

I SERVIZI DI REVISIONE DIVERSI DALLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

Altri Incarichi di Assurance: ISAE 3400

Torino, 28 marzo 2019

ISAE 3400

- Obiettivi e finalità
- Le informazioni finanziarie prospettiche
- La conoscenza dell'attività
- Le procedure
- Le attestazioni della direzione
- La relazione del revisore
- Un caso pratico

ISAE 3400 – Obiettivi e Finalità

L' ISAE 3400 è lo standard internazionale che fornisce le linee guida per lo svolgimento di incarichi che prevedono l'emissione di una relazione sull'**informativa finanziaria prospettica**.

Lo standard non si estende all'esame di informazioni finanziarie prospettiche espresse in termini generici o descrittivi (es. relazione sulla gestione), tuttavia, molte procedure previste nel presente principio possono essere utilizzate per questo tipo di esame.

ISAE 3400 – Obiettivi e Finalità

Nell'ambito di un incarico ISAE 3400 il revisore deve acquisire evidenze sufficienti ed appropriate che consentano di concludere che:

- le previsioni non sono irragionevoli;
- l'informativa finanziaria prospettica è:
 - redatta correttamente in base alle assunzioni;
 - presentata correttamente e le assunzioni sono oggetto di adeguata informativa;
 - coerente con l'informativa finanziaria storica.

ISAE 3400 – Le informazioni finanziarie prospettiche

Le **informazioni finanziarie prospettiche** si basano su eventi che possono accadere nel futuro e su possibili azioni intraprese dalla società; hanno un alto grado di soggettività, dunque, richiedono un elevato esercizio del giudizio professionale da parte del revisore; possono essere sotto forma di **previsioni**, di **previsioni ipotetiche** o di una combinazione delle due

PREVISIONI (*forecast*):

Sono informazioni finanziarie prospettiche preparate in base a eventi futuri che la direzione si aspetta si verifichino e alle azioni che prevede di intraprendere alla data in cui le informazioni sono predisposte

PREVISIONI IPOTETICHE (*projection*):

Sono informazioni finanziarie prospettiche predisposte in base a:

- (a) **assunzioni ipotetiche** di fatti futuri e azioni che la direzione non si aspetta necessariamente che avvengano
- (b) un **mix di previsioni e di assunzioni ipotetiche**

ISAE 3400 – Le informazioni finanziarie prospettiche

Le informazioni finanziarie prospettiche possono includere bilanci o uno o più elementi dei bilanci e possono essere predisposte per finalità diverse; ad esempio:

- per assistere la valutazione di possibili investimenti come uno strumento interno di gestione;
- per fornire informazioni a potenziali investitori su **aspettative future** o informazioni agli azionisti, regolatori e altre parti interessate; oppure
- per informare banche e altri istituti di credito su **previsioni di flussi di cassa**.

ISAE 3400 – Le informazioni finanziarie prospettiche

La direzione è responsabile della preparazione e presentazione delle informazioni finanziarie prospettiche, incluse l'identificazione e la descrizione delle assunzioni su cui sono basate.

Al revisore può essere chiesto di esaminare ed emettere un giudizio sulle informazioni finanziarie prospettiche, al fine di **umentarne la credibilità**.

ISAE 3400 – La conoscenza dell'attività

Il revisore deve ottenere un livello di **conoscenza dell'attività** del cliente per valutare se tutte le assunzioni significative necessarie per la predisposizione delle informazioni finanziarie prospettive sono state identificate.

Il revisore deve valutare la natura delle ipotesi alla base della redazione dei dati previsionali sui quali è chiamato a svolgere l'attività e **rifiutare l'incarico qualora le assunzioni siano chiaramente irrealistiche o non appropriate per le finalità degli stessi.**

ISAE 3400 – La conoscenza dell'attività

In particolare, il revisore deve considerare:

- i **controlli interni** di sistema e l'esperienza e competenza delle persone incaricate della predisposizione delle assunzioni;
- la **natura della documentazione** a supporto delle assunzioni;
- l'estensione dell'utilizzo di **tecniche statistiche, matematiche e informatiche**;
- i metodi utilizzati per sviluppare e applicare le assunzioni (**affidamento sulle informazioni finanziarie storiche**);
- l'**accuratezza di informazioni finanziarie prospettive preparate negli anni precedenti** dalla direzione dell'azienda cliente e le motivazioni di eventuali variazioni significative.

ISAE 3400 – Le procedure

VALUTAZIONE DELLA RAGIONEVOLEZZA DELLE ASSUNZIONI

Assunzioni basate sulle migliori stime: nel caso in cui i dati previsionali siano redatti utilizzando assunzioni basate sulle migliori stime della direzione, il revisore deve valutare l'attendibilità delle evidenze a supporto impiegando fonti interne ed esterne.

VALUTAZIONE DELLA RAGIONEVOLEZZA DELLE ASSUNZIONI

Assunzioni ipotetiche: nel caso in cui i dati previsionali siano redatti sulla base di assunzioni ipotetiche, il revisore deve valutare se tutte le implicazioni rilevanti siano state considerate.

ISAE 3400 – Le procedure

Il revisore deve pianificare il proprio lavoro tenendo conto dei seguenti elementi:

- la **probabilità di errori significativi**;
- la **conoscenza del cliente** acquisita nel corso di precedenti incarichi;
- la **competenza della direzione** con riferimento alla preparazione di dati previsionali;
- la misura in cui i dati previsionali sono influenzati dal **giudizio della direzione**.

Le procedure che il revisore deve svolgere comprendono:

- un'**analisi dei principali indicatori aziendali** quali:
 - la redditività **storica** e prospettica normalizzata;
 - i dati **storici** e prospettici del capitale circolante, della posizione finanziaria netta e i flussi di cassa anch'essi normalizzati, individuando e analizzando gli aspetti di variabilità e vulnerabilità delle ipotesi sottostanti ai dati previsionali;

ISAE 3400 – Le procedure

- un **confronto tra le ipotesi poste a fondamento del piano, le previsioni del quadro macroeconomico e le informazioni di settore**, provenienti anche da fonti esterne;
- un'**analisi delle variabili del piano** che hanno o potrebbero avere un elevato tasso di volatilità, ovvero soggette a cambiamenti repentini e le cui variazioni possono incidere in modo significativo sui dati previsionali (**analisi di sensitività**).

Predisposizione dei dati previsionali

Il revisore deve accertare:

- la **coerenza dei dati previsionali rispetto alle ipotesi**, attraverso procedure di accuratezza dei dati ed analisi della coerenza degli stessi;
- l'**appropriata presentazione dei dati previsionali** nonché l'adeguatezza dell'informativa riportata nelle note di corredo.

ISAE 3400 – Le procedure

Omogeneità dei principi contabili

Il revisore (nel caso in cui sia anche revisore del bilancio) deve tenere conto dei risultati della revisione contabile e/o della revisione contabile limitata sui bilanci al fine di accertare se i dati previsionali sono stati redatti utilizzando principi contabili omogenei rispetto a quelli utilizzati per la preparazione dell'informativa finanziaria storica.

Omogeneità dei principi contabili

Qualora i bilanci consuntivi siano stati oggetto di revisione contabile completa o limitata da parte di altra società di revisione, colui che svolge l'incarico ISAE 3400 deve acquisire un'adeguata conoscenza della società e dei dati storici (richiedendo anche la disponibilità delle carte di lavoro del revisore precedente) al fine di accertare se i dati previsionali sono stati redatti secondo corretti principi contabili.

ISAE 3400 – Le procedure

Il revisore deve considerare il **periodo di tempo** coperto dalle informazioni finanziarie prospettiche, ricordando che la capacità di stima della direzione diminuisce all'aumentare del periodo oggetto di analisi, per effetto dell'incremento dell'incertezza delle assunzioni.

Il periodo oggetto di verifica da parte del revisore coincide con quello della direzione.

Fattori che possono essere rilevanti per il revisore ai fini della valutazione del periodo di tempo coperto dalle informazioni finanziarie prospettiche:

- ciclo operativo;
- grado di attendibilità delle assunzioni;
- esigenze.

ISAE 3400 – Le attestazioni della direzione

Il revisore deve ottenere dalla direzione una lettera di attestazione che contenga almeno:

- l'indicazione della **finalità** dei dati previsionali;
- l'attestazione circa la **completezza** delle ipotesi rilevanti; e
- l'attestazione che la redazione dei dati previsionali è **responsabilità della direzione.**

ISAE 3400 – La relazione del revisore

La relazione di revisione deve includere quanto meno:

- il **titolo**;
- il **destinatario**;
- l'**identificazione dell'informativa finanziaria prospettica**;
- il **riferimento all'ISAE** o agli standard nazionali applicabili all'esame dell'informativa finanziaria prospettica;
- la **dichiarazione delle responsabilità della direzione** per l'informativa finanziaria prospettica e per le assunzioni;
- ove applicabile, il riferimento alla **finalità e/o alle limitazioni alla distribuzione**;
- la **negative assurance** sul fatto che le assunzioni formulate forniscono una base ragionevole per l'informativa finanziaria prospettica;
- la **positive assurance** sul fatto che l'informativa finanziaria prospettica è redatta correttamente sulla base delle assunzioni ed è presentata in conformità al quadro normativo di riferimento;
- avvertimenti appropriati sulle **possibilità reali di raggiungimento dei risultati** illustrati nell'informativa finanziaria prospettica;
- **data, firma e sede** del revisore.

ISAE 3400 – La relazione del revisore

Esempio di giudizio senza modifica su una previsione:

[Ho][Abbiamo] esaminato la previsione¹ in conformità al principio internazionale sugli incarichi di *assurance* applicabile all'esame dell'informativa finanziaria prospettica. La direzione è responsabile della suddetta previsione, nonché delle assunzioni illustrate nella Nota X su cui è basata.

Sulla base dell'esame delle evidenze a supporto delle assunzioni da [me][noi] svolto, non sono pervenuti alla [mia][nostra] attenzione elementi che [mi][ci] facciano ritenere che tali assunzioni non forniscono una base ragionevole per la previsione. Inoltre, a [mio][nostro] giudizio la previsione è redatta correttamente in base alle assunzioni ed è presentata in conformità a...²

E' probabile che i risultati effettivi differiscano dalla previsione in quanto spesso gli eventi previsti non si verificano come ci si attendeva e gli scostamenti possono essere significativi.

ISAE 3400 – La relazione del revisore

Esempio di giudizio senza modifica su una previsione ipotetica:

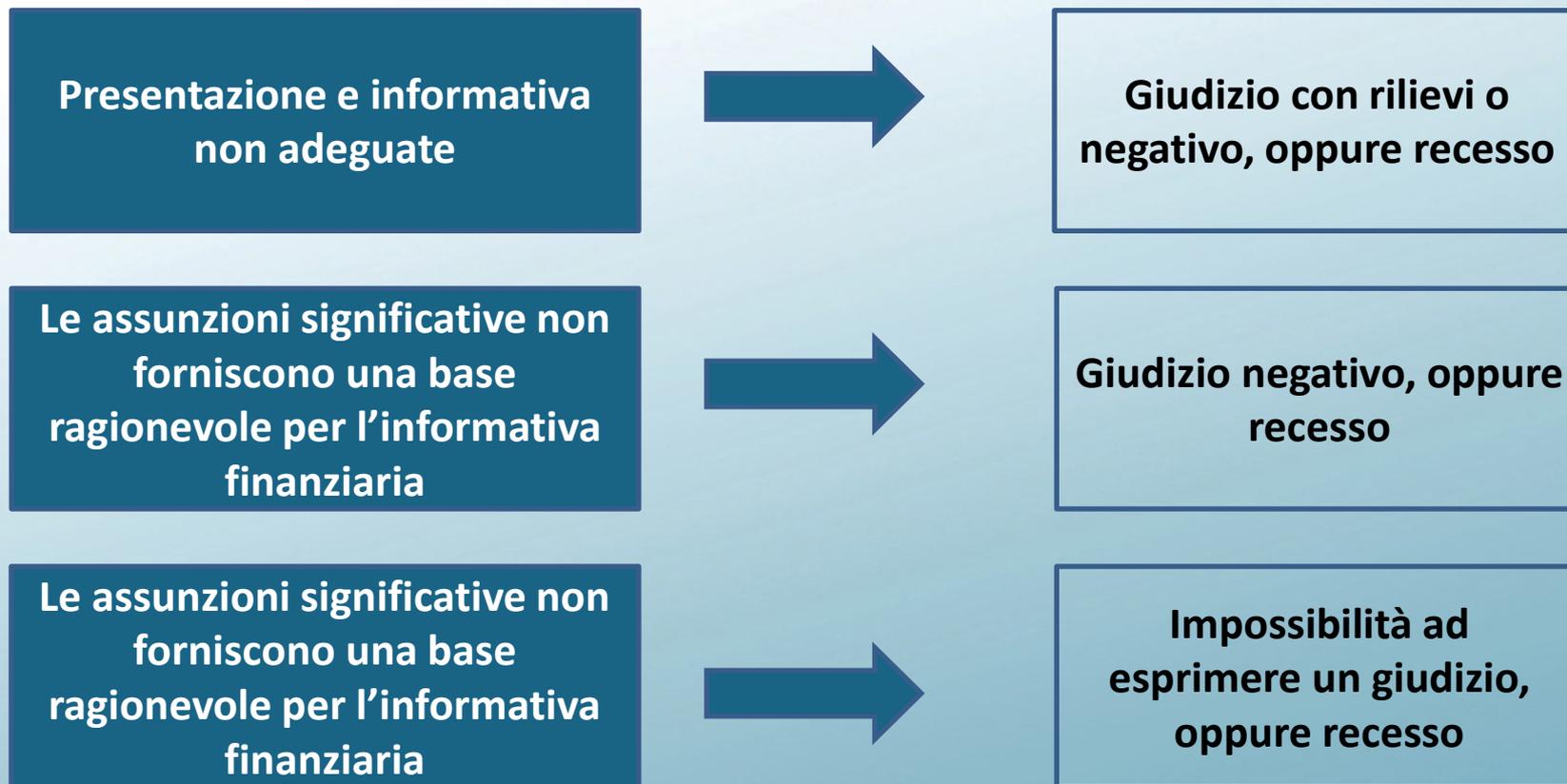
[Ho][Abbiamo] esaminato la previsione ipotetica³ in conformità al principio internazionale sugli incarichi di *assurance* applicabile all'esame dell'informativa finanziaria prospettica. La direzione è responsabile della suddetta previsione ipotetica, nonché delle assunzioni illustrate nella Nota X su cui è basata.

La previsione ipotetica è stata redatta per (illustrare la finalità). Poiché l'impresa si trova in fase di start-up, la previsione ipotetica è stata redatta utilizzando un insieme di assunzioni comprensivo di assunzioni ipotetiche relative a eventi futuri e azioni della direzione da intraprendere che non necessariamente ci si attende si verificheranno. Di conseguenza, i lettori sono avvertiti che la previsione ipotetica può non essere appropriata per finalità diverse da quella sopra indicata.

Sulla base dell'esame delle evidenze a supporto delle assunzioni da [me][noi] svolto, non sono pervenuti alla [mia][nostra] attenzione elementi che [mi][ci] facciano ritenere che tali assunzioni non forniscono una base ragionevole per la previsione ipotetica, ipotizzando che (dichiarare o rinviare alle assunzioni ipotetiche). Inoltre, a [mio][nostro] giudizio la previsione ipotetica è redatta correttamente in base alle assunzioni ed è presentata in conformità a...⁴

Anche qualora si verificano gli eventi previsti in base alle assunzioni ipotetiche sopra descritte, rimane comunque probabile che i risultati effettivi differiscano dalla previsione ipotetica in quanto spesso altri eventi previsti non si verificano come ci si attendeva e gli scostamenti possono essere significativi.

ISAE 3400 – La relazione del revisore



ISAE 3400 – Un caso pratico

Un esempio di applicazione del principio ISAE 3400 è rappresentato dalla verifica dei dati previsionali predisposti nell'ambito delle **procedure di ammissione alla quotazione in borsa**, secondo quanto previsto dal Regolamento dei Mercati Organizzati e Gestiti da Borsa Italiana (il caso in esame è anche disciplinato dal DDR Assirevi n.114).

Il regolamento prevede il coinvolgimento di tre soggetti ognuno con ruoli e responsabilità diverse.

I SOGGETTI COINVOLTI

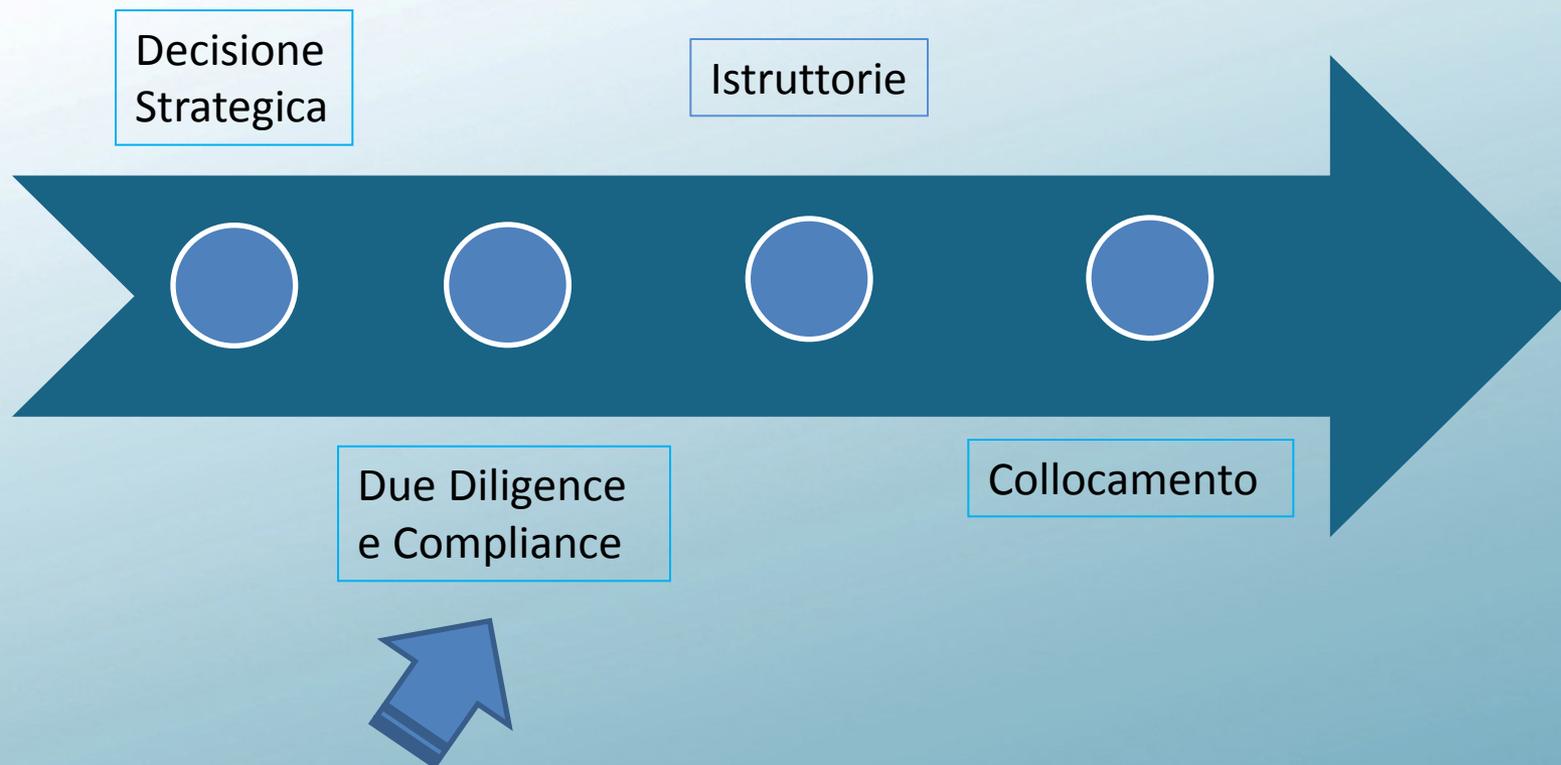
Emittente (responsible party): redige il piano industriale e determina i dati previsionali

Sponsor (intended user): dichiara che i dati previsionali esibiti dall'Emittente nel piano industriale sono stati elaborati dopo attento esame documentale delle prospettive economiche e finanziarie dell'emittente stesso

Soggetto qualificato (practitioner): supporta lo sponsor nella predisposizione della dichiarazione, ma **non lo sostituisce** nel proprio ruolo e nelle proprie responsabilità

ISAE 3400 – Un caso pratico

LA PROCEDURA DI AMMISSIONE



ISAE 3400 – Un caso pratico

L' **oggetto** della verifica del *practitioner* viene riportato nella sezione del piano industriale intitolata "Le ipotesi e i dati finanziari prospettici" contenente i dati finanziari, patrimoniali ed economici previsionali corredati delle note descrittive relative alle ipotesi e agli elementi alla base della loro formulazione.

L'**obiettivo** del lavoro *practitioner* è di redigere una relazione che contenga le conclusioni relative alla ragionevolezza delle ipotesi e degli elementi utilizzati per la formulazione dei dati previsionali.

I dati previsionali vengono elaborati con riferimento ad eventi ed azioni futuri che potrebbero non verificarsi. Gli elementi probativi a supporto delle ipotesi sulle quali i dati prospettici si basano, si riferiscono ad **eventi ed azioni futuri** e differiscono dalla documentazione che generalmente supporta la revisione dei dati storici.

Il *practitioner* non può quindi **attestare che i dati riportati nel piano saranno raggiunti**. Inoltre, data la natura degli elementi probativi a supporto delle ipotesi, è difficoltoso per il soggetto qualificato ottenere un livello di soddisfazione sufficiente per esprimere una '*positive assurance*' circa la ragionevolezza delle ipotesi.

ISAE 3400 – Un caso pratico

La relazione del *practitioner* dovrà:

- essere **indirizzata** allo Sponsor ed al Consiglio di Amministrazione dell'Emittente;
- chiaramente **identificare** la sezione del piano industriale contenente i dati previsionali e le relative note di corredo nonché il periodo di riferimento;
- riportare che la redazione dei dati previsionali e delle relative ipotesi poste a base della loro formulazione, è **responsabilità della direzione**.

Le **conclusioni** della relazione saranno formulate come segue:

- nella forma di **negative assurance** sulla ragionevolezza delle ipotesi utilizzate per la redazione dei dati prospettici;
- in forma di **positive assurance** in merito alla coerenza dei dati prospettici rispetto alle ipotesi del piano ed all'omogeneità dei principi contabili utilizzati per l'elaborazione dei dati prospettici rispetto a quelli applicati dalla società nella redazione dell'informativa finanziaria storica.

ISAE 3400 – Un caso pratico

Nei casi in cui la relazione si riferisca a dati previsionali che hanno natura di **previsioni ipotetiche**, il *practitioner* dovrà indicare che i dati previsionali sono stati redatti sulla base di ipotesi ed elementi che includono **assunzioni ipotetiche** e riportare una descrizione delle assunzioni ipotetiche nella propria relazione.

Nel paragrafo relativo al giudizio, il *practitioner* dovrà inoltre indicare che le conclusioni raggiunte circa la ragionevolezza delle ipotesi utilizzate per la predisposizione dei dati previsionali sono formulate **assumendo il verificarsi delle assunzioni ipotetiche** relative ad eventi futuri ed azioni degli amministratori.

Nel caso in cui vengano riscontrati dei **rilievi**, il revisore deve inserirli in relazione e qualora una o più ipotesi non rappresentino una base ragionevole per la formulazione dei dati previsionali, il revisore deve valutare la rinuncia all'incarico.

La relazione deve richiamare, inoltre, **l'aleatorietà connessa alla realizzazione degli eventi futuri**, anche con riferimento alla misura e alla tempistica della loro manifestazione, e deve indicare che **gli scostamenti fra valori consuntivi e dati previsionali potrebbero essere significativi** anche qualora gli eventi previsti nell'ambito delle assunzioni ipotetiche si manifestino.

I SERVIZI DI REVISIONE DIVERSI DALLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

Altri Incarichi di assurance: ISAE 3402

Torino, 28 marzo 2019

ISAE 3402

- Obiettivi e finalità
- Il collegamento con l'ISA 402
- Tipologie di incarico
- Accettazione dell'incarico
- La metodologia e le procedure
- Le attestazioni della direzione
- Gli eventi successivi
- La documentazione
- La relazione

ISAE 3402 – Obiettivi e finalità

L'attestazione ISAE 3402 è la valutazione del **sistema dei controlli** di organizzazioni che erogano servizi, prevalentemente in ambito IT e amministrativo ed è rilasciata da revisori indipendenti, i quali hanno la responsabilità di valutarne **la descrizione, la configurazione e l'efficacia operativa**, rispetto a *best practice* di controllo.

Tale attestazione è ad uso delle società che utilizzano i servizi oggetto di verifica e dei loro rispettivi revisori, essendo tali servizi a supporto della produzione dell'informativa finanziaria.

Il controllo interno (CI) è un processo configurato per fornire *assurance* ragionevole sul conseguimento degli obiettivi che servono a garantire:

- l'attendibilità dell'informativa finanziaria;
- l'efficacia ed efficienza delle attività operative;
- la conformità a leggi e regolamenti.

ISAE 3402 – Obiettivi e finalità

Il controllo interno (CI) è un processo configurato per fornire *assurance* ragionevole sul conseguimento degli obiettivi che servono a garantire:

- l'attendibilità dell'informativa finanziaria;
- l'efficacia ed efficienza delle attività operative;
- la conformità a leggi e regolamenti.

**QUALI SONO I CONTROLLI
RILEVANTI AI FINI DEL
CI?**



**QUELLI CHE RIGUARDANO
L'INFORMATIVA
FINANZIARIA**

ISAE 3402 – Obiettivi e finalità

Esempi di controlli rilevanti:

1. Controlli sulla tempestività di erogazione delle retribuzioni: perché una mancata tempestività potrebbe generare passività a carico dell'azienda (interessi e sanzioni)
2. Controlli sulla conformità delle operazioni di investimento: perché il mancato rispetto delle normative potrebbe impattare sui saldi di bilancio e sull'informativa

**L'individuazione dei controlli rilevanti
dipende dal giudizio professionale del
revisore**

ISAE 3402 – Obiettivi e finalità

APPLICABILITA'



**AL FORNITORE DI SERVIZI RESPONSABILE
DELL'ADEGUATA CONFIGURAZIONE DEI
CONTROLLI**

ISAE 3402 – Obiettivi e finalità

Gli obiettivi del revisore del fornitore di servizi sono:

- **Acquisire un'assurance ragionevole** circa i seguenti aspetti:
 - che la descrizione del fornitore di servizi sul proprio sistema organizzativo (descrizione del sistema) **presenti correttamente tale sistema;**
 - che i controlli dichiarati nella descrizione del sistema siano stati **configurati in modo adeguato;**
 - (se previsto dall'incarico) che i controlli abbiano **operato efficacemente.**
- **Emettere una relazione** sugli aspetti di cui sopra.

ATTENZIONE:

L'assenza di una dichiarazione che attesti l'adeguatezza della configurazione del sistema di controllo **precluderà** con ogni probabilità al revisore del fornitore di servizi la possibilità di esprimere un **giudizio sull'efficacia operativa dei controlli.**

ISAE 3402 – Obiettivi e finalità

La dichiarazione che attesti l'adeguatezza della configurazione del sistema di controllo può essere basata sulle **attività di monitoraggio** del fornitore di servizi.

MONITORAGGIO DEI CONTROLLI = processo per la valutazione dell'efficacia dei controlli **nel tempo**. Esso comporta la valutazione tempestiva dell'efficacia dei controlli, l'identificazione delle carenze, la rendicontazione delle carenze alle persone preposte e l'adozione di azioni correttive.

ISAE 3402 – Obiettivi e finalità

COME SI ESEGUE IL MONITORAGGIO?

**ATTIVITA'
CONTINUATIVE**

**VALUTAZIONI
SEPARATE**

**COMBINAZIONE
DELLE DUE**

ISAE 3402 – Obiettivi e finalità

MAGGIORE L'EFFICACIA DELLE ATTIVITA' CONTINUATIVE



MINORE LA NECESSITA' DI VALUTAZIONI SEPARATE

ISAE 3402 – Il collegamento con l'ISA 402

PERCHE' E' IMPORTANTE LA CERTIFICAZIONE ISAE 3402?

Perché aiuta il revisore a rispondere ai *requirement* del principio ISA 402 che tratta della responsabilità che egli ha di ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi nel caso in cui il clienti utilizzi una *Service Organization*.

ISAE 3402 – Il collegamento con l'ISA 402

L'ISA 402, nello specifico, chiarisce come il revisore debba applicare i *requirements* degli ISA 315 e 330 in entità che esternalizzano una parte delle loro attività di business (per es. payroll) connesse alla predisposizione dell'informativa finanziaria. Al revisore è richiesto di comprendere la natura e la significatività dei servizi forniti dall'organizzazione di servizi e i loro effetti sul controllo interno della società sottoposta a revisione in modo sufficiente da poter valutare i rischi di errori significativi.

In fase di valutazione del rischio, quando il revisore, dovendo comprendere il controllo interno, non riesce a ottenere sufficiente comprensione direttamente dal cliente che utilizza il servizio, deve:

- contattare la *service organization* per ottenere specifiche informazioni;
- svolgere direttamente presso la *service organization* le procedure che gli permettano di ottenere le informazioni necessarie per comprendere il controllo interno dell'organizzazione;
- ottenere il report ISAE 3402 se disponibile;
- utilizzare il lavoro di un altro revisore che gli fornisca le informazioni necessarie.

ISAE 3402 – Il collegamento con l'ISA 402

Quando la valutazione del rischio include l'aspettativa di efficacia operativa dei controlli della *service organization* il revisore deve ottenere evidenza della loro efficacia operativa attraverso le seguenti procedure:

- ottenere il report ISAE 3402 sui risultati dei test sui controlli della *service organization (Tipo 2)*;
- svolgere test dei controlli presso la *service organization*;
- utilizzare il lavoro di un altro revisore per lo svolgimento dei test dei controlli presso la *service organization*.

ISAE 3402 – Tipologie di incarico

L'ISAE 3402 prevede due tipi di incarico cui sono collegate due diverse tipologie di relazione:

Relazione di Tipo 1

Relazione di Tipo 2

ISAE 3402 – Tipologie di incarico

Relazione di Tipo 1

Questo tipo di relazione viene emessa quando il revisore ha i seguenti obiettivi:

- attestare che la descrizione del sistema presenti correttamente il sistema organizzativo del fornitore di servizi ;
- attestare che i controlli dichiarati nella descrizione del sistema siano configurati in modo adeguato.

ISAE 3402 – Tipologie di incarico

Relazione di Tipo 2

Questo tipo di relazione viene emessa quando il revisore ha i seguenti obiettivi:

- attestare che la descrizione del sistema presenti correttamente il sistema organizzativo del fornitore di servizi ;
- attestare che i controlli dichiarati nella descrizione del sistema siano configurati in modo adeguato;
- attestare che i controlli dichiarati abbiano operato efficacemente.

ISAE 3402 – Accettazione dell’incarico

Prima di accettare l’incarico, il revisore del fornitore di servizi deve:

- stabilire se abbia le **capacità**;
- stabilire se **i criteri applicati** dal fornitore di servizi nel descrivere il proprio sistema siano **idonei**;
- valutare l’**utilizzabilità della descrizione del sistema** da parte delle imprese utilizzatrici e dei revisori;
- acquisire la conferma che il fornitore di servizi abbia compreso le proprie **responsabilità** in relazione.

ISAE 3402 – Accettazione dell’incarico

Cosa si intende per capacità e competenza?

- Conoscenza del **settore di riferimento**
- Comprensione delle **tecnologie informatiche e dei sistemi informativi**
- Esperienza nella **valutazione dei rischi** connessi alla configurazione dei controlli
- Esperienza nella **definizione** e nello **svolgimento delle procedure di conformità** e nella **valutazione dei risultati**

ISAE 3402 – La metodologia e le procedure

Nella pianificazione e nello svolgimento dell'incarico il revisore deve valutare la **significatività** in relazione alla **corretta rappresentazione della descrizione**, all'**adeguata configurazione dei controlli**, all'**efficacia operativa dei controlli** (ove previsto nello *scope* dell'incarico).

La significatività si riferisce al sistema oggetto della relazione e non al bilancio delle imprese utilizzatrici.

Significatività relativa alla corretta descrizione del sistema e alla configurazione dei controlli implica la valutazione di soli **fattori qualitativi**.

Esempi:

La descrizione include tutti gli aspetti significativi dell'elaborazione di operazioni significative?

La descrizione omette o distorce informazioni rilevanti?

Gli obiettivi di controllo sono conseguiti?

ISAE 3402 – La metodologia e le procedure

La significatività relativa alla efficacia operativa dei controlli implica la valutazione di **fattori quantitativi** e **fattori qualitativi**.

Esempio: nel caso in cui non possa essere svolta una procedura su un controllo e tale controllo non possa essere sostituito si è in presenza di una deviazione. In tal caso il revisore deve valutare sia aspetti qualitativi, che quantitativi.

- Qual è il grado di deviazione accettabile? (Aspetto quantitativo)
- Quali sono la natura e la causa delle deviazioni osservate? (Aspetto qualitativo).

La metodologia per ottenere la certificazione ISAE 3402 prevede le seguenti fasi operative:

- **Pre-assessment**: acquisire una comprensione del sistema organizzativo del fornitore di servizi e acquisire evidenze sulla corretta presentazione del sistema attraverso la raccolta della documentazione a supporto delle analisi es. *flow chart* dei processi, lettura dei manuali operativi, interviste con i referenti interni al fine di identificare i rischi e i controlli, identificazione e formalizzazione delle principali *issue* operative e relative ai controlli.

ISAE 3402 – La metodologia e le procedure

Analisi e *assessment* di controlli ed obiettivi di controllo (configurazione dei controlli): condivisione degli obiettivi di controllo, identificazione dei controlli, verifica dell'adeguatezza dei controlli al raggiungimento degli obiettivi di controllo, definizione del report ISAE 3402, condivisione dei risultati del report ISAE 3402, definizione di un *Action Plan*.

Analisi e valutazione di controlli ed obiettivi di controllo (efficacia operativa dei controlli): verifica e conferma degli obiettivi di controllo, verifica e conferma delle attività di controllo, test di efficacia, verifica dell'adeguatezza dei controlli al raggiungimento degli obiettivi di controllo.

Le **procedure del revisore per acquisire la comprensione del sistema organizzativo** del fornitore di servizi includono:

- **indagini** presso coloro che posseggono informazioni pertinenti;
- **osservazioni** di attività operative, ispezioni di documenti, relazioni, registrazioni stampate ed elettroniche;
- **ispezioni** degli accordi tra il fornitore di servizi e le imprese utilizzatrici;
- la **riesecuzione** di procedure di controllo.

ISAE 3402 – La metodologia e le procedure

Le **procedure del revisore per valutare la corretta presentazione della descrizione del sistema** includono:

- la **valutazione della natura** delle imprese utilizzatrici e il modo in cui i servizi prestati dal fornitore incidono su di esse;
- la **lettura di contratti** standard tra il fornitore di servizi e le imprese utilizzatrici;
- l'**osservazione di procedure** svolte dal fornitore di servizi;
- il **riesame dei manuali** delle direttive e delle procedure del fornitore di servizi e altra documentazione, tipo i diagrammi di flusso.

Le **procedure del revisore per acquisire evidenze sulla configurazione dei controlli** includono:

- la **verifica** di diagrammi di flusso;
- l'**elaborazione** di questionari;
- la **valutazione** di tabelle decisionali;

che favoriscono la comprensione della configurazione dei controlli.

ISAE 3402 – La metodologia e le procedure

L'acquisizione di una comprensione dei controlli sufficiente ad esprimere un giudizio sulla loro configurazione **non è evidenza sufficiente** per esprimere un giudizio **sull'efficacia operativa dei controlli**, a meno che il sistema non preveda un livello di automazione capace di garantire l'uniformità e la costante operatività dei controlli, così come configurati; tuttavia, se ci sono procedure sulla configurazione di un controllo e sul fatto che tale controllo sia messo in atto, ciò può rappresentare un'evidenza della sua efficacia operativa.

L'**estensione delle procedure** di conformità dipende:

- dalle caratteristiche della popolazione da sottoporre a verifica;
- dalla natura dei controlli;
- dalla frequenza di esecuzione dei controlli;
- dal grado di deviazione atteso.

Le evidenze acquisite nel corso di precedenti incarichi sull'efficacia operativa dei controlli in periodi precedenti non rappresentano un fattore per la riduzione delle verifiche in relazione al periodo in esame.

ISAE 3402 – La metodologia e le procedure

Le modalità di selezione delle voci da verificare a disposizione del revisore del fornitore di servizi sono:

ESAME AL 100%

**SELEZIONE DI
VOCI SPECIFICHE**

CAMPIONAMENTO

ATTENZIONE: l'esame selettivo di voci specifiche non costituisce un campionamento perché non consente di proiettare i risultati delle procedure svolte sull'intera popolazione!

ISAE 3402 – La metodologia e le procedure

Se il revisore del fornitore di servizi decide di utilizzare il **campionamento**, egli deve:

- considerare le **caratteristiche della popolazione** da cui estrarre il campione;
- determinare una **dimensione del campione** adeguata;
- selezionare gli elementi del campione in modo che **ogni unità di campionamento** all'interno della popolazione possa essere selezionata;
- definire un **elemento sostitutivo** ove la procedura non possa essere eseguita su qualche elemento selezionato e nel caso non si possa selezionare un elemento sostitutivo, considerarlo come una **deviazione**.

ISAE 3402 – La metodologia e le procedure

Nelle circostanze rare in cui il revisore consideri una **deviazione** un'anomalia e non possa selezionare altri controlli che gli consentano di concludere che il controllo pertinente stia operando efficacemente, il revisore deve valutare se tale deviazione sia **rappresentativa dell'intera popolazione**.

ATTENZIONE: il concetto di significatività non si applica quando nel descrivere le procedure di conformità si comunicano i risultati delle procedure in cui sono state identificate deviazioni in quanto per le circostanze di un'impresa utilizzatrice tali deviazioni possono essere significative anche se per il revisore del fornitore di servizi non lo sono.

Se il fornitore di servizi ha una funzione di **revisione interna**, il revisore deve acquisire una comprensione delle attività svolte dalla funzione in esame rilevanti ai fini dell'incarico e valutarne l'impatto sul lavoro da pianificare, tenendo conto dei seguenti fattori:

- obiettività della funzione;
- competenza tecnica dei revisori interni;
- diligenza professionale dei revisori interni;
- presenza di una comunicazione efficace tra revisore interno ed esterno;
- grado di soggettività nella valutazione delle evidenze raccolte.

ISAE 3402 – Le attestazioni della direzione

Il revisore del fornitore di servizi deve richiedere attestazioni scritte:

- sulla dichiarazione che accompagna la descrizione del sistema;
- sull'aver fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti ai fini dell'incarico;
- sul fatto di essere a conoscenza circa:
 - non conformità a leggi e regolamenti o frodi attribuibili al fornitore di servizi;
 - carenze nella configurazione dei controlli;
 - casi in cui i controlli non hanno operato come descritto;
 - eventi successivi che potrebbero avere un impatto sulla relazione del revisore.

ISAE 3420 – Gli eventi successivi

Il revisore deve svolgere indagini per accertarsi che il fornitore sia a conoscenza di ogni **evento successivo** (nel periodo compreso tra quello di riferimento della descrizione del sistema e la data della relazione) che potrebbe indurre il revisore a modificare la relazione.

In caso di evento successivo sul quale il fornitore di servizi non abbia fornito informazioni al revisore, questi deve menzionarlo nella propria relazione.

ISAE 3420 – La documentazione

La documentazione deve essere predisposta in modo tale che consenta ad un revisore esperto di fornitori di servizi (che non conosca l'incarico) di comprendere:

- natura, tempistica ed estensione delle procedure;
- risultati delle procedure ed evidenze acquisite;
- aspetti significativi emersi nel corso dell'incarico, conclusioni raggiunte e giudizi significativi per raggiungere le conclusioni.

ISAE 3420 – La relazione

Esempi di paragrafi relazione di **TIPO 1** (giudizio senza modifica)

Al Fornitore di Servizi XYZ

Oggetto

[Sono stato incaricato][Siamo stati incaricati] di emettere una relazione sulla descrizione redatta dal Fornitore di Servizi XYZ, di cui alle pagine [bb-cc], del proprio sistema [indicare il tipo o il nome] per l'elaborazione di operazioni dei clienti al [data] (di seguito “descrizione”), e sulla configurazione dei controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione.¹⁹

Non [ho][abbiamo] svolto nessuna procedura relativamente all'efficacia operativa dei controlli inclusi nella descrizione e, di conseguenza, non esprimiamo un giudizio al riguardo.

Responsabilità del Fornitore di Servizi XYZ

Il Fornitore di Servizi XYZ è responsabile di: redigere la descrizione e la dichiarazione allegata alla pagina [aa], inclusi la completezza, l'accuratezza e il metodo di presentazione della descrizione e della dichiarazione; prestare i servizi oggetto della descrizione; dichiarare gli obiettivi di controllo; nonché configurare, mettere in atto ed eseguire efficacemente i controlli per conseguire gli obiettivi di controllo dichiarati.

ISAE 3420 – La relazione

Esempi di paragrafi relazione di **TIPO 1** (giudizio senza modifica) - *continua*

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] del Fornitore di Servizi

È [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sulla descrizione redatta dal Fornitore di Servizi XYZ e sulla configurazione dei controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati in tale descrizione, sulla base delle procedure da [me][noi] effettuate. [Ho][Abbiamo] svolto l'incarico in conformità al principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE) n. 3402, “Relazioni di assurance sui controlli presso un fornitore di servizi”, emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board. Tale principio richiede di pianificare e svolgere procedure per acquisire un'assurance ragionevole sul fatto se, in tutti gli aspetti significativi, la descrizione sia presentata correttamente e i controlli siano configurati in modo adeguato in tutti gli aspetti significativi.

ISAE 3420 – La relazione

Esempi di paragrafi relazione di **TIPO 1** (giudizio senza modifica) - *continua*

Limiti intrinseci dei controlli presso il Fornitore di Servizi

La descrizione del Fornitore di Servizi XYZ è redatta per soddisfare le comuni esigenze di un'ampia gamma di clienti e dei loro revisori; pertanto, essa può non includere tutti gli aspetti del sistema che ogni singolo cliente può considerare importanti nel proprio contesto specifico. Inoltre, a causa della loro natura, i controlli presso un fornitore di servizi possono non prevenire o individuare tutti gli errori od omissioni nell'elaborare o nel rendicontare le operazioni.

Giudizio

Il [mio][nostro] giudizio è basato sugli aspetti indicati nella presente relazione. I criteri utilizzati nella formazione del [mio][nostro] giudizio sono descritti a pagina [aa]. A [mio][nostro] giudizio, in tutti gli aspetti significativi:

- a) la descrizione presenta correttamente il sistema *[indicare il tipo o il nome]* come configurato e messo in atto al *[data]*;
- b) i controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione erano configurati in modo adeguato al *[data]*.

ISAE 3420 – La relazione

Esempi di paragrafi relazione di **TIPO 2** (giudizio senza modifica)

Al Fornitore di servizi XYZ

Oggetto

[Sono stato incaricato][Siamo stati incaricati] di emettere una relazione sulla descrizione redatta dal Fornitore di Servizi XYZ, di cui alle pagine *[bb-cc]*, del proprio sistema *[indicare il tipo o il nome]* per l'elaborazione di operazioni dei clienti per tutta la durata del periodo dal *[data]* al *[data]* (di seguito “descrizione”), e sulla configurazione e operatività dei controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione.¹⁷

Responsabilità del Fornitore di Servizi XYZ

Il Fornitore di Servizi XYZ è responsabile di: redigere la descrizione e la dichiarazione allegata alla pagina *[aa]*, inclusi la completezza, l'accuratezza e il metodo di presentazione della descrizione e della dichiarazione; prestare i servizi oggetto della descrizione; dichiarare gli obiettivi di controllo; nonché configurare, mettere in atto ed eseguire efficacemente i controlli per conseguire gli obiettivi di controllo dichiarati.

ISAE 3420 – La relazione

Esempi di paragrafi relazione di **TIPO 2** (giudizio senza modifica) - *continua*

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] del Fornitore di Servizi

È [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sulla descrizione redatta dal Fornitore di Servizi XYZ, nonché sulla configurazione e operatività dei controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati in tale descrizione, sulla base delle procedure da [me][noi] effettuate. [Ho][Abbiamo] svolto l'incarico in conformità al principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3402, “*Relazioni di assurance sui controlli presso un fornitore di servizi*”, emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board. Tale principio richiede di pianificare e svolgere procedure per acquisire un' *assurance* ragionevole sul fatto se, in tutti gli aspetti significativi, la descrizione sia presentata correttamente e i controlli siano configurati in modo adeguato ed operino efficacemente.

Un incarico di *assurance* finalizzato a emettere una relazione sulla descrizione, sulla configurazione e sull'efficacia operativa dei controlli presso un fornitore di servizi comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire evidenze sull'informativa contenuta nella descrizione, sulla configurazione e sull'efficacia operativa dei controlli. Le procedure scelte dipendono dal [mio][nostro] giudizio professionale, inclusa la valutazione dei rischi che la descrizione non sia presentata correttamente e che i controlli non siano configurati in modo adeguato o non operino efficacemente. Le procedure svolte hanno incluso la verifica dell'efficacia operativa di quei controlli ritenuti necessari per acquisire un' *assurance* ragionevole sul conseguimento degli obiettivi dichiarati nella descrizione. Un incarico di *assurance* di questo tipo richiede anche di valutare la presentazione complessiva della descrizione, l'adeguatezza degli obiettivi di controllo in essa dichiarati e l'idoneità dei criteri specificati dal Fornitore di Servizi e descritti a pagina [aa].

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito evidenze sufficienti ed appropriate su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

ISAE 3420 – La relazione

Esempi di paragrafi relazione di **TIPO 2** (giudizio senza modifica) - *continua*

Limiti intrinseci dei controlli presso il Fornitore di Servizi

La descrizione del Fornitore di Servizi XYZ è redatta per soddisfare le comuni esigenze di un'ampia gamma di clienti e dei loro revisori; pertanto, essa può non includere tutti gli aspetti del sistema che ogni singolo cliente può considerare importanti nel proprio contesto specifico. Inoltre, a causa della loro natura, i controlli presso un fornitore di servizi possono non prevenire o individuare tutti gli errori od omissioni nell'elaborare o nel rendicontare le operazioni. Inoltre, la proiezione di qualsiasi valutazione dell'efficacia in periodi futuri è soggetta al rischio che i controlli presso un fornitore di servizi possano diventare inadeguati ovvero non funzionare.

Giudizio

Il [mio][nostro] giudizio è basato sugli aspetti indicati nella presente relazione. I criteri utilizzati nella formazione del [mio][nostro] giudizio sono descritti a pagina [aa]. A [mio][nostro] giudizio, in tutti gli aspetti significativi:

- a) la descrizione presenta correttamente il sistema [indicare il tipo o il nome] come configurato e messo in atto per tutta la durata del periodo dal [data] al [data];
- b) i controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione sono stati configurati in modo adeguato per tutta la durata del periodo dal [data] al [data];
- c) i controlli verificati, necessari a fornire un'assurance ragionevole sul conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione, hanno operato efficacemente per tutta la durata del periodo dal [data] al [data].

ISAE 3420 – La relazione

Se il revisore conclude che:

- la descrizione del sistema non è corretta;
- i controlli non sono adeguatamente configurati;
- (nella relazione di Tipo 2) i controlli non hanno operato efficacemente;
- egli non è in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate;

Deve esprimere un giudizio con modifica

ISAE 3420 – La relazione

Se il fornitore di servizi rifiuta di fornire una dichiarazione scritta, successivamente all'accettazione dell'incarico da parte del revisore, ciò rappresenta una limitazione che comporta il recesso dall'incarico, tuttavia, se leggi o regolamenti non consentono il recesso, il revisore **deve dichiarare l'impossibilità ad esprimere un giudizio.**

I SERVIZI DI REVISIONE DIVERSI DALLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

Altri Incarichi di assurance: cenni all'ISAE 3420

Torino, 28 marzo 2019

ISAE 3420

- Premessa
- Obiettivi e finalità
- Accettazione dell'incarico
- Pianificazione e svolgimento dell'incarico
- Le attestazioni della direzione
- Il giudizio di *assurance* ragionevole

ISAE 3420 – Premessa

L'ISAE 3420 tratta delle responsabilità di un professionista in merito all'espressione di un giudizio **sull'informativa finanziaria pro-forma** inclusa in un prospetto. In Italia tale tipo di incarico viene svolto ai sensi della comunicazione CONSOB n. DEM/1061609 del 9 agosto 2001 che ha elaborato – con il contributo della professione contabile – un documento contenente i «Principi di verifica dei dati pro-forma e di stesura della relazione della società di revisione».

ISAE 3420 – Obiettivi e finalità

La responsabilità del revisore – in base all'ISAE 3420 - consiste nel dichiarare se l'informativa finanziaria pro-forma è stata compilata – in tutti gli aspetti significativi – sulla base dei criteri applicabili (criteri stabiliti tenendo conto di uno standard setter autorizzato, oppure di leggi o regolamenti).

ISAE 3420 – Obiettivi e finalità

COSA SI INTENDE PER INFORMATIVA FINANZIARIA PRO-FORMA?

L'**informativa finanziaria pro-forma** ha la finalità di illustrare l'impatto di un evento significativo o di un'operazione significativa sulle informazioni finanziarie non rettificate dell'impresa, come se l'evento si fosse verificato o l'operazione si fosse realizzata ad una data precedente scelta ai fini illustrativi.

L'ISAE 3420 integra e approfondisce le modalità con cui il principio ISAE 3000 va applicato ad un incarico finalizzato all'emissione di una relazione relativa alla compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto.

ISAE 3420 – Accettazione dell’incarico

Ai fini dell’accettazione dell’incarico il professionista deve:

- verificare di avere le **competenze** per svolgere l’incarico;
- verificare che i criteri che saranno applicati **non determinino un’informativa finanziaria pro-forma fuorviante**;
- **valutare di poter esprimere il giudizio** prescritto da eventuali leggi o regolamenti tenendo conto delle procedure da svolgere nell’ambito dell’esecuzione dell’incarico;
- **considerare gli impatti sul proprio giudizio di una relazione modificata** eventualmente emessa sull’informativa finanziaria da cui sono estratte le informazioni non rettificate;

ISAE 3420 – Accettazione dell’incarico

- valutare se la conoscenza dell’impresa (ove la sua informativa finanziaria non sia mai stata sottoposta a revisione contabile) sia sufficiente ad esprimere un giudizio;
- qualora l’evento includa un’acquisizione e l’informativa finanziaria storica della società acquisita non è mai stata revisionata, valutare di poter conseguire una comprensione della stessa e delle sue prassi contabili sufficienti e svolgere l’incarico;
- acquisire conferma dalla parte responsabile di redigere l’informativa finanziaria pro-forma di essere a conoscenza delle proprie responsabilità.

ISAE 3420 – Pianificazione e svolgimento dell'incarico

Il professionista deve valutare se i criteri applicabili sono idonei, verificando almeno che:

- le informazioni finanziarie non rettificata siano estratte da una fonte appropriata;
- le rettifiche pro-forma siano direttamente attribuibili all'evento, supportabili oggettivamente, coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile dell'impresa;
- sia fatta un'appropriata presentazione e fornita informativa appropriata per la comprensione degli utilizzatori.

ISAE 3420 – Pianificazione e svolgimento dell'incarico

IDONEITA' DEI CRITERI SIGNIFICA ANCHE:

- Criteri **coerenti** e **non in conflitto** con leggi e regolamenti
- Criteri che non genereranno un'informativa finanziaria pro-forma **fuorviante**

ISAE 3420 – Pianificazione e svolgimento dell'incarico

Nella pianificazione dell'incarico il professionista deve acquisire una comprensione di quanto segue:

- dell'evento rispetto alla quale è compilata l'informativa finanziaria pro-forma;
- delle modalità di compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma;
- della natura dell'impresa e delle eventuali entità acquisite o dismesse;
- del settore di attività dell'impresa e di eventuali entità acquisite o dismesse;
- del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e le prassi contabili dell'impresa e di eventuali entità acquisite o dismesse.

ISAE 3420 – Le attestazioni della direzione

La parte responsabile deve attestare che:

- nel compilare l'informativa finanziaria pro-forma abbia identificato tutte le rettifiche necessarie a rappresentare l'evento;
- l'informativa finanziaria pro-forma è stata redatta – in tutti gli aspetti significativi – sulla base dei criteri applicabili.

ISAE 3420 – Il giudizio di *assurance* ragionevole

Il professionista conclude che l'informativa finanziaria pro-forma è stata compilata
– in tutti gli aspetti significativi – sulla base dei criteri applicabili



**GIUDIZIO SENZA
MODIFICA**

ISAE 3420 – Il giudizio di *assurance* ragionevole

Il professionista conclude che l'informativa finanziaria pro-forma non è stata compilata – in tutti gli aspetti significativi – sulla base dei criteri applicabili



**SE L'ORDINAMENTO NON LO VIETA:
GIUDIZIO CON MODIFICA
IN BASE ALLE REGOLE
DELL'ISAE 3000**



**SE L'ORDINAMENTO VIETA
IL GIUDIZIO CON
MODIFICA:
RECESSO DALL'INCARICO E
ACQUISIZIONE DI UN
PARERE LEGALE**