

Corso di Metodologie Didattiche per le Scienze
Economico-Aziendali (Percorso FIT)

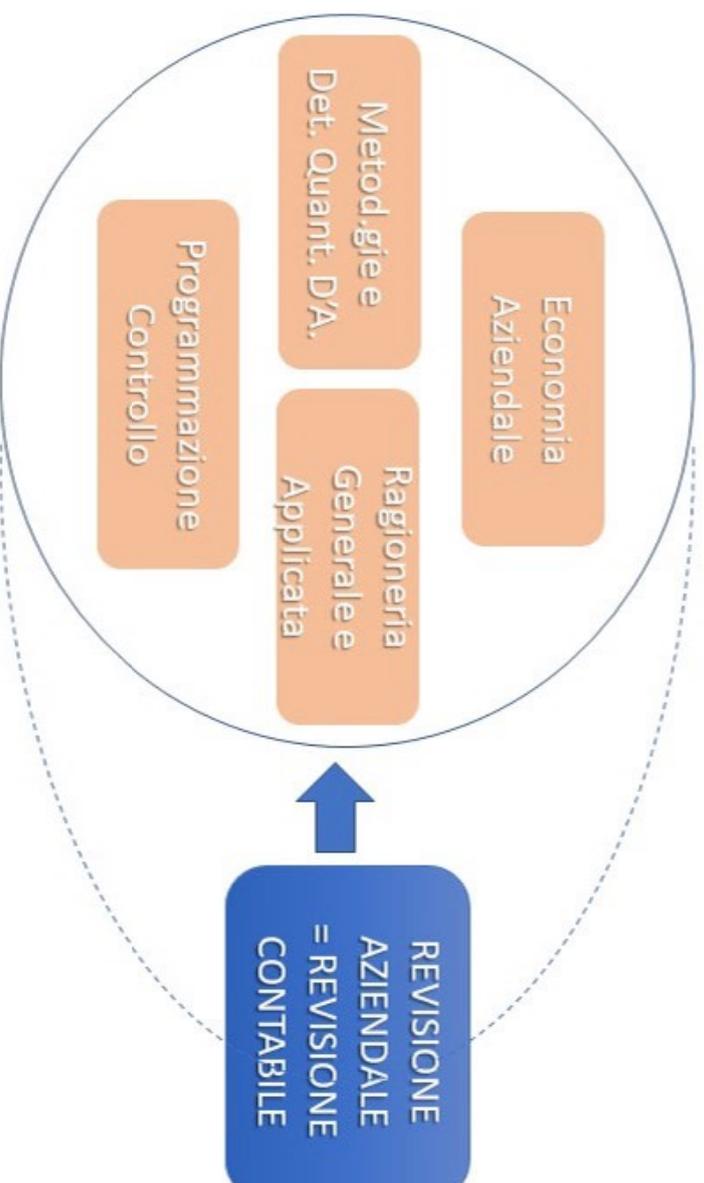
Prof. Riccardo MACCHIONI

- Revisione Aziendale -

22.04.2020

Prof. Manuela LUCCHESI

La REVISIONE AZIENDALE nelle discipline economico-aziendali



Propedeuticità (conoscenze preliminari):

Economia Aziendale e Metodologie e Determinazioni Quantitative d'Azienda

Obiettivi formativi del corso di Revisione Aziendale

*Conoscere i principi di REVISIONE e
le metodologie, gli strumenti tecnici e procedurali tipici dell'attività di revisione;*

Prima di affrontare nello specifico tali aspetti è necessario inquadrare concettualmente preliminarmente circa:

1. L'oggetto della Revisione Legale dei Conti
2. Il ruolo del Revisore

Il significato del concetto di **REVISIONE AZIENDALE**

È l'insieme dei procedimenti di
CONTROLLO AMMINISTRATIVO, CONTABILE e GESTIONALE
per l'analisi e la valutazione
dei sistemi di controllo preesistenti

Revisione DIRETTA



Verifiche successive ex-post
svolte mediante
indagini fisiche e/o documentali
o con nuove rilevazioni dei fenomeni aziendali
generalmente su base campionaria

Classificazioni della Revisione Aziendale

In rapporto al GRADO DI APPROFONDIMENTO dell'indagine

ISPETTORATO
AMMINISTRATIVO

Controllo svolto sul comportamento delle persone in ossequio alle norme di legge e alle direttive aziendali
Fine: scoprire furti, frodi, irregolarità amministrative in genere

Revisione
CONTABILE

Verifiche su errori tecnici e sull'applicazione delle procedure informativo-contabili
Fine: espressione di un giudizio sull'attendibilità dell'informazione

Revisione
GESTIONALE

Osservazione del SCL, sistemi operativi e strutture organizzative
Fine: espressione di un giudizio sull'efficacia, efficienza ed economicità delle operazioni

Oggetto della Disciplina

Il controllo nelle società ...

Controllo societario

LEGALE

Revisore o Società di Revisione
(solo in taluni casi Collegio Sindacale)

SUGLI
AMMINISTRATORI

Collegio Sindacale - Sist. Tradizionale
Consiglio di Sorveglianza – Sist. Dualistico
Comitato per il controllo sulla gestione – Sist. Monistico

Il controllo legale dei conti nelle società e gli ORGANI della Governance aziendale

ANTERIFORMA
DIR. SOCIETARIO

POSTRIFORMA DIR. SOCIETARIO

	Organo amministrativo	Controllo sulla gestione	Approvazione del Bilancio	Controllo contabile
Sistema Tradizionale	Amministratore unico o Consiglio di Amministrazione (possibilità di Comitato esecutivo e del Dirigente preposto)	Collegio sindacale	Assemblea dei soci	Revisore contabile o società di revisione; Collegio sindacale
Sistema Dualistico	Consiglio di gestione	Consiglio di sorveglianza	Consiglio di sorveglianza o Assemblea dei soci	Revisore contabile o società di revisione;
Sistema Monistico	Consiglio di amministrazione	Comitato per il controllo sulla gestione	Assemblea dei soci	Revisore contabile o società di revisione;



L'attività dei Revisione contabile: concetti preliminari

L'attività di revisione contabile

è tesa ad *acquisire ogni ELEMENTO necessario*

per consentire al revisore

di *esprimere un GIUDIZIO*

sul processo di redazione del bilancio,

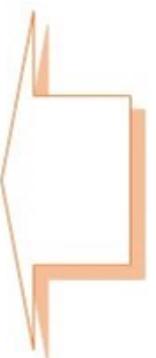
esaminato in tutti gli aspetti SIGNIFICATIVI,

in conformità alle disposizioni

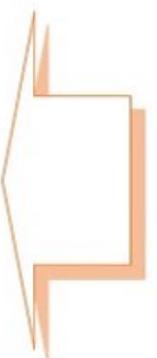
che ne disciplinano i criteri di redazione

Il ruolo del Revisore

Il revisore contabile controlla il sistema amministrativo-contabile e le scritture prodotte da quello stesso sistema, fino alla sintesi del bilancio

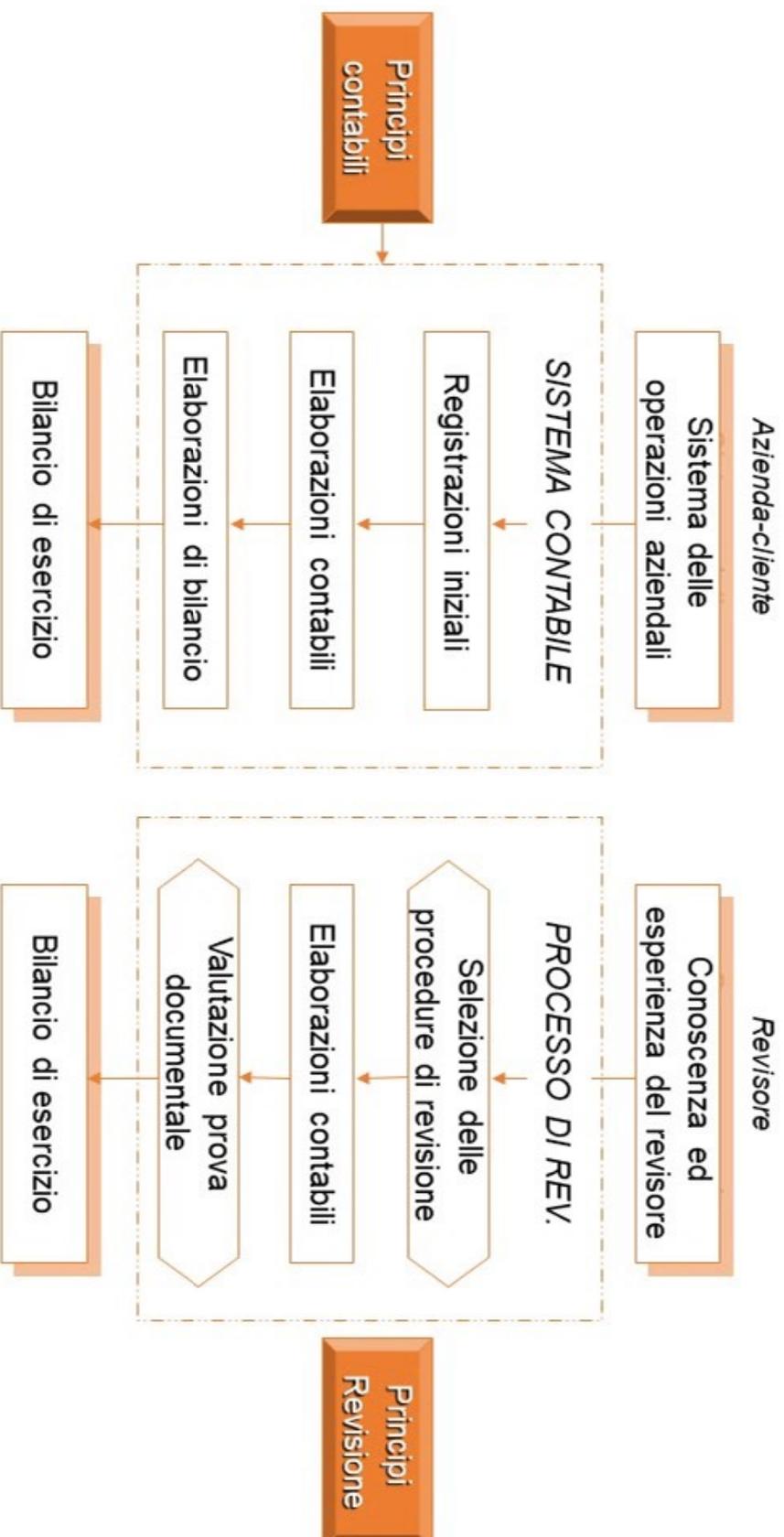


Giudizio di revisione (relazione finale)



Si applicano uniformi principi di revisione,
In rapporto al quadro giuridico di riferimento,
ed al sistema dei principi contabili, nazionali ed internazionali

Le attività del processo di revisione applicate ai sistemi contabili: principi di revisione, procedure di verifiche e prove documentali



Obiettivi formativi del corso di Revisione Aziendale

- Principi di riferimento per la Revisione contabile (ISA – International Standard of Auditing) 1
- I principi di comportamento nell'attività di revisione (Indipendenza, scetticismo professionale, ecc.) 2
- L'obiettivo della Revisione 3
- La metodologia di revisione contabile (l'attendibilità) 4
- Il modello del rischio di revisione 5
- La significatività degli errori 6
- Il processo di revisione 7
- L'evidenza 8
- La documentazione del lavoro
- La relazione di revisione e l'espressione del giudizio

Introduzione dei Principi Internazionali di Revisione (ISA ita)

Principali Disposizioni Legislative e Regolamentari

- **2010 – D. Lgs. n. 39** «Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati» **modificato nel 2016 – D. Lgs. n. 139** «Attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati»
 - (D. Lgs. 135/16, art. 11) *In Italia la revisione legale [è] svolta in conformità ai principi di revisione internazionali adottati dalla Commissione Europea.*
 - (D. Lgs. 135/16, art. 11, comma 2) [...] in attesa che la Commissione Europea adotti i principi di revisione internazionali, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati congiuntamente, tenendo conto dei principi di revisione internazionali, dal MEF, sentita la CONSOB, e dalle associazioni e dagli ordini professionali, e successivamente adottati dal MEF, sentita la CONSOB.
- **2011 (luglio) – Convenzione MEF** con ASSIREVI, CNDCEC, INRL definire le modalità di elaborazione, congiuntamente anche alla CONSOB, dei principi di revisione
- **2014 (dicembre) – Determina MEF** per l'adozione degli ISA Italia
- **2017 (giugno) – Determina MEF** per l'adozione del nuovo ISA Italia 720 B in sostituzione della versione emanata con Determina 23 dicembre 2014
- **2017 (luglio) – Determina MEF** per l'adozione della nuova versione dei principi ISA Italia 260, 570, 700, 705, 706 e 701 in sostituzione delle versioni emanate con Determina 23 dicembre 2014.
- **2018 gennaio – Determina MEF** per l'adozione della nuova versione dei principi ISA Italia 200, 210, 220, 230, 510, 540, in sostituzione delle versioni emanate con Determina 23 dicembre 2014.

ISA Italia

Principi di Revisione Internazionali adottati in Italia

- **I principi di revisione internazionali (ISA) – ISA Clarified 2009 –**, dal principio n. 200 al n. 720, tradotti in lingua italiana dal CNDCEC nel 2010 con la collaborazione di ASSIREVI e CONSOB e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione, nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano. Tali principi sono in linea con la Policy Position dello IAASB.
- I principi di revisione, **predisposti per adempiere a disposizioni normative e regolamentari** dell'ordinamento italiano non previste dagli ISA Clarified:
 - ISA Ita n. 250B «Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale»
 - ISA Ita n. 720B «Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza»
- **Nuovi ISA o modifiche** dei precedenti per effetto delle Determinine MEF:
 - **2017 - ISA Ita n. 720B** «Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari»
 - **2017 – Modifiche ISA** Ita nn. 260, 570, 700, 705, 706 e 710 per tener conto del D.Lgs. 135/16 e, per EIP, del Regolamento (UE) n. 537/2014
 - **ISA Ita n. 701** «Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente»
 - **2018 – Modifiche ISA** Ita nn. 200, 210, 220, 230, 510, 540 e 600 per tener conto dei “conforming amendments” derivanti dal progetto dello IAASB, “Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments”.

A sovrintendere all'intera attività del Revisore Legale, il principio internazionale sul **Controllo della Qualità ISQC Italia 1**



Principi di Comportamento del Revisore

- *Principi etici e di indipendenza*
 - *Scetticismo professionale*
 - *Giudizio professionale*
 - *Conformità agli ISA*
- I principi di comportamento del Revisore sono (ISA Ita 200, par.14-20):

INDIPENDENZA

Tale requisito rappresenta un **obbligo di legge**

FONTI NORMATIVE E REGOLAMENTARI:

- negli **artt.10, 10 bis, 10 ter e 17 D.Lgs. 39/2010** (l'art. **17** è relativo agli **EIP**);
 - nel **principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 1**;
 - nel **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200** sugli “**Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)**”;
 - nel **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220** sul “**Controllo della qualità dell’incarico di revisione contabile del bilancio**”;
 - nel **regolamento** adottato con il **D.M. n. 261 del 28.12.2012** ove, tra le **casistiche** che legittimano la **cessazione anticipata** dell’incarico di revisione per **revoca** o **dimissioni volontarie**, è indicata anche l’insorgenza di situazioni **lesive** dell’indipendenza;
 - nei **principi adottati dal MEF** (sentita la Consob), elaborati dalle **associazioni** e dagli **ordini professionali congiuntamente** al Mef e alla Consob; principi che **ad oggi** sono ancora in corso di **predisposizione**.
 - Per il **sindaco-revisore** è altresì applicabile anche l’**art.2399 C.C.** (inerente l’indipendenza del collegio sindacale nello svolgimento delle funzioni di vigilanza) e le **norme di comportamento** del collegio sindacale di società **non quotate** edite a settembre del 2015 dal **Cndcec**.
- 

Obiettivi della Revisione

*ISA Ita n. 200, par. 3: La finalità della revisione contabile è quella di **accrescere il livello di fiducia** degli utilizzatori nel bilancio.*

*Ciò si realizza mediante l'**espressione di un giudizio** da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.*

Garanzia che il B fornisca

una RAPPRESENTAZIONE VERTIERA E CORRETTA

Garanzia di AFFIDABILITÀ delle informazioni del B
sulle quali gli users assumono decisioni economiche

Gli elementi costitutivi dell'azione professionale del Revisore sono:

- **il quadro normativo e regolamentare** per la redazione del B (Regolamenti UE, Direttive Comunitarie, C.C., principi IFRS, altre disposizioni di Authority specifiche e disposizioni interpretative ed integrative come i principi contabili, ecc.)
- **Regole e principi di revisione** che assicurano l'efficace e corretta esecuzione dell'attività di revisione (principi di revisione e principi etici)
- **Il giudizio sul bilancio** (l'output tangibile dell'attività di revisione reso disponibile al lettore del B). Esso è frutto del confronto tra il B oggetto di verifica e il quadro normativo e regolamentare, operato facendo ricorso a ai principi di revisione ed etici.



Definizione in auditing

Una informazione è attendibile quando dal **confronto** con altri dati rappresentativi della medesima realtà emerge una **sostanziale, precisa e univoca concordanza**

giudizio di
PROBABILITÀ

- ↑ numerosità dei confronti
- ↑ giudizio di concordanza
- ↑ grado di attendibilità

Hanno per oggetto informazioni elementari - descrizioni, quantità, prezzi unitari, eccetera - riportate in differenti evidenze allo scopo di accertare l'uguaglianza



Concetti preliminari

L'attività di revisione del bilancio di esercizio

si svolge *senza* che sia esaminata la **TOTALITÀ** delle informazioni



- procedimento di sintesi a **CAMPIONE** -



sussiste sempre una qualche **PROBABILITÀ**

che il revisore esprima un giudizio positivo su un bilancio

non rappresentante attendibilmente la realtà economica

Orientamento
alle procedure

Attività di revisione

Orientamento
al rischio di revisione



Il rischio di revisione

Rischio di revisione

Il rischio che un errore significativo non sia stato individuato nel bilancio sottoposto a verifica

Inconsapevolmente, il revisore non dispone di informazioni sufficienti per esprimere una propria opinione



La significatività in *auditing*

Poiché il lettore di bilancio esamina i bilanci pubblici
riclassificati in aggregati significativi
la significatività degli errori si riferisce
ai singoli aggregati dei bilanci riclassificati

attraverso:

- ✓ definizione di quale sia l'errore massimo tollerabile su ogni aggregato
 - ✓ definizione della soglia monetaria
- che trasforma un errore significativo quando è superata



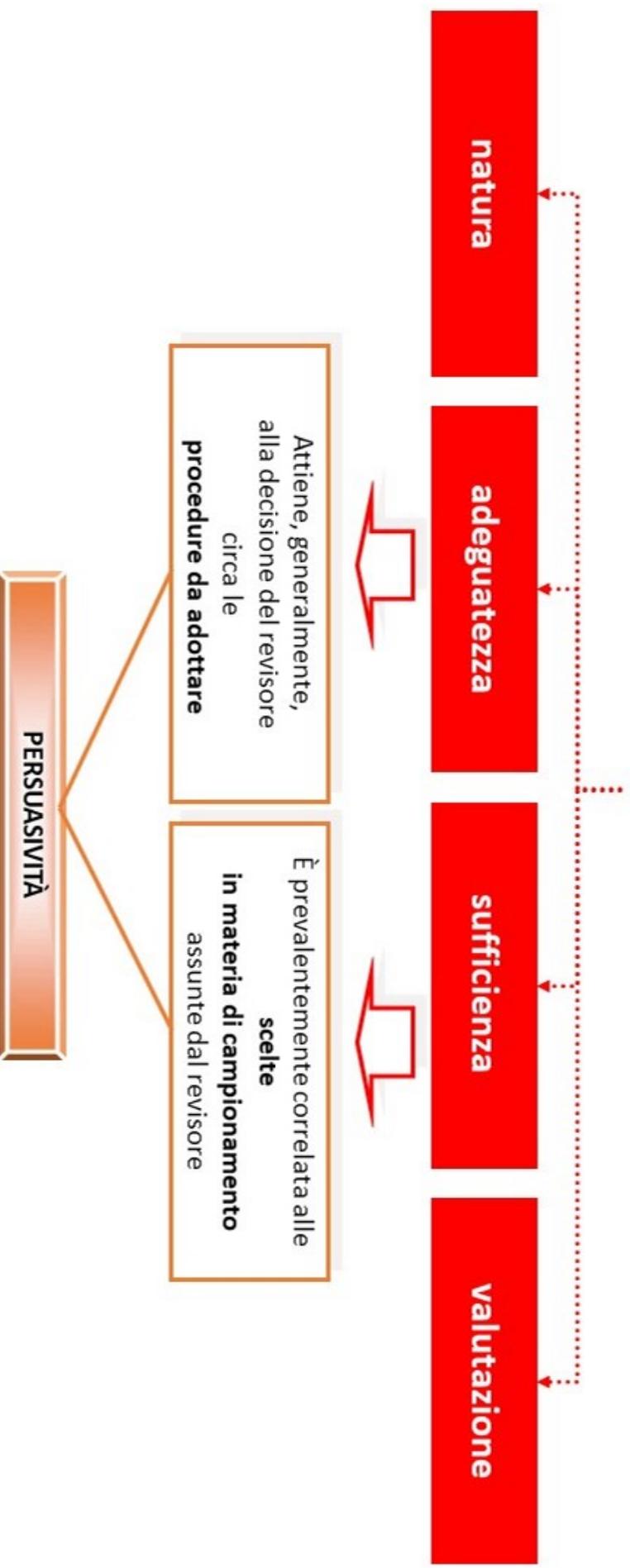
Fasi del processo di revisione

- 1 **Accettazione/mantenimento dell'incarico**
- 2 **Pianificazione dell'intervento**
- 3 **Programmazione del lavoro**
- 4 **Svolgimento delle verifiche di sostanza**
- 5 **Valutazione degli errori e discussione degli aggiustamenti proposti**
- 6 **Espressione del giudizio professionale**



Concetti fondamentali sull'evidenza

L'evidenza è costituita dai dati contabili sottostanti
e da tutte le informazioni di conferma a disposizione del revisore



CORRELAZIONE FRA TIPI DI EVIDENZA E PROCEDURE DI REVISIONE

Tipi di evidenza	Procedure di revisione
Osserv. fisica diretta	Procedure di conta fisica di attività aziendali (es. cassa, inventario fisico del magazzino)
Richiesta di conferma	Procedure volte ad ottenere, da terze parti indipendenti, una conferma scritta in merito alla correttezza di determinate informazioni
Documentazione interna ed esterna	Procedure di verifica dei documenti e delle registrazioni contabili. I documenti/registrazioni possono essere prodotti dall'azienda (interni) o provenire da soggetti terzi (esterni). La documentazione esterna possiede un grado di affidabilità normalmente superiore. Il grado di attendibilità della documentazione interna è variabile e dipende dall'affidabilità delle procedure amministrativo-contabili (SCI) che l'hanno prodotta o processata.
Osservazione, Riconnizione, Esplorazione	Procedure mediante le quali il R si forma un'impressione in merito alle modalità di svolgimento di determinati processi operativi. Non va trascurato il rischio che, in presenza del R, gli operatori si comportino nel rispetto delle politiche aziendali, sebbene in sua assenza ciò avvenga con minor frequenza o non avvenga affatto. Tuttavia le impressioni che il R può desumere osservando lo svolgimento delle attività possono rivelarsi estremamente utili ai fini della percezione di incertezze o difficoltà da parte degli operatori.
Interviste al personale cliente	Procedure per ottenere informazioni mediante interviste al personale d'azienda. In tal modo, non si ottiene evidenza conclusiva, ma informazioni che devono essere successivamente corroborate tramite procedure più approfondite.
Riesecuzione di calcoli ed altre elaborazioni	Procedure mediante le quali si verificano flussi informativi, calcoli ed elaborazioni, mediante una riesecuzione in dettaglio delle transazioni effettuate. Spesso la riesecuzione viene effettuata con l'ausilio di elaborazioni informatiche.
Verifiche di coerenza	Procedure di confronto tra informazioni raccolte in azienda (spesso in forma di aggregati o di relazioni di valori come gli indici) e valori attesi dal revisore allo scopo di accertarne la ragionevolezza. Le aspettative del R in merito ai valori e relazioni tra valori possono derivare dall'analisi dei bilanci degli anni precedenti, dai budget, dai dati medi di settore e da altre fonti.

I giudizi del Revisore

Giudizio positivo

si ritiene che il bilancio sia attendibile, conforme alla legge e adeguata ai principi contabili

Giudizio positivo con richiamo di informativa

- ✓ problemi connessi alla continuità aziendale
- ✓ accordo con gli amministratori relativamente ad una deroga di PC
- ✓ enfasi su una particolare problematica

Giudizio con rilievi

- ✓ non conformità ai PC che compromette l'attendibilità del bilancio
- ✓ limitazione nelle procedure di revisione che non preclude la possibilità di raccogliere evidenze sufficienti a giudicare attendibile il B

Giudizio avverso

il bilancio non è stato redatto in conformità ai PC tale da pregiudicare la rappresentazione veritiera e corretta

Impossibilità di esprimere un giudizio

- non è stato possibile raccogliere l'evidenza sufficiente e adeguata:
- ✓ limitazioni nei principi di revisione
 - ✓ presenza di incertezze non eliminabili