

LABORATORI SULLA REVISIONE CONTABILE

in collaborazione con



24 ottobre 2018

16.00 - 19.00

Università degli Studi di Torino - Dipartimento di
Management Corso Unione Sovietica 218 bis - Torino

Presentazione

Moderatore

- **Dott. Massimo Boidi** – Dottore Commercialista

Relatori

- **Dott. Gianluca Coluccio** – Partner RIA Grant Thornton, Dottore Commercialista e Revisore Legale
- **Dott. Fabio Robaldo** – Supervisor RIA Grant Thornton, Dottore Commercialista e Revisore Legale
- **Dott.ssa Loredana Galasso** – Manager RIA Grant Thornton

Argomenti della lezione

Fase finale dell'incarico

- ISA 520 – Le procedure di analisi comparativa
- ISA 530 – Il campionamento
- ISA 540 – La revisione delle stime
- ISA 450 – Valutazione degli errori identificativi nel corso della revisione
- ISA 550 – Parti correlate
- ISA 560 – Eventi successivi
- ISA 570 – Continuità aziendale

Procedure di analisi comparativa (ISA 520)

Procedure di analisi comparativa (ISA 520)

Definizione

Con il termine “procedure di analisi comparativa” si intendono le valutazioni dell’informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura.

Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l’indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo.

Procedure di analisi comparativa (ISA 520)

Finalità

Il revisore può avvalersi delle procedure di analisi comparativa in fasi differenti della sua attività; per ogni fase l'analisi comparativa avrà un obiettivo diverso:



Procedure di validità - Final

Esempi procedure di validità che possono essere adottate in sede di Final:

- Conferme esterne (circularizzazioni)
- Rilevazione delle giacenze di magazzino
- Verifica della esistenza delle immobilizzazioni
- Conta fisica di cassa
- Analisi della documentazione della società (contratti, fatture, atti notarili, ecc...)

Procedure di analisi comparativa (ISA 520) – Final

Analytical Review

Attraverso l'analytical review si esaminano gli scostamenti tra due esercizi, al fine di:

- Verificare che le variazioni siano coerenti con quanto già visto durante la fase preliminare
- Indagare le cause delle variazioni, in particolare quelle di natura anomala

Procedure di analisi comparativa (ISA 520) – Final

Analytical Review – Attivo

€/000	31.12.2017	31.12.2016	Var.	Var%	Note RGT
Intangibles Assets	123	127	-4	-3%	
Tangibles Assets	194	199	-5	-3%	
Total fixed assets	317	326	-9	-3%	Note1
Finished good Inventory	1.152	864	288	33%	Note2
Account receivables	7.969	7.154	815	11%	Note3
IC account receivables	31	438	-407	-93%	Note4
Tax Assets	184	133	51	38%	Note5
Other current receivables	33	62	-29	-47%	
Total current receivables	9.369	8.651	718	8%	
cash and Bank	659	549	110	20%	Note6
Prepaid Expenses/accrued income	13	7	6	86%	
Total Assets	10.358	9.533	825	9%	

Procedure di analisi comparativa (ISA 520) – Final Analytical Review – Passivo

€/000	31.12.2017	31.12.2016	Var.	Var%	Note RGT
Share capital	120	120	0	0%	
Statutory reserve	9	9	0	0%	
Restricted equity	24	24	0	0%	
Retained profit	208	218	-10	-5%	
Net Income	365	-9	374	>100%	
Shareholders Equity	726	362	364	101%	Note7
Provision for risks	166	30	136	>100%	Note8
Provision for pensions	757	649	108	17%	Note9
I/C non current interest bearing debts	3.900	3.900	0	0%	Note10
Financial debts	914	83	831	>100%	Note11
Total non current liabilities	5.737	4.662	1.075	23%	
Advance from customers	160	158	2	1%	
Accounts Payables	1.749	1.633	116	7%	Note12
I/C Accounts payables	973	1.785	-812	-45%	Note13
Income tax liabilities	160	174	-14	-8%	Note14
Social payables	266	254	12	5%	Note15
other payables	587	505	82	16%	Note16
Total current liabilities	3.895	4.509	-614	-14%	
Total Liabilities	10.358	9.533	825	9%	

Procedure di analisi comparativa (ISA 520) - Final

Le procedure di analisi comparativa che possono essere usate in final si possono suddividere in tre categorie:

1) Analisi di congruità dei dati

Attraverso l'identificazione delle variabili e delle relazioni che intercorrono tra esse, si effettua una previsione sul risultato atteso: nel caso di scostamento significativo tra quanto previsto e il dato a consuntivo, si indagano le ragioni del delta riscontrato.

Esempi di analisi di congruità dei dati sono:

- Ricalcolo del TFR
- Ricalcolo degli ammortamenti
- Ricalcolo dei risconti

Esempio di ricalcolo del TFR

Per prima cosa, si analizzano gli scostamenti intercorsi tra i due esercizi, dal punto di vista patrimoniale ed economico:

CONTO	DESCRIZIONE CONTO	31/12/2017	31/12/2016	VARIAZIONE	VARIAZIONE %
31/05/005	DEBITI PER T.F.R.	483.432,85	437.895,75	45.537,10	10,40%
72/20/005	TFR	47.216,49	40.304,84	6.911,65	17,15%

Esempio di ricalcolo del TFR:

Overall TFR

TFR al 31/12/2016				437.896
Anticipi/liquidazioni				118
Totale				437.778
Rivalutazione	2,098%			9.185
Imposta su rivalutazione				1.562
Salari e stipendi	631.126	631.126		
	:	-		
	13,5	0,50%		
Quota accantonata nell'esercizio	46.750	-	3.156	= 43.594

Esempio di ricalcolo del TFR:

TFR al 31/12/2017	437.778
Totale rivalutazione	9.185
Quota accantonata nell'esercizio	43.594
Imposta su rivalutazione	(1.182)
Quota previdenza integrativa	(3.052)

Accantonamento RIA GT	48.546
Accantonamento Società	47.216
Delta	1.329
Delta %	2,74%
Fondo TFR RIA GT	486.324
Fondo TFR Società	483.433
Delta	2.891
Delta %	0,59%

Ammortamenti: analisi degli scostamenti

Prima di procedere al ricalcolo degli ammortamenti, è necessario effettuare l'analisi degli scostamenti:

COSTI STORICI	31/12/2017	31/12/2016	VARIAZIONI	VARIAZIONI %
IMPIANTI GENERICI	795.322	786.754	8.568	1,09%
IMPIANTI TELEFONICI	84.926	62.063	22.862	36,84%
MACCHINARI	5.991.410	5.379.910	611.500	11,37%
ATTREZZATURE INDUSTRIALI	199.750	195.880	3.870	1,98%
MOBILI E ARREDI D'UFFICIO	464.630	454.920	9.710	2,13%
MACCHINE ELETTRONICHE	766.077	729.069	37.008	5,08%
AUTOVETTURE	361.123	347.222	13.902	4,00%
MEZZI MOVIMENTAZIONE INTERNA	42.350	42.350	-	0,00%
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	9.217.588	8.490.168	727.420	8,57%

Ammortamenti: analisi degli scostamenti

FONDI DI AMMORTAMENTO	31/12/2017	31/12/2016	VARIAZIONI	VARIAZIONI %
IMPIANTI GENERICI	676.393	569.413	106.980	18,79%
IMPIANTI TELEFONICI	52.581	47.509	5.072	10,68%
MACCHINARI	3.871.490	3.022.490	849.000	28,09%
ATTREZZATURE INDUSTRIALI	144.666	114.166	30.500	26,72%
MOBILI E ARREDI D'UFFICIO	289.347	238.347	51.000	21,40%
MACCHINE ELETTRONICHE	631.115	580.476	50.639	8,72%
AUTOVETTURE	146.095	62.085	84.010	135,31%
MEZZI MOVIMENTAZIONE INTERNA	12.705	4.235	8.470	200,00%
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	5.824.392	4.638.721	1.185.671	25,56%

Ammortamenti: analisi degli scostamenti

AMMORTAMENTI	31/12/2017	31/12/2016	VARIAZIONI	VARIAZIONI %
IMPIANTI GENERICI	106.980	89.150	17.830	20,00%
IMPIANTI TELEFONICI	5.072	3.902	1.170	30,00%
MACCHINARI	849.000	566.000	283.000	50,00%
ATTREZZATURE INDUSTRIALI	30.500	25.417	5.083	20,00%
MOBILI E ARREDI D'UFFICIO	51.000	36.429	14.571	40,00%
MACCHINE ELETTRONICHE	50.639	46.035	4.604	10,00%
AUTOVETTURE	84.010	52.506	31.504	60,00%
MEZZI MOVIMENTAZIONE INTERNA	8.470	7.058	1.412	20,00%
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	1.185.671	826.497	359.174	43,46%

Ammortamenti: analisi degli scostamenti

Dal confronto dei saldi di bilancio tra i due esercizi, emerge che:

- I costi storici sono cresciuti, a seguito di investimenti effettuati nell'esercizio
- Pertanto, ci aspettiamo un incremento degli ammortamenti dell'esercizio e nei relativi fondi, riscontrato poi nei dati di bilancio.

Esempio di ricalcolo ammortamenti:

Categoria	Costo Storico	Incrementi - Decrementi	Costo storico	Amm.to Revisori	Amm.to	Delta	F.do Amm.to Revisori	F.do Amm.to	Delta	Valore Netto
IMPIANTI GENERICI	786.754,12	8.567,80	795.321,92	106.980,73	106.980,00	- 0,73	676.393,09	676.393,00	- 0,09	118.928,92
IMPIANTI TELEFONICI	62.063,24	22.862,33	84.925,57	5.072,72	5.072,00	- 0,72	52.581,42	52.581,00	- 0,42	32.344,57
MACCHINARI	5.379.910,02	611.500,34	5.991.410,36	848.288,56	849.000,00	711,44	3.871.445,18	3.871.490,00	44,82	2.119.920,36
ATTREZZATURE INDUSTRIALI	195.879,98	3.869,77	199.749,75	29.106,68	30.500,00	1.393,32	144.666,01	144.666,00	- 0,01	55.083,75
MOBILI E ARREDI D'UFFICIO	454.919,70	9.710,00	464.629,70	51.667,16	51.000,00	- 667,16	289.347,95	289.347,00	- 0,95	175.282,70
MACCHINE ELETTRONICHE	729.068,79	37.008,28	766.077,07	50.639,58	50.639,00	- 0,58	631.115,27	631.115,00	- 0,27	134.962,07
AUTOVETTURE	347.221,74	13.901,50	361.123,24	84.010,80	84.010,00	- 0,80	146.095,97	146.095,00	- 0,97	215.028,24
BENI NON AMMORTIZZABILI	492.000,00	20.000,00	512.000,00	-	-	-	-	-	-	512.000,00
MEZZI MOVIMENTAZIONE INTERNA	42.350,00	-	42.350,00	8.470,00	8.470,00	-	12.705,00	12.705,00	-	29.645,00
TOTALE	8.490.167,59	727.420,02	9.217.587,61	1.184.236,22	1.185.671,00	1.434,78	5.824.349,90	5.824.392,00	42,10	3.393.195,61

Esempio di ricalcolo ammortamenti:

Anno	Descrizione	Costo storico	Incrementi - Decrementi	Costo storico	%	% Cumulata	F.do amm.to	Amm.to	Decrem. F.do	F.do amm.to
		786.754,12	8.567,80	795.321,92			573.578,77	106.980,73	- 4.166,40	676.393,09
2001	IMPIANTO ARIA COMPRESSA	1.202,70		1.202,70	17,50%	100,00%	1.202,70	-	-	1.202,70
2001	INSTALLAZIONE UTENZA	4.886,03		4.886,03	17,50%	100,00%	4.886,03	-	-	4.886,03
2002	IMPIANTO CONDIZIONAMENTO	97.000,00		97.000,00	17,50%	100,00%	97.000,00	-	-	97.000,00
2002	IMPIANTO AMPLIAM.CONDIZ.	30.000,00		30.000,00	17,50%	100,00%	30.000,00	-	-	30.000,00
2004	IMP.ANTINCENDIO PONTI 49	2.980,00		2.980,00	17,50%	100,00%	2.980,00	-	-	2.980,00
2011	PARZ. SVINCOLO GARANZIA IMPIANTO ELETTRICO	33.471,83		33.471,83	17,50%	61,25%	20.501,50	5.857,57	-	26.359,07
2011	NUOVO UPS LOCALE CED FORNITURA E INSTALLAZIONE	3.968,00	- 3.968,00	-	17,50%	61,25%	2.430,40	-	- 2.430,40	-
2011	IMPIANTO ELETTRICO - SVINCOLO GARANZIA	14.345,07		14.345,07	17,50%	61,25%	8.786,36	2.510,39	-	11.296,74
2012	QUADRO MANOVRA MONTACARICHI	6.450,00		6.450,00	17,50%	43,75%	2.821,88	1.128,75	-	3.950,63
2012	NUOVO GRUPPO UPS - FORNITURA E INSTALLAZIONE	3.968,00	- 3.968,00	-	17,50%	43,75%	1.736,00	-	- 1.736,00	-
2012	IMPIANTO DI RETE PER COLLEGAMENTO CAPANNONE	9.178,00		9.178,00	17,50%	43,75%	4.015,38	1.606,15	-	5.621,53
2013	UPS (CABINA MEDIA TENSIONE)	1.900,00		1.900,00	17,50%	26,25%	498,75	332,50	-	831,25
2013	IMPIANTO VIDEOCITOFONICO PIANO TERRA	1.290,00		1.290,00	17,50%	26,25%	338,63	225,75	-	564,38
2014	COMPRESSORE HP 60 MODELLERIA	8.000,00		8.000,00	17,50%	8,75%	700,00	1.400,00	-	2.100,00
2014	IMPIANTO FOTOVOLTAICO	86.345,00		86.345,00	17,50%	8,75%	7.555,19	15.110,38	-	22.665,56
2015	UPS MEGALINE		13.503,80	13.503,80	17,50%	0,00%	-	1.181,58		1.181,58
2015	IMPIANTO ELETTRICO UFFICI CHAN		3.000,00	3.000,00	17,50%	0,00%	-	262,50		262,50

Ricalcolo ammortamenti – Alcune precisazioni

Per effettuare il ricalcolo degli ammortamenti, bisogna considerare alcuni aspetti:

- Non è sufficiente moltiplicare il costo storico per la percentuale di ammortamento: infatti, il bene potrebbe essere stato già completamente ammortizzato o, in alternativa, essere all'ultimo esercizio di ammortamento
- Non bisogna considerare i cespiti che sono stati dismessi, altrimenti si ha una sovrastima dei valori di ammortamento

Risconti analisi variazioni:

Codice	Descrizione Conto	Saldo 31/12/2017	Saldo 31/12/2016	DELTA	DELTA %
01.014.01.0002	RISCONTI ATTIVI	468.503,93	409.876,19	58.627,74	14,30%

Esempio di ricalcolo risconti:

Calcoli risconto	POLIZZA ASSICURATIVA	POLIZZA ASSICURATIVA	POLIZZA ASSICURATIVA
Importo	52.088,89	18.960,00	16.715,00
Data inizio	13/09/2017	12/09/2017	18/09/2017
Data fine	31/12/2018	31/12/2018	31/08/2018
Giorni	474	475	243
Risconto x GT	40.110,64	14.569,26	11.128,07
Risconto x COY	40.339,38	14.724,97	11.750,84
DELTA	- 228,74	- 155,71	- 622,77

Procedure di analisi comparativa (ISA 520) - Final

2) Analisi dei trend

Consiste nell'analizzare l'andamento nel corso dell'esercizio di alcune voci di bilancio, al fine di individuare anomalie. Esempi di analisi di trend:

- Mensilizzazione dei costi del personale
- Mensilizzazione dei ricavi
- Mensilizzazione dei costi

Questo tipo di analisi può essere condotta per la voce di bilancio nel suo complesso, oppure:

- Per stabilimento produttivo
- Per linea di prodotti
- Per paese

Procedure di analisi comparativa (ISA 520) - Final

2) Analisi dei trend

E' necessario confrontare i trend relativi a due esercizi, in modo da analizzare gli scostamenti, al fine di:

- Verificare la coerenza dei dati con quelle che sono le nostre aspettative, in base a quanto emerso dalle verifiche svolte in precedenza, e da colloqui avuti con gli amministratori e la direzione della società durante l'interim
- Indagare eventuali anomalie che emergono dalle analisi, al fine di accertare che ciò non sia dovuto ad errori

Mensilizzazione del costo del personale

Prima di procedere all'analisi dei trend, è necessario confrontare i due esercizi, sia in termini di variazioni di dati di bilancio:

VOCI DI COSTO	2017	2016	DELTA	DELTA %
Retribuzioni Lorde	20.188.957	19.092.381	1.096.576	6%
Contributi Cassa Edile	2.127.230	1.847.034	280.196	15%
Contributi INPS su salari e stipendi	6.740.435	6.182.573	557.862	9%
TOTALE	29.056.622	27.121.989	1.934.634	7,13%

Mensilizzazione del costo del personale

sia in termini di rapporti tra le stesse poste analizzate:

INCIDENZA CONTRIBUTI	2017	2016
Contributi Cassa Edile	10,54%	9,67%
Contributi INPS su salari e stipendi	33,39%	32,38%

Esempio di mensilizzazione del costo del personale – Anno 2017

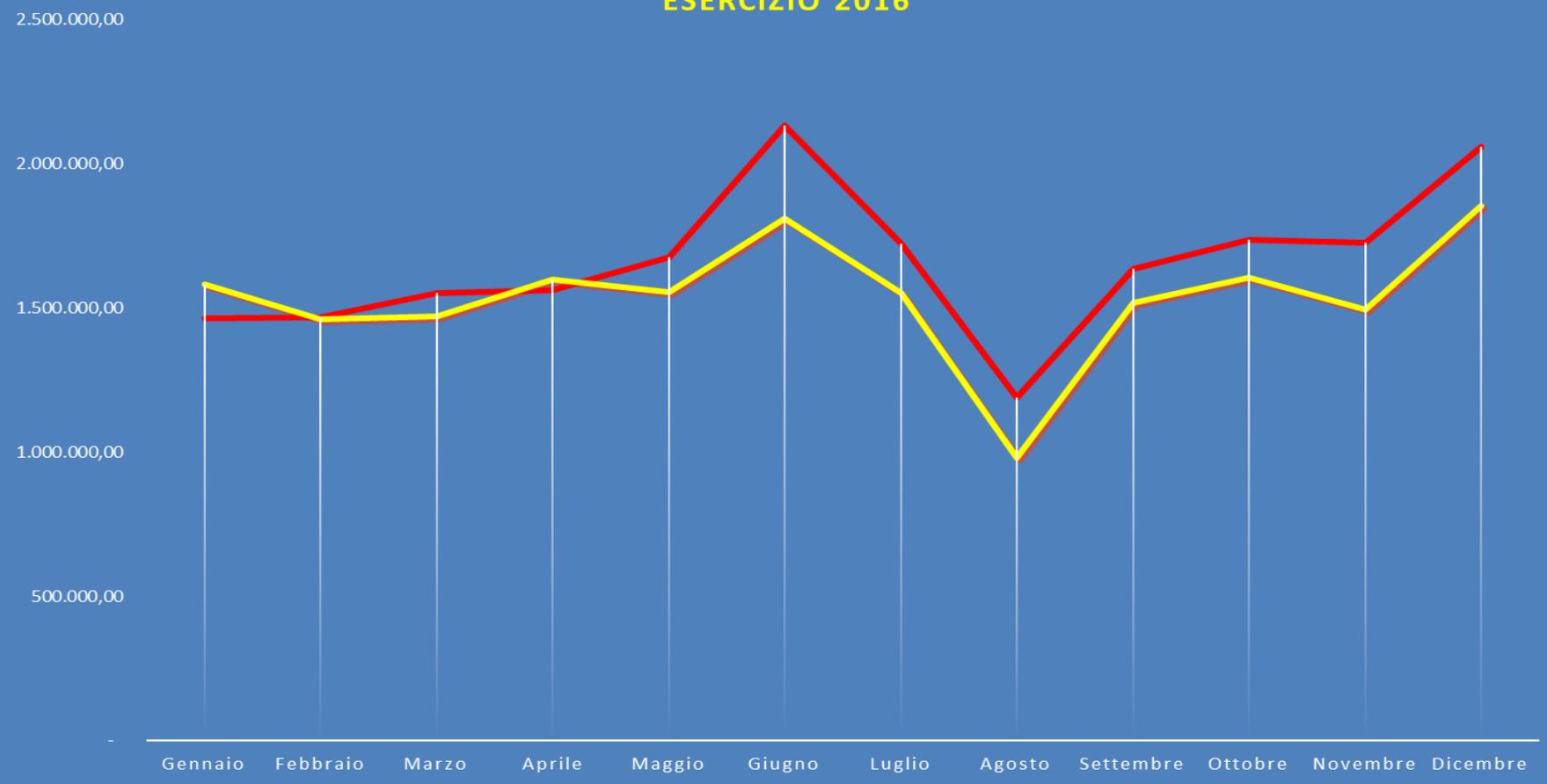
Voce	Gennaio	Febbraio	Novembre	Dicembre	TOTALE
Retribuzioni Lorde	1.463.662,21	1.467.157,34	1.725.152,02	2.059.077,74	19.917.572,26
Integrazione malattia/maternità/infortunio	9.184,91	15.541,07	7.775,82	13.946,20	104.532,09
Compensi collaboratori	58.226,92	-	-	-	148.657,75
Erogazioni altre indennità	-	1.090,31	868,80	-	23.962,09
TOTALE RETRIBUZIONI	1.531.074,04	1.483.788,72	1.733.796,64	2.073.023,94	20.194.724,19
Contributi INPS C/ditta	516.324,07	512.618,01	570.423,97	649.845,98	6.751.898,95
Contributi INPS Solidarietà C/ditta	128,42	124,72	143,74	158,74	1.683,47
Contributi INPS C/ditta - Collaboratori	8.541,88	-	-	-	22.450,56
TOTALE INPS C/DITTA	524.994,37	512.742,73	570.567,71	650.004,72	6.753.582,42
Contributi Cassa Edile c/ditta	163.087,05	159.919,84	198.836,74	180.765,46	2.116.991,40
Contributi F.do Prevedi c/ditta	1.327,00	1.318,00	1.468,00	1.612,00	17.647,63
TOTALE CONTRIBUTI C/DITTA	164.414,05	161.237,84	200.479,54	182.531,74	2.134.639,03

Esempio di mensilizzazione del costo del personale – Anno 2016

Voce	Gennaio	Febbraio	Novembre	Dicembre	TOTALE
Retribuzioni Lorde	1.582.293,99	1.461.936,62	1.493.119,58	1.852.628,67	18.476.212,13
Integrazione malattia/maternità/infortunio	3.290,01	5.823,74	11.004,50	6.032,99	68.122,49
Compensi collaboratori	-	-	-	-	70.441,82
Erogazioni altre indennità	19.680,39	7.895,43	4.790,04	-	160.897,32
TOTALE RETRIBUZIONI	1.605.264,39	1.475.655,79	1.508.914,12	1.858.661,66	18.775.673,76
Contributi INPS C/ditta	540.738,75	328.416,20	531.102,23	468.965,59	6.062.432,73
Contributi INPS Solidarietà C/ditta	126,80	117,90	130,72	151,82	1.511,42
Contributi INPS C/ditta - Collaboratori					9.389,90
TOTALE INPS C/DITTA	540.865,55	328.534,10	531.232,95	469.117,41	6.063.944,15
Contributi Cassa Edile c/ditta	168.869,29	154.336,37	162.533,44	139.318,22	1.838.718,45
Contributi F.do Prevedi c/ditta	1.268,00	1.179,00	1.419,83	1.689,39	15.519,19
TOTALE CONTRIBUTI C/DITTA	170.137,29	155.515,37	163.953,27	141.007,61	1.854.237,64

ANDAMENTO RETRIBUZIONI

ESERCIZIO 2017
ESERCIZIO 2016



Procedure di analisi comparativa (ISA 520) - Final

3) Analisi degli indici e dei margini

Basandosi su opportuni indici e margini, si analizzano i rapporti e le differenze tra:

- due o più voci di bilancio
- voci di bilancio con dati di natura gestionale
- dati della società con quelli di società concorrenti

Al fine di individuare se vi sono risultati anomali rispetto a quelli attesi.

Procedure di analisi comparativa (ISA 520) - Final

Esempi di indici:

- **ROE: Return On Equity**
- **ROI: Return On Investment**
- **ROS: Return On Sales**
- **Indice di rotazione del magazzino**
- **Indice di rotazione del capitale circolante**
- **Indice di rotazione del capitale investito**
- **Indice di Indipendenza finanziaria**
- **Posizione Finanziaria Netta**

Procedure di analisi comparativa (ISA 520) - Final

Formule di calcolo degli indici:

- ROE
REDDITO NETTO / PATRIMONIO NETTO
- ROI
REDDITO OPERATIVO / TOTALE ATTIVO
- ROS
EBIT / RICAVI VENDITA

Procedure di analisi comparativa (ISA 520) - Final

Formule di calcolo degli indici:

- INDICE DI ROTAZIONE DEL MAGAZZINO
RICAVI DI VENDITA / RIMANENZE DI MAGAZZINO
- INDICE DI ROTAZIONE DEL CAPITALE CIRCOLANTE
RICAVI DI VENDITA / ATTIVO CIRCOLANTE
- INDICE DI ROTAZIONE DEL CAPITALE INVESTITO
RICAVI DI VENDITA / TOTALE ATTIVO

Procedure di analisi comparativa (ISA 520) - Final

Formule di calcolo:

- INDICE DI INDIPENDENZA FINANZIARIA
CAPITALE PROPRIO / TOTALE ATTIVO
- POSIZIONE FINANZIARIA NETTA
DEBITI FINANZIARI - ATTIVITÀ FINANZIARIE A BREVE

Esempio di analisi per indici e margini

INDICE	Esercizio 2016	Esercizio 2015	Variazioni %
Copertura delle immobilizzazioni	169,36%	128,83%	31,46%
Banche su circolante	10,79%	23,53%	-54,14%
Indice di indebitamento	0,73	0,84	-13,10%
Quoziente di indebitamento finanziario	0,22	0,32	-31,25%
Mezzi propri su capitale investito	57,68%	54,21%	6,40%
Oneri finanziari su fatturato	0,08%	0,16%	-50,00%
Indice di disponibilità	167,57%	150,81%	11,11%
Margine di struttura primario	32.170.974	14.820.971	117,06%
Indice di copertura primario	1,69	1,29	31,01%
Margine di struttura secondario	37.673.834	25.050.506	50,39%
Indice di copertura secondario	1,81	1,5	20,67%
Capitale circolante netto	35.230.278	22.823.172	54,36%
Margine di tesoreria primario	19.087.596	9.752.830	95,71%
Indice di tesoreria primario	136,61%	121,71%	12,24%

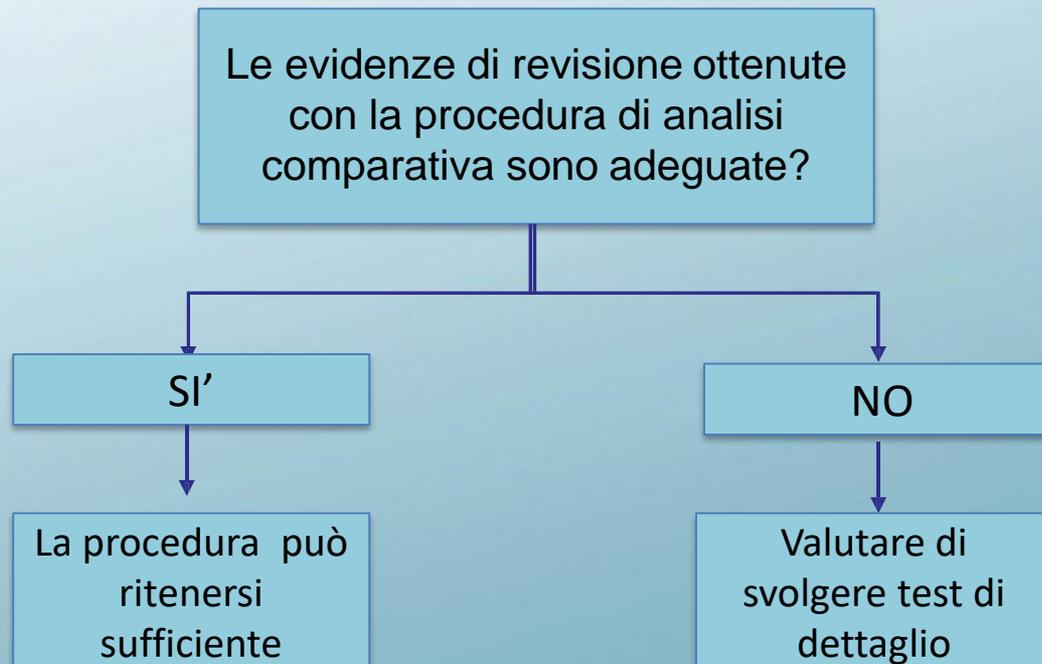
Esempio di analisi per indici e margini

INDICE	Esercizio 2016	Esercizio 2015	Variazioni %
R.O.E.	16,89%	13,94%	21,16%
R.O.I.	14,40%	11,38%	26,54%
R.O.S.	12,26%	8,75%	40,11%

Procedure di analisi comparativa (ISA 520)

Valutazione del risultato della procedura

Se la procedura di analisi comparativa è utilizzata come procedura di validità, è necessario analizzare il risultato ottenuto in termini di evidenza di revisione.



Campionamento di revisione (ISA 530)

Campionamento di revisione (ISA 530)

Oggetto del principio di revisione

Il principio di revisione ISA 530 si applica quando il revisore decide di utilizzare il campionamento di revisione nello svolgimento delle proprie procedure. Esso tratta:

- utilizzo da parte del revisore del campionamento statistico e non statistico
- definizione e selezione del campione di revisione
- svolgimento di procedure di conformità e di verifiche di dettaglio
- valutazione dei risultati tratti dal campione.

Tale principio integra il principio di revisione ISA 500 – Elementi probativi

Campionamento di revisione (ISA 530)

Obiettivo del revisore

Il campionamento di revisione prevede l'applicazione di procedure di revisione su una percentuale, inferiore al 100%, degli elementi che costituiscono una popolazione.



Campionamento di revisione (ISA 530)

CAMPIONAMENTO STATISTICO

- i) selezione casuale degli elementi del campione;
- ii) utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento.

Un approccio di campionamento che non abbia le caratteristiche evidenziate ai precedenti punti i) e ii) è considerato un campionamento NON STATISTICO.

Campionamento di revisione (ISA 530)

RISCHIO DI CAMPIONAMENTO

Il rischio che le conclusioni del revisore, sulla base di un campione, possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla stessa procedura di revisione.

Il rischio di campionamento può portare a due tipologie di conclusioni errate:

Procedure di conformità

I controlli risultano più efficaci di quanto siano realmente

Test di dettaglio

Non si rilevi un errore laddove invece esso è presente

Campionamento di revisione (ISA 530)

ESEMPIO DI CAMPIONAMENTO STATISTICO

CONTO SPESA AMMORTAMENTO	DESCRIZIONE	DATA DI MESSA IN SERVIZIO	COSTO DEL CESPITE	TASSO	IMPORTO	SELEZIONE CASUALE
400508001000	TUBAZIONE IN POLIETILENE	01/01/1993	661,14	5%	-	4794
400603003004	PC HP ALL IN ONE COMPAQ ELITE 8300 AIO 23"	31/12/2013	1.729,87	20%	345,97	10855
400508001000	POSA E MANUTENZIONE MISURATORI UTENZA	31/12/2012	2.545,06	10%	254,50	8257
400508001000	ESTENSIONE RETE ACQUEDOTTO	31/12/2016	1.441,69	5%	36,04	5360
400508001000	POTENZ.TO/SOSTIT.NE RETE ACQUEDOTTO	31/12/2009	29.025,10	5%	1.451,25	6585
400508001000	SOCIETA' - CONTATORE ACQUA L190	31/12/2016	32,00	10%	1,60	5366
400603003000	N. 1 FOTOCOPIATRICE	01/01/1992	2.220,76	20%	-	10457
400603001000	ANALIZZATORE PER CLORO RESIDUO	31/12/2013	819,26	10%	81,92	9506
400508001000	TUBAZIONE IN POLIETILENE	01/01/1992	41.396,50	5%	-	7654
400603003000	N.13 VIDEO 14X COL MPR II 9524-0	01/01/1995	4.415,10	20%	-	10673
400508001000	TUBAZIONE POLIETILENE	01/01/1999	14.230,45	5%	711,52	7390
400508001000	NUOVE CONDOTTE	01/01/1996	823,75	5%	-	3694
400508001000	MISURATORE CALIBRO D. 25	31/03/2004	267,40	10%	-	4664
400508001000	CONTATORE ACQUA TUBP D 20 L130	31/01/2016	23,90	10%	1,19	2152
400508001000	MISURAT.UTENZ.-CONTATORE ACQUA TMRP D 25 L260	31/12/2008	45,00	10%	4,50	1035

Campionamento di revisione (ISA 530)

ESEMPIO DI CAMPIONAMENTO NON STATISTICO

CODICE	CLIENTE	SALDO
1470000128	ALFA SPA	131.798,00
1470002585	BETA SPA	166.218,46
1470001633	GAMMA SPA	100.237,34
1470002424	DELTA SPA	92.271,47
1470000205	EPSILON SPA	39.449,92
1471100213	IMPIANTI SPA	33.855,00
1470002526	ZUCCA SPA	33.749,78
1470001051	AUTO SRL	27.745,25
1470001722	SERVICE SPA	26.723,00
1470002299	MAREA SPA	22.304,76
1470000235	PRISMA SRL	22.218,12
1470001880	CAVE SRL	21.533,50
1470000156		20.531,04
TOTALE PARTITARIO CLIENTI		1.187.862,91
CRITERIO SELEZIONE SALDO CLIENTI: SALDO > 30.000 EURO		
$\Sigma=$		597.579,97
COVERAGE:		50,31%

Revisione delle stime contabili (ISA 540)

Revisione delle stime contabili (ISA 540)

Il principio di revisione ISA 540 tratta delle responsabilità del revisore relativamente alle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e la relativa informativa.

Alcune voci di bilancio non possono essere quantificate con precisione ma soltanto stimate

L'obiettivo della quantificazione delle stime contabili può variare in base al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e alla voce di bilancio in esame.

Revisione delle stime contabili (ISA 540)

OBIETTIVI DELLA REVISIONE DELLE STIME CONTABILI

L'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se, nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:

**Le stime contabili siano
ragionevoli**

**La relativa informativa nel
bilancio sia adeguata.**

Revisione delle stime contabili (ISA 540)

OBIETTIVI DELLA REVISIONE DELLE STIME CONTABILI

Nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio il revisore deve acquisire una comprensione di:

- a) le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile riguardanti le stime contabili
- b) in che modo la direzione identifica quelle operazioni, eventi e condizioni che possono dare origine alla necessità di rilevare le stime contabili ovvero darne informativa in bilancio
- c) in che modo la direzione effettua le stime contabili, e una comprensione dei dati su cui sono basate

Revisione delle stime contabili (ISA 540)

VALUTAZIONE DELL'INCERTEZZA DELLA STIMA

Sulla base dei rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve stabilire:

a) se la direzione abbia applicato appropriatamente le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile riguardanti la stima contabile

b) se i metodi per effettuare le stime contabili siano appropriati e siano stati applicati coerentemente, e se le eventuali modifiche nelle stime contabili rispetto al periodo amministrativo precedente siano appropriate alle circostanze

Revisione delle stime contabili (ISA 540)

1) FONDO SVALUTAZIONE CREDITI

ANNO	SALDO	% SVALUTAZIONE	SVALUTAZIONE
2000-2007	458	100%	458
2008	6.644	100%	6.644
2009	4.512	100%	4.512
2010	12.775	100%	12.775
2011	24.282	100%	24.282
2012	21.186	100%	21.186
2013	85.816	25%	21.454
2014	188.499	25%	47.125
2015	155.315	20%	31.063
2016	367.139	15%	55.071
2017	623.608	10%	62.361
TOTALE SVALUTAZIONE CREDITI X GT	1.490.234		286.931
TOTALE SVALUTAZIONE CREDITI X COY			250.000
SOTTOSTIMA FONDO SVALUTAZIONE CREDITI			36.931

Revisione delle stime contabili (ISA 540)

2) FONDO RISCHI

Per poter valutare la congruità del fondo rischi stabilito dalla società, è necessario:

- ottenere elementi probativi da tutti i legali
- analizzare le risposte ricevute
- discutete con gli amministratori ed il responsabili delle funzioni legale
- effettuare un'analisi specifica delle posizioni presenti, verificando la ragionevolezza delle stime

Revisione delle stime contabili (ISA 540)

2) FONDO RISCHI – ESEMPIO DI RIEPILOGO VALUTAZIONE CAUSE

N. CAUSA	TIPOLOGIA DI CAUSA	PARTE	CONTROPARTE	DESCRIZIONE CONTROVERSIA	VALORE	STATO DELLA CAUSA	ASSESSMENT UFFICIO LEGALE	ASSESSMENT LEGALE ESTERNO	VALORE STIMATO DA REVISORI
1	Diritto civile	Attrice	XXX				CAUSA CHIUSA		
2	Diritto civile	Attrice	XXX				Rischio scarso - La società ha già corrisposto l'intera somma		
3	Diritto civile	Attrice	XXX				Rischio scarso - La società ha già corrisposto l'intera somma		
								TOTALE	200.000
								F.DO RISCHI ED ONERI COY	164.000
								DELTA -	36.000

Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile (ISA 450)

(ISA 450)

Definizioni:

Un «errore» è la differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi

Obiettivo del revisore e valutazione degli errori:

Il revisore al fine dell'espressione del giudizio sul bilancio nel suo complesso, deve valutare l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile attraverso:

- Una valutazione quantitativa degli errori con riferimento al concetto di significatività;
- Una valutazione qualitativa sulla natura degli errori riscontrati nel corso della revisione.

Gestione degli errori identificati:

L'ISA 450 stabilisce che il revisore deve tener traccia di tutti gli errori, recepiti e non recepiti, identificati nel corso dello svolgimento della revisione contabile.

Tali errori costituiscono la base per effettuare:

- Riesame della strategia di revisione adottata;
- Valutazione quantitativa degli errori identificati nel corso della revisione contabile in caso in cui tali errori approssimino ai livelli di significatività stabiliti nella strategia di revisione;
- Valutazione qualitativa degli errori identificati ed esame delle circostanze in cui essi si sono verificati in quanto gli stessi potrebbero svelare l'esistenza di altri errori, che se considerati insieme agli altri errori già identificati potrebbero essere significativi.

Comunicazione degli errori identificati

Il revisore deve comunicare tempestivamente alla Direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, **tutti gli errori** complessivamente identificati nel corso della revisione contabile, ove non vietato da leggi e regolamenti, e richiedere alla Direzione la correzione di tali errori.

La **tempestiva comunicazione** degli errori ad un livello di responsabilità appropriato, consente alla Direzione di valutare se le voci contengono effettivamente errori e di comunicare al revisore se essa non è d'accordo, e quindi consente di intraprendere le azioni necessarie.

Valutazione degli errori non corretti

Qualora la Direzione si rifiuti di correggere alcuni o tutti gli errori identificati nel corso della revisione contabile, il revisore deve valutare nuovamente la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale ISA 320 per valutare se rimanga comunque appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi. Il revisore deve stabilire se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi.

Per far ciò il revisore considera l'entità e la natura degli errori, la classe di operazioni in cui tali errori sono stati identificati, le circostanze, l'informativa, l'effetto degli errori non corretti in periodi amministrativi precedenti ecc.

Comunicazione alla Direzione degli errori non corretti

Il revisore deve comunicare ai responsabili dell'attività di **Governance** gli errori non corretti e l'effetto che tali errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, possono avere sul giudizio nella relazione di revisione, qualora non sia vietato da leggi e regolamenti.

La comunicazione del revisore deve identificare singolarmente ciascun errore significativo non corretto.

Il revisore deve sempre richiedere la correzione degli errori non corretti.

Il revisore deve inoltre comunicare ai responsabili delle attività di **Governance** l'effetto degli errori non corretti relativi a precedenti periodi amministrativi.

Comunicazione alla Direzione degli errori non corretti

L'effetto cumulato degli errori non significativi non corretti relativi ai periodi amministrativi precedenti può avere un effetto significativo sul bilancio nel periodo amministrativo in esame.

Ottenimento attestazioni scritte da parte della Direzione

Il revisore deve richiedere alla *Direzione* e dove appropriato ai responsabili delle attività di *Governance*, un attestazione scritta se essi ritengono che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme non siano significativi per il bilancio nel suo complesso. Un riepilogo di tali errori non corretti deve essere incluso nell'attestazione scritta.

Esempio carte riepilogo errori

Descrizione	Effetto sul	Reversal 2016 a	Risultato	Effetto sul
€/000	P.N. 2016	C.E. 2017	C.E. 2017	P.N. 2017
Patrimonio netto FY 2017 COY	361	(11)	175	525
adj FSC	(33)	0	(5)	(38)
adj SLOB	(25)	0	(10)	(35)
ammortamenti in eccesso	10	0	10	20
Cut-off acquisti imponibile	0	0	28	28
Cut-off vendite imponibile	0	0	(33)	(33)
costi non stanziati (search passiva)	(15)	15	0	0
<u>Tax effect 27,9%</u>	<u>18</u>	<u>(4)</u>	<u>3</u>	<u>16</u>
Tot. Unadjusted Audit Differences net	(45)	11	(7)	(42)
Equity FY 2017 Adjusted Ria GT	316	11	168	483

Parti Correlate (ISA 550)

Chi sono le parti correlate?

L'ISA 550 definisce *parte correlata*:

- un'entità o persona fisica che può avere il **controllo** e quindi il potere di determinare le politiche finanziarie e gestionali di un'impresa in modo da conseguire benefici dalle sue attività;
- Un entità o persona fisica che può avere un **influenza notevole** (che può essere esercitata mediante il possesso di azioni, o tramite clausole statutarie o accordi) partecipando alla determinazione delle politiche finanziarie e gestionali di un'impresa, ma senza esercitarne il controllo su di esse, ad esempio:



Parti Correlate (ISA 550)

- 
- a) detenendo ad esempio partecipazioni dirette o indirette nel capitale ovvero altri interessi finanziari dell'impresa;
 - b) detenendo partecipazioni dirette ed indirette o altri interessi finanziari nell'impresa in altre imprese;
 - c) Partecipazione agli organi responsabili delle attività di *governance* o alla dirigenza con responsabilità strategiche (ossia quei membri della direzione che hanno l'autorità e la responsabilità per la pianificazione, la direzione e il controllo delle attività dell'impresa);
 - d) Essere stretti familiari con una delle persone di cui al paragrafo precedente c);
 - e) Rapporti di affari significativi in essere con una delle persone identificate al paragrafo c)

(ISA 550)



Le parti correlate, in virtù della loro capacità di esercitare un controllo o un influenza notevole, possono trovarsi in una posizione tale da esercitare un influenza dominante sull'impresa o sulla sua direzione. La considerazione di tale comportamento è rilevante per identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Il D.lgs. 173/2008 ha introdotto nuove norme per l'identificazione delle operazioni con parti correlate anche in considerazione con quanto richiesto dallo IAS 24.

Parti Correlate IAS 24

Definizioni

Lo IAS 24 definisce parti correlate i soggetti appartenenti allo stesso gruppo, ovvero:

- Imprese che direttamente o indirettamente controllano, sono controllate o sono sotto un comune controllo insieme alla società che redige il bilancio;
- Le società collegate;
- Le persone fisiche che direttamente o indirettamente hanno una partecipazione nel potere di voto dell'impresa che redige il bilancio che conferisca loro un'influenza dominante sull'impresa;
- I dirigenti con responsabilità strategiche;
- Le imprese possedute direttamente o indirettamente dalle persona fisiche descritte nei precedenti punti in cui può essere esercitata un'influenza significativa.

Considerazioni

Le parti correlate non sono indipendenti l'una dall'altra, molti quadri normativi sull'informazione finanziaria stabiliscono disposizioni specifiche per la contabilizzazione e la presentazione in bilancio di rapporti, operazioni e saldi con le parti correlate, per consentire agli utilizzatori del bilancio di comprenderne la natura e gli effetti reali o potenziali sul bilancio.

E' responsabilità del revisore svolgere procedure di revisione al fine di identificare, valutare e rispondere ai rischi di errori significativi derivanti da un inappropriata contabilizzazione o presentazione in bilancio da parte dell'impresa di rapporti, operazioni o saldi con parti correlate in conformità alle disposizioni del quadro normativo.

Responsabilità del revisore

La comprensione dei rapporti e delle operazioni dell'impresa con parti correlate è rilevante ai fini della valutazione da parte del revisore circa l'esistenza di eventuali fattori di rischio di frode, in quanto possono essere commesse frodi più agevolmente mediante parti correlate che con terze parti.

I limiti intrinseci della revisione contabile sono maggiori nel caso delle fattispecie riconducibili a parti correlate, per una serie di fattori

La direzione può non essere a conoscenza di tutti i rapporti od operazioni con parti correlate

Le operazioni con parti correlate possono offrire maggiore opportunità di collusione, occultamento, manipolazione da parte della direzione

Fattori di rischio:

- **Complessità dei rapporti:** le parti correlate possono operare mediante una serie ampia e complessa di rapporti e strutture;
- **Sistema informativo:** i sistemi informativi possono non essere efficaci nell'identificare e riepilogare operazioni e saldi in essere tra un'impresa e le sue parti correlate;
- **Termini e condizioni:** le operazioni con parti correlate possono non essere effettuate secondo i normali termini e condizioni di mercato.

Valutazione del rischio ed attività correlate:

Il revisore deve svolgere procedure di revisione per acquisire informazioni rilevanti ai fini dell'identificazione dei rischi di errori significativi associati ai rapporti ed alle operazioni con parti correlate

Identità delle parti correlate, inclusi i cambiamenti rispetto al precedente esercizio

Natura dei rapporti intrattenuti con parti correlate

Tipologia e finalità delle operazioni che l'impresa ha posto in essere con parti correlate nel corso dell'esercizio

Tali elementi vanno considerati anche in un ambito di procedure sul sistema di controllo interno, con riguardo a identificazione, contabilizzazione, autorizzazione di operazioni con parti correlate.

Condivisione delle informazioni:

Il revisore deve condividere le informazioni acquisite sulle parti correlate dell'impresa con gli altri membri del team di revisione.

In considerazione che la direzione può non essere a conoscenza dell'esistenza di tutti i rapporti o le operazioni con parti correlate, nel corso dello svolgimento dell'attività di revisione il revisore ed il Team di audit devono prestare attenzione agli accordi o altre informazioni che possano indicare l'esistenza di rapporti o operazioni con parti correlate precedentemente non identificate.

Le principali procedure di revisione svolte dal revisore per l'identificazione delle parti correlate:

1. Verifica della validità sostanziale delle transazioni tra parti correlate:
 - la transazioni appaiono irragionevoli o hanno validità economica?
 - Sono state approvate dagli amministratori/dirigenti?
 - Sono uniformi rispetto ai precedenti esercizi?
2. Verifica della correttezza dei saldi con le società controllate, collegate e consociate attraverso la richiesta di conferma esterna e valutare la loro esigibilità;
3. Determinare se i debiti finanziari della società sono garantiti e da chi;
4. Determinare se esistono transazioni non registrate quali presiti senza interessi, prestazioni ricevute o effettuate senza accredito o addebito del relativo costo;
5. Verificare se tali operazioni sono state adeguatamente

Le principali procedure di revisione svolte

1. Identificazioni parti correlate tramite colloqui con la direzione;
2. Comparazione della lista delle parti correlate con la liste del precedente esercizio;
3. Analisi del partitario clienti e fornitori volto ad identificare parti correlate precedentemente non identificate;
4. Richiesta conferma saldi intercompany;
5. Analisi delle riconciliazioni intercompany;
6. Analisi recuperabilità crediti intercompany;
7. Lettura dei verbali delle adunanze degli organi sociali;
8. Analisi contratti volti ad individuare operazioni avvenute a condizioni inusuali rispetto alle normali condizioni di mercato;
9. Esame del libro giornale;
10. Esame delle risposte dei legali e degli istituti finanziari;
11. Verifica adeguatezza dell'informativa riportata in nel bilancio e nelle relative note informative;

Le attestazioni della direzione

Può risultare appropriato acquisire attestazioni scritte dai responsabili delle attività di *governance* qualora essi abbiano:

- a) Approvato specifiche operazioni con parti correlate che influiscono significativamente sul bilancio e che coinvolgono la direzione;
- b) Fornito al revisore specifiche attestazioni verbali sui dettagli di alcune operazioni con parti correlate;
- c) Interessi economici o di altra natura nelle parti correlate o nelle operazioni con le stesse.

Il revisore può anche decidere di ottenere attestazioni scritte in merito a specifiche asserzioni che la direzione può aver fatto, ad esempio che determinate operazioni con parti correlate non implicano accordi collaterali non dichiarati.

Comunicazioni con i responsabili delle attività di governance possono includere:

- La mancata informativa al revisore (sia intenzionale che involontaria) da parte della direzione riguardo ad alcune parti correlate, o ad operazioni significative con parti correlate;
- Individuazione di operazioni significative con parti correlate non appropriatamente autorizzate che possono dare origine a sospetti di frode;
- Disaccordo con la direzione in merito alla contabilizzazione e/o alla presentazione in bilancio di operazioni significative con parti correlate;
- Non conformità alle leggi ed ai regolamenti applicabili;
- Difficoltà nell'identificazione della parte che ha il controllo finale sull'impresa

Esempio documentazione:

FY 2017					
Denominazione	tipo	natura del rapporto	descrizione transazione	volume transazio	saldo credito/(debito)
Alfa SPA	correlata	commerciale	acquisto beni	1.500	-500
Beta SPA	holding	partecipazione	none	0	0
Gamma SPA	controllata	partecipazione	none	0	0
FY 2016					
Denominazione	tipo	natura del rapporto	descrizione transazione	transazio ni	saldo credito/(debito)
Alfa SPA	correlata	commerciale	acquisto beni	1.000	-200
Beta SPA	holding	partecipazione	none	0	0
Gamma SPA	controllata	partecipazione	none	0	0

Eventi Successivi (ISA 560)

Eventi Successivi (ISA 560)

Per eventi successivi si intendono gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio ad es. 31.12.XX e la data della relazione di revisore ed i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione.

Gli Eventi Successivi

Gli eventi successivi possono essere classificati in due categorie:

1. Eventi che evidenziano situazioni esistenti alla data di bilancio e che richiedono una rettifica del bilancio;
2. Eventi che evidenziano situazioni sorte successivamente alla data del bilancio e che possono richiedere la necessità di inserire alcune note esplicative allo stesso.

Eventi Successivi (ISA 560)

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



Fatti che devono essere recepiti nelle voci di bilancio

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

Fatti che possono incidere sulla continuità aziendale

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

(ISA 560)



Il revisore deve effettuare procedure di revisione adeguate per assicurarsi che tutti gli elementi probativi ottenuti siano sufficienti ed appropriati per identificare tutti gli eventi successivi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data di emissione della relazione di revisione, per far ciò è necessario:

Comprendere le procedure stabilite dalla direzione per identificare gli eventi successivi.

Indagare presso la direzione ed i responsabili delle attività di governance se siano intervenuti eventi successivi.

Effettuare una lettura dei verbali degli organi sociali e dell'ultimo bilancio intermedio successivo alla data del bilancio, ove disponibile.

Qualora venissero identificati eventi successivi che richiedano rettifiche o informativa di bilancio, il revisore deve stabilire se essi siano appropriatamente riflessi in bilancio.

Esempi procedure eventi successivi

- Analisi risposte dei legali circolarizzati in cui si è precedentemente richiesto di rispondere alla data più prossima a quella di emissione della relazione di revisione;
- Colloqui con eventuali legali interni della società;
- Discussione con la Direzione aziendale in merito all'aggiornamento di tutti gli eventi significativi intervenuti nel periodo di riferimento del bilancio ed in data successiva ad esso;
- Valutazione della continuità aziendale;
- Esame dei verbali (anche in bozza) degli organi sociali intervenuti in data successiva al periodo di riferimento del bilancio d'esercizio;
- Esame incassi successivi;
- Esame della situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società in data successiva a quella del periodo di riferimento del bilancio d'esercizio;



Esempi procedure eventi successivi



- Analisi degli ultimi budget disponibili dell'impresa;
- Valutare la necessità di raccogliere alcune attestazioni scritte con riferimento a particolari eventi intervenuti successivamente per supportare gli elementi probativi raccontati durante lo svolgimento della revisione;
- Esame dei contratti significativi stipulati nel periodo successivo alla data di riferimento del bilancio (ad es. vendite o acquisizioni di attività significative, stipulazione di contratti di finanziamento attivi e passivi significativi, aumenti di capitale o emissione di strumenti di debito ecc.);
- Aggiornamento di eventuali sviluppi di attività e/o passività potenziali;



Esempi procedure eventi successivi



- Verifica di eventuali rettifiche contabili di valori significative;
- Analisi delle operazioni significative rilevate sul libro giornale del periodo successivo alla data di chiusura del bilancio;
- Esame eventuali accordi di compensazione dai saldi o altri accordi relativi a vincoli su depositi bancari, linee di credito e simili;
- Aggiornamento voci di bilancio determinate come stima;
- Negoziazioni o accordi relativi a fusioni o acquisizioni;
- Cambiamento politiche di bilancio;
- Aggiornamento operazioni effettuate con parti correlate;
- Distribuzione dividendi;
- Estinzioni anticipati di mutui.

Le attestazioni della direzione

Dove ritenuto appropriato il revisore deve richiedere alla direzione ed ai responsabili della attività di *governance* di fornire attestazioni scritte, in conformità al principio di revisione internazionale ISA 580, che tutti gli eventi intervenuti successivamente alla data di riferimento di bilancio sono stati inclusi nelle scritture contabili e nell'informativa finanziaria applicabile.

Caso A: Verificarsi di eventi successivi prima dell'emissione della relazione di revisione

Il revisore dopo aver effettuato tutte le verifiche ritenute adeguate per la verifica di eventi successivi, identifica gli eventi che richiedono rettifiche di bilancio o di informativa nel bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e verifica l'inclusione di tali eventi nelle scritture contabili del bilancio predisposto dagli amministratori e/o della sua informativa.

Caso B:

Verificarsi di eventi successivi dopo l'emissione della relazione di revisione, ma prima dell'approvazione del bilancio

Il revisore non è obbligato a svolgere procedure di revisione sul bilancio successivamente alla data della propria relazione, tuttavia se successivamente alla data di emissione della relazione di revisione, ma prima della data di approvazione del bilancio, il revisore viene a

conoscenza di un fatto, che se conosciuto alla data della propria relazione avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione deve:

- a) discutere con la direzione dell'impatto;
- b) stabilire se il bilancio necessita di modifiche;
- c) svolgere indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto ne bilancio.



Caso B:

Verificarsi di eventi successivi dopo l'emissione della relazione di revisione, ma prima dell'approvazione del bilancio



Se la direzione redige un bilancio modificato, il revisore deve:

1. Svolgere le procedure di revisione ritenute necessarie alla circostanze sulla sola parte di bilancio modificata;
2. Estendere le procedure di revisione alla data della nuova relazione di revisione;
3. Predisporre una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato



Caso C:

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza dopo l'approvazione del bilancio



Dopo che il bilancio è stato approvato il revisore non ha alcun obbligo di svolgere procedure di revisione relativamente a tale bilancio. Tuttavia se in seguito all'approvazione di tale bilancio il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della relazione di revisione avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione di revisione deve:

1. Discutere con la direzione e dove appropriato con i responsabili della *governance*;
2. Stabilire se il bilancio necessita di modifiche;
3. Svolgere indagini per capire come la direzione intende affrontare tale aspetto.



Caso C:

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza dopo l'approvazione del bilancio



Se la direzione redige un bilancio modificato:

1. Il revisore svolge sulla modifica le procedure di revisione ritenute appropriate alle circostanze;
2. Riesaminare le misure poste in essere dalla direzione per assicurarsi che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato insieme alla relazione di revisione siano informati della situazione;
3. Estendere le procedure di revisione fino alla data della nuova relazione e datare la nuova relazione di revisione non prima della data di redazione del bilancio modificato;
4. Predisporre una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato



Caso C:

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza dopo l'approvazione del bilancio

Il revisore deve includere nella propria relazione, nuova o rettificata, un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti che faccia riferimento ad una nota del bilancio in cui vengono discusse in maniera più che approfondita le ragioni della modifica apportata al bilancio precedentemente approvato ed alla precedente relazione predisposta da revisore



(ISA 570)



Continuità aziendale (ISA 570)

Riferimenti normativi sulla continuità aziendale

IAS 1

«La Direzione valuta la capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento»

OIC 11

«finalità e postulati del bilancio d'esercizio: è stato inserito tra i postulati di bilancio la prospettiva di continuità aziendale»

Art. 2423-bis CC

«La valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva di continuazione dell'attività»

Continuità aziendale (ISA 570)

Presupposto della continuità aziendale

Il bilancio è redatto assumendo che l'impresa operi e continui ad operare nel prevedibile futuro come un'entità in funzionamento.



Quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato, le attività e le passività vengono contabilizzate in base al presupposto che l'impresa sarà in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività durante il normale svolgimento dell'attività aziendale.

La valutazione del revisore della continuità aziendale

Cosa chiedersi?

- Esistano eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento?
- La direzione ha già svolto una valutazione preliminare in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento?
- Sono stati individuati eventi o circostanze che considerati singolarmente o nel loro complesso possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale?
- Quali sono i piani della direzione per affrontare tali eventi o circostanze?

Continuità aziendale (ISA 570)

Responsabilità della direzione (OIC 11. par 22 ss)

Valutare la sussistenza del presupposto di continuità aziendale per un periodo di almeno 12 mesi dalla data di bilancio

Non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non si sono ancora accertate cause di scioglimento di cui all'art. 2484 cc

La valutazione delle voci di bilancio è fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo peraltro conto, nell'applicazione dei principi di volta in volta rilevanti, del limitato orizzonte temporale residuo

Vengono identificate significative incertezze in merito a tale presupposto

Nella nota integrativa dovranno essere chiaramente fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze

Cosa fa il revisore?

- a) Il revisore valuta la bontà (ragionevolezza) dei presupposti utilizzati come base della valutazione della direzione a supporto della continuità attraverso:
1. L'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio;
- a) Concludendo attraverso l'analisi di tali elementi se esista un'incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come entità in funzionamento;
- b) Predisposizione di una relazione di revisione in conformità al presente principio.

Continuità aziendale (ISA 570)

Responsabilità del revisore

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



Un giudizio positivo sul bilancio non garantisce la sopravvivenza della società.
La responsabilità del revisore è limitata ai compiti che gli sono propri.

Valutare l'appropriato utilizzo da parte della direzione del presupposto di continuità aziendale.

Considerare se vi siano incertezze significative tali da doverne dare informativa in bilancio.

Operare nel rispetto dei principi di revisione.

Procedure di revisione

Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esista o meno un'incertezza significativa mediante lo svolgimento di procedure di revisione, includendo ad esempio:

Richiesta alla direzione di effettuare una valutazione della continuità aziendale, laddove non abbia già provveduto.

Valutazione dei piani della direzione, della relativa attuabilità e della misura in cui la realizzazione degli stessi possa migliorare la situazione.

Valutazione dell'attendibilità dei dati sottostanti utilizzati per predisporre la previsione dei flussi di cassa.

Stabilire se le assunzioni sottostanti a tale previsione siano adeguatamente supportate.

Considerare se, dopo la data in cui la direzione ha effettuato la propria valutazione, si siano resi disponibili ulteriori fatti o informazioni.

Richiesta di attestazioni scritte alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, relative ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità.

Esempi di indicatori di rischio esterno

Difficoltà incontrate da aziende simili nel medesimo settore

Nuove leggi pregiudizievoli all'attività svolta dall'azienda

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

Significativi contenziosi legali/fiscali, rischio di espropriazione di beni aziendali

Indicatori di rischio economico, patrimoniale e finanziario

Andamento
negativo

Rifiuto linee
di credito

Assenza di
cash flow

Inadempienze
contrattuali

Anomali
incrementi
di attivo
circolante

Mancato
versamento
di contributi
previdenziali

Erosione
Patrimonio
Netto

CCN
Negativo

Indicatori di rischio gestionale

Rassegna delle dimissioni
da parte di Amministratori, Sindaci
e/o uscita del personale dirigenziale
"chiave" senza che sia sostituito

Perdita di mercati fondamentali,
di concessioni o di fornitori

Previsioni negative
dei flussi di cassa,
degli equilibri patrimoniali,
dei risultati economici

Incapacità di evadere gli ordini

Esempi di indicatori mitiganti

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

Possibilità di ottenere finanziamenti, ristrutturare e rinnovare le scadenze del debito

Possibilità di incrementare il capitale sociale

Capacità di ridurre i costi o agire internamente sulla marginalità

Capacità di entrare in mercati alternativi

Nel caso di gruppi, capacità della controllante e/o consociate di supportare la società

Procedure di revisione aggiuntive

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

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

Analizzare gli eventi successivi al bilancio

Ottenere opportune attestazioni scritte dalla direzione della società

Analisi del current trading

Verifica della capacità di evadere gli ordini, analisi dei contratti di finanziamento e valutazione della capacità a ripagare i debiti

Continuità aziendale (ISA 570)

Responsabilità degli Amministratori

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

- descrivere i principali eventi e circostanze che originano l'incertezza, da un punto di vista economico e/o patrimoniale e/o finanziario;
- descrivere le azioni poste in essere dalla direzione per far fronte a tali eventi e circostanze;
- evidenziare chiaramente che esiste un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare



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

Continuità aziendale (ISA 570)

Effetti sul giudizio professionale

