



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia – 15 marzo 2018

Commissione Consultiva Revisione Legale

L'applicazione dei principi di revisione ISA Italia alle PMI: i principi generali

Dott. Roberto Ferrari

**Significatività nella
pianificazione e nello
svolgimento della revisione -
Isa 320**



INDICE DEGLI ARGOMENTI

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320



Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Sintesi del principio ISA Italia

L'ISA Italia n. 320 tratta delle responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio; esso si coordina con l'ISA Italia n. 450, che illustra le modalità con cui la significatività è applicata nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio.

Il documento illustra diffusamente:

- il concetto di **significatività** nel contesto della revisione contabile;
- introduce la definizione di **significatività operativa**, particolarmente rilevante per il revisore nella pianificazione ed esecuzione del lavoro;
- **fornisce regole per la loro determinazione**, per la loro modifica nel corso della revisione contabile, nonché per la documentazione della loro determinazione

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Il concetto di significatività (“materialità”) è un concetto chiave in tutte le fasi dell’attività di revisione:

- ▶ **gli errori sono considerati significativi quando ci si può “ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio”;**

La determinazione della significatività è effettuata da parte del revisore sulla base della percezione delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 320.4	La determinazione della significatività da parte del revisore è una questione oggetto di giudizio professionale, ed è influenzata dalla percezione del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio. In questo contesto, è ragionevole per il revisore presumere che gli utilizzatori: a) abbiano una ragionevole conoscenza delle attività aziendali ed economiche e della contabilità e la volontà di esaminare con ragionevole diligenza le informazioni contenute nel bilancio; b) comprendano che il bilancio viene redatto e sottoposto a revisione contabile in base a livelli di significatività; c) riconoscano le incertezze intrinseche nelle quantificazioni di importi basate sull'uso di stime, nelle valutazioni soggettive e nella considerazione di eventi futuri; d) prendano decisioni economiche ragionevoli sulla base delle informazioni contenute in bilancio.

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

FIGURA 10.1 - La soglia di significatività



Fonte: Guida IFAC, Vol.I, p. 93.

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

La significatività è utilizzata dal revisore in tutte le fasi della revisione

Fase di pianificazione

- stabilire quali aree del bilancio sottoporre a procedure di revisione;
- definire il contesto per la strategia generale di revisione;
- pianificare natura, tempistica estensione delle procedure di revisione
- determinare la significatività specifica per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa

Fase di valutazione del rischio

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

Fase di risposta al rischio

- determinare natura, tempistica e estensione delle procedure di revisione conseguenti.

Fase di reporting

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

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Vi sono tre livelli di significatività:

- la **significatività per il bilancio nel suo complesso**;
- la **significatività operativa** (una frazione della significatività complessiva);
- la **significatività specifica**, ancorché nel caso di revisione di imprese di dimensioni minori spesso il suo calcolo possa non essere necessario.

A questi tre livelli si aggiunge una ulteriore soglia chiamata «**soglia di errore trascurabile**».

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Significatività COMPLESSIVA

Lo scopo principale della “significatività per il bilancio nel suo complesso” è **definire un limite, quantitativo e qualitativo, in base al quale preliminarmente il revisore ritiene che saranno valutati gli errori** (singoli e complessivi) da lui individuati, per decidere se modificare il proprio giudizio sul bilancio.

- **preliminare**-

- **definitiva**-

La significatività per il bilancio nel suo complesso è stabilita preliminarmente durante la fase di pianificazione sulla base dei dati, delle informazioni e dei documenti disponibili al momento della formulazione della strategia generale di revisione e **dovrà essere, successivamente, aggiornata sulla base delle informazioni via via acquisite dal revisore nel corso dello svolgimento del lavoro**, incluso lo stesso bilancio definitivo oggetto di revisione

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Significatività COMPLESSIVA

TABELLA 10.1 – Calcolo della significatività secondo la Guida IFAC

Valore di riferimento	Guida IFAC	
	% minima	% massima
Risultato operativo (o reddito ante imposte)	3%	7%
Ricavi o costi	1%	3%
Totale attivo	1%	3%

Patrimonio netto	3%	5%
------------------	----	----

La tabella sopra riportata propone le poste di bilancio considerate rilevanti per gli utilizzatori del bilancio e un intervallo delle percentuali da applicare in loro corrispondenza. Non è da escludere che il giudizio professionale del revisore, basandosi sulle specifiche circostanze di ogni incarico, possa utilizzare voci di riferimento o percentuali anche differenti da quelli proposti dalla IFAC Guide. qualora in un'impresa l'utile ante imposte sia un valore costantemente simbolico, come nel caso di un'attività gestita dal proprietario-amministratore in cui il proprietario prelevi la maggior parte dell'utile prima delle imposte sotto forma di remunerazione, può essere più pertinente un valore di riferimento quale l'utile prima della remunerazione e delle imposte.

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Significatività COMPLESSIVA

scelta del parametro % inferiore

La scelta della % da applicare al parametro (anch'essa parte del giudizio professionale) terrà conto di fattori sempre legati alla percezione della significatività da parte degli utilizzatori.

A titolo esemplificativo, fra i fattori che dovrebbero portare a una scelta del parametro % inferiore si possono citare:

- l'elevata diffusione del bilancio tra il pubblico (quotate/larga base azionaria)
- l'elevato livello di indebitamento verso terze parti;
- l'esistenza di fattori specifici (come i covenant) che incrementano la sensibilità degli utilizzatori.

scelta di un parametro % più elevato

Tra i fattori che possono suggerire la scelta di un parametro % più elevato si possono annoverare:

- la circolazione limitata del bilancio (controllate all'interno di gruppi o di base azionaria molto ristretta)
- il livello di indebitamento nullo o non rilevante;
- l'ampio margine rispetto ad eventuali covenant;
- l'esistenza di garanzie fornite da un livello superiore di gruppo;
- i modelli di business aziendale, come nel caso di politiche di prezzo basate su mark-up garantiti rispetto al costo di produzione.

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Significatività COMPLESSIVA

Suggerimenti per la
definizione del
parametro più
adeguato (1/2)

Suggerimenti operativi

Utilizzatori

Individuare i probabili utilizzatori del bilancio. Ciò includerà i soci di riferimento dell'impresa (e gli altri soci) ed i responsabili delle attività di *governance*, le istituzioni finanziarie, i *franchisors*, i principali finanziatori, i dipendenti, i clienti, i creditori, agenzie ed organizzazioni governative.

Aspettative degli utilizzatori specifici

Identificare le eventuali aspettative degli utilizzatori specifici quali quelle di seguito elencate:

- quantificazione o informativa di voci quali operazioni con parti correlate, compensi agli amministratori e la conformità a leggi e regolamenti;
- informazioni specifiche del settore quali i costi di esplorazione per un'impresa mineraria ed i costi di ricerca per un'industria farmaceutica o *hi-tech*;
- eventi principali. Potrebbero includere notizie relative ad eventi quali un'acquisizione, un disinvestimento, una ristrutturazione o un procedimento legale significativo nei confronti dell'impresa;
- l'esistenza di prestiti con clausole particolari (*covenant*), in particolare i casi in cui l'impresa ne rischia la violazione.

Se un errore di lieve entità non corretto comportasse la violazione di tali clausole, potrebbe avere un effetto significativo sul bilancio e, nel peggiore dei casi, anche sull'applicazione del presupposto di continuità aziendale nella redazione del bilancio.

Elementi di bilancio rilevanti

Quali sono i principali elementi del bilancio di interesse per gli utilizzatori (per esempio, attività, passività, patrimonio netto, ricavi e costi)?

Natura dell'impresa

Considerare la natura dell'impresa, la fase del ciclo di vita in cui si trova (in crescita, maturità, in declino, ecc.) nonché il settore ed il contesto economico in cui essa opera.

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Significatività COMPLESSIVA

Suggerimenti per la
definizione del
parametro più
adeguato (2/2)

Rettifiche necessarie

Sono necessarie rettifiche per “normalizzare” il valore di riferimento? Ad esempio, i redditi derivanti dalle attività operative in esercizio potrebbero essere rettificati per:

- voci ricavi/costi inusuali o straordinari;
- voci quali il bonus alla direzione, che può basarsi sull'utile prima del bonus o che può essere riconosciuto per abbattere l'utile dell'esercizio.

Principale interesse degli utilizzatori

Quali informazioni nelle voci di bilancio attireranno maggiormente l'attenzione degli utilizzatori? Per esempio gli utilizzatori interessati:

- alla valutazione del risultato economico si concentreranno sugli utili, sui ricavi o sull'attivo netto;
- alle risorse impiegate per raggiungere determinati obiettivi o finalità si concentreranno sulla natura e sull'ammontare dei ricavi e delle spese.

Finanziamenti

In che modo è finanziata l'impresa? Se è finanziata unicamente ricorrendo all'indebitamento (anziché con il capitale proprio), gli utilizzatori possono prestare una maggiore attenzione alle attività date a garanzia e ad eventuali pretese da parte di terzi, anziché ai risultati d'esercizio dell'impresa.

Volatilità

Qual è la volatilità del valore di riferimento scelto? Ad esempio, un valore di riferimento basato sui risultati dell'esercizio potrebbe in genere essere appropriato, ma se l'impresa è in costante e sostanziale pareggio (ad esempio con utili o perdite di scarsa entità) ovvero i risultati dell'esercizio variano in modo considerevole, potrebbe non rappresentare una base appropriata per la determinazione della significatività.

Alternative

Vi è la necessità di un valore di riferimento alternativo da usare in casi particolari? I valori di riferimento alternativi potrebbero includere le attività correnti, il capitale investito netto, il totale dei ricavi, il risultato lordo, il patrimonio netto totale e i flussi di cassa operativi.

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Significatività OPERATIVA

Dopo aver determinato la significatività generale in funzione degli utilizzatori del bilancio nel suo complesso, il revisore determinerà la **significatività operativa** “in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso” e la utilizzerà “ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti”

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Significatività OPERATIVA

Come si
determina ?
1/3

La significatività operativa è influenzata dai fattori che determinano il rischio di revisione, quali:

- la **comprensione dell'impresa** e gli esiti derivanti dallo svolgimento delle procedure di valutazione dei rischi;
- la **natura e l'ammontare degli errori identificati negli incarichi precedenti**;
- le **aspettative di possibili errori nel periodo amministrativo in esame**.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 315.5

Il revisore deve svolgere le procedure di valutazione del rischio per conseguire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni. Le procedure di valutazione del rischio non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio di revisione.

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Significatività OPERATIVA

Come si determina ? 2/3

Suggerimenti operativi

La prassi professionale determina la significatività operativa solitamente all'interno di un intervallo tra il 60% e l'85% della significatività per il bilancio nel suo complesso. Tuttavia, *"la determinazione della significatività operativa per la revisione non è un semplice calcolo meccanico e richiede l'esercizio del giudizio professionale"*²³.

In termini generali, e salvo un diverso giudizio professionale, la significatività operativa ha la finalità di:

- assicurare che gli errori di importo inferiore alla significatività generale (o specifica come si vedrà oltre) siano individuati nei limiti necessari;
- fornire un margine di sicurezza a fronte di possibili errori non individuati, margine che si colloca quantitativamente tra l'insieme degli errori individuati ma non corretti e la significatività generale;
- orientare, a livello di pianificazione prima, e di aggiornare, in sede di pianificazione, poi, il limite numerico sotto il quale i saldi o le transazioni o le asserzioni non sono esaminate ai fini della revisione, salvo vi siano specifici rischi da fronteggiare.

Tra i fattori che dovrebbero portare a un livello di significatività operativa particolarmente elevato, si possono citare:

- le serie storiche di errori identificati particolarmente limitati se non nulli;
- il basso rischio di aggregazione di errori, quale potrebbe darsi in presenza di *management* esperto e qualificato, di bassa pressione sui risultati, di ridotta applicazione di stime e di relativa scarsa complessità delle stesse o di un basso rischio di settore nell'attività aziendale;
- la presenza di una attenzione rilevante per l'ambiente di controllo.

Analogamente, quando tutti o alcuni dei fattori sopra descritti inducessero a considerare la rischiosità media o addirittura elevata, il revisore sarà portato a definire un livello di significatività operativa via via più basso.

Ai fini della presente metodologia si potrebbe assegnare al rischio alto una significatività del 60%, al rischio moderato il 75% e, infine, al rischio basso il 85%.



²¹ Principio di revisione internazionale ISA Italia 320, paragrafo 9.

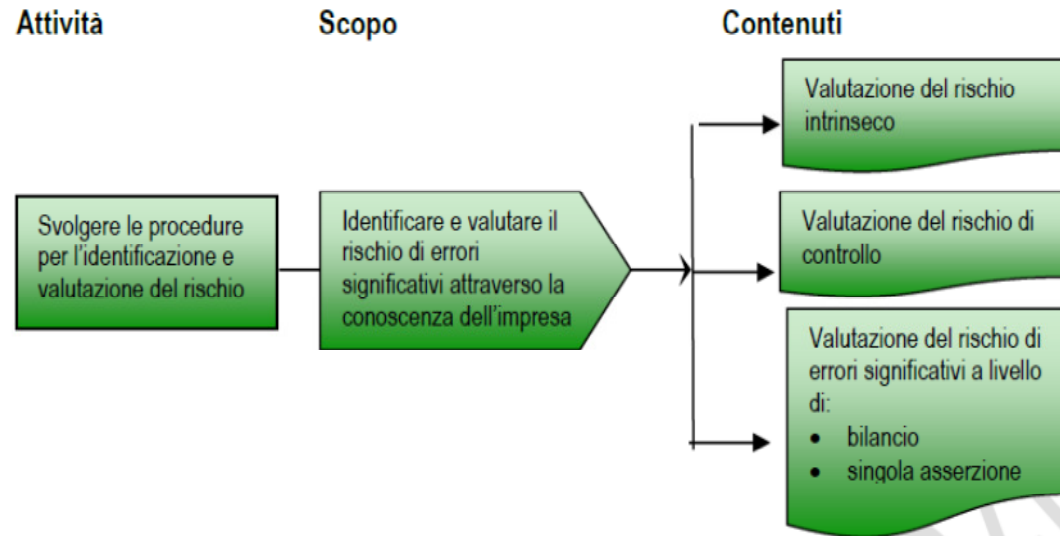
²² Principio di revisione internazionale ISA Italia 320, paragrafo 11.

²³ Principio di revisione internazionale ISA Italia 320, paragrafo A12.

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Significatività OPERATIVA

Come si
determina ?
3/3



Per esempio,

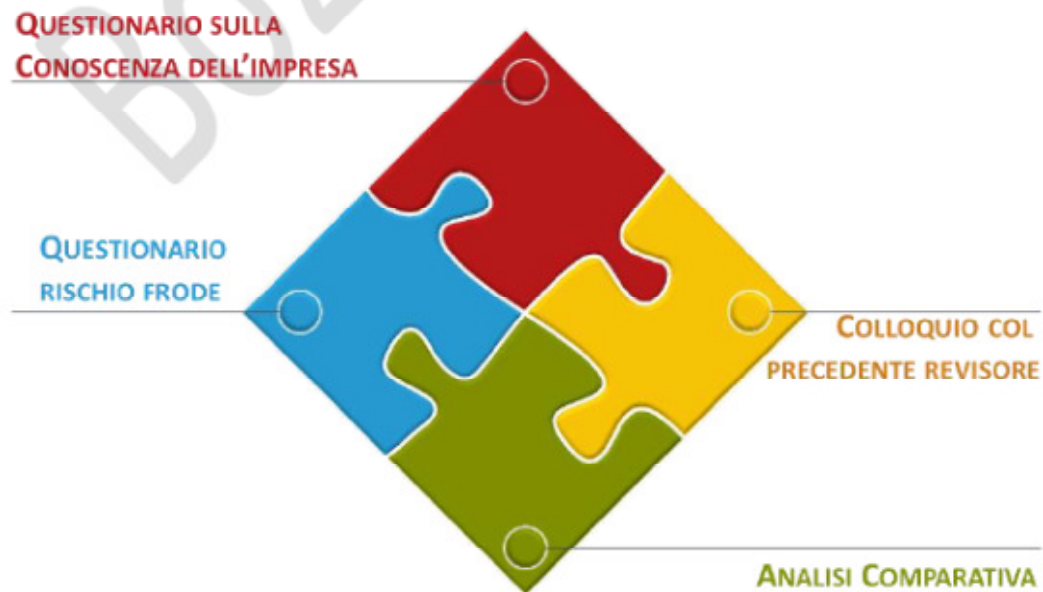
- se viene valutato alto il rischio di valorizzazione delle rimanenze di magazzino, la significatività operativa in tale area va ridotta (al 50% - 60% della complessiva) in modo tale che aumentando il volume dei controlli, venga diminuito il rischio di identificazione.
- se il rischio di errori significativi nel saldo dei crediti verso clienti viene valutato basso, la significatività operativa in tale area può essere incrementata (85% della complessiva) per ridurre l'estensione delle procedure di validità.

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Significatività
OPERATIVA

Come si
determina ?
3/3

FIGURA 12.2 – Fasi di analisi del rischio



Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Significatività SPECIFICA

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

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

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

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Soglia di errore trascurabile

Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitino di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio

Suggerimenti operativi

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

Nella prassi, i valori più ricorrenti si situano tra il 5% e il 15% della significatività operativa.

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

L'importanza della documentazione delle scelte effettuate

Il revisore deve lasciare evidenza nelle carte di lavoro dei criteri di selezione utilizzati per la definizione della significatività complessiva e operativa e deve essere in grado di dimostrare ai verificatori (interni ed esterni) la coerenza tra i livelli di significatività calcolati e le verifiche effettivamente svolte.

Quanto sopra, consente al revisore anche di poter validamente giustificare nei confronti di terzi interessati al bilancio il proprio approccio di revisione basato su specifici livelli di significatività.

Questa posizione non sarebbe, al contrario, sostenibile svolgendo verifiche di revisione senza tenere conto dei livelli di significatività operativa e/o specifica con la conseguenza di svolgere anche un volume maggiore di verifiche di revisione.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 320.14

Il revisore deve includere nella documentazione della revisione gli importi di seguito riportati, nonché i fattori considerati ai fini della loro determinazione:

- a) la significatività per il bilancio nel suo complesso (si veda il paragrafo 10);
- b) ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa (si veda il paragrafo 10);
- c) la significatività operativa per la revisione (si veda il paragrafo 11);
- d) qualunque modifica degli importi di cui ai punti a)-c) effettuata nel corso della revisione contabile (si vedano i punti 12 e 13.)



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

Esempio di formalizzazione

Carta di lavoro Calcolo della significatività preliminare

GEN 2.7.0

Società: XYZ SpA

Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX

Preparata da: P

Preparata da: M1

Preparata da: M2

Data: _____

Data: _____

Data: _____

Valore di riferimento

Ricavi d'esercizio (Voce A.1 del conto economico)

Saldo al

31/12/20XX-1

Valore

€ 16.019.920

% di riferimento:

1%

Motivazioni della scelta

Si tratta di una srl unipersonale non quotata in mercati regolamentari nella quale non si procede alla distribuzione degli utili. I ricavi di vendita rappresentano la grandezza più rappresentativa della dimensione operativa aziendale. L'attività aziendale non ha subito modificazioni sostanziali dal punto di vista dimensionale e si concentra su una unica area di business. Nella platea degli stakeholders, il principale portatore di interesse all'informativa economico finanziaria è rappresentato dal sistema bancario a seguito dell'ottenimento di rilevanti finanziamenti a titolo di capitale di prestito.

Significatività per il bilancio

€ 160.199

Arrotondata a

€ 160.000

Significatività
COMPLESSIVA



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione - Isa 320

**Esempio di
formalizzazione**

**Significatività
OPERATIVA**

**Soglia di errore
trascurabile**

Significatività per il bilancio	€	160.199
---------------------------------	---	---------

Arrotondata a	€	160.000
---------------	---	---------

% di riferimento individuata	75%
------------------------------	-----

Motivazioni della scelta

In passato le differenze di revisione non recepite erano assenti o limitate. La percentuale attribuita alla significatività operativa (75%) ci fornisce una adeguata sicurezza sulle procedure di campionamento e nell'individuazione degli errori di revisione di importo basso. In particolare, la società cliente ha sempre dimostrato puntualità nei pagamenti delle rate di rimborso dei finanziamenti ottenuti.

Significatività operativa	€	120.000
---------------------------	---	---------

% di riferimento individuata	5%
------------------------------	----

Motivazioni della scelta

Considerate le caratteristiche della società riteniamo di utilizzare la percentuale del 5% della significatività operativa come livello soglia dell'errore chiaramente trascurabile.

Errore chiaramente trascurabile	€	6.000
---------------------------------	---	-------

Benchmark di riferimento	Importo	Minimo	Massimo Note
Ricavi delle vendite	16.019.920	160.199	480.598
Risultato operativo	1.987.600	59.628	139.132
Totale attivo	12.031.200	120.312	360.936
Patrimonio netto	1.325.600	39.768	66.280



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia – 15 Marzo 2018

Commissione Consultiva Revisione Legale

Grazie per l'attenzione



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia – 15 marzo 2018

Commissione Consultiva Revisione Legale

L'applicazione dei principi di revisione ISA Italia alle PMI: i principi generali

Dott. Roberto Ferrari

**Risposte ai rischi identificati e
valutati - Isa 330**

(A.2.15)



INDICE DEGLI ARGOMENTI

Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330



Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

Le procedure di revisione sono delineate per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi.

La loro finalità è ottenere una risposta di revisione appropriata alle circostanze e **ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso.**

L'obiettivo del revisore, infatti, è acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate a tali rischi.

Nel caso di un primo incarico di revisione, le risposte generali di revisione possono essere sviluppate preliminarmente durante la pianificazione e successivamente confermate o modificate in base agli esiti della valutazione dei rischi.

Nello specifico, il revisore compila una carta di lavoro riguardo il livello del sistema di controllo interno delle società revisionate.

Il revisore documenta quale sia il processo di monitoraggio dei rischi implementato dalla direzione, compreso il rischio di frodi e le procedure specifiche che adotterà per mitigare eventuali carenze nel processo identificato.

Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 330.6	Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni.
ISA Italia 330.7	Nel definire le procedure di revisione conseguenti da svolgere, il revisore deve: a) considerare le ragioni alla base della valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa, incluso: i) la probabilità di errori significativi dovuti alle caratteristiche particolari delle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti (ossia, il rischio intrinseco); ii) se la valutazione del rischio tenga conto dei controlli pertinenti (ossia il rischio di controllo), richiedendo in tal modo al revisore di acquisire elementi probativi per stabilire se i controlli operino efficacemente (ossia, il revisore intende fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); b) acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta sia la valutazione del rischio da parte del revisore.

Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

La "**cassetta degli attrezzi**" del revisore, come noto, per dare risposte ai rischi contiene al suo interno:

- i **test di conformità** sui controlli chiave implementati dalla società.
- i **test di sostanza** e di dettaglio per ciascuna classe di operazioni, saldi di bilancio o informativa;
- le **procedure di analisi comparativa** utilizzate come test di sostanza;

Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

Le procedure di revisione vengono definite in conseguenza delle risultanze del processo di valutazione del rischio e, in ragione di tale processo, ne sono definite la **natura**, l'**estensione**, e la **tempistica**.

PROCEDURE DI REVISIONE

Natura	La natura può essere definita in termini di scopi e di tipo di procedura. In ragione degli scopi, si distinguono: - procedure di conformità; - procedure di validità. In ragione del tipo, si distinguono: - ispezione; - osservazione; - conferma esterna; - ricalcolo; - riesecuzione; - procedure di analisi comparativa; - indagini.
Estensione	L'estensione fa riferimento alla numerosità degli elementi probativi. Si distinguono: - procedure che hanno per oggetto un universo (per esempio: tutti i conti bancari; tutti i consulenti; ecc.); - procedure che hanno per oggetto un campione, estratto da un universo, dal quale inferire le caratteristiche di quest'ultimo (per esempio: un campione di fatture; un campione di dipendenti; ecc.).
Tempistica	La tempistica fa riferimento al momento nel quale si effettua la procedura. Si distinguono: - procedure di <i>interim audit</i>, svolte prima della data di chiusura dell'esercizio; - procedure di <i>final audit</i>, svolte dopo la data di chiusura dell'esercizio.

Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

PROCEDURE DI REVISIONE

Per ogni rischio identificato sulla base della singola asserzione di bilancio va individuata l'appropriata procedura di revisione che lo fronteggia: l'indicazione dei rischi (per asserzione) coperti da ogni procedura di revisione consente al revisore di verificare che il piano di revisione fronteggi tutti quelli individuati.

Le procedure di revisione devono essere opportunamente **documentate** nelle carte di lavoro sia per quanto attiene i) alla loro definizione, ii) alla successiva attuazione, iii) all'analisi del risultato ottenuto e alla relativa implicazione sul processo di revisione contabile.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 330.28	Il revisore deve includere nella documentazione della revisione: a) le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio e la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti svolte; b) la correlazione di tali procedure con i rischi identificati e valutati a livello di asserzioni; c) i risultati delle procedure di revisione, incluse le conclusioni qualora non altrimenti esplicitate.
ISA Italia 330.29	Se il revisore pianifica di utilizzare gli elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, acquisiti in precedenti revisioni, egli deve includere nella documentazione della revisione le conclusioni raggiunte sulla possibilità di fare affidamento su quei controlli verificati in una precedente revisione.
ISA Italia 330.30	La documentazione del revisore deve dimostrare che il bilancio corrisponde o si riconcilia con le sottostanti registrazioni contabili.

Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

Carta di lavoro

Procedure di revisione_Altri crediti

4D

Società: XYZ SpA Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX

Preparata da: _____ Data: _____
P/M1/M2
Rivista da: M1/M2/P _____ Data: _____
Rivista da: M2/P/M1 _____ Data: _____

Categoria	Voce bilancio	Procedure di revisione	C	E	A	V
Altri crediti	Altri crediti	Predisporre la <i>lead</i> sulla base del bilancio di verifica, quadrando le movimentazioni dell'anno del Fondo Svalutazione Crediti (laddove iscritto) con le variazioni a conto economico. A fine esercizio accertare la corrispondenza del riepilogo dei movimenti con il bilancio dell'esercizio.	x		x	
Altri crediti	Altri crediti	Effettuare procedure di analisi comparativa comprendendo le motivazioni di differenze significative tra i due esercizi.	x		x	
Altri crediti	Altri crediti	Tramite riscontro documentale, comprendere la natura e l'origine del credito.		x	x	
Altri crediti	Altri crediti	Valutare il metodo utilizzato dalla società per la corretta valutazione del credito in base alle vigenti disposizioni del quadro normativo applicabile				x
Altri crediti	Altri crediti	Valutare la necessità di chiedere conferma ad un campione di debitori e/o effettuare riscontri documentali su un campione di crediti. Laddove ritenuto necessario richiedere la conferma del fatturato annuale.	x	x		
Altri crediti	Altri crediti	Valutare la recuperabilità degli altri crediti iscritti in bilancio.				x
Altri crediti	Altri crediti	Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.			x	

Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

Procedure di Conformità

Le procedure di conformità hanno come scopo l'accertamento dell'effettivo funzionamento del sistema di controllo interno, così come inizialmente analizzato dal revisore. Le procedure di conformità, quindi, presuppongono:

- ▶ - la **comprensione del sistema di controllo interno** (il revisore ha, cioè, analizzato il “disegno” di tale sistema);
- ▶ - la **valutazione del rischio di controllo**, in conseguenza della fase precedente;
- ▶ - la **volontà di esplorare la possibilità di attribuire un grado di rischio “Basso”** al rischio di controllo, tale per cui il revisore, avendo deciso di fare affidamento sul sistema di controllo interno quale meccanismo atto a prevenire o a individuare e correggere gli errori e gli effetti delle frodi, verifica l'efficacia ipotizzata del sistema e, quindi, il livello del rischio associato.

L'ISA Italia 315 si sofferma sui molteplici aspetti procedurali che devono essere presi in considerazione quando si intendono effettuare *test* sul funzionamento del sistema di controllo interno (comunemente detti *test* sui controlli).

Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

Procedure di Conformità

Cosa dicono gli Isa 1/2

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 330.8	Il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, se:
	a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetti che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); ovvero b) le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni.
ISA Italia 330.9	Nel definire e svolgere procedure di conformità, il revisore deve acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto maggiore è l'affidamento riposto dal revisore sull'efficacia di un controllo.
ISA Italia 330.10	Nel definire e svolgere le procedure di conformità, il revisore deve: a) svolgere altre procedure di revisione in combinazione con indagini al fine di acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, incluso: i) come siano stati eseguiti i controlli nei momenti in cui avrebbero dovuto operare durante il periodo amministrativo sottoposto a revisione; ii) l'uniformità con cui i controlli siano stati applicati; iii) da chi o con quali mezzi siano stati eseguiti; b) determinare se i controlli da verificare dipendano a loro volta da altri controlli (controlli indiretti) e, in tal caso, se sia necessario acquisire elementi probativi che supportino l'efficace funzionamento di tali controlli indiretti.
ISA Italia 330.11	Il revisore deve verificare i controlli nel momento specifico, ovvero durante tutto il periodo, per il quale egli intenda fare affidamento su tali controlli, in conformità ai paragrafi 12 e 15 seguenti, al fine di conseguire un'appropriata base per supportare il livello di affidamento previsto.

Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

Procedure di Conformità

Cosa dicono gli Isa 2/2

ISA Italia 330.13	Nel determinare se sia appropriato o meno utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti revisioni e, in caso affermativo, nello stabilire il lasso di tempo che può intercorrere prima di verificare nuovamente un controllo, il revisore deve considerare i seguenti aspetti: a) l'efficacia di altri elementi del controllo interno, inclusi l'ambiente di controllo, il monitoraggio dei controlli dell'impresa e il processo per la valutazione dei rischi adottato dall'impresa; b) i rischi derivanti dalle caratteristiche del controllo, incluso se esso sia manuale ovvero automatizzato; c) l'efficacia dei controlli generali IT; d) l'efficacia del controllo e la sua applicazione da parte dell'impresa, inclusa la natura e l'estensione delle deviazioni nell'applicazione del controllo rilevate in precedenti revisioni, e se siano avvenuti cambiamenti di personale che influenzino in modo significativo l'applicazione del controllo; e) se, in presenza di mutamenti nelle circostanze, la mancanza di modifiche in uno specifico controllo comporti un rischio; f) i rischi di errori significativi ed il grado di affidamento riposto sul controllo.
ISA Italia 330.14	Se il revisore pianifica di utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa di controlli specifici, acquisiti in una precedente revisione, egli deve stabilire l'attuale rilevanza di tali evidenze mediante l'acquisizione di elementi probativi atti a dimostrare se, successivamente al completamento della revisione precedente, siano intervenuti cambiamenti significativi in tali controlli. Il revisore deve acquisire tali elementi probativi svolgendo indagini in combinazione con osservazioni o ispezioni allo scopo di confermare la comprensione di quei controlli specifici, e: a) se si sono verificati cambiamenti che incidono sull'attuale rilevanza degli elementi probativi acquisiti nel corso della precedente revisione, il revisore deve verificare i controlli nella revisione in corso; b) se tali cambiamenti non sono avvenuti, il revisore deve verificare i controlli almeno una volta ogni tre revisioni; egli deve comunque verificare alcuni controlli, durante ogni revisione, al fine di evitare che la verifica di tutti i controlli su cui il revisore intende fare affidamento sia effettuata nel corso di un unico periodo di revisione senza lo svolgimento di verifiche su controlli nei successivi due periodi di revisione.

Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

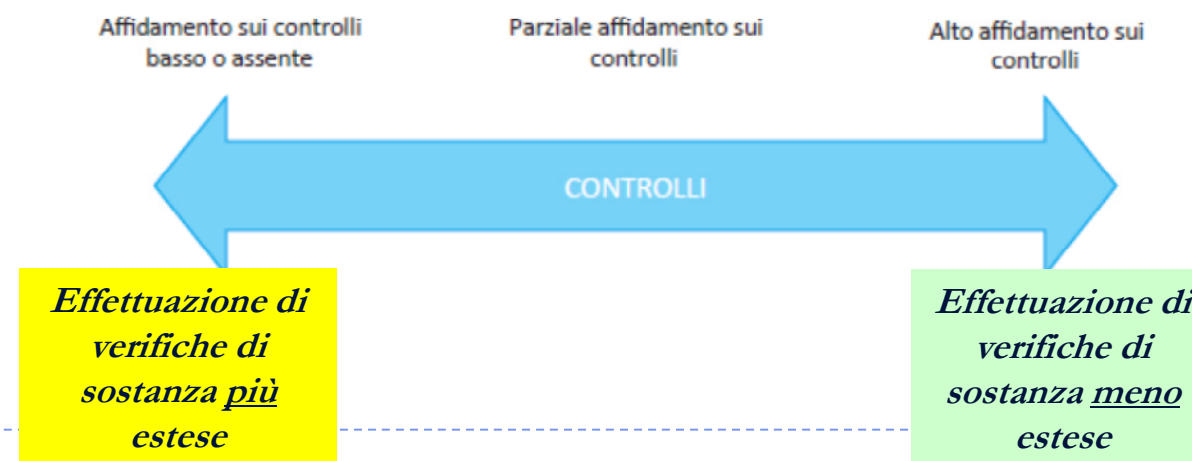
Procedure di Conformità

Perché ?

Il revisore deve svolgere procedure di conformità se si aspetta che i controlli aziendali operino in modo efficace e se le procedure di validità non sono in grado di assicurare l'acquisizione di elementi probativi appropriati e sufficienti (o con l'impiego efficiente di risorse).

I test sul funzionamento del sistema di controllo interno hanno l'obiettivo di accertare come il sistema effettivamente funziona, se le regole organizzative e le procedure previste sono svolte in modo appropriato oppure applicate in modo negligente.

FIGURA 13.5 – Affidamento sui controlli



Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

Procedure di Conformità

Da fare sempre ??

Il revisore può rinunciare alle procedure di conformità quando:

- ▶ stima preventivamente “Alto” il rischio di controllo, a seguito della fase di comprensione del sistema di controllo interno (come spesso accade nelle imprese di minore dimensione) ritenendo di non poter fare affidamento su tale sistema;
- ▶ stimerebbe preventivamente “Basso” il rischio di controllo, a seguito della fase di comprensione del sistema di controllo interno, ma ritiene conveniente non effettuare quelle procedure. Di conseguenza, la stima finale del rischio di controllo sarà “Alto”, ritenendo di non voler fare affidamento sul sistema di controllo interno.

In entrambi i casi (e quando i risultati dell'effettuazione delle procedure di conformità non sono conformi alle aspettative), il revisore dovrà effettuare PROCEDURE DI VALIDITÀ.

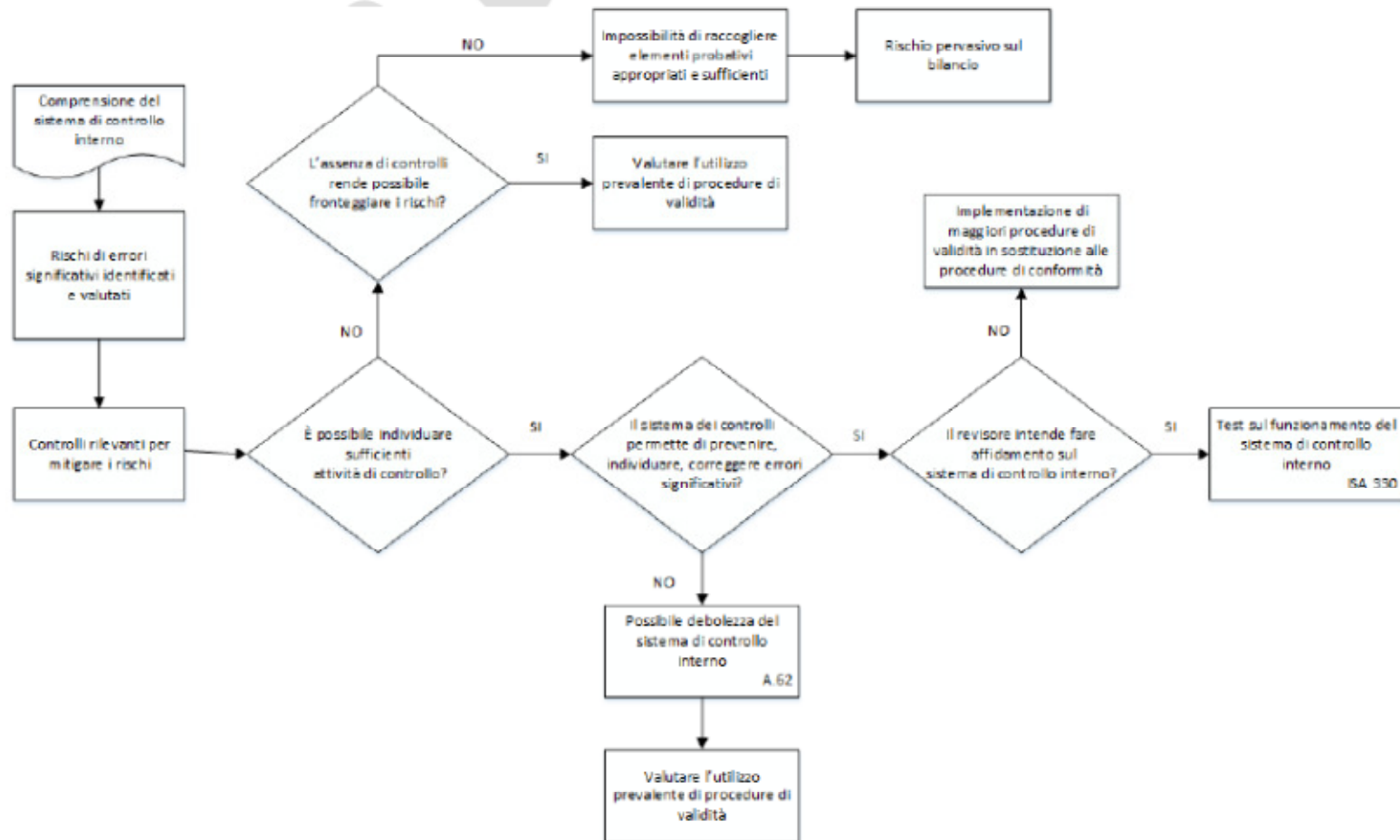
Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

Procedure
di
Conformità

*Da fare
sempre ??*

*Albero
decisionale
...*

FIGURA 13.6 – Identificazione e valutazione del rischio di controllo



Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

Procedure di Conformità

Da fare sempre ??

*Per i sindaci
-revisori : SI*

Nell'ambito della revisione legale, il controllo interno forma oggetto di "comprensione" allo scopo di apprezzare se sia possibile mitigare il rischio intrinseco di errori in bilancio, abbassando il livello stimato del rischio residuo e riducendo l'estensione delle procedure di revisione conseguenti. Se il controllo interno è debole, il revisore individuale o la società di revisione ne prendono atto, segnalano le debolezze, non fanno affidamento sul controllo interno e pianificano un approccio alla revisione basato solo su procedure di validità, finalizzate a un'adeguata copertura del rischio residuo.

Così non è per i sindaci-revisori. Per loro, infatti, la comprensione dell'impresa e del contesto in cui essa opera e la comprensione del controllo interno sono il punto di partenza della attività di vigilanza; allo stesso tempo, l'adeguatezza del controllo interno è in definitiva l'oggetto di tale vigilanza.

La vigilanza sull'adeguatezza del controllo interno è esercitata, dopo averlo compreso, individuando i punti di debolezza e attivandosi affinché questi siano superati. Anche quando il controllo interno dell'impresa è valido e affidabile, la vigilanza deve essere esercitata nel corso di tutto l'esercizio, per monitorarne il concreto funzionamento, consentendo in tal modo ai sindaci di attivarsi quando qualcosa non va bene. Il revisore o la società di revisione, dal canto loro, possono decidere di impostare la revisione legale senza fare affidamento sul controllo interno, anche se questa scelta sarà pagata con maggior lavoro, in termini di procedure di validità.

I sindaci-revisori, invece, non possono accettare di impostare una revisione, almeno nel prosieguo dello svolgimento dell'incarico, senza fare alcun affidamento sul controllo interno, perché verrebbero, sostanzialmente, meno ai propri doveri di vigilanza.

Dal punto di vista delle risposte al rischio, se il revisore o la società di revisione possono scegliere un approccio basato solo su procedure di validità, per i sindaci-revisori l'approccio basato sia su procedure di conformità sia su procedure di validità è, in qualche modo, obbligato, almeno nel prosieguo dell'incarico.

Peraltro, la vigilanza sul concreto funzionamento del controllo interno amministrativo-contabile, prevista dall'art. 2403 c.c., deve essere esercitata, svolgendo procedure di conformità sui punti di controllo chiave, che i sindaci-revisori devono comunque pianificare.

Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

Procedure di Validità

Cosa sono ?

Le **procedure di validità** (dette anche test di sostanza) hanno come scopo l'accertamento diretto della corretta applicazione delle asserzioni di bilancio.

Le procedure di validità possono essere classificate in:

- **procedure di analisi comparativa**, utilizzate come procedure di validità;
- **verifiche di dettaglio**, le quali, a loro volta, possono distinguersi in:
 - i) *test di dettaglio sulle transazioni*;
 - ii) *test di dettaglio sui saldi*

Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

Procedure di Validità

Quando vanno fatte ?

Le **procedure di validità** devono essere adottate quando:

- 1) le **transazioni, i saldi, l'informativa sono significativi**; qualora il rischio residuo di errori significativi stimato dal revisore sia basso, si possono adottare procedure di analisi comparativa e/o test di dettaglio;
- 2) il **rischio residuo di errori significativi è alto** (evidentemente perché il rischio intrinseco è “Alto” e il rischio di controllo è parimenti “Alto”). In tal caso si devono adottare i test di dettaglio idonei a rispondere al rischio/asserzione.

Le **procedure di validità** devono essere adottate obbligatoriamente indifferentemente dalla valutazione del rischio anche per:

- a) il controllo della corrispondenza o la riconciliazione del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili;
- b) l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio.

Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

Procedure di Validità Il riferimento degli ISA

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 330.18	Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.
ISA Italia 330.20	Le procedure di validità del revisore devono includere le seguenti procedure di revisione relative alla fase di chiusura del bilancio: a) il controllo della corrispondenza o la riconciliazione del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili; b) l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio.
ISA Italia 330.21	Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un rischio significativo, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio. Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio.

Risposte ai rischi identificati e valutati - Isa 330

Procedure di Validità

Quando ??

In merito alla tempistica, l'ISA Italia 330 distingue tra procedure di validità effettuate in fase di interim audit (a data intermedia) e in fase di final audit.

Le procedure di validità vengono normalmente effettuate sui saldi di bilancio in final, tuttavia possono essere condotte anche in fase di interim audit (sulle transazioni o su saldi in corso di formazione e non ancora assestati).

Ad ogni modo le procedure di validità condotte in fase di interim audit non sono mai sufficienti in quanto necessitano sempre di ulteriori test di sostanza o di controllo da condursi in fase di final.





ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia – 15 Marzo 2018

Commissione Consultiva Revisione Legale

Grazie per l'attenzione