

#06

IL PROCESSO DI REVISIONE



Dipartimento di

**Scienze Economiche, Aziendali,
Matematiche e Statistiche "Bruno de Finetti"**

Il processo di revisione

La revisione contabile può essere definita come il processo di controllo attraverso il quale il revisore ottiene elementi probativi adeguati e sufficienti ad esprimere il giudizio sul bilancio. [Bava]



Le attività preliminari

ART. 10 BIS

Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza (1)

1. Il revisore legale o la società di revisione legale, prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale, deve valutare e documentare:

- a) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività di cui all'articolo 10 e, ove applicabile, all'articolo 17;
- b) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;
- c) la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione;
- d) nel caso di società di revisione legale, l'abilitazione del responsabile dell'incarico all'esercizio della revisione legale ai sensi del presente decreto.

Le attività preliminari

Valutazioni **preliminari** che il revisore deve effettuare al fine di verificare di:

- Disporre delle competenze per svolgere l'incarico e di avere la possibilità di svolgerlo (es disponibilità di tempo e di risorse);
- Essere in grado di rispettare i principi etici applicabili (con particolare riferimento al requisito dell'indipendenza)
- Aver considerato l'integrità del cliente e non disporre di informazioni che possano indurlo a concludere che il cliente manchi di integrità.

Il revisore deve applicare le **procedure** necessarie per:

- Acquisire le informazioni che ritiene necessarie nelle circostanze prima di accettare un incarico con un nuovo cliente (o se mantenere un incarico...)
- Stabilire se è appropriato accettare l'incarico qualora accettando si identifichi un potenziale conflitto di interessi;
- Documentare il modo in cui sono state risolte le problematiche, nei casi in cui ne siano identificate e il revisore decida di accettare o mantenere il rapporto con il cliente o un incarico specifico.

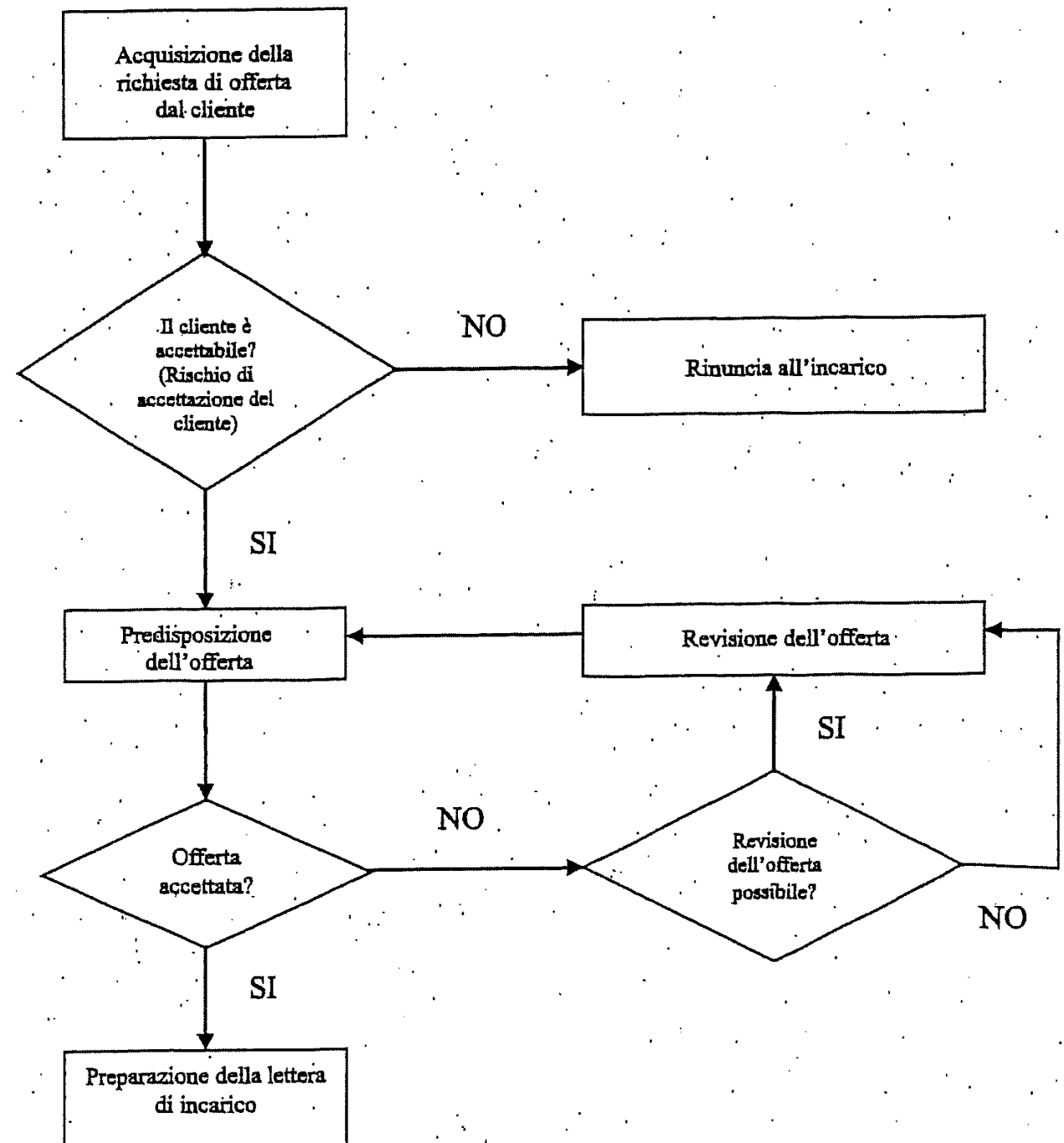
Le attività preliminari

La valutazione solitamente viene fatta attraverso **questionari**.

Fattori solitamente da tenere in considerazione:

- Situazione finanziaria e reputazione del cliente
- Profittabilità dell'attività e competitività aziendale
- Governance e livello di affidabilità del personale direttivo
- Affidabilità del sistema di controllo e delle stime contabili
- Continuità aziendale
- Esistenza di transazioni di rilievo con parti correlate.
- Indipendenza del revisore
- Natura del servizio reso
- Necessità di ricorrere ad esperti esterni

L'accettazione dell'incarico



La pianificazione della revisione

PIANIFICAZIONE PER:

- 1) Ottenere EVIDENZE SUFFICIENTI e ADEGUATE a ridurre il rischio ad un livello accettabile
- 2) Svolgere PROCEDURE COERENTI con il costo della revisione
- 3) Consentire di completare il lavoro e redigere la RELAZIONE

Devo identificare le AREE CRITICHE → l'esito della PIANIFICAZIONE è la REDAZIONE DEL PROGRAMMA DI REVISIONE.

La pianificazione della revisione

Gli standard di revisione maggiormente utili in questa fase sono:

- ISA ITALIA 300 – PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO
- ISA ITALIA 315 – IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA
- ISA ITALIA 320 – SIGNIFICATIVITA' NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE
- ISA ITALIA 520 – PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA.

La pianificazione della revisione

ISA 300 – PIANIFICAZIONE

La pianificazione della revisione richiede la definizione della strategia generale di revisione per l'incarico e l'elaborazione di un piano di revisione.

Una pianificazione adeguata favorisce la revisione del bilancio in diversi modi, tra cui: (Rif.: Parr. A1-A3)

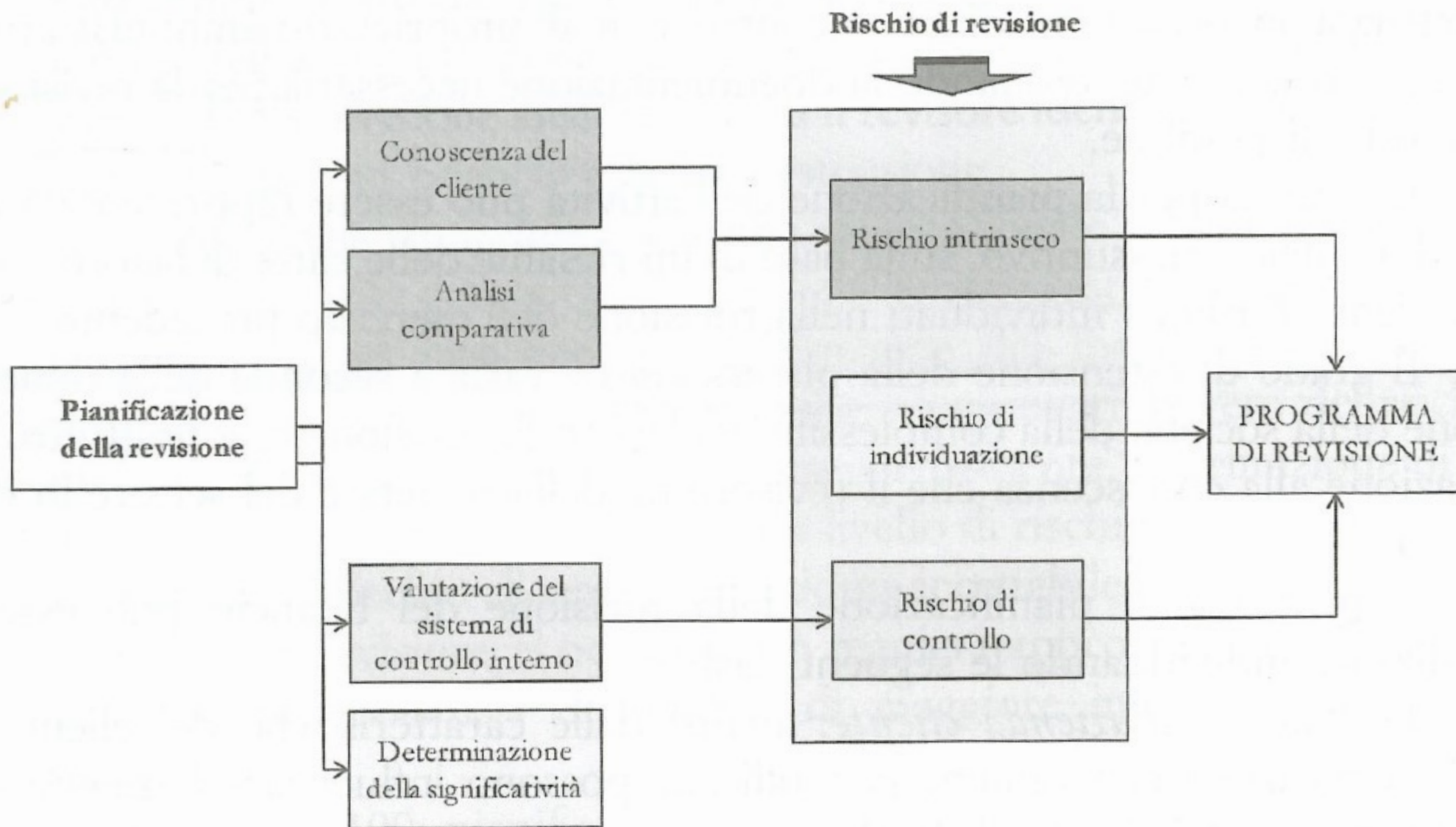
- aiuta il revisore a dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione;
- aiuta il revisore a identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;
- aiuta il revisore a organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione affinché sia svolto in modo efficace ed efficiente;
- fornisce supporto nella selezione dei membri del team di revisione con un livello appropriato di capacità e 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, ove applicabile, al coordinamento del lavoro svolto dai revisori delle componenti e dagli esperti.

La fasi della pianificazione

Il **processo** di pianificazione si compone di diverse fasi:

- 1) Studio dell'azienda cliente** (cioè l'ambiente di controllo): analisi delle caratteristiche del cliente e delle condizioni economiche generali che possono influenzare l'azienda da revisionare e del rischio di frode.
- 2) Applicazione di procedure di analisi comparativa.**
- 3) Valutazione dell'efficacia del sistema di controllo interno:** valutazione preliminare del “rischio di controllo” attraverso l'effettuazione dei test di controllo (o di conformità) per verificare l'efficacia dei controlli effettuati dall'azienda e del sistema informativo aziendale;
- 4) Determinazione del livello di significatività preliminare;**
- 5) Definizione della strategia di revisione e stesura del programma di revisione:** individuazione delle procedure di revisione e dell'estensione dei controlli sulle voci di bilancio (test di sostanza o di validità).

Fase preliminare - Interim



La fasi della pianificazione

Sulla base di questa valutazione del rischio, il revisore definisce il livello di significatività e dispone delle informazioni necessarie per la redazione del programma analitico dei controlli da effettuare, definendo in questo modo il livello del rischio di individuazione e, conseguentemente, il rischio di revisione complessivo.

La fasi della pianificazione

Fase 1 – La conoscenza dell'impresa cliente [ISA 315]

Il revisore deve analizzare (ISA 315, paragrafo 11):

- il settore di attività, la regolamentazione e altri fattori esterni rilevanti, incluso il quadro sull'informativa finanziaria applicabile;
- la natura dell'impresa che include: le attività operative, l'assetto proprietario e la struttura di governance, le tipologie degli investimenti in essere e quelli pianificati per il futuro;
- il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata;
- la scelta e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa (sono appropriati e coerenti con l'attività e il quadro normativo dell'informativa finanziaria applicabile e con i principi contabili utilizzati nello specifico settore di attività);
- gli obiettivi e le strategie dell'impresa e i relativi rischi connessi all'attività svolta, che possono comportare rischi di errori significativi;
- la misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria dell'impresa.

La fasi della pianificazione

Fase sub 2 – L'analisi comparativa [ISA 520]

- Analytical review – l'analisi degli indici e dell'andamento dei dati patrimoniali, finanziari ed economici significativi. (ISA 520).
- Individuare le aree critiche del bilancio – attraverso analisi degli scostamenti in valore assoluto e in termini percentuali, rispetto ai valori dell'esercizio precedente.
- Sono procedure che vengono effettuate sia in fase di pianificazione sia in fase di effettuazione delle verifiche di validità e nel riesame finale del lavoro svolto.

La fasi della pianificazione

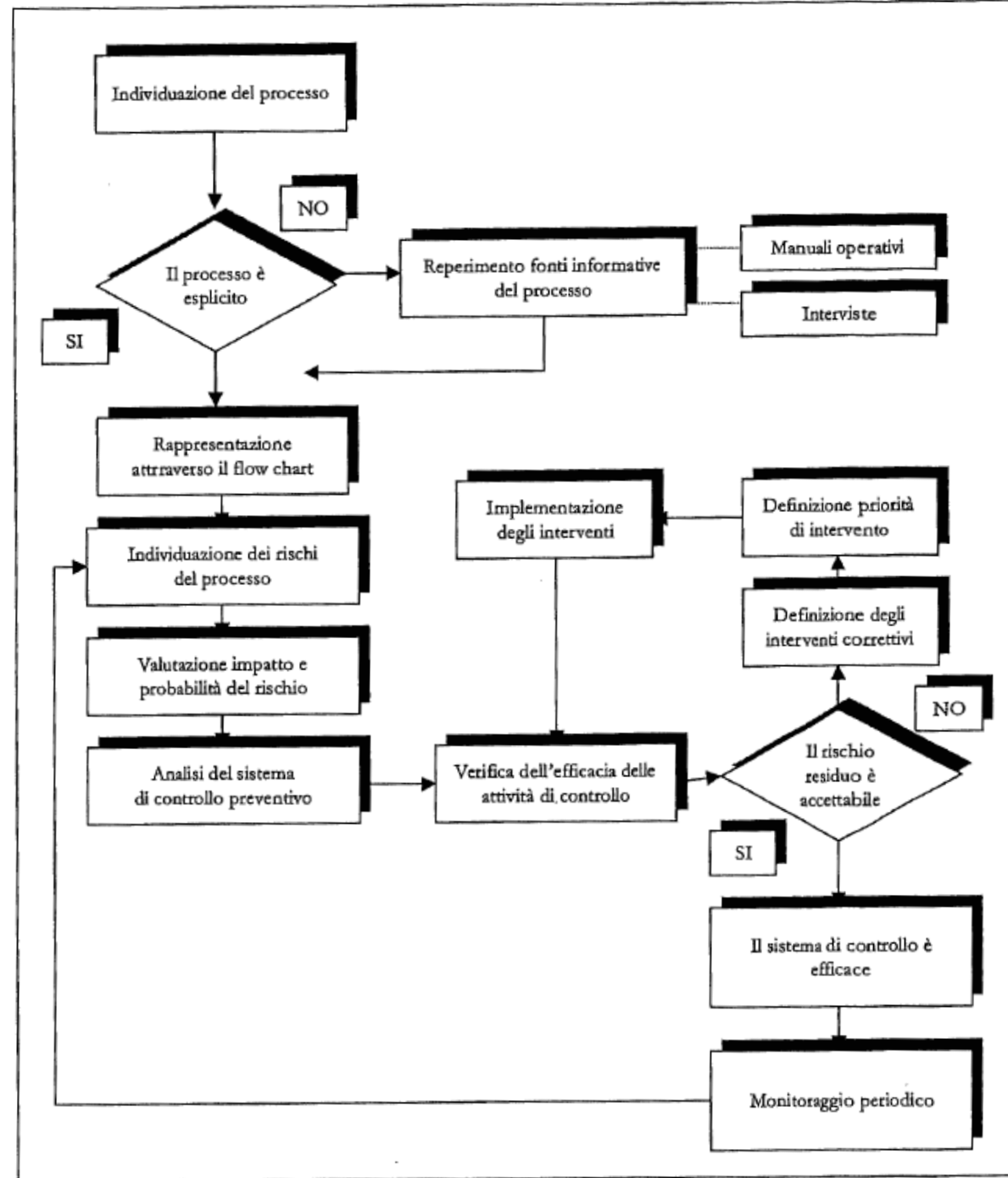
Fase sub 3 – Efficacia del sistema di controllo interno [ISA 315]

Il revisore deve analizzare il sistema di controllo interno all'impresa, limitatamente agli aspetti rilevanti ai fini della revisione contabile (par. 12).

Importanza di individuare e analizzare i PROCESSI AZIENDALI (es. ciclo attivo, ciclo passivo e ciclo investimenti).

La fasi della pianificazione

Fase sub 3 – Efficacia del sistema di controllo interno [ISA 315]



La fasi della pianificazione

Fase sub 4 – La significatività (si veda più avanti)

....

La pianificazione della revisione

Attività di pianificazione

7. 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.
8. Nel definire la strategia generale di revisione, il revisore deve:
 - a) identificare le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata;
 - b) determinare gli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste;
 - c) considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione;
 - d) considerare i risultati delle attività preliminari dell'incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico siano pertinenti;
 - e) determinare la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico. (Rif.: Parr. A8-A11)

Fase sub 5 – La definizione della strategia di revisione e del piano di revisione

ISA 300

ISA 300 – PIANIFICAZIONE

A1. La natura e l'estensione delle attività di pianificazione variano in ragione delle dimensioni e della complessità dell'impresa, dell'esperienza maturata dai membri chiave del team di revisione durante lo svolgimento dei precedenti incarichi presso l'impresa, e dei cambiamenti nelle circostanze che si verificano durante lo svolgimento dell'incarico di revisione.

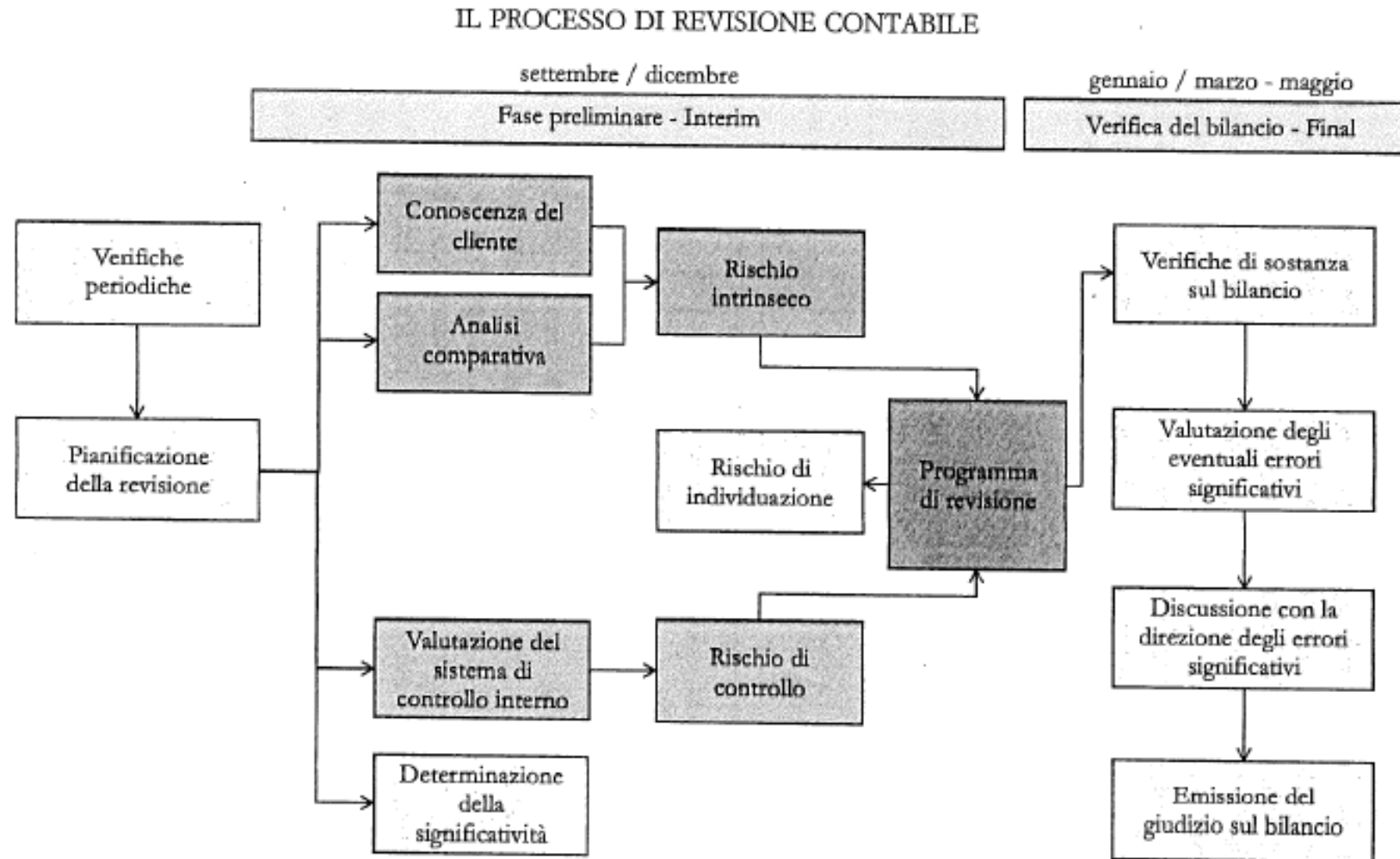
La pianificazione della revisione

9. Il revisore deve elaborare un piano di revisione che deve includere una descrizione dei seguenti aspetti:
 - a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315; ⁴
 - b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati (nel seguito anche "procedure di revisione conseguenti") pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330; ⁵
 - c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione. (Rif.: Par. A12 – A14)
10. Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione. (Rif.: Par. A15)
11. Il revisore deve pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro. (Rif.: Parr. A16-A17)

La pianificazione della revisione

9. Il revisore deve elaborare un piano di revisione che deve includere una descrizione dei seguenti aspetti:
 - a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315; ⁴
 - b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati (nel seguito anche "procedure di revisione conseguenti") pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330; ⁵
 - c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione. (Rif.: Par. A12 – A14)
10. Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione. (Rif.: Par. A15)
11. Il revisore deve pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro. (Rif.: Parr. A16-A17)

Il processo di revisione



Il processo di revisione

FASE DI INTERIM

Applicazione delle prime attività di verifica definite nell'ambito della pianificazione (test di controllo efficacia sistema di controllo interno, test sui cicli aziendali, ecc.)

➔ L'attenzione è posta su valutazione e riduzione del rischio di controllo e alla valutazione del rischio intrinseco.

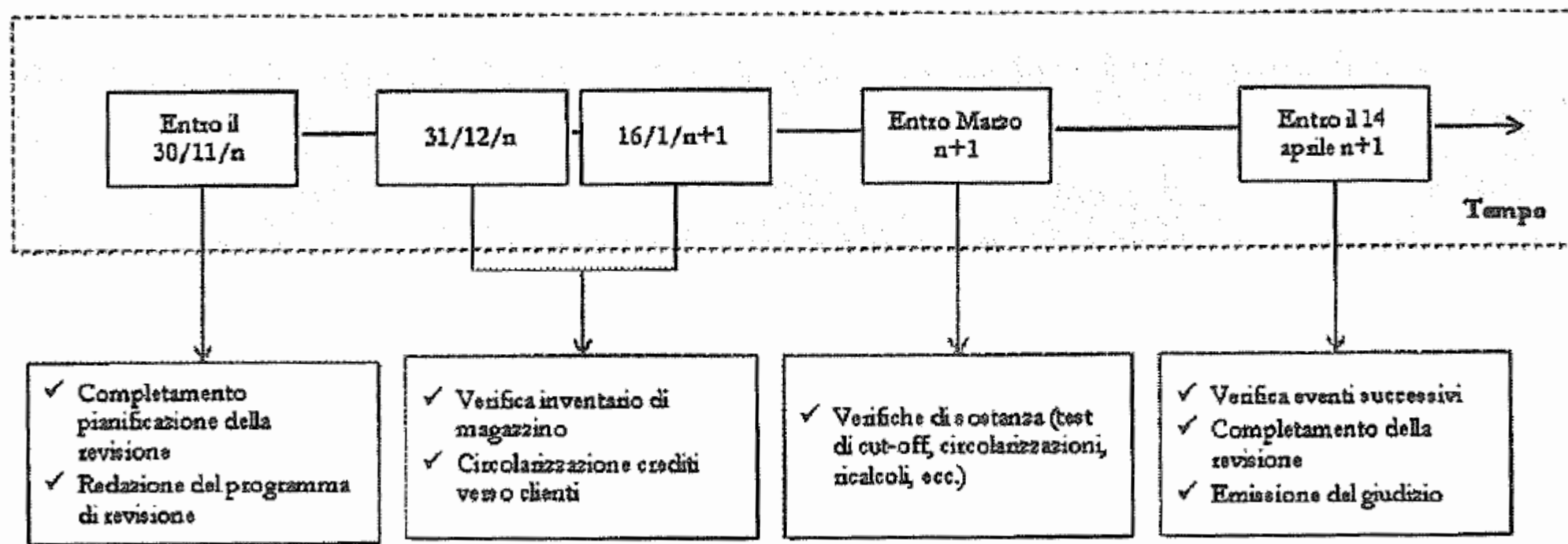
FASE DI FINAL

Verifiche di sostanza effettuate sui singoli saldi delle voci di bilancio. Verifiche sulla corretta valutazione delle voci di bilancio – come valutazione crediti, immobilizzazioni, rimanenze, ecc

➔ L'attenzione è posta sulla valutazione e riduzione del rischio di individuazione al fine di definire un rischio di revisione residuo accettabile.

Il timing

TIMING DEL PROCESSO DI REVISIONE



Le verifiche periodiche – SA ITALIA 250B

Pianificazione delle verifiche periodiche (Rif.: Par. 12)

A1. Il revisore ha la responsabilità della pianificazione della frequenza delle verifiche periodiche, in funzione della dimensione e della complessità dell'impresa. Esempi di fattori che possono essere considerati dal revisore al fine della definizione della frequenza delle verifiche periodiche sono:

- il settore di attività dell'impresa e la natura delle operazioni svolte;
- la complessità organizzativa dell'impresa;
- la numerosità e/o la frammentazione delle operazioni svolte;
- il riscontro, in precedenti verifiche periodiche, di carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale, di non conformità nell'esecuzione di adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento ovvero di eventuali errori nelle scritture contabili.

Si parte da
art. 14

Le verifiche periodiche – SA ITALIA 250B

Pianificazione delle verifiche periodiche (Rif.: Par. 12)

A1. Il revisore ha la responsabilità della pianificazione della frequenza delle verifiche periodiche, in funzione della dimensione e della complessità dell'impresa. Esempi di fattori che possono essere considerati dal revisore al fine della definizione della frequenza delle verifiche periodiche sono:

- il settore di attività dell'impresa e la natura delle operazioni svolte;
- la complessità organizzativa dell'impresa;
- la numerosità e/o la frammentazione delle operazioni svolte;
- il riscontro, in precedenti verifiche periodiche, di carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale, di non conformità nell'esecuzione di adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento ovvero di eventuali errori nelle scritture contabili.

Si parte da
art. 14

Le verifiche periodiche – SA ITALIA 250B

Decorrenza delle verifiche periodiche (Rif.: Par. 13)

- A2. La data di conferimento dell'incarico in cui ha inizio il periodo della prima verifica periodica corrisponde normalmente alla data dell'assemblea di cui all'art. 13, comma 1, del Decreto.
- A3. L'ultima verifica periodica nell'ambito di un incarico di revisione conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 è svolta fino ad una data prossima a quella dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo all'ultimo esercizio dell'incarico.

Le verifiche periodiche – SA ITALIA 250B

Documentazione delle verifiche periodiche

17. Il revisore deve documentare²: (Rif.: Par.A5)
 - a) la frequenza pianificata delle verifiche periodiche;
 - b) le procedure svolte in ciascuna verifica periodica;
 - c) i risultati di ciascuna verifica periodica, nonché le considerazioni e le valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai possibili effetti sull'attività di revisione contabile del bilancio, sia ai fini delle comunicazioni ai responsabili delle attività di governance.
18. La documentazione inerente le verifiche periodiche deve essere distintamente individuabile rispetto a quella relativa all'attività di revisione contabile del bilancio.

Le verifiche periodiche – SA ITALIA 250B

1 Acquisire / aggiornare informazioni:

- Procedure relative ai libri obbligatori
- Vidimazione e aggiornamento regolare
- Adempimenti fiscali e previdenziali

2 Verificare su base campionaria:

- Esistenza e regolare tenuta dei libri
- Esecuzione degli adempimenti fiscali

3 Verificare la sistemazione di:

- Carenze o non conformità precedenti
- Errori contabili rilevati in passato

4 Metodologie di verifica:

- Indagini presso la direzione / personale competente
- Analisi comparativa su situazioni contabili
- Ispezione documentale (registrazioni, file, cartacei)
- Esame verifica precedente (se primo incarico)

Contenuto delle verifiche