

Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio

Agenda

- Aspetti generali
- Obiettivo della revisione contabile
- Norme etico professionali
- Ampiezza della revisione contabile

Aspetti generali

ASPETTI GENERALI

- I principi di revisione costituiscono un punto di riferimento vincolante per i revisori.
- Essi hanno la stessa rilevanza sia nei confronti dei revisori contabili indipendenti che operano individualmente, sia per quelli che operano in forma associata od in società di revisione.
- L'obiettivo della revisione di un bilancio per il revisore è quello di metterlo in grado di esprimere un'opinione sul fatto che un bilancio, considerato in tutti i suoi aspetti rilevanti, sia stato preparato applicando un definito quadro organico di principi di riferimento.
- Il revisore deve osservare le norme etico professionali, su cui sono basati i principi di revisione, costituite da indipendenza, integrità, obiettività, competenza professionale e diligenza, riservatezza, comportamento professionale e norme etiche.
- L'attività di revisione in Italia era disciplinata dall'art dell'art 2409 ter, 1 comma, punti b) e c) e all'art. 155 TUF, punto b e all'art 156 TUF. Dall'aprile 2010 la disciplina di riferimento è il DLGs 39 del 27 gennaio 2010

Obiettivo della revisione contabile

Obiettivo della revisione contabile

- L'obiettivo della revisione contabile, così come indicato nel principio di revisione 200, è di acquisire ogni elemento necessario per consentire al revisore di esprimere un giudizio se il bilancio nel suo complesso sia redatto , in tutti gli aspetti significativi , in conformità alle disposizioni che ne disciplinano i criteri di redazione.
- In ogni caso l'emissione di un giudizio professionale indipendente , anche se incide sulla valutazione dell'attendibilità del bilancio, ha ben precisi limiti che vanno tenuti in considerazione.
- In particolare non ha la funzione di garantire la futura continuità aziendale né rappresenta un giudizio di efficacia ed efficienza della gestione imprenditoriale o dell'operato degli amministratori.
- Si pensi alla applicabilità della relazione a casi di società in perdita o in seria crisi che viene svolta precisando nel giudizio finale questi limiti fondamentali .

NORME ETICO PROFESSIONALI

NORME ETICO PROFESSIONALI

- Nello svolgere al meglio l'incarico, il revisore deve adottare un approccio di scetticismo professionale, tenuto conto che possono esistere circostanze tali da causare significativi errori nei bilanci.
- L'atteggiamento di scetticismo professionale richiede che il revisore effettui una valutazione critica interrogandosi sulla validità degli elementi probativi acquisiti e prestando particolare attenzione a quegli elementi probativi che contraddicono o mettono in discussione l'affidabilità della documentazione esaminata o delle attestazioni della Direzione.
- Un atteggiamento di scetticismo professionale deve essere mantenuto nel corso dell'intero processo di revisione per ridurre il rischio di non considerare adeguatamente circostanze dubbie, di compiere eccessive generalizzazioni nella formulazione delle conclusioni sul lavoro di revisione nonché di utilizzare errate assunzioni nella determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione e nella valutazione dei risultati.
- Indipendentemente dalla valutazione dell'integrità della Direzione le attestazioni della Direzione non possono sostituire l'acquisizione da parte del revisore di elementi probativi appropriati e sufficienti per trarre ragionevoli conclusioni su cui basare l'espressione del proprio giudizio.

Ampiezza della revisione contabile

Ampiezza della revisione contabile

- Il termine “ampiezza della revisione”, definito nel principio di revisione 200, si riferisce all’insieme delle procedure di revisione che sono ritenute necessarie nelle varie circostanze per conseguire l’obiettivo della revisione. ,
- Il revisore deve determinare le procedure da svolgere secondo quanto stabilito dai principi di revisione
- I modi di svolgere la revisione sono tra loro diversi ma tutti si basano su una precedente pianificazione dell’incarico ricevuto, sulla analisi del sistema di controllo interno, sulla programmazione delle verifiche e sui metodi di campionamento utilizzati .

LE ASSERZIONI DI BILANCIO

AGENDA

1. DEFINIZIONI
2. CATEGORIE DI ASSERZIONI
3. CONCLUSIONE

LE ASSEZIONI DI BILANCIO

1. DEFINIZIONI

Il revisore deve ottenere gli elementi probativi per giungere a ragionevoli conclusioni sulla base delle quali esprimere il proprio giudizio professionale



The auditor should obtain sufficient appropriate audit evidence to be able to draw reasonable conclusions on which to base the audit opinion (ISA 500.2)

Nell'attestare che il bilancio è stato redatto in accordo con il quadro normativo di riferimento e quindi fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa e del risultato economico, il revisore formula delle **asserzioni** con riguardo al riconoscimento, alla misurazione, alla presentazione ed alla informativa dei vari elementi del bilancio e della relativa informativa.

LE ASSEZIONI DI BILANCIO

1. DEFINIZIONI

Il revisore deve utilizzare asserzioni sufficientemente dettagliate per classi di operazioni, saldi contabili, presentazione ed informativa per formarsi una **base di valutazione dei rischi di errori significativi e per stabilire e svolgere le procedure di revisione** in risposta ai rischi identificati e valutati.

Le asserzioni utilizzate dal revisore si distinguono nelle seguenti categorie:



a) asserzioni relative a classi di operazioni ed eventi attinenti il periodo soggetto a revisione contabile



b) asserzioni attinenti i saldi contabili di fine esercizio

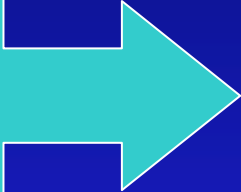


c) asserzioni attinenti la presentazione e l'informativa

LE ASSEZIONI DI BILANCIO

2. CATEGORIE DI ASSEZIONI

a) assezioni relative a classi di operazioni ed eventi attinenti il periodo soggetto a revisione contabile

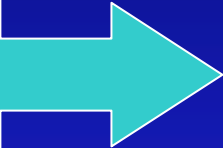


- i) *Occurrence* (manifestazione) - le operazioni e gli eventi che sono stati registrati hanno avuto effettivamente luogo e sono pertinenti all'impresa;
- ii) *Completeness* (completezza) – tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati;
- iii) *Accuracy* (accuratezza) – gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi sono stati registrati correttamente;
- iv) *Cut off* (competenza) - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto periodo contabile;
- v) *Classification* (classificazione) - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati;

LE ASSEZIONI DI BILANCIO

2. CATEGORIE DI ASSEZIONI

b) asserzioni
attinenti i saldi
contabili di fine
esercizio

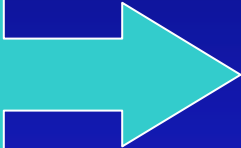


- i) *Existence* (esistenza) – le attività, le passività ed il patrimonio netto esistono;
- ii) *Rights and obligations* (diritti ed obblighi) – l'impresa possiede, o controlla, i diritti sulle attività, e le passività sono obbligazioni dell'impresa;
- iii) *Completeness* (completezza) - tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati;
- iv) *Valuation and allocation* (valutazione e classificazione) – le attività, le passività ed il patrimonio netto sono esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o classificazione è stata registrata correttamente;

LE ASSEZIONI DI BILANCIO

2. CATEGORIE DI ASSEZIONI

c) assezioni attinenti
la presentazione e
l'informativa



- i) *Occurrence and rights and obligations* (manifestazione e diritti ed obblighi) – gli eventi, le operazioni e gli altri aspetti rappresentati hanno avuto effettivamente luogo e riguardano l'impresa;
- ii) *Completeness* (completezza) – tutte le informazioni che avrebbero dovuto essere fornite sono state riportate in bilancio;
- iii) *Classification and understandability* (classificazione e comprensibilità) – le informazioni economico-finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l'informativa è espressa con chiarezza;
- iv) *Accuracy and valuation* (accuratezza e valutazione) – le informazioni economico-finanziarie e le informazioni di diversa natura sono presentate correttamente e per il loro corretto ammontare.

LE ASSEZIONI DI BILANCIO

3. CONCLUSIONI

ASSERTION

- Accuracy
- Completeness
- Cut off
- Existence
- Occurrence
- Classification e Understandability
- Rights and obligations
- Valuation and Allocation

Il revisore può utilizzare le asserzioni secondo le modalità sopra descritte o può esprimerle in modo diverso avendo cura che tutti gli aspetti sopra commentati 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.

Sempre a titolo esemplificativo, può non esserci una separata asserzione relativa al periodo di competenza delle operazioni e degli eventi quando le asserzioni di manifestazione e di completezza includono appropriate considerazioni in merito alla registrazione delle operazioni nel corretto periodo contabile.

La pianificazione dell'attività di
revisione contabile.

Definizione della strategia di
revisione.

Agenda

- ASPETTI GENERALI
- ATTIVITA' PRELIMINARI DELL'INCARICO
- DOCUMENTAZIONE
- IL PIANO DI REVISIONE

Aspetti generali

ASPETTI GENERALI

- Il principio di revisione n. 300 , approvato a NOVEMBRE 2006 dal Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri, è stato raccomandato dalla Consob per i lavori di revisione contabile sui bilanci di esercizio e consolidati che si chiudono a partire dal 31 dicembre 2006 con delibera Consob n. 15665 del 6/12/2006
- Scopo del Principio di revisione n. 300, , è quello di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida sulle considerazioni e le attività da svolgere in sede di pianificazione della revisione del bilancio. Il documento si riferisce ad incarichi di revisione pluriennali, mentre per quelli relativi al primo anno di incarico esso richiede una estensione dei concetti qui riassunti.
- In ogni caso dopo aver ricevuto formalmente l'incarico di controllo contabile, il revisore deve pianificare il lavoro in modo che esso sia svolto in modo efficace.

ASPETTI GENERALI

- Pianificare significa sviluppare una strategia generale ed un approccio dettagliato dei controlli da svolgere tenendo conto della natura, della tempistica e dell'ampiezza delle procedure di revisione. Il revisore deve organizzarsi e organizzare i controlli in modo efficiente e nei tempi più opportuni.
- Una corretta pianificazione richiede la definizione della strategia generale di revisione e lo sviluppo di un piano di revisione, al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso.
- Il responsabile dell'incarico ed i membri più esperti del team di revisione devono essere coinvolti nella pianificazione, al fine di trasmettere la loro esperienza e conoscenza e di migliorare l'efficacia e l'efficienza del processo di pianificazione.

ASPETTI GENERALI

- La pianificazione della revisione permette al revisore di gestire adeguatamente i seguenti aspetti :
- prestare la dovuta attenzione alle aree importanti della revisione;
- identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;
- organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione, per svolgerlo in modo efficace ed efficiente.

- Come già sopra accennato, il Documento n.300 riguarda gli incarichi di revisione ricorrente ed è appunto per questo che la pianificazione va considerata non come una fase separata della revisione contabile, ma, al contrario, un processo continuo ed iterativo che spesso inizia poco dopo - o in coincidenza con - la conclusione della precedente revisione contabile e prosegue sino alla conclusione dell'incarico di revisione in corso.
- Punti di attenzione
 - Obiettivi in rapporto alle asserzioni implicite nel bilancio;
 - Settori di attività, le unità operative e componenti che costituiscono il bilancio;
 - Giudizi di rilevanza inerenti al bilancio nel suo insieme;
 - Rischi di eventuali errori rilevanti o di irregolarità;
 - Controlli istituiti dalla direzione allo scopo di affrontare detti rischi;
 - Procedure di revisione che affrontano i rischi riscontrati.

ASPETTI GENERALI

- Una pianificazione adeguata deve concentrarsi sulle principali aree dell'impresa, prestando la dovuta attenzione alla identificazione dei problemi potenziali per permettere di completare il lavoro nei tempi previsti. Essa inoltre aiuta a definire un'assegnazione dei lavori agli assistenti e a coordinare il lavoro con quello di altri revisori e consulenti esterni.
- Una pianificazione ben fatta NON può essere MAI essere di tipo standard e va redatta in modo appropriato per ogni incarico di revisione e per ogni cliente; perciò essa varia a seconda delle dimensioni dell'impresa, della complessità del lavoro di revisione, della maggiore o minore esperienza del revisore nel settore in cui l'impresa revisionata opera.
- Gran parte del successo di una valida ed efficace pianificazione dipende dal maggior o minor livello di conoscenza del settore di attività dell'impresa. La conoscenza dell'attività della società aiuta il revisore a identificare gli eventi, le operazioni più rilevanti e le prassi aziendali che possono avere un effetto significativo in bilancio.

ATTIVITA' PRELIMINARI DELL'INCARICO

LA VALUTAZIONE DEL BILANCIO

ATTIVITA' PRELIMINARI DELL'INCARICO

- Come disposto dal documento n. 300 il revisore deve definire la strategia generale di revisione.
- La strategia generale di revisione stabilisce l'ampiezza, la tempistica e la direzione della revisione e guida lo sviluppo del più dettagliato piano di revisione.
- La predisposizione della strategia deve includere, tra l'altro:
- a) la definizione delle caratteristiche dell'incarico (TIPO DI BILANCIO) e della sua ampiezza, l'individuazione del quadro normativo applicabile nonché la localizzazione delle componenti dell'impresa o del gruppo;

ATTIVITA' PRELIMINARI DELL'INCARICO

- b) la definizione degli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica del lavoro e la natura delle comunicazioni previste, tra cui le scadenze delle eventuali relazioni in fase di interim e della relazione finale nonché le date dei principali incontri previsti con la direzione e con i responsabili delle attività di governance;
- c) la considerazione di fattori rilevanti che determinano la focalizzazione del lavoro del team di revisione, quali la determinazione di un appropriato livello di significatività , l'identificazione preliminare delle aree di rischio più elevato
- La pianificazione va documentata in un piano generale di revisione che ne indichi chiaramente l'ampiezza e le sue modalità di svolgimento. Anche se la sua descrizione deve essere sufficientemente dettagliata per permettere la predisposizione dei programmi di revisione, la sua forma ed il suo contenuto dipenderanno dalla dimensione dell'impresa, dalla maggior o minore complessità del lavoro di revisione, dalle specifiche metodologie e tecnologie utilizzate dal revisore.

- La pianificazione di un **bilancio consolidato di un gruppo multinazionale** sarà diversa dalla pianificazione della revisione di **una media impresa**, dato che i clienti operano in diversi settori di attività, dispongono di diverse organizzazioni e filosofie di direzione, hanno differenti sistemi e ambienti di controllo **e sono esposti a rischi diversi e sistemi informativi e contabili variegati.**
- **L'approccio quindi deve essere personalizzato in base ad ogni necessità ed aspettative, esistendo, come già sopra specificato, alcune caratteristiche comuni da considerare:**
 - a) **la conoscenza dell'attività dell'impresa,**
 - b) **la comprensione del suo sistema contabile e di controllo interno,**
 - c) **i rischi e la significatività,**
 - d) **considerare l'opportuna documentazione**

- e) la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione,
- f) il coordinamento, la direzione, la supervisione e il riesame del lavoro
- g) altri aspetti.

Approfondiamo alcuni aspetti importanti di ogni area:

a) **Conoscere l'impresa** significa considerare gli effetti dovuti a:

- Fattori economici generali e condizioni del settore economico di appartenenza che possano influenzare l'attività della società.
- Importanti caratteristiche della società, della sua attività, dei suoi risultati, degli obblighi di informativa e dei cambiamenti avvenuti dalla data della precedente revisione.
- La generale di competenza del management.

- **b) Comprendere i sistemi contabili e di controllo interno significa considerare:**
- Principi contabili adottati dalla società ed eventuali loro cambiamenti.
- Effetti dell'adozione di nuovi principi contabili o principi di revisione.
- La conoscenza generale del sistema contabile e di controllo interno e la relativa importanza che si intende attribuire alle procedure di conformità e di validità. In pratica è necessario comprendere quanto è il nostro grado di affidamento sui numeri prodotti dalla società e capire in che modo impostare il piano di revisione più opportuno.

- **c) Valutare i rischi e la significatività significa considerare:**
 - Risultati attesi dalla valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo e identificazione delle aree significative per il lavoro di revisione.
 - Definizione dei livelli di significatività ai fini della revisione contabile.
 - Possibilità di errori significativi e/o di frodi anche alla luce dei lavori di revisione precedenti.
 - Identificazione di aree contabili complesse incluse quelle che implicino stime contabili.

La Documentazione

Documentazione

- Il revisore deve documentare la strategia generale di revisione ed il piano di revisione, incluso ogni cambiamento significativo apportato durante lo svolgimento dell'incarico.
- la documentazione della strategia generale di revisione predisposta deve comprendere le decisioni principali necessarie per un'adeguata pianificazione della revisione e per la comunicazione di aspetti rilevanti al team di revisione. Per esempio, il revisore può riepilogare la strategia generale di revisione in forma di memorandum contenente le decisioni principali che riguardano l'ampiezza del lavoro, la sua tempistica ed il suo svolgimento.

Determinare la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione significa considerare :

- Possibile cambiamento di profondità di analisi su specifiche aree di revisione.
- Effetto delle tecnologie informatiche sulla revisione.
- Lavoro dei revisori interni e relativo effetto sulle procedure di revisione.

Documentazione

- Coordinare, dirigere e rivedere il lavoro svolto significa considerare:
- Coinvolgimento di altri revisori nella revisione contabile di controllate, filiali e divisioni.
- Coinvolgimento di consulenti esterni.
- Numero di localizzazioni della società.
- Composizione del team di revisione.

Altri aspetti che devono essere considerati sono:

- Possibilità che la continuità aziendale possa essere messa in dubbio.
- Situazioni che richiedono speciali attenzioni, quali l'esistenza di parti correlate.
- Condizioni contrattuali dell'incarico e responsabilità connesse.
- Tipologia e tempi di emissione delle relazioni o di altre comunicazioni con la società definite nella lettera di incarico.

IL PIANO DI REVISIONE

IL PIANO DI REVISIONE

- Il revisore deve predisporre e documentare un programma di lavoro che includa la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione pianificate necessarie al fine di realizzare il piano generale di revisione. Il programma di revisione costituisce il complesso di istruzioni per gli assistenti assegnati al lavoro di revisione e lo strumento di controllo e di documentazione di un'adeguata esecuzione del lavoro.
- Tale documento può, inoltre, specificare gli obiettivi della revisione per ogni area, le ore previste per le diverse aree e le procedure di revisione.
- Nella predisposizione del programma di revisione, si deve considerare la specifica valutazione del rischio intrinseco, del rischio di controllo e dei risultati attesi dallo svolgimento delle procedure di validità. Bisogna inoltre indicare quando devono essere svolte le procedure di conformità e le procedure di validità, nonché la collaborazione che si aspetta di ottenere dal personale della società, la disponibilità di assistenti ed il coinvolgimento di altri revisori e di consulenti esterni.
- Gli altri aspetti indicati nel piano generale di revisione possono inoltre essere maggiormente dettagliati nello sviluppare il programma di revisione.

IL PIANO DI REVISIONE

- Nella predisposizione del programma di revisione, si deve considerare la specifica valutazione del rischio intrinseco, del rischio di controllo e dei risultati attesi dallo svolgimento delle procedure di validità. Bisogna inoltre indicare quando devono essere svolte le procedure di conformità e le procedure di validità, nonché la collaborazione che si aspetta di ottenere dal personale della società, la disponibilità di assistenti ed il coinvolgimento di altri revisori e di consulenti esterni.
- Gli altri aspetti indicati nel piano generale di revisione possono inoltre essere maggiormente dettagliati nello sviluppare il programma di revisione.

Il piano di revisione deve includere:

- una descrizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure pianificate per la valutazione dei rischi di errori significativi, come stabilito dal documento n. 315, "La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi";
- una descrizione della natura, tempistica ed estensione delle conseguenti procedure di revisione pianificate a livello di asserzioni per ogni significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa, come richiesto dal documento n. 330, "Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati".
- La pianificazione di tali procedure di revisione conseguenti dipende dalla decisione del revisore di verificare l'efficacia operativa dei controlli e dalla natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità pianificate;

Il piano di revisione deve includere:

- le altre procedure di revisione che è necessario svolgere per le finalità dell'incarico in conformità con i principi di revisione (per esempio, la consultazione dei consulenti legali dell'impresa).
- La pianificazione di queste procedure di revisione avviene durante lo svolgimento della revisione contabile, in base all'avanzamento del piano di revisione.
-
- Per esempio, la pianificazione delle procedure di valutazione dei rischi deve essere svolta, di norma, nelle fasi iniziali del processo di revisione.

Elementi probativi-Procedure

- Ispezioni
- Osservazioni
- Indagini e conferme
- Ricalcolo
- Procedure analitiche
- Riesecuzione di controlli