

# #08

# LA REVISIONE DEL

# BILANCIO

# La revisione del bilancio – Le asserzioni

Non appena la bozza di bilancio si rende disponibile, il revisore è chiamato ad effettuare i controlli di sostanza sui saldi del bilancio (o procedure di validità).

Deve quindi acquisire gli elementi probativi adeguati e sufficienti per poter esprimere, con ragionevole certezza, il proprio giudizio sul bilancio.

Gli amministratori sono i soggetti responsabili della redazione del bilancio. Una competenza che è inderogabile.

Essi affermano – magari in modo implicito – che ogni saldo di un conto riportato nel bilancio è corretto.

Rispetto a tutte le voci del bilancio si possono individuare delle **AFFERMAZIONI** che noi chiameremo **ASSERZIONI**.

# La revisione del bilancio – Le asserzioni

## ASSERZIONI DI BILANCIO

**ESISTENZA** – Tutte le attività e le passività iscritte in bilancio e il patrimonio netto esistono.

**DIRITTI E OBBLIGAZIONI** – Tutte le voci iscritte all’attivo costituiscono attività e le passività costituiscono obbligazioni per l’impresa.

**COMPLETEZZA** – Sono state considerate tutte le operazioni che dovevano essere registrate, il bilancio è completo, non ci sono operazioni escluse dalle scritture contabili.

**VALUTAZIONE O IMPUTAZIONE** – Tutte le attività e le passività sono indicate in bilancio ad un importo appropriato e imputate nel rispetto del principio della competenza economica.

**PRESENTAZIONE E INFORMATIVA IN BILANCOI** – Tutte le voci del bilancio sono classificate ed illustrate correttamente.

# La revisione del bilancio – Le asserzioni

Il revisore deve trovare delle evidenze che diano riscontro delle affermazioni-asserzioni degli amministratori con riferimento a tutti gli elementi del bilancio.

Per fare ciò, il revisore si pone una serie di obiettivi, riferiti alle singole voci di bilancio, individuando e poi applicando le procedure di revisione che ritiene più adeguate.

Le ASSERZIONI possono riguardare:

- OPERAZIONI cioè i singoli fatti amministrativi rilevati in contabilità nel corso dell'esercizio
- I SALDI CONTABILI alla fine dell'esercizio;
- L'INFORMATIVA e cioè l'esposizione delle informazioni necessarie nei documenti di bilancio.

# La revisione del bilancio – Le asserzioni

*ISA ITALIA 315 – L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA*

## ASSERZIONI RELATIVE A CLASSI DI OPERAZIONI ED EVENTI (attinenti al perimetro soggetto a revisione)

- MANIFESTAZIONE: le operazioni e gli eventi registrati sono avvenuti effettivamente e attengo all'impresa;
- COMPLETEZZA: tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati lo sono stati;
- ACCURATEZZA: gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni e ad eventi sono registrati correttamente;
- COMPETENZA: le operazioni e gli eventi sono registrati nel corretto periodo contabile;
- CLASSIFICAZIONE: le operazioni e gli eventi sono registrati nei conti appropriati.

## ASSERZIONI RELATIVE AI SALDI DI BILANCIO

- ESISTENZA: attività, passività, patrimonio netto esistono;
- DIRITTI E OBBLIGHI: l'impresa possiede o controlla i diritti sulle attività e le passività sono obbligazioni dell'impresa;
- COMPLETEZZA: tutto è registrato in contabilità;
- VALUTAZIONE E CLASSIFICAZIONE: attività, passività e netto sono esposti in bilancio per un importo appropriato e ogni rettifica di valutazione o classificazione necessaria è stata registrata correttamente.

# La revisione del bilancio – Le asserzioni

*ISA ITALIA 315 – L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA*

## ASSERZIONI RELATIVE ALLA PRESENTAZIONE E ALL'INFORMATIVA

- MANIFESTAZIONE E DIRITTI ED OBBLIGHI: le operazioni e gli eventi registrati sono avvenuti effettivamente e attengono all'impresa;
- COMPLETEZZA: tutte le informazioni che avrebbero dovuto essere fornite sono state riportate in bilancio;
- CLASSIFICAZIONE E COMPRENSIBILITÀ: le informazioni sono riportate e descritte in modo adeguato e l'informativa è resa in modo chiaro;
- ACCURATEZZA E VALUTAZIONE: le informazioni sono presentate correttamente e per il loro corretto ammontare.

A112. Il revisore può utilizzare le asserzioni secondo le modalità sopra descritte o può esprimere in modo diverso purché tutti gli aspetti di cui sopra siano stati considerati. Per esempio, il revisore può scegliere di combinare le asserzioni relative alle operazioni ed agli eventi con le asserzioni relative ai saldi contabili.

# La revisione del bilancio – Le asserzioni



NB Le asserzioni sono in buona parte le stesse per ogni voce di bilancio. Le procedure di revisione per ottenere gli elementi probativi possono essere però differenti. Verificare l'asserzione di ESISTENZA per le rimanenze di magazzino, per i crediti verso clienti, per le passività potenziali richiede procedure differenti.

# La revisione del bilancio – Le procedure

## *ISA ITALIA 500 – ELEMENTI PROBATIVI*

Il revisore deve acquisire elementi probativi ADEGUATI e SUFFICIENTI.

Come?

- Attraverso la verifica delle registrazioni contabili;
- Ripercorrendo le procedure seguite nel processo di predisposizione ed elaborazione dell'informativa di bilancio;
- Riconciliando – riscontrando diverse elaborazioni e applicazioni della medesima informazione.

Consultando

- Le registrazioni contabili.. Ma anche
- Verbali di riunioni
- Conferme di terzi
- Dati similari provenienti da competitor
- Manuali di controllo interno e altro genere
- Informazioni ottenute tramite indagine, osservazione e ispezione;
- Altre informazioni ottenibili in altro modo.

# La revisione del bilancio – Le procedure

## *ISA ITALIA 500 – ELEMENTI PROBATIVI*

A3. Come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200,<sup>7</sup> la ragionevole sicurezza si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello accettabilmente basso.

A4. La sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi sono correlate. La sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi. La quantità necessaria degli elementi probativi è influenzata dalla valutazione effettuata dal revisore dei rischi di errore (più alti sono i rischi identificati e valutati, maggiore è la quantità degli elementi probativi che probabilmente è richiesta) e anche dalla qualità di tali elementi probativi (più alta è la qualità, minore è la quantità di elementi probativi che possono essere richiesti). L'acquisizione di una maggiore quantità di elementi probativi, tuttavia, non può compensarne la scarsa qualità.

A5. L'appropriatezza è la misura della qualità degli elementi probativi, ossia la loro pertinenza ed attendibilità nel fornire supporto alle conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore. L'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro fonte e dalla loro natura e dipende dalle circostanze specifiche in cui sono acquisiti.

# La revisione del bilancio – Le procedure

## *ISA ITALIA 500 – ELEMENTI PROBATIVI*

La QUALITA' delle evidenze è legata alla loro ATTENDIBILITA'. Questa dipende da fonte di provenienza, natura dell'informazione, circostanze specifiche in cui sono state ottenute.

Secondo l'ISA 500:

- Sono maggiormente attendibili gli elementi probativi ottenuti da fonti indipendenti esterne all'impresa.
- Gli elementi probativi ottenuti da fonti interne sono più attendibili quando i relativi controlli adottati dall'impresa sono efficaci.
- Gli elementi probativi ottenuti direttamente dal revisore sono più attendibili di quelli ottenuti indirettamente o per deduzione (es. richiedendo informazioni).
- Gli elementi probativi sono più attendibili se sono rappresentati da documenti cartacei, elettronici o in altra forma (ad es un verbale di una riunione redatto contestualmente è più attendibile di una successiva esposizione verbale).
- Gli elementi probativi costituiti da documenti originali sono maggiormente attendibili di quelli rappresentati da fotocopie, fax o scansioni.

SCETTICISMO  
PROFESSIONALE!!!

# La revisione del bilancio – Le procedure

*ISA ITALIA 500 – ELEMENTI PROBATIVI*

ACQUISIZIONE DI  
ELEMENTI PROBATIVI

PROCEDURE DI  
CONFORMITA' (TEST DI  
CONTROLLO)



Per valutare l'adeguatezza e  
l'efficacia del sistema di controllo  
interno e del sistema contabile

PROCEDURE DI  
VALIDITA' (TEST DI  
SOSTANZA)



Per individuare errori significativi  
nel bilancio.

# La revisione del bilancio – Le procedure

ISA ITALIA 500 – ELEMENTI PROBATIVI

## PROCEDURE DI VALIDITA' (TEST DI SOSTANZA)

### VERIFICHE DI COERENZA O DI ANALISI COMPARATIVA



Analisi di indici e andamenti di dati finanziari, patrimoniali, economici, fluttuazioni, incoerenze rispetto ad altri dati, scostamenti rispetto a valori previsti al fine di identificare le «aree critiche di bilancio». Si applicano in fase di pianificazione e in fase di svolgimento delle verifiche di sostanza e nella fase del riesame del bilancio nel suo complesso.

### VERIFICHE DI DETTAGLIO DELLE OPERAZIONI E DEI SALDI



Finalizzate ad individuare eventuale presenza di inesattezze significative di un saldo di bilancio o di una classe di operazioni. Possono riguardare singole transazioni o saldi di bilancio. Esempio corretta valutazione delle voci, corretta imputazione per competenza, ecc.

# La revisione del bilancio – Le procedure

## *ISA ITALIA 500 – ELEMENTI PROBATIVI*

A2. Gran parte del lavoro del revisore per formarsi il proprio giudizio consiste nell'acquisire e valutare gli elementi probativi. Le procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi possono includere, oltre alle indagini, l'ispezione, l'osservazione, la conferma, il ricalcolo, la riesecuzione e le procedure di analisi comparativa, spesso combinati tra loro. Sebbene un'indagine possa fornire elementi probativi importanti e possa anche produrre l'evidenza di un errore, essa da sola non fornisce solitamente elementi probativi sufficienti riguardo l'assenza di un errore significativo a livello di asserzioni, né tantomeno riguardo l'efficacia operativa dei controlli.

# La revisione del bilancio – Le procedure

## *ISA ITALIA 500 – ELEMENTI PROBATIVI*

### ISPEZIONE DELLE REGISTRAZIONI E DEI DOCUMENTI

Esame di registrazioni o documenti, sia interni sia esterni, in forma cartacea, elettronica o altra. Fornisce elementi probativi con differente grado di attendibilità in ragione della natura, della fonte e dell'efficacia dei controlli interni (se si tratta di documenti interni).

### ISPEZIONE DELLE ATTIVITA' MATERIALI

Verifica fisica dei beni. Fornisce informazioni attendibili quanto ad esistenza ma non necessariamente riguardo diritti e obblighi o valutazione.

### OSSERVAZIONE

Verifica diretta di un processo o di una procedura durante il suo svolgimento da parte di altri soggetti (es. rilevazioni dell'impresa durante l'inventario, esecuzione di attività di controllo, ecc.). Fornisce elementi su processo o procedura ma limitati al momento in cui avviene l'osservazione che può anche essere influenzata dalla presenza del revisore.

# La revisione del bilancio – Le procedure

## *ISA ITALIA 500 – ELEMENTI PROBATIVI*

### INDAGINI E CONFERME

Indagine è la richiesta di informazioni alle persone che possiedono le necessarie conoscenze – sia dell'area amministrativa sia di altre aree – sia all'interno sia all'esterno dell'impresa. Procedura molto utilizzata talvolta complementare ad altre. Richieste possono essere in forma scritta o verbale. Il revisore deve acquisire attestazioni scritte dalla direzione su aspetti significativi quando ritenga che non possano esistere o essere acquisiti elementi probativi di qualità.

### RICALCOLO

Verifica dell'accuratezza matematica dei documenti, delle registrazioni e dei conteggi. Si possono effettuare con uso della tecnologia informatica. Esempio verifica corretta determinazione del tfr, ricalcolo degli ammortamenti, conteggi su ratei e risconti.

### RIESECUZIONE

Lo svolgimento in modo autonomo da parte del revisore manualmente o per mezzo di tecniche di revisione informatizzate di procedure o controlli che sono posti in essere come parte del sistema di controllo interno. Es. ricalcolo anzianità crediti clienti.

# La revisione del bilancio – Le procedure

