

11.

Elementi probativi: sondaggi di conformità e procedure di validità

Andrea Buccione - Revisione aziendale

Elementi probativi

ISA Italia 500: il revisore deve acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi a supporto delle conclusioni raggiunte

Gli elementi probativi devono essere sufficienti ed appropriati



Sufficienza: misura la quantità degli elementi probativi



Appropriatezza: misura la qualità e attendibilità degli elementi probativi

Il revisore acquisisce in genere elementi probativi persuasivi (diversi elementi convincenti e concomitanti) piuttosto che conclusivi: evidenze di revisione provenienti da fonti diverse e di diversa natura

Elementi probativi

Risultati delle procedure di valutazione e accettazione del cliente e dell'incarico

Risultati derivanti dalle revisioni svolte in esercizi precedenti

Scritture contabili sottostanti il bilancio oggetto di revisione contabile

Contratti fatture e altri documenti

Libri sociali

Documenti da fonti esterne al cliente

I risultati del lavoro svolto da specialisti o esperti

Gerarchia degli elementi probativi

Maggiore attendibilità

Elementi probativi ottenuti da fonti esterne indipendenti

Elementi probativi ottenuti da fonti interne in presenza di efficaci controlli connessi e adottati dalla società

Elementi probativi ottenuti direttamente dal revisore (per esempio mediante osservazione dell'applicazione di un controllo)

Elementi probativi rappresentati da documenti cartacei e/o elettronici (fatture, verbali degli organi di gestione ecc.)

Elementi probativi costituiti da documenti originali

Minore attendibilità

Elementi probativi ottenuti all'interno dell'azienda

Elementi probativi ottenuti da fonti interne qualora i relativi controlli dall'impresa siano assenti o inefficaci

Elementi probativi ottenuti indirettamente o per deduzione dal revisore (per esempio mediante rilevazione di una procedura e dei punti di controllo previsti)

Elementi probativi non riproducibili (colloqui con il personale della società)

Elementi probativi costituiti da documenti non originali (fotocopie, fax ecc.)

Tipologie di procedure di revisione

Ispezione	Il revisore esamina registrazioni o documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato, ovvero svolge la verifica fisica di una attività.
Osservazione	Il revisore assiste a un processo o a una procedura svolta da altri, come, per esempio, l'osservazione della conta fisica delle rimanenze effettuata dal personale della società oppure l'effettuazione delle attività di controllo.
Indagine	Il revisore ricerca le informazioni di natura finanziaria e di altra natura presso le persone, in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno che all'esterno della società.
Ricalcolo	Il revisore verifica l'accuratezza matematica (sia manualmente sia elettronicamente) di documenti o registrazioni.
Riesecuzione	Il revisore esegue indipendentemente procedure o controlli che sono stati originariamente svolti nell'ambito del controllo interno.
Conferma esterna	Il revisore chiede e ottiene una risposta diretta in forma scritta da parte di un soggetto terzo (il soggetto circolarizzato) in formato cartaceo o elettronico.
Analisi comparativa	Il revisore valuta l'informazione finanziaria mediante l'analisi delle relazioni plausibili tra i dati, sia di natura finanziaria sia di altra natura.

Tipologie di procedure di revisione

Le tipologie di procedure di revisione, o la combinazione delle stesse, possono essere utilizzate come



Procedure di
valutazione del
rischio



Sondaggi di
conformità



Procedure di
validità

Sondaggi di conformità

Consentono al revisore di acquisire elementi probativi sull'adeguata progettazione e sull'efficace funzionamento del sistema di controllo interno

Consentono al revisore di supportare la sua valutazione del **rischio di controllo** (control risk)

Il revisore verifica e documenta che i controlli sulle specifiche asserzioni di bilancio:

- siano adeguatamente disegnati, ossia in grado di individuare e correggere errori significativi
- abbiano efficacemente funzionato lungo tutto il periodo in esame

Sondaggi di conformità: Principali tipologie

Ispezione

Osservazione

Indagine

Riesecuzione

Sondaggi di conformità: Ispezione

Esempi

■ All'atto della registrazione della fattura di acquisto l'addetto alla contabilità fornitori richiama a video ordine e DDT e ne verifica la corrispondenza spuntando i dati della fattura:

- il revisore ottiene copia dei tre documenti e ne verifica la corrispondenza.

■ Il responsabile dell'ufficio personale verifica l'accuratezza del calcolo degli stipendi analizzando un tabulato riportante per ogni dipendente lo stipendio del mese in corso e di quello precedente, siglando il tabulato ed evidenziando le situazioni che richiedono una verifica più approfondita da parte degli addetti alle paghe:

- il revisore verifica la presenza della sigla del responsabile e le risposte alle richieste da parte dell'ufficio paghe.

Sondaggi di conformità: Osservazione

Esempi

- Impossibilità di sbloccare un ordine di vendita reso non evadibile per problemi di solvibilità del cliente da parte dell'ufficio vendite:
 - il revisore chiede all'addetto dell'ufficio vendite di provare a sbloccare l'ordine e osserva che il sistema informatico non permette l'effettuazione di questa operazione.
- Periodici inventari fisici dei propri prodotti presso terzi per mezzo dei propri venditori:
 - il revisore partecipa ad una o più verifiche al fine di verificare l'effettuazione del controllo.

Attenzione! Questa procedura ha un limite: l'evidenza di revisione è limitata al momento in cui viene effettuata.

Sondaggi di conformità: Indagine

Esempi

- Verifica applicazione e conoscenza procedura:
 - dopo aver preso visione del manuale della procedura che ciascun impiegato deve seguire, il revisore chiede direttamente agli interessati di descrivere il loro operato per capire quale è il grado di conoscenza e applicazione della procedura stessa.
- Richieste incrociate (corroborative inquiry): la procedura prevede che le riconciliazioni bancarie predisposte dall'addetto dell'ufficio tesoreria siano discusse con il responsabile della tesoreria e con il direttore amministrativo e finanziario (in presenza di poste in riconciliazione superiori ad un dato importo).
 - il revisore intervista separatamente i tre soggetti coinvolti per avere conferma incrociata dello svolgimento del controllo.

Sondaggi di conformità

Indagine - Corretta esecuzione

1.	Pianificare: cosa vogliamo ottenere, che asserzione di bilancio vogliamo coprire, chi è l'interlocutore più adatto
2.	Informare la persona sull'obiettivo dell'incontro e preparare le domande
3.	Porre le domande possibilmente aperte, non ambigue, senza pregiudizi, non vaghe
4.	Ascoltare le risposte
5.	Valutare le risposte
6.	Porre le domande per svolgere un follow-up: ci confermano di aver capito e ci danno la possibilità di approfondire gli aspetti salienti
7.	Corroborare i punti chiave (ove possibile) con altri dati ed informazioni
8.	Prendere nota delle domande poste e delle risposte ricevute

Sondaggi di conformità: Riesecuzione

Esempi

La società effettua mensilmente una quadratura tra i carichi di magazzino valorizzati ai prezzi di acquisto (ordine o fattura) con gli acquisti contabilizzati in contabilità generale:

- il revisore effettua autonomamente tale quadratura per verificarne sia l'accuratezza matematica sia l'attendibilità dei dati: i carichi di magazzino a quantità devono quadrare con la contabilità di magazzino (verificata tramite inventario), tutti i conti di contabilità interessati dagli acquisti devono essere stati considerati, la valorizzazione dei carichi deve adeguatamente utilizzare il prezzo dell'ordine o della fattura.

Sondaggi di conformità

Quale sondaggio di conformità scegliere?

Dipende dal tipo di controllo che si vuole verificare

Una combinazione di queste procedure è normalmente ottimale, in quanto fornisce maggiori evidenze di revisione

Di solito, i controlli di alto livello (consuntivi e direzionali) per la loro natura vengono controllati per mezzo dello svolgimento dell'indagine ed osservazione

Sondaggi di conformità - Estensione

La dimensione del campione dipende da:

Risk of failure: rischio di fallimento del controllo

Frequenza del controllo (annuale, trimestrale, mensile, settimanale, giornaliero, ricorrente), se trattasi di controlli manuali

Grado di deviazione atteso

Sondaggi di conformità - Tempistica

Sono pianificati per verificare se i controlli interni sono stati applicati lungo tutto l'esercizio

Sono generalmente effettuati prima della chiusura dell'esercizio e devono essere aggiornati a fine esercizio (roll forward) considerando:

- risultati delle verifiche effettuate prima della chiusura dell'esercizio
- ampiezza del periodo residuo
- eventuali cambiamenti avvenuti nel sistema di controllo interno

Procedure di validità

Aspetti generali

Consentono di ottenere evidenze di revisione per individuare errori significativi nel bilancio

Consentono di portare il rischio di individuazione al livello ritenuto opportuno

Il revisore deve svolgere sempre procedure di validità per ciascuna asserzione di bilancio

Le procedure di validità comprendono:



Procedure di analisi comparativa



Verifiche di dettaglio

Analisi comparativa: ISA Italia 520

Prevedono l'analisi dell'andamento dei dati finanziari, patrimoniali ed economici significativi

Includono l'analisi degli indici, delle fluttuazioni, delle incoerenze e degli scostamenti rispetto ai valori previsti

Vengono utilizzate dal revisore durante le varie fasi della revisione

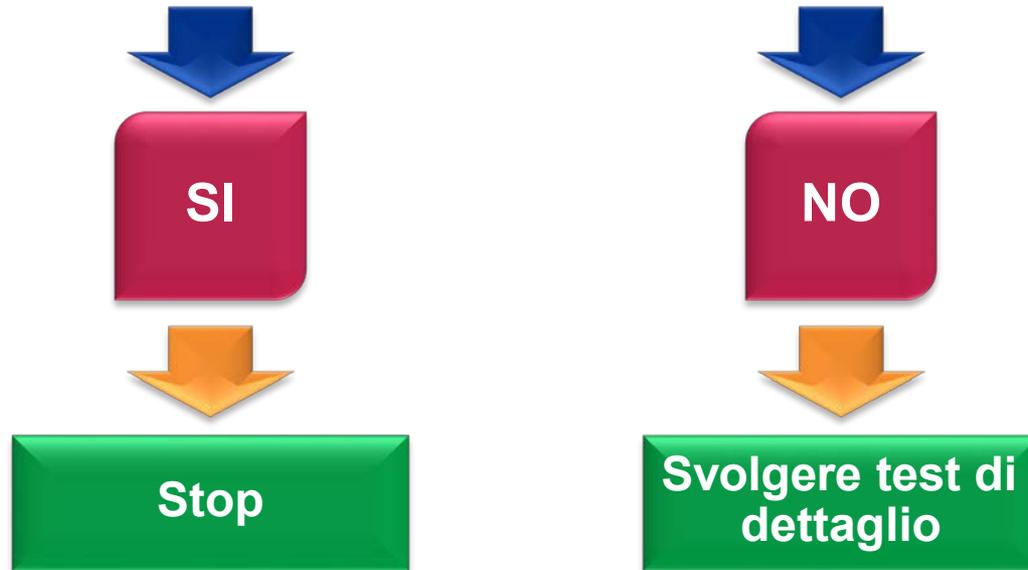


Analisi comparativa: Corretta esecuzione

1.	Definizione dell'obiettivo
2.	Verifica del livello di dettaglio delle informazioni oggetto di analisi;
3.	Valutazione della disponibilità e attendibilità delle informazioni;
4.	Previsione del risultato
5.	Comparazione con i dati effettivi oggetto d'analisi
6.	Valutazione del risultato finale

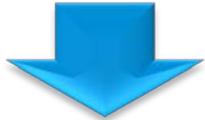
Analisi comparativa: Valutazione dei risultati

Le evidenze di revisione ottenute con l'analisi comparativa sono adeguate?

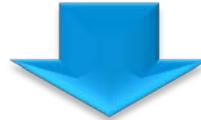


Analisi comparativa

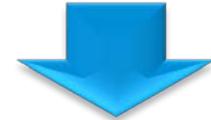
Esistono tre famiglie di procedura di analisi comparativa



Test di
ragionevolezza



Trend analysis



Ratio analysis

Analisi comparativa - Test di ragionevolezza

E' una tecnica di alto livello probativo ed implica:

- l'identificazione delle variabili
- l'identificazione dell'appropriata relazione tra le variabili
- la combinazione delle variabili per effettuare la previsione del risultato

Ricalcolo del TFR

Ricalcolo degli
interessi
attivi/passivi

Ricalcolo degli
ammortamenti

Analisi comparativa - Trend analysis

Consiste nell'analisi dei cambiamenti fra un periodo ed un altro

Mensilizzazione dei costi del personale

Mensilizzazione dell'incidenza percentuale dei resi sul fatturato

Comparazione tra il fatturato di dicembre e gennaio negli ultimi esercizi

Analisi comparativa - Ratio analysis (analisi per indici)

Rapporti fra due o più voci di bilancio o fra dati del bilancio con altri dati prodotti all'interno dell'azienda o provenienti dall'esterno

Indice di rotazione del magazzino

Tempi medi di incasso

Incidenza delle perdite su crediti sul fatturato

Incidenza percentuale delle varie fasce di scaduto rispetto al totale crediti

ROI, ROS, ROE, ecc..

Verifiche di dettaglio

Sono le procedure che vengono svolte a livello più analitico

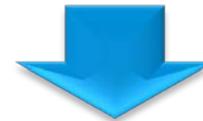
Prevedono la raccolta delle evidenze di revisione sul singolo elemento che compone il saldo o sulla singola transazione di bilancio

Punto di forza



Identifica l'errore
con precisione
(efficace)

Limite



Necessità di
estendere l'analisi
a un numero
elevato di
transazioni (a volte
poco efficiente)

Verifiche di dettaglio

Vengono generalmente effettuate attraverso le seguenti tipologie di procedure di revisione:

- ispezione;
 - ricalcoli;
 - conferme
- } **Come per i sondaggi di conformità**
- interne alla società;
 - esterne alla società.

Le conferme esterne consistono nel richiedere determinate informazioni a terzi (Rinvio).

Verifiche di dettaglio

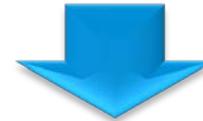
ISA Italia 501 stabilisce specifiche procedure di validità al fine di ottenere adeguati elementi probativi



Partecipazione alle rilevazioni fisiche delle rimanenze di magazzino



Richiesta di informazioni ai consulenti legali esterni



Informazioni sui settori di attività

Sono procedure obbligatorie, ove applicabili

Partecipazione all'inventario di magazzino

L'inventario fisico di magazzino rappresenta un'importante attività di controllo dell'attendibilità del sistema della contabilità di magazzino e, conseguentemente, delle rimanenze iscritte a bilancio

La partecipazione all'inventario fisico consente di:

- ispezionare le rimanenze di magazzino
- osservare che le operazioni di conta effettuate dalla società siano effettuate in base alle direttive impartite

Di conseguenza il revisore ottiene evidenze circa:

- i risultati della conta fisica
- la presenza di eventuali merci obsolete o danneggiate tra le rimanenze
- il rispetto delle procedure interne relativamente alla conta fisica

Partecipazione all'inventario di magazzino: Principali attività

Esaminare e valutare le istruzioni emanate dalla società

Pianificare la partecipazione all'inventario effettuato dalla società

Osservare le modalità di svolgimento della conta

Effettuare a sua volta conte a campione

Verificare le procedure per il controllo della corretta rilevazione dei fatti gestionali per competenza

Confrontare le risultanze della conta con l'elenco finale delle rimanenze

Richiesta di informazioni ai consulenti legali esterni

Le cause in corso e le rivendicazioni in essere possono avere impatti significativi sul bilancio sia in termini di stanziamenti nei fondi rischi ed oneri (in caso di passività potenziali probabili) sia in termini di informativa (in caso di passività potenziali possibili o probabili ma non quantificabili)

Il revisore deve svolgere tutte le procedure di revisione che ritiene necessarie al fine di:

- identificare tutte le cause in corso o rivendicazioni in essere
- valutarne la possibile conclusione al fine di identificare e quantificare i possibili impatti sul bilancio

Richiesta di informazioni ai consulenti legali esterni

Il revisore svolge le seguenti procedure:

- discutere con la Direzione e con i responsabili dell'ufficio legale
- ottenere specifiche attestazioni scritte dalla Direzione
- esaminare i verbali delle riunioni degli organi sociali
- esaminare la corrispondenza con organismi di vigilanza (Consob, Banca d'Italia, ecc.)
- richiedere informazioni ai legali esterni della società (vedi es. lettera in Fig. 4.7)

- Il revisore deve individuare tutti i legali che hanno assistito la società durante l'esercizio per cause o rivendicazioni
- La verifica della completezza si basa sia sull'analisi della corrispondenza tra società e legali sia sulla analisi dei conti che accolgono i costi per spese legali
- L'invio delle lettere dovrà coprire il 100% dei legali

Informazioni sui settori di attività

Se il bilancio contiene informazioni sui vari settori in cui la società opera, e queste siano significative, il revisore deve ottenere adeguate evidenze circa la conformità di tali informazioni con i criteri di redazione del bilancio (chiarezza e veridicità)

In particolare il revisore deve:

- discutere con la Direzione i metodi utilizzati per la segmentazione (identificazione dei settori, allocazione dei costi e dei ricavi, ecc.)
- verificare che l'applicazione di tali metodi abbia condotto ad una informazione conforme ai criteri di redazione del bilancio
- verificare la coerenza con i periodi precedenti
- verificare che siano state adeguatamente considerati i trasferimenti tra settori
- effettuare analisi comparative con i dati dei precedenti esercizi

12.

Conferme esterne

Andrea Buccione - Revisione aziendale

Conferme esterne

ISA Italia 505

Processo di acquisizione di elementi probativi tramite una comunicazione diretta di una parte terza in risposta ad una richiesta di informazioni su dati contabili (ad es. volume acquisti, debiti commerciali, crediti v/clienti) e/o fatti aziendali (ad es. contenzioso in corso, posizione fiscale) che possono incidere sulla predisposizione del bilancio

Conferme esterne

La valutazione del rischio di errori significativi in bilancio (combinazione tra rischio intrinseco e di controllo) determina la quantità e la qualità delle procedure di validità da effettuare



Più alto è il rischio di errori significativi maggiori sono le verifiche di dettaglio da effettuare

L'utilizzo della procedura di conferma esterna risulta molto efficace nell'ottenere elementi probativi



Generalmente garantisce un miglior evidenza di revisione rispetto ad una verifica di documentazione interna

Conferme esterne

Conferma positiva

Prevede che il destinatario della richiesta debba comunque rispondere. Può prevedere la conferma di un'informazione indicata nella lettera (es. saldo di un credito) o la richiesta di determinate informazioni (es. i rapporti intrattenuti con un istituto di credito)

Fornisce elementi probativi. Perché garantisce che i destinatari abbiano ricevuto la richiesta e ne abbiano verificato l'esattezza



Conferma negativa

Prevede la risposta solo in caso di discordanza con l'informazione inserita nella richiesta inviata

Può essere utilizzata solo in presenza di un rischio intrinseco e di controllo bassi

Non trova frequente utilizzo da parte dei revisori

Conferme esterne: Accurata progettazione



Richiesta di conferma - Statistica riepilogativa

Statistica circolarizzazione clienti

Saldo clienti circolarizzato in % sul totale crediti	32%				
Risposte pervenute in % sul campione di cui:		76%			
- in accordo			29%		
- non in accordo			47%		
			76%		
di cui, in % sulle risposte non in accordo:					
- riconciliate senza eccezione				46%	
- riconciliate con eccezione				1%	
				47%	
Procedure alternative effettuate di cui, in % sulle risposte non pervenute		24%			
- senza eccezioni					24%
- con eccezioni					0%
					24%
		100%			

Conferme esterne

Istituti di credito

Clienti

Fornitori

Legali

Fiscalisti

Società di leasing

Società di
factoring

Depositari di merci
o titoli

Richiesta di conferma - Istituti di credito

Deve essere effettuata nei confronti della totalità degli istituti di credito con i quali la società ha intrattenuto rapporti nel corso dell'esercizio.

Consente di ottenere evidenze probatorie su:

- completezza: tutti i crediti ed i debiti verso istituti di credito e posta sono esposti in bilancio;
- esistenza: i crediti e debiti esposti in bilancio si riferiscono alla società;
- accuratezza: i crediti e debiti esposti in bilancio sono registrati correttamente e registrati per competenza;
- obblighi/diritti: la società ha la titolarità di tutti i crediti, debiti e impegni esposti in bilancio;
- presentazione: la classificazione tra la parte corrente o immobilizzata è adeguata.

Richiesta di conferma - Istituti di credito

■ Riguarda varie informazioni:

- importi dei saldi contabili alla data di bilancio;
- condizioni e linee di fido concesse;
- contratti derivati sottoscritti;
- garanzie prestate dalla società a favore di terzi;
- titoli presentati per lo sconto, l'anticipazione e l'incasso;
- titoli in custodia;
- poteri di firma;
- conti aperti o chiusi nel periodo.

tutte queste informazioni sono ricomprese in un modulo standard in risposta alla richiesta definito con l'ABI (Associazione Bancaria Italiana).

Richiesta di conferma - Clienti

- La richiesta di conferma viene effettuata per un campione dei crediti iscritti in bilancio.
- Consente di ottenere evidenze probatorie su:
 - esistenza: crediti esposti in bilancio si riferiscono alla società;
 - accuratezza: i crediti esposti in bilancio sono corretti e registrati per competenza;
 - obblighi/diritti: la società ha la titolarità di tutti i crediti esposti in bilancio.
- Chiedendo la conferma di saldi presenti in bilancio non si raggiunge l'obiettivo della completezza dei crediti così come la conferma del credito non fornisce alcun elemento a supporto della sua recuperabilità (valutazione).

Richiesta di conferma - Fornitori

- La richiesta di conferma dovrà essere effettuata per un campione dei debiti iscritti in bilancio.
- Consente di ottenere evidenze probatorie su:
 - completezza: tutti i debiti nei confronti dei fornitori circolarizzati sono iscritti a bilancio;
 - accuratezza: i debiti esposti in bilancio sono corretti e registrati per competenza;
 - obblighi/diritti: la società ha considerato tutte le proprie obbligazioni contrattuali tra i debiti e le passività esposti in bilancio.
- Poiché il principale obiettivo della procedura è la verifica della completezza del debito, non verrà chiesto di confermare un saldo ma bensì di inviare l'EC alla data di riferimento.

13.

Selezione delle voci da esaminare e campionamento di revisione

Andrea Buccione - Revisione aziendale

Selezione delle voci da sottoporre ad esame

Disciplinata dal ISA Italia 530

Modalità di selezione delle voci nelle quali applicare le verifiche di dettaglio

Selezione di tutti gli elementi

Campionamento di revisione

Selezione di elementi specifici

Selezione di tutti gli elementi

Risulta conveniente quando la posta in esame è composta da un numero limitato di voci/transazioni ad elevato valore unitario ovvero quando il rischio intrinseco e di controllo sono elevati

Si applica alle procedure di validità e non ai sondaggi di conformità

Selezione di elementi specifici

Si basa sul giudizio professionale del revisore. Le motivazioni e le logiche utilizzate per la selezione devono essere documentate nelle carte di lavoro

Gli elementi da sottoporre a verifica sono selezionati sulla base di:

- conoscenza della attività del cliente;
- valutazione preliminare del rischio di errore e di individuazione;
- caratteristiche della popolazione in esame;
- attestazione di bilancio oggetto di verifica.

Selezione di elementi specifici

Voci ad elevato valore unitario



Voci inusuali con errori in passato

Ad esempio nella verifica dell'esistenza consente di concentrare l'esame sulle voci che potrebbero includere errori significativi

Ad esempio crediti con saldo avere o fornitori di servizi che in passato hanno evidenziato errori

Non costituisce un campionamento di revisione e, di conseguenza:

Eventuali errori individuati non possono essere estesi alla popolazione residua

Indipendentemente dal risultato della procedura è necessario ottenere adeguati elementi probativi sulla popolazione residua

Campionamento di revisione

Si intende l'applicazione di procedure di revisione su un numero di voci inferiore alla totalità delle voci che compongono il saldo di bilancio da analizzare in modo tale che tutte le voci abbiano una stessa probabilità di essere selezionate

Il principale vantaggio dell'utilizzo del campionamento di revisione rispetto alla selezione di voci specifiche è che gli eventuali errori riscontrati possono essere estesi all'intera popolazione

Campionamento di revisione

Prima di definire il campione è necessario accertarsi che la popolazione oggetto di analisi sia:

Appropriata in relazione all'obiettivo di revisione

Ad esempio, l'elenco delle fatture fornitori registrate non risulta appropriato se si vuole verificare la completezza dei debiti verso fornitori, sarà più appropriato l'elenco delle bolle di entrata merce

Completa

Ad esempio, prima di procedere con qualsiasi selezione di un campione è fondamentale assicurarsi che la popolazione includa tutte le transazioni che compongono il saldo di bilancio

Campionamento di revisione

Per migliorare l'efficacia dell'utilizzo del campionamento il revisore può valutare di stratificare la popolazione suddividendola in sottopopolazioni aventi caratteristiche specifiche

Il vantaggio della **stratificazione** è quello di ridurre la variabilità all'interno della popolazione e, di conseguenza, la dimensione del campione senza un incremento proporzionale del rischio

Ad esempio, la dimensione di un campione di crediti su cui effettuare l'analisi di recuperabilità può essere ridotto suddividendo i clienti in base all'area geografica concentrando l'analisi sui paesi a maggior rischio (basso rating finanziario, economie instabili)

Campionamento di revisione

La **dimensione del campione** è funzione del livello di rischio di campionamento che il revisore è disposto ad accettare

I fattori che influenzano la dimensione del campione sono diversi a seconda che il campione riguardi una procedura di conformità procedurale o una procedura di validità

Rischio di campionamento: il rischio di esprimere, sulla base di un campione, una conclusione diversa da quella che si sarebbe raggiunta se l'intera popolazione fosse stata analizzata

Campionamento di revisione

Sondaggi di conformità

Fattori che influenzano la dimensione del campione

Livello di affidabilità del sistema di controllo interno: un rischio di controllo basso richiede un campione elevato per ottenere maggiori elementi probativi a supporto della sua valutazione

Tasso di errore che si è disposti ad accettare: più basso è il tasso di scostamento che si intende accettare maggiore dovrà essere la dimensione del campione

Tasso di errore che ci si aspetta di riscontrare: anche questo fattore presenta una relazione diretta con la dimensione del campione

Numero di unità di campionamento: in popolazioni numericamente rilevanti, la dimensione del singolo campione ha effetti trascurabili sulla sua dimensione complessiva

Campionamento di revisione

Procedure di validità

Fattori che influenzano la dimensione del campione

Valutazione del rischio di errore: un rischio intrinseco e/o di controllo alto significa che il controllo interno non è in grado di individuare e correggere errori e di conseguenza il rischio di individuazione deve essere abbassato attraverso un campione elevato

Utilizzo di altre procedure di validità: maggiore è la numerosità di procedure di validità effettuate minore è la necessità di utilizzare un campione elevato

Entità dell'errore complessivo atteso: maggiore è l'entità dell'errore atteso, maggiore è la dimensione del campione

Stratificazione: riduce la dimensione del campione

Numero di unità di campionamento: in popolazioni numericamente rilevanti, la dimensione del singolo campione ha effetti trascurabili sulla sua dimensione complessiva

Errore complessivo che il revisore è disposto ad accettare: minore è l'errore complessivo accettabile maggiore è la dimensione del campione

Campionamento di revisione

Statistico



Prevede che tutte le voci componenti la popolazione abbiano la stessa probabilità di essere selezionate (selezione casuale)



Non statistico



Richiede che il revisore utilizzi il proprio giudizio professionale per la selezione delle voci



Il campionamento non statistico deve individuare un campione rappresentativo scegliendo le voci con le caratteristiche tipiche della popolazione, senza pregiudizi

14.

Relazione di revisione

Andrea Buccione - Revisione aziendale

Normativa di riferimento

Art. 14 del D.Lgs. 39/2010

ISA Italia dal n. 700 al n. 720B

Relazione di revisione

Principi rilevanti per la formulazione delle conclusioni di revisione

ISA Italia 700	Formazione del giudizio e relazione sul bilancio.
ISA Italia 701	Aspetti chiave della revisione (solo EIP)
ISA Italia 705	Modifiche al giudizio.
ISA Italia 706	Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti.
ISA Italia 710	Informazioni comparative.
ISA Italia 720	Le responsabilità del revisore per le altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione.
ISA Italia 720B	Relazione sulla gestione: giudizio di coerenza e giudizio di conformità.
ISA Italia 570	Continuità aziendale.

Relazione di revisione

La formazione del giudizio professionale

Il revisore deve formarsi un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile.

In particolare il revisore deve valutare se:

- il bilancio espone adeguatamente i principi contabili scelti ed applicati;
- i principi contabili sono coerenti e appropriati al quadro normativo sull'informazione finanziaria;
- le stime contabili effettuate sono ragionevoli;
- le informazioni in bilancio sono pertinenti, attendibili, comparabili e comprensibili;
- il bilancio fornisce un'informativa adeguata che consente agli utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi realizzati;
- la terminologia usata in bilancio è appropriata.

Elementi della relazione di revisione

ISA Italia 700

Titolo	TUF, D.Lgs. 39/2010, revisione volontaria
Destinatari	Generalmente gli Azionisti o Soci
Giudizio professionale	Rinvio
Elementi alla base del giudizio	P.R. utilizzati, indipendenza, ...
Aspetti chiave della revisione	Key audit matters per IEP, revisore dei dati comparativi, ...
Responsabilità	Degli amministratori e del collegio sindacale
Responsabilità	Del revisore
Altri obblighi di reportistica e richiami d'informativa	Rinvio
Data, luogo, nome e firma del revisore	Per aspetti legali e responsabilità

Espressione del giudizio professionale

Il revisore esprime il proprio giudizio professionale sul bilancio sottoposto a revisione in una sezione specifica

4 diverse tipologie di giudizio



Il giudizio senza modifica

Il giudizio espresso dal revisore laddove concluda che il bilancio è redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Quadro normativo sull'informazione finanziaria: il legislatore italiano ha previsto che le società adottino, a seconda delle circostanze, uno dei due seguenti quadri di regole di redazione del bilancio:

➔ Le norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione. Tali norme sono interpretate e integrate dai principi contabili italiani OIC.

➔ I principi contabili internazionali ("IFRS") adottati dall'Unione Europea.

Il giudizio senza modifica (Esempio)

"A nostro giudizio, il bilancio consolidato fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del gruppo ABC al 31 dicembre 201x, 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."

Il giudizio con modifica - ISA Italia 705

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.

Il giudizio con modifica - 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.

Il giudizio con rilievi (Esempi)

"Le rimanenze di magazzino della Società sono iscritte in bilancio per un importo di xxx. Gli amministratori non hanno valutato tali rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo ma unicamente al costo; ciò costituisce una deviazione dai corretti principi contabili. Le registrazioni della Società indicano che qualora gli amministratori avessero valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo, sarebbe stato necessario svalutare le stesse per un importo di xxx. Conseguentemente, il costo del venduto sarebbe stato superiore di xxx, e le imposte sui redditi, l'utile netto ed il patrimonio netto sarebbero stati inferiori rispettivamente di xxx, di xxx e di xxx."

*"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 S.p.A. al 31 dicembre 201x, 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 D.Lgs. N. 38/05."*

Il giudizio con rilievi (Esempi)

"Nelle note esplicative gli amministratori indicano di non disporre delle informazioni necessarie ai fini della completa informativa sulle parti correlate prevista dai principi contabili di riferimento; la mancanza di tali informazioni non ci ha consentito di completare le procedure di revisione per la verifica della correttezza dell'informativa fornita in bilancio in merito alle parti correlate."

"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 S.p.A. al 31 dicembre 201x, 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."

Il giudizio con modifica - Giudizio negativo

- Il revisore deve esprimere un giudizio negativo (o avverso) 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 di un giudizio negativo non esime il revisore dal rilevare nella relazione eventuali altri fatti che si sarebbero concretizzati in eccezioni in aggiunta a quelli che hanno giustificato l'espressione del giudizio avverso. Spesso è la concomitanza di più eccezioni che conduce al giudizio avverso.

Il giudizio con modifica - Giudizio negativo (Esempio)

"A nostro giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo", il bilancio consolidato non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del gruppo ABC al 31 dicembre 201x, 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 D.Lgs. N. 38/05."

Il giudizio con modifica - Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

- Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio laddove non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.
- Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio qualora, in circostanze estremamente rare caratterizzate da molteplici incertezze, egli concluda che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non sia possibile formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato sul bilancio.

Il giudizio con modifica - Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio (Esempio)

"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."

Pervasività dei rilievi

Fig. 6.4 Effetti della valutazione da parte del revisore degli errori e delle limitazioni sulla formulazione del giudizio professionale

Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica	Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti, o dei possibili effetti, sul bilancio	
	Significativo ma non pervasivo	Significativo e pervasivo
Bilancio significativamente errato	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo
Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati	Giudizio con rilievi	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

Richiamo di informativa

E' inserito dopo il paragrafo del giudizio, senza quindi alcun effetto sul giudizio stesso

Il revisore richiama i fatti di particolare importanza indicati dalla società nella nota integrativa del bilancio

Elementi di incertezza non di gravità tale da rendere impossibile l'espressione di un giudizio

Cambiamento dei criteri di valutazione

Eventi particolari

Norme civilistiche speciali che confliggono con le norme del bilancio

Giudizio sulla coerenza e conformità della relazione sulla gestione con il bilancio

Disciplinato dal ISA 720B

La relazione di revisione comprende un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge.

Il giudizio include una dichiarazione, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa acquisite nel corso dell'attività di revisione, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione.

Giudizio sulla coerenza e conformità della relazione sulla gestione con il bilancio

Definizioni - SA Italia 720B

Incoerenza

Presenza, nella relazione sulla gestione, di informazioni che contraddicono quelle contenute nel bilancio

Incoerenza significativa

Incoerenza che, considerata singolarmente o insieme ad altre incoerenze, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono

Mancanza di conformità

Assenza, nella relazione sulla gestione, di informazioni richieste dalle norme di legge

Altri obblighi di reportistica - Giudizio sulla coerenza e conformità della relazione sulla gestione

In caso di significative incoerenze e non conformità



La relazione di revisione include una dichiarazione a descrizione degli errori significativi identificati nella relazione sulla gestione, con indicazioni sulla natura di tali errori

Altri obblighi di reportistica - Giudizio sul bilancio vs. giudizio sulla coerenza

Tipologia di giudizio sul bilancio

Rilievi per divergenza rispetto ai principi contabili di riferimento

Rilievi per limitazioni del processo revisionale rispetto ai principi di revisione di riferimento

Impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni al procedimento di revisione o per significative incertezze

Giudizio avverso

Effetti sul giudizio sulla coerenza

Effetto sul giudizio sulla coerenza da valutare nelle specifiche circostanze

Effetto sul giudizio sulla coerenza da valutare nelle specifiche circostanze

Impossibilità di espressione del giudizio sulla coerenza

Impossibilità di espressione del giudizio sulla coerenza

Esempio di relazione di revisione

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

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società), 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 nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società 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.

Esempio di relazione di revisione

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione "*Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio*" della presente relazione. 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. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Altri aspetti

Il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1] è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che in data [gg][mm][aa], ha espresso un giudizio senza modifica su tale bilancio.

Esempio di relazione di revisione

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.

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, 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.

Esempio di relazione di revisione

Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I 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 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.

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

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il 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;

Esempio di relazione di revisione

- 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;
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- 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, 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 nostro giudizio. Le 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;
- 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.

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.

Esempio di relazione di revisione

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa], 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 S.p.A. al [gg][mm][aa] 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 S.p.A. al [gg][mm][aa] ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo nulla da riportare.

15.

Continuità aziendale

Andrea Buccione- Revisione aziendale

Continuità aziendale

Disciplinata dal ISA Italia 570

Art. 2423 C.C.: il bilancio d'esercizio deve essere redatto nella prospettiva della "continuazione dell'attività"

IAS 1 "Presentazione di bilancio": la direzione deve valutare la capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento

Orizzonte temporale: 12 mesi, limite minimo

Continuità aziendale

Responsabilità degli amministratori

Devono valutare se esistono i presupposti per predisporre il bilancio d'esercizio nel rispetto del principio della continuità aziendale (in alternativa: bilancio di liquidazione o assoggettamento a procedure concorsuali)

Devono costantemente valutare le condizioni di salute dell'impresa e, se l'impresa è in difficoltà, svolgere analisi di dettaglio per valutarne le prospettive future

In caso di dubbi sul going concern devono descriverli in Relazione sulla Gestione e Nota Integrativa, commentando la probabilità di accadimento e buon esito di eventi futuri volti a sanare la situazione

Un'errata valutazione degli amministratori circa la possibilità di sopravvivenza dell'impresa comporta, per gli azionisti e i terzi, un ritardo pregiudizievole nelle azioni a difesa dei propri interessi

Continuità aziendale

Responsabilità del revisore

La sopravvivenza o il fallimento di un'impresa in difficoltà non può essere sempre e comunque prevista.

- un giudizio positivo sul bilancio non garantisce la sopravvivenza della società

La responsabilità del revisore è limitata ai compiti che gli sono propri:

- valutare l'appropriato utilizzo da parte degli Amministratori del presupposto di continuità aziendale
- considerare se vi siano incertezze significative tali da doverne dare informativa in bilancio
- operare nel rispetto dei principi di revisione

Continuità aziendale

Responsabilità del revisore

Il revisore raccoglie sufficienti e appropriate evidenze circa la capacità dell'impresa di continuare ad operare nel prevedibile futuro

Analizza la capacità della società di continuare ad operare

Individua le circostanze (indicatori di rischio) che pongono dubbi di continuità aziendale e valuta i relativi rischi di revisione

Analizza la valutazione effettuata dalla direzione sul going concern

Esamina l'informativa di bilancio e identifica il tipo di relazione da emettere

Svolge procedure di revisione specifiche ed aggiuntive nel caso in cui esistano dubbi sulla continuità aziendale

Continuità aziendale

Indicatori di rischio finanziari

Andamento negativo degli indici economico-finanziari

Perdurante assenza di cash-flow

Inadempienze contrattuali in relazione a prestiti o altri accordi simili

Mancato versamento dei contributi previdenziali e/o delle ritenute IRPEF

Diminuzione del patrimonio netto o esistenza di un deficit patrimoniale (art. 2446 e 2447 C.C.)

Capitale circolante negativo

Esistenza di significativi gravami sui beni dell'impresa

Rifiuto di usuali linee di credito da parte di fornitori o banche

Incremento anomalo delle rimanenze

Incapacità di saldare i debiti alla scadenza

Continuità aziendale

Indicatori di rischio gestionali

Dimissioni di amministratori e sindaci

Uscita del personale dirigenziale chiave senza che sia sostituito

Perdita di mercati fondamentali, di concessioni o di fornitori

Previsioni negative dei flussi di cassa e dei risultati economici

Incapacità di evadere gli ordini

Continuità aziendale

Indicatori di rischio esterni

Difficoltà incontrate da aziende simili nel medesimo settore

Nuove leggi pregiudizievoli all'attività svolta dall'azienda

Mancato od incerto rinnovo di concessioni/autorizzazioni necessarie all'esercizio dell'attività svolta dall'azienda

Proposta o minaccia di espropriazione di beni

Significativi contenziosi legali e fiscali

Continuità aziendale

Indicatori mitiganti

Possibilità di cedere attività eccedenti o di rinviare l'acquisto di nuove attività

Capacità di ottenere finanziamenti

Possibilità di ristrutturazione e rischedulazione del debito

Possibilità di incrementare il capitale sociale

Capacità di ridurre i costi

Possibilità di entrare in mercati alternativi

Nel caso di gruppi, capacità della controllante e/o consociate di supportare l'azienda in crisi: (es. aumento C.S., nuovi finanziamenti)

Continuità aziendale

Procedure aggiuntive in caso di dubbi su going concern

Ottenere la valutazione della direzione sulla capacità di continuare a operare come un'entità di funzionamento

Verificare l'attendibilità dei flussi di cassa prospettici, dei business plan, e delle relative assunzioni

Analizzare gli eventi successivi al bilancio

Ottenere opportune attestazioni scritte dalla direzione della società

Analisi del current trading

Verifica della capacità di evadere gli ordini

Analisi dei contratti di finanziamento

Lettura dei verbali degli organi sociali

Incertezze sulla continuità aziendale

Effetti sul giudizio professionale

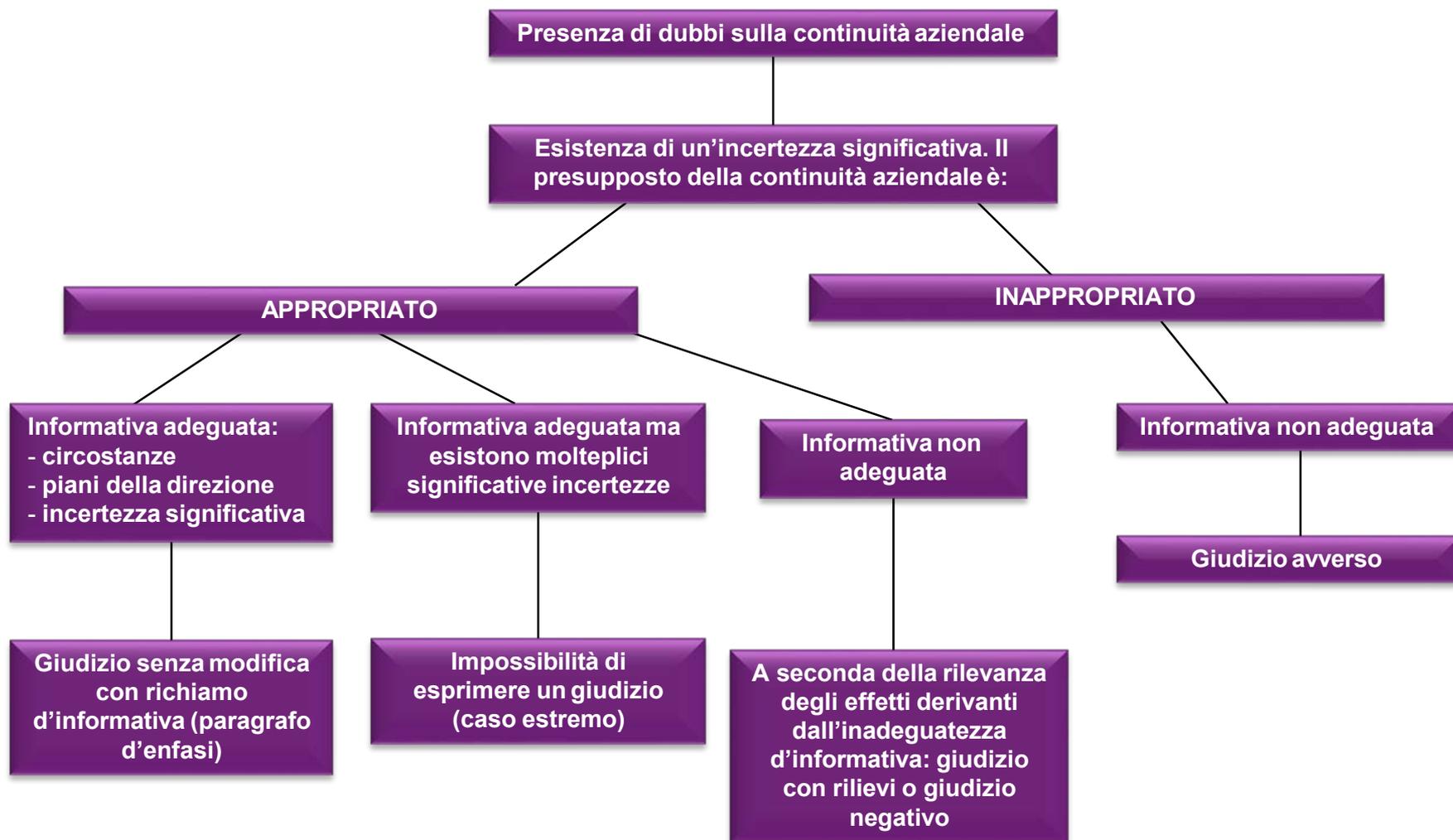
Se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale risulta appropriato ma esiste un'incertezza significativa gli amministratori devono darne adeguata informativa nella nota integrativa del bilancio:

- descrivere i principali eventi e circostanze che originano l'incertezza, da un punto di vista economico e/o patrimoniale e/o finanziario;
- descrivere le azioni poste in essere dalla Direzione per far fronte a tali eventi e circostanze;
- evidenziare chiaramente che esiste un'incertezza significativa in merito al buon esito delle azioni poste in essere.

Il livello di adeguatezza dell'informativa di bilancio influisce sulla tipologia di giudizio.

Incertezze sulla continuità aziendale

Effetti sul giudizio professionale



16.

Eventi successivi

Andrea Buccione - Revisione aziendale

Eventi successivi: ISA Italia 560

Eventi che si verificano tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di approvazione del bilancio da parte degli azionisti



Fatti che devono essere recepiti nelle voci di bilancio



Fatti che non devono essere recepiti nelle voci di bilancio ma che richiedono illustrazione nella nota integrativa



Fatti che possono incidere sulla continuità aziendale

Il revisore ha differenti responsabilità a seconda che si tratti di eventi che avvengono prima o dopo la data di emissione della propria relazione

Eventi successivi

Eventi sino alla data della relazione di revisione

Il revisore ottiene adeguati elementi probativi sulla completa individuazione degli eventi successivi avvenuti sino alla data di emissione della relazione di revisione che possono richiedere integrazioni o modifiche al bilancio d'esercizio

Deterioramento della situazione finanziaria di un debitore

Vendita di prodotti a magazzino a prezzi inferiori al costo

Conclusione/evoluzione di una causa legale

Cessione di una partecipazione

Della propria relazione

Eventi successivi

Procedure di revisione normalmente effettuate

Esame delle procedure implementate dalla società per l'identificazione degli eventi successivi (procedura generalmente non formalizzata)

Analisi dell'ultima situazione contabile infrannuale

Lettura dei verbali delle riunioni degli organi sociali

Richiesta di aggiornamenti a legali circa l'andamento di cause o contenziosi

Richiesta di informazioni alla direzione

Aggiornamento dell'analisi degli eventi successivi da parte del revisore secondario

Analisi operazioni straordinarie

Verifica di contabilizzazioni anomale nell'esercizio successivo

Eventi successivi

Eventi dopo la data della relazione di revisione

Il revisore ha la responsabilità di verificare la presenza degli eventi successivi sino alla data di emissione della relazione



Nel periodo intercorrente tra tale data e la data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea, la responsabilità di informare il revisore dell'avvenimento di eventi successivi che possono influire in modo significativo sul bilancio compete agli amministratori

Eventi successivi

Eventi dopo la data della relazione di revisione

La nuova relazione conterrà un paragrafo d'enfasi nel quale, facendo riferimento alla precedente relazione, si richiamano i motivi della riemissione, che dovranno anche essere descritti dagli amministratori in bilancio

UNICA DATA



Il revisore si assume la responsabilità di verificare tutti gli eventi successi alla emissione della prima relazione. Le procedure descritte in precedenza vengono effettuate per coprire l'intero arco temporale tra la data di fine anno e quella della nuova relazione



DOPPIA DATA



Il revisore limita la sua responsabilità al solo evento che ha comportato al modifica del bilancio

Se gli amministratori non modificano il bilancio, il revisore richiede il ritiro della relazione originaria ed emette una nuova relazione che indichi il disaccordo
Del ritiro della relazione ne dovrà essere data comunicazione al collegio sindacale

17.

Verifica della regolare tenuta della contabilità

Andrea Buccione - Revisione aziendale

Verifica della regolare tenuta della contabilità

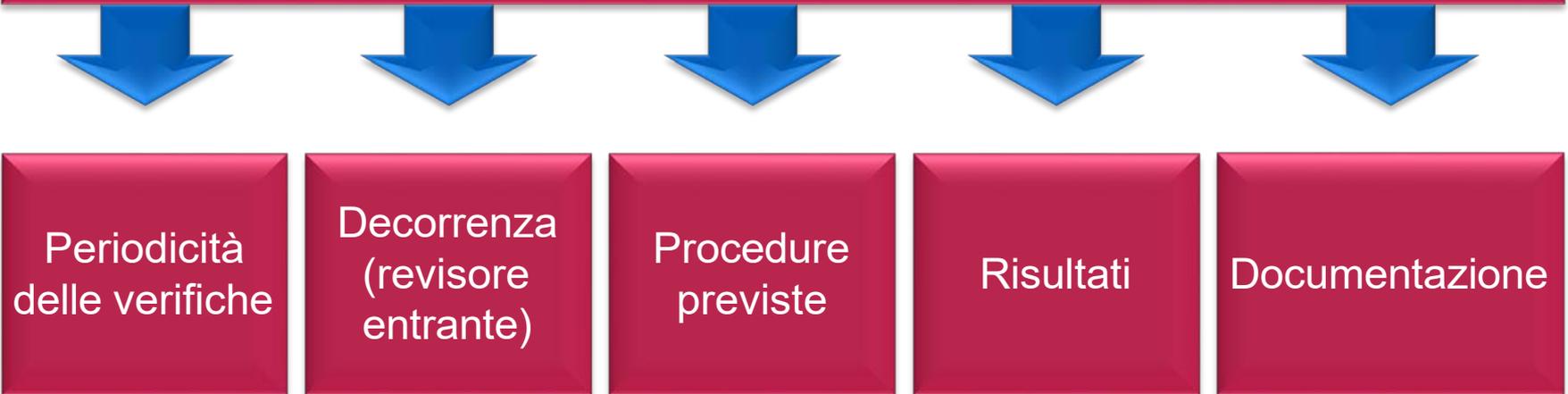
Art. 14 D.Lgs. 39/2010: il revisore legale o la società di revisione incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:

- esprime con apposita relazione un giudizio sul bilancio
- verifica nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili (la cosiddetta "attività di controllo contabile")

L'attività di revisione legale dei conti non si limita alla revisione del bilancio ma include interventi periodici volti a verificare la regolare tenuta della contabilità

Verifica della regolare tenuta della contabilità

L'attività di controllo contabile è trattata dal principio SA Italia 250B



Periodicità delle verifiche

- La Comunicazione Consob del 1999 ha previsto che le attività di controllo contabile venissero svolte con cadenza trimestrale.
- Il D.Lgs. 39/2010 ha abrogato il precedente concetto della “cadenza trimestrale” prevedendo, più generalmente, la “periodicità” delle stesse.
- Bisogna pianificare verifiche più frequenti a seconda di:
 - natura dell’attività aziendale;
 - operazioni significative/rischiose;
 - modifiche procedurali;
 - irregolarità non sanate.

Decorrenza - Cambio della società di revisione nel corso dell'esercizio

- Viene esplicitamente previsto che la responsabilità rimane della precedente società di revisione fino al conferimento dell'incarico alla nuova.
- Le verifiche periodiche dovranno essere fatte dal revisore uscente anche sul primo periodo dell'esercizio in corso e fino alla data di conferimento dell'incarico al nuovo revisore.

Procedure da svolgere

Analisi del controllo interno

Analisi comparativa

Colloqui con la direzione

Altre procedure

Procedure da svolgere

Controllo interno

- Analisi di eventuali cambiamenti nel sistema di controllo interno rispetto all'ultimo bilancio oggetto di revisione.
- L'analisi include le procedure societarie per:
 - accertare tutti i libri obbligatori da tenere;
 - introdurre nuovi libri obbligatori richiesti per tipologie di società;
 - assicurare l'osservanza degli adempimenti (norme fiscali e previdenziali);
 - accertare la tempestività e regolarità delle vidimazioni di legge;
- Svolgimento di sondaggi di conformità per accertare la corretta rilevazione delle operazioni di gestione e delle operazioni relative agli adempimenti tributari e previdenziali.

Procedure da svolgere

Controllo interno

Principali procedure esemplificative

- aggiornamento della conoscenza del settore, azienda e rischi di revisione;
- aggiornamento (o rilevazione se nuovo) dei processi aziendali significativi;
- verifiche sull'efficacia dei controlli per i processi significativi;
- test IVA per la verifica della corretta contabilizzazione delle operazioni.

Procedure da svolgere

Analisi comparative

Da effettuare sulla base dell'ultima situazione periodica disponibile predisposta dalla direzione al fine di:

- individuare voci anomale o di carattere eccezionale;
- individuare eventuale squilibrio finanziario.

Comparazione con la situazione periodica precedente, con la situazione relativa al corrispondente periodo del precedente esercizio e con il budget (trend analysis).

Eventuale utilizzo di indici (ratio analysis).

Approfondimento dei risultati ottenuti dalle analisi comparative attraverso colloqui con la Direzione della società.

Procedure da svolgere

Colloqui con la direzione

Ottenimento di informazioni su operazioni ed eventi significativi del periodo.

Ad esempio:

- acquisizioni e/o cessioni significative (cespiti, partecipazioni, rami d'azienda);
- operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, aumenti capitale sociale);
- contenziosi, verifiche fiscali;
- perdita di mercati, fermo impianti, ristrutturazioni;
- fatti censurabili.

Procedure da svolgere

Altre

- Ricontri documentali per operazioni particolarmente significative o caratterizzate da particolare rischiosità e/o complessità.
- Corretta tenuta dei libri obbligatori.
- Accuratezza negli adempimenti fiscali e previdenziali.
- Scambio informativo con il Collegio Sindacale e gli altri organi di Governance.
- Lettura dei libri sociali.
- Verifica delle disponibilità liquide e dei titoli di proprietà.
- Esame della sistemazione delle irregolarità eventualmente riscontrate in precedenti verifiche.

Risultati delle verifiche

- Valutare i risultati di ciascuna verifica periodica considerando i possibili effetti sullo svolgimento dell'attività di revisione contabile sul bilancio.
- Considerare i possibili effetti:
 - delle carenze nelle procedure adottate dall'impresa ai fini della regolare tenuta della contabilità sociale;
 - della non conformità nell'esecuzione da parte dell'impresa degli adempimenti richiesti dalla normativa;
 - degli errori nelle scritture contabili eventualmente riscontrati.
- Valutare se i risultati di ciascuna verifica periodica rendono necessario effettuare comunicazioni ai responsabili delle attività di governance in conformità con quanto previsto dagli ISA Italia n. 260 e n. 265.

Documentazione delle verifiche

La documentazione delle attività svolte sul controllo contabile (carte di lavoro) dovranno essere tenute distinte dalle carte di lavoro relative alla revisione di bilancio.