **e del collegio sindacale**
- **Responsabilità del revisore**
- Relazione su altre disposizioni di legge e regolamenti
  - Giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione
- Firma (nome e cognome, firma, sede e data)

# 3. La forma della relazione

Esempio di relazione relativo a:

- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico (**non EIP**);
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale (**governance tradizionale**);
- Il bilancio è redatto dagli amministratori dell'impresa in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (**OIC**);
- Giudizio senza modifica (**clean opinion**);
- I termini dell' incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (**giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio**).

### 3. La forma della relazione

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI  
SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

*Relazione sulla revisione contabile del bilancio [d'esercizio][consolidato]*

#### **Giudizio**

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio [d'esercizio][consolidato] [della Società ABC S.p.A. ][del gruppo ABC], costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A [mio] [nostro] giudizio, il bilancio [d'esercizio] [consolidato] fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria [della Società ABC S.p.A. ] [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

# 3. La forma della relazione

## Elementi alla base del giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio della presente relazione. [Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. [Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

## 3. La forma della relazione

### **Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio**

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Nel redigere il bilancio d'esercizio gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società.

# 3. La forma della relazione

## Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I [miei][nostri] obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il [mio][nostro] giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.



### 3. La forma della relazione

*[Il paragrafo 40 b) del presente principio di revisione spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]*

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), [ho esercitato][abbiamo esercitato] il giudizio professionale e [ho mantenuto][abbiamo mantenuto] lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

[ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;

[ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;

[ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;

### 3. La forma della relazione

Segue responsabilità del revisore

[sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;

[ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

[Ho comunicato][Abbiamo comunicato] ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

## 3. La forma della relazione

### Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della ABC sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC al 31 dicembre 20xx, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (Sa Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC al 31 dicembre 20xx e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ABC al 31 dicembre 20xx ed è redatto in conformità alla legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'articolo 14, co.2, lettera e), del D.Lgs 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non ho [abbiamo] nulla da riportare.

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

# ISA ITALIA 705 - cenni

Giudizio con modifica = qualified opinion

**Giudizio con modifica** - Definizione: un giudizio con rilievi, un giudizio negativo, una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

Il revisore deve esprimere un **giudizio con modifica** nella relazione di revisione laddove:

- a) concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero
- b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

# ISA ITALIA 705

## Giudizio con rilievi

### Giudizio con rilievi

Il revisore deve esprimere un **giudizio con rilievi** laddove:

- A. avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli **errori**, singolarmente o nel loro insieme, **siano significativi, ma non pervasivi, per il bilancio**; ovvero
- B. **non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali **errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi**.

# ISA ITALIA 705

## Giudizio con rilievi - caso A

L'espressione del **giudizio con rilievi** deve essere effettuata secondo la seguente formulazione:

«A nostro giudizio, **ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo «Elementi alla base del giudizio con rilievi»**, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società ABC al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art.9 del dlgs 38/05».

# ISA ITALIA 705

## - Giudizio con rilievi per limitazioni - caso B

Le **limitazioni al processo di revisione** rappresentano invece ostacoli allo svolgimento del lavoro secondo le regole fissate dai principi di revisione di riferimento, ostacoli che possono derivare da **mananze di elementi probativi** o da vere e proprie **limitazioni che la società ha imposto alle verifiche del revisore**.

Esempi di tali fenomeni possono essere:

- ✓ motivata indisponibilità dei bilanci di società partecipate;
- ✓ diniego da parte della società all'invio a terzi di richieste di conferma;
- ✓ diniego al rilascio della lettera di attestazione;
- ✓ impossibilità di assistere alle operazioni inventariali delle rimanenze di apertura, non verificate da altri revisori, avendo ricevuto l'incarico successivamente alla loro esecuzione, quando non sono possibili procedure alternative;
- ✓ situazioni di incertezza nei cui confronti gli amministratori hanno posto in essere azioni e conseguenti trattamenti contabili fortemente opinabili.

# ISA ITALIA 705

## - Giudizio con rilievi per limitazioni - caso B

«A nostro giudizio, **ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo «Elementi alla base del giudizio con rilievi»**, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società ABC al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art.9 del dlgs 38/05».



# ISA ITALIA 705

## Il giudizio negativo

### "Giudizio negativo

Il revisore deve esprimere un giudizio negativo laddove, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, **singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi per il bilancio.**"

L'espressione del giudizio con rilievi deve essere effettuata secondo la seguente formulazione:

"A nostro giudizio, **a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo «Elementi alla base del giudizio negativo»**, il bilancio d'esercizio, **non fornisce** una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società ABC al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'unione Europea nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art.9 del dlgs 38/05."

# ISA ITALIA 705

- Impossibilità ad esprimere il giudizio

## Dichiarazione di impossibilità ad esprimere il giudizio:

- In presenza di rilievi **significativi, legati alle limitazioni al procedimento di revisione**, tali per cui i possibili effetti delle stesse sono così rilevanti da far mancare gli elementi indispensabili per un giudizio sul bilancio.
- In presenza di **situazioni di incertezza molto rilevanti**, o di più situazioni di incertezza, tanto da porre in discussione l'attendibilità del bilancio nel suo complesso.

# ISA ITALIA 705

Impossibilità ad esprimere il giudizio

*...Responsabilità della società di revisione*

.....

Tuttavia, a causa di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”, **non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.**

## ISA ITALIA 705

- Impossibilità ad esprimere il giudizio

### *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*

La Società al 31 dicembre 2017 ha consuntivato un risultato negativo di euro XXXX migliaia che, unitamente alle perdite consuntivate nei precedenti esercizi, ha comportato che il patrimonio netto al 31 dicembre 2017 sia negativo per euro XXXX migliaia circa, configurandosi quindi la fattispecie di cui all'art. 2482-ter del Codice Civile. Fino alla data della presente relazione non risulta che i soci, tra cui la controllante XWW S.p.A. dichiarata fallita nel corso del 2017, si siano impegnati a ripianare le perdite maturate ed a ricapitalizzare la società. Nel corso del nostro incarico di revisione non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'opportuno utilizzo da parte della direzione della ABC S.r.l. del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio; in particolare non ci risultano esser stati approvati dagli amministratori i piani previsionali pluriennali. Gli amministratori tuttavia ritengono che le perdite consuntivate siano correlate ad eventi non prevedibili ed esogeni, tali da non compromettere il presupposto della continuità aziendale. A causa della descritta situazione non siamo in grado di concludere se sussista una incertezza significativa riguardo ad eventi o circostanze che possono far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Il bilancio chiuso al 31 dicembre 2017 include crediti verso la società controllante per euro XXXXX, al netto delle svalutazioni effettuate a seguito della dichiarazione di fallimento della stessa, intervenuta nel corso dell'esercizio 2017. Le nostre verifiche sulla corretta valutazione di tale credito non hanno potuto essere conclusive in quanto, come peraltro indicato dagli amministratori in nota integrativa, l'effettiva possibilità di incassare lo stesso credito dipende dalla capienza della massa attiva del fallimento, al momento non verificabile.

## ISA ITALIA 705

### - Impossibilità ad esprimere il giudizio

#### *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*

Al 31 dicembre 2017 gli amministratori, nonostante la presenza di indicatori di potenziali perdite di valore, non hanno proceduto a svalutare le immobilizzazioni materiali ed immateriali, rispettivamente pari ad euro XXXX e XXXX migliaia ed hanno iscritto in bilancio crediti per imposte anticipate per euro XXX. migliaia. Con riferimento a tali poste di bilancio non abbiamo ottenuto adeguati elementi probativi, tra cui i già citati piani previsionali, al fine di verificare la correttezza dei valori iscritti in bilancio.

#### *Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*

A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”, non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio. Pertanto non esprimiamo un giudizio sul bilancio d’esercizio della società ABC S.r.l. al 31 dicembre 2017.

# ISA ITALIA 706

## Richiami di informativa ed altri aspetti

**ISA 706 RICHIAMO DI INFORMATIVA** - UN PARAGRAFO INSERITO NELLA RELAZIONE DI REVISIONE CHE FA RIFERIMENTO AD UN ASPETTO APPROPRIATAMENTE PRESENTATO O OGGETTO DI APPROPRIATA INFORMATIVA NEL BILANCIO CHE, SECONDO IL GIUDIZIO PROFESSIONALE DEL REVISORE, RIVESTE UN'IMPORTANZA TALE DA RISULTARE FONDAMENTALE AI FINI DELLA COMPrensIONE DEL BILANCIO STESSO DA PARTE DEGLI UTILIZZATORI

Esempi di circostanze in cui il revisore può considerare necessario inserirlo sono:

- **Incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi** di natura eccezionale o di azioni da parte dell'autorità di vigilanza
- Applicazione anticipata di un **nuovo principio contabile**
- Grave **catastrofe** che ha avuto o continua ad avere effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa

# ISA ITALIA 706

## Richiami di informativa e altri aspetti

**ISA 706 ALTRI ASPETTI** - UN PARAGRAFO INSERITO NELLA RELAZIONE DI REVISIONE CHE FA RIFERIMENTO AD UN ASPETTO DIVERSO DA QUELLI PRESENTATI O OGGETTO DI INFORMATIVA NEL BILANCIO CHE, SECONDO IL REVISORE, E' RILEVANTE AI FINI DELLA COMPrensIONE DA PARTE DEGLI UTILIZZATORI DELLA REVISIONE CONTABILE, DELLE RESPONSABILITA' DEL REVISORE O DELLA RELAZIONE DI REVISIONE.

## ISA 706 R

### Richiami di informativa e altri aspetti

Il principio è stato modificato per recepire ISA 570 R e ISA 720 R per fornire una guida nella comunicazione nella relazione di revisione su continuità e altri aspetti, rispettivamente.

### Richiamo di informativa

Se si applica ISA 701, l'aspetto non viene considerato una KAM che deve essere comunicata come tale nella relazione, cioè non ha richiesto un'attenzione particolare da parte del revisore.

Se si intende includere un richiamo di informativa o un paragrafo di altri aspetti nella relazione, si deve comunicare a TCWG questa intenzione e la forma del paragrafo.



## ISA 706 R

Richiamo di informativa ed altri aspetti

### Posizionamento nella relazione

Il richiamo d'informativa può essere subito prima o dopo il KAM, in base alla valutazione del revisore.

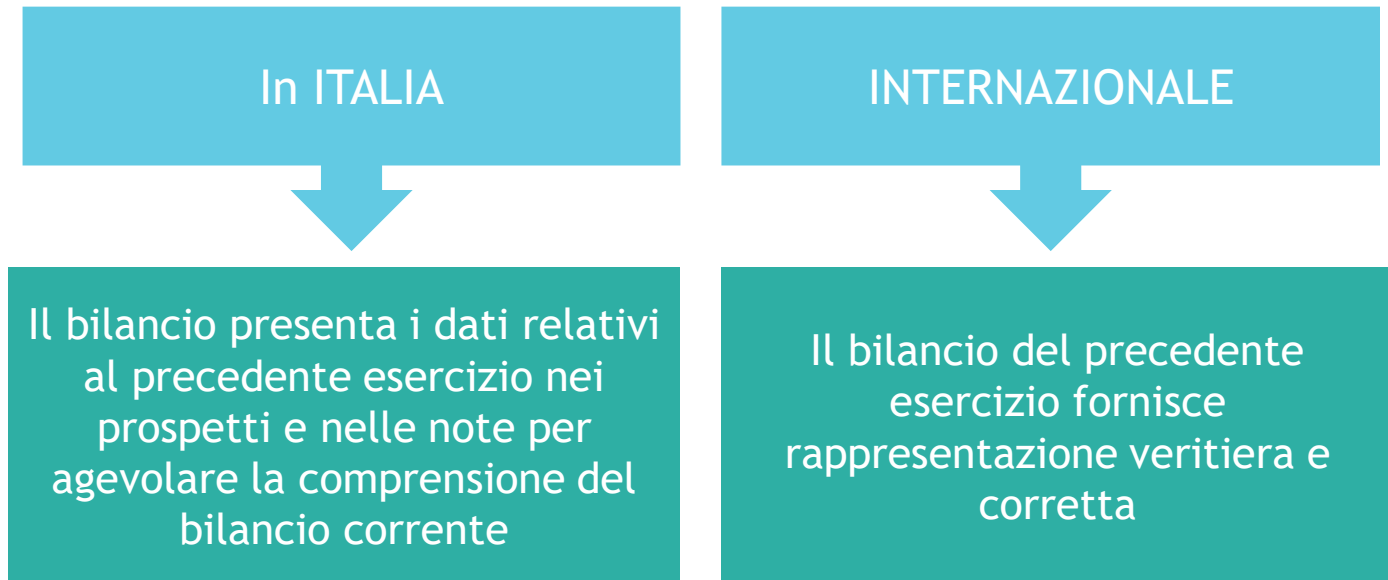
È consentito modificare il titolo del paragrafo richiamo di informativa, ad esempio :

**Richiamo di informativa - eventi successivi**

# ISA ITALIA 710

## - Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo

- Informazioni comparative = dati contabili e informazioni
- Due approcci: quello dei dati corrispondenti e quello del bilancio comparativo



# ISA ITALIA 710

## - Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo

- Se il bilancio del periodo precedente non è stato sottoposto a revisione, si applica ISA Italia 510 su saldi di apertura
- Nella relazione di revisione **normalmente non sarà presente un rinvio** alla relazione sul bilancio dell'esercizio precedente; il **rinvio sarà presente** se:
  - Il bilancio dell'esercizio precedente non è stato «revisionato» o l'assoggettamento a revisione contabile è stato effettuato da parte di un altro revisore (in quest'ultimo caso si aggiunge il paragrafo «**altri aspetti**»);
  - La relazione di revisione sul bilancio dell'esercizio precedente conteneva un giudizio diverso da uno senza modifica e l'aspetto che ha dato origine alla modifica non è stato risolto e gli effetti o i possibili effetti sul bilancio dell'esercizio in esame sono ancora significativi oppure non sono più significativi, ma richiedono un giudizio diverso da uno senza modifica;
  - il revisore esprime un giudizio diverso da uno senza modifica sul bilancio dell'esercizio in esame con riferimento ai dati corrispondenti in esso contenuti (situazioni in cui si è in presenza di un errore significativo nel bilancio dell'esercizio precedente non rilevato nella relativa relazione di revisione e di una mancata rideterminazione dei dati corrispondenti o di una mancata informativa a riguardo).

*GRAZIE*