

Facoltà di Economia
Università del Salento

**Corso di
Revisione Aziendale**

**Prof. Carmine VIOLA
Anno Accademico 2014/2015**

STRUMENTI DI REVISIONE

Principi **Contabili**

Principi di **Revisione**

I Principi Contabili

I principi contabili stabiliscono le **modalità di contabilizzazione** degli eventi di gestione, i **criteri di valutazione** e quelli **di esposizione** in bilancio.

Tipologia dei Principi Contabili

1. Principi Contabili Nazionali

2. Principi Contabili Internazionali
(IAS/IFRS)

Principi Contabili Nazionali

1. Principi **generali** o **postulati** del bilancio di esercizio
2. Principi contabili **applicati**

I principi contabili **applicati** si inquadrano nell'**ambito** dei principi **generali**.

Postulati più importanti

- Utilità
- Chiarezza
- Neutralità
- Prudenza
- Continuità di applicazione
- Competenza
- Comparabilità
- Costo come criterio base
- Adeguata informativa supplementare

Utilità

Il bilancio deve essere di
concreta utilità per il maggior
numero possibile di destinatari

Chiarezza

Il bilancio deve essere **analitico** e
corredato dalle **note esplicative**.

Neutralità

Il bilancio di esercizio deve essere preparato per una moltitudine di destinatari e deve **fondarsi su principi contabili indipendenti e imparziali.**

Prudenza

- I profitti non realizzati non devono essere contabilizzati
- Le perdite devono essere contabilizzate anche se non ancora realizzate

Continuità di applicazione

I principi contabili ed i criteri di valutazione applicati devono restare invariati nel tempo.

Competenza

L'effetto dei fatti aziendali deve essere rilevato contabilmente nel periodo (esercizio) al quale essi si riferiscono, non in quello in cui essi trovano manifestazione numeraria (principio di cassa).

Comparabilità

- ❑ La **forma** di presentazione deve essere **costante**
- ❑ I **criteri di valutazione** devono essere **i medesimi**
- ❑ I **mutamenti strutturali** e gli **eventi straordinari** devono essere **evidenziati**.

Costo come criterio base

Il **costo** misura il valore originario dei beni ed è un **criterio base** di valutazione.

Adeguata informativa supplementare

Il bilancio d'esercizio deve mettere in evidenza **tutte** quelle **informazioni** supplementari che sono **necessarie** per la **comprensione** e l'**attendibilità** del bilancio medesimo (Nota Integrativa).

PRINCIPI DI REVISIONE

Rappresentano gli standard in base ai quali deve essere commisurato il livello qualitativo della revisione.

I PRINCIPI DI REVISIONE

Sono da considerarsi un **punto di riferimento** che limita la discrezionalità del revisore.

- D.Lgs. 39/2010, comma 2, art. 10:

«Il revisore legale e la società di revisione legale non effettuano la revisione legale dei conti di una società qualora tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la rete sussistono relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altri generi, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulta compromessa.»

I “nuovi” Principi

Essi sono caratterizzati dall'approccio “per principi e procedure generali”, pur mantenendo adempimenti e procedure obbligatorie già previsti dai vecchi principi e in gran parte raccomandati dalla Consob.

ITALIANI		INTERNAZIONALI	
Doc.	Titolo	ISA	Titolo
100	Principi sull'indipendenza del revisore – <i>emanato nel 2004</i>		
200	Presentazione generale. Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio – <i>aggiornato 2006</i>	ISA 200	Presentazione generale. Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio
		ISA 210	I termini dell'incarico di revisione
220	Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile	ISA 220	Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile
230	La documentazione del lavoro di revisione	ISA 230	La documentazione del lavoro di revisione
240	La responsabilità del revisore relativamente a frodi ed errori nel corso della revisione contabile – <i>emanato nel 2006</i>	ISA 240	La responsabilità del revisore relativamente a frodi ed errori
250	Gli effetti connessi alla conformità a leggi e regolamenti	ISA 250	Gli effetti connessi alla conformità a leggi e regolamenti
260	Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di governance – <i>emanato nel 2003</i>	ISA 260	Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di governance

ITALIANI		INTERNAZIONALI	
Doc.	Titolo	ISA	Titolo
300	La pianificazione della revisione contabile del bilancio – <i>aggiornato 2006</i>	ISA 300	La pianificazione
310	La conoscenza dell'attività del cliente – <i>abrogato 2006</i>		
315	La comprensione dell'impresa e del suo contesto e valutazione del rischio di errori rilevanti – <i>emanato 2006</i>	ISA 315	Conoscenza dell'impresa e del suo ambiente e valutazione del rischio di errori rilevanti
320	Il concetto di significatività nella revisione	ISA 320	Il concetto di significatività nella revisione
330	Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati – <i>emanato 2006</i>	ISA 330	Le procedure di revisione in risposta della valutazione del rischio

ITALIANI		INTERNAZIONALI	
Doc.	Titolo	ISA	Titolo
400	La valutazione del rischio e il sistema di controllo interno – <i>abrogato 2006</i>		
401	La revisione contabile in un ambiente di elaborazione elettronica dei sistemi informatici – <i>abrogato 2006</i>	ISA 401	La revisione contabile in un ambiente di elaborazione elettronica dei sistemi informatici
402	Considerazioni sulla revisione contabile di imprese che utilizzano fornitori di servizi	ISA 402	Considerazioni sulla revisione contabile di imprese che utilizzano fornitori di servizi

ITALIANI		INTERNAZIONALI	
Doc.	Titolo	ISA	Titolo
500	Gli elementi probativi della revisione – <i>aggiornato 2006</i>	ISA 500	Gli elementi probativi della revisione
501	Gli elementi probativi – considerazioni addizionali per casi specifici -	ISA 501	Gli elementi probativi – considerazioni addizionali per casi specifici
505	Le conferme esterne	ISA 505	Le conferme esterne
510	La verifica dei saldi di apertura a seguito dell’assunzione di un nuovo incarico	ISA 510	La verifica dei saldi di apertura a seguito dell’assunzione di un nuovo incarico
520	Le procedure di analisi comparativa – <i>aggiornato 2006</i>	ISA 520	Le procedure di analisi comparativa
530	Campionamento di revisione ed altre procedure di verifica con selezione delle voci da esaminare	ISA 530	Campionamento di revisione ed altre procedure di verifica con selezione delle voci da esaminare
540	La revisione delle stime contabili	ISA 540	La revisione delle stime contabili
545	La revisione delle valutazioni al fair value e della relativa informativa – <i>emanato nel 2007</i>	ISA 545	La revisione del valore equo e relativa informativa
550	Le parti correlate	ISA 550	Le parti correlate
560	Eventi successivi	ISA 560	Eventi successive
570	Continuità Aziendale	ISA 570	Continuità aziendale
580	Le attestazioni della direzione	ISA 580	Le attestazioni della direzione

ITALIANI		INTERNAZIONALI	
Doc.	Titolo	ISA	Titolo
600	L'utilizzo del lavoro di altri revisori – <i>emanato nel 2003</i>	ISA 600	L'utilizzo del lavoro di altri revisori
610	L'utilizzo del lavoro di revisione interna	ISA 610	L'utilizzo del lavoro di revisione interna
620	L'utilizzo del lavoro dell'esperto	ISA 620	L'utilizzo del lavoro dell'esperto

ITALIANI		INTERNAZIONALI	
Doc.	Titolo	ISA	Titolo
		ISA 700	La relazione del revisore
		ISA 701	Modifiche della relazione del revisore
		ISA 710	Dati comparativi
		ISA 720	Altre informazioni nei documenti che contengono il bilancio assoggettato a revisione
		ISA 800	La relazione del revisore per incarichi di revisione speciali

ITALIANI		INTERNAZIONALI	
Doc.	Titolo	ISA	Titolo
		ISA 1000	Procedure di conferme interbancarie
		ISA 1004	Relazioni tra autorità di supervisione sul sistema bancario e revisori esterni
1005	Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori – 2004	ISA 1005	Speciali considerazioni sulla revisione delle piccole imprese
1006	Principio sulla revisione dei bilanci delle banche – 2004	ISA 1006	Revisione del bilancio delle banche
		ISA 1010	Considerazione delle questioni ambientali nella revisione del bilancio
		ISA 1012	Revisione degli strumenti finanziari derivati

ITALIANI		INTERNAZIONALI	
Doc.	Titolo	ISA	Titolo
		ISA 1013	Commercio elettronico - effetto sulla revisione del bilancio
		ISA 1014	La relazione del revisore sulla conformità ai principi contabili internazionali
		ISA 2400	Incarichi per la revisione sommaria del bilancio
		ISA 2410	Esame sommario di bilanci infrannuali
		ISA 3000	Incarichi diversi dalla revisione completa o sommaria di dati finanziari storici
		ISA 3400	L'esame di informazioni finanziarie prospettiche
		ISA 4400	Incarichi per l'esecuzione di procedure concordate su informazioni finanziarie
		ISA 4410	Incarichi per la compilazione di informazioni finanziarie

Alcuni Principi di Revisione

P.R. 200

Principi generali

Principi generali

- ❑ **Indipendenza**
- ❑ **Controllo della qualità**
- ❑ **Documentazione** del lavoro
- ❑ **Responsabilità** (frodi o errori)
- ❑ **Conformità** a leggi e regolamenti
- ❑ **Comunicazione** ai responsabili della “governance” di fatti e circostanze rilevate (**fatti censurabili**)

P.R. 100

Indipendenza

Indipendenza

Nella valutazione dell'Indipendenza si devono considerare **tutti i rapporti** e le relazioni tra il **Revisore/Rete** e il **soggetto** sottoposto a revisione.

Indipendenza

L'**Indipendenza** deve essere:

formale

mentale

Indipendenza

Compromettono l'Indipendenza:

- relazioni finanziarie,
- d'affari,
- di lavoro

NON si fa la revisione

Indipendenza

Possono **compromettere** l'Indipendenza

- interesse personale
- familiarità
- fiducia eccessiva o intimidazione
- patrocinio legale

Ridurre i rischi

Se **non basta**

NON si fa la revisione

Indipendenza

Il requisito dell'Indipendenza si applica:

- ❑ al **Revisore**
- ❑ a **coloro** che **possono influenzare** la revisione

P.R. 220

Controllo di qualità

Controllo di qualità

Obiettivo

Il Revisore deve **definire** le **direttive** e le **procedure di controllo** della qualità che **garantiscano** la conduzione del lavoro di revisione nel **rispetto** dei Principi di Revisione

Controllo di qualità

Le procedure di controllo qualità riguardano:

- Requisiti professionali
- Preparazione e competenza
- Assegnazione degli incarichi
- Direzione, supervisione e riesame del lavoro
- Consultazione
- Accettazione e mantenimento della clientela
- Monitoraggio

Controllo di qualità

Requisiti professionali

Il personale del Revisore deve attenersi ai principi di:

- indipendenza
- integrità
- obiettività
- riservatezza
- professionalità

Controllo di qualità

Preparazione e competenza

Il Revisore deve essere dotato di un organico che abbia un livello di **competenza** e di **aggiornamento** tale da poter far fronte alle proprie responsabilità con la **dovuta diligenza**

Controllo di qualità

Assegnazione degli incarichi

Il lavoro di revisione deve essere **assegnato a personale** che abbia il livello di **formazione e preparazione tecnica** che il lavoro richiede

Controllo di qualità

Direzione, supervisione e riesame del lavoro

Direzione, supervisione e riesame del lavoro a tutti i livelli devono essere tali da garantire il rispetto di **adeguati livelli qualitativi**

Controllo di qualità

Consultazione

Qualora necessario si devono **consultare**, all'interno o all'esterno della struttura del Revisore, coloro che hanno **l'esperienza** e la **competenza** che la **specificata** situazione richiede

Controllo di qualità

Accettazione e mantenimento della clientela

Il Revisore deve **valutare** ogni (potenziale) **cliente**:

- **prima** di accettarne l'incarico
- **prima** di continuare a fornire i servizi

Controllo di qualità

Accettazione e mantenimento della clientela (segue)

Il Revisore deve tenere nella debita considerazione :

- la **propria indipendenza**
- la capacità di fornire un **servizio adeguato**
- l'**integrità** della Direzione del **cliente**

Controllo di qualità

Monitoraggio

Il revisore deve accertare, con **controlli assidui**:

- l'**adeguatezza** e
- l'**efficacia operativa**

delle proprie direttive e procedure per il **controllo della qualità**

Controllo di qualità

La natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di **controllo** della **qualità** dipendono da:

- dimensione e natura** della sua attività
- distribuzione geografica**
- struttura organizzativa**
- rapporto costi/benefici**

P.R. 230

Documentazione del lavoro

La documentazione del lavoro

Tutto il lavoro di revisione:

- controlli
- colloqui
- informazioni ricevute
- processi logici
- supervisione
- motivazioni delle decisioni prese

deve essere documentato

La documentazione del lavoro

Anche nelle PMI le C/L dovranno contenere:

- **Piano di Revisione**
- **Programma di lavoro** e ampiezza delle procedure svolte
- **Risultati** delle verifiche
- **Conclusioni**

SELF-EXPLANATORY

P.R. 240

Responsabilità del revisore nel considerare le frodi

La responsabilità del revisore nel considerare le frodi

Frode

Un errore dovuto a frodi è originato da un atto intenzionale, dolosamente posto in essere, al fine di ottenere un vantaggio ingiusto o illecito.

Frodi

Le frodi possono comportare due tipi di errori rilevanti per il revisore:

- false informazioni** economiche - finanziarie
- appropriazione illecita** di beni e attività dell'impresa

Frodi

L'**appropriazione illecita** di beni e attività dell'impresa può essere realizzata con diverse modalità, tra cui:

- ❑ *la **distrazione** di incassi*
- ❑ *il **furto** di beni materiali o di proprietà intellettuali*
- ❑ *pagamenti da parte dell'impresa per **beni e servizi non ricevuti***
- ❑ *l'**utilizzo** dei beni e delle attività dell'impresa per **finalità personali***

Alcuni approfondimenti sulle Frodi

Il principio 240 ribadisce che:

- è alla **direzione** e ai **responsabili** delle attività di **governance** che compete la **responsabilità principale** nella prevenzione e nell'individuazione delle frodi.
- al **Revisore compete la verifica dell'attendibilità del bilancio**

Frodi

- **Rischio di “non individuazione”**
- **Scetticismo professionale**

Frodi

Procedure di revisione

- Verificare i controlli
- Considerare qualsiasi relazione inusuale
- verificare lo Scambio di informazioni

Frodi

Procedure di revisione

- ❑ Valutare a fondo l'atteggiamento del Proprietario/Amministratore
- ❑ Svolgere verifiche a sorpresa
- ❑ Modificare l'approccio di revisione
- ❑ Verifiche approfondite sulle scritture di rettifica trimestrali ed annuali

Frodi

Procedure di revisione

- ❑ Attenzione a **operazioni** significative a dell'esercizio
- ❑ **Colloqui** con il personale operativo per rischio di frodi
- ❑ **Esame analitico** delle voci di bilancio e apertura/chiusura
- ❑ Cercare ulteriori elementi probativi da

ridosso della fine

acquisire informazioni sul

confronto tra i saldi di

fonti esterne all'impresa

Frodi

Come comportarsi in caso di frode

Se il revisore ha individuato una frode o ha ottenuto informazioni che indicano la possibile esistenza di una frode, ne deve **informare tempestivamente** la direzione ad un livello di **responsabilità appropriato**.

Frodi

Come comportarsi in caso di frode

- L'individuazione del **livello appropriato** di direzione attiene al **giudizio professionale** del revisore ed è influenzata da fattori quali la **probabilità di collusione** all'interno dell'impresa o **la natura e l'entità** della frode sospettata.
- **Normalmente** si considera appropriato il livello di direzione che sia **almeno un grado al di sopra** dei soggetti che sembrano coinvolti nella frode sospetta.

Frodi

Impossibilità di portare a termine l'incarico

- Il revisore può considerare di **recedere dall'incarico** nel caso in cui, a seguito della rilevazione di un errore derivante da una frode effettiva o sospetta, ritenga di trovarsi in un contesto tale da mettere in discussione la continuazione dell'incarico medesimo.
- Tale situazione può verificarsi, ad esempio, qualora il revisore abbia forti dubbi circa l'**integrità della direzione** e dei responsabili delle attività di **governance** e sull'attendibilità delle **attestazioni** da questi rilasciate.