

# Che cos'è la revisione contabile e a cosa serve

Si definisce revisione contabile il complesso di attività e procedure che portano un soggetto, il revisore contabile, a formarsi un'opinione su un bilancio di esercizio o consolidato, e ad esporre tale opinione in un documento che chiameremo **Giudizio**, o **Relazione di revisione**.

# Il Revisore

- Il revisore contabile è il soggetto che, a qualunque titolo, effettua una revisione
- Più nello specifico, il revisore legale è il revisore iscritto al Registro dei revisori legali tenuto, oggi, dal MEF. Tale registro è previsto in origine dal D.Lgs 88, e oggi, col nome di Registro dei revisori legali, dal Dlgs 39/2010

# LA RELAZIONE

- tale documento non si chiama (meglio: non si chiama più) **relazione di certificazione, come magari avrete sentito**, perché in realtà non certifica i dati di bilancio, ma di fatto afferma, nel caso sia positivo, che il bilancio assoggettato a revisione non è viziato da **errori significativi**

- la revisione consiste in una analisi approfondita del bilancio di esercizio, ivi compresa la nota integrativa che del bilancio fa parte, e prevede anche che si dia un giudizio di coerenza sulla relazione sulla gestione, che del bilancio non fa parte, ma ne rappresenta un allegato necessario (salvo il caso di bilancio redatto in forma abbreviata)

# Revisione legale e revisione volontaria

- Revisione volontaria:  
per conoscere lo stato dei propri conti  
perché si desidera ricevere un contributo  
per una “due diligence”
- Revisione legale  
perché prevista dalla legge, come obbligatoria.

# Le norme che disciplinano la revisione

- Legge 1936 del 1939
- D.P.R. 136/75, articolo 1
- D.Lgs 58 del 1998 (T.U.F.) articoli da 155 a 165 bis
- Art. 2409 bis e 2409 ter (ora abrogato)
- D.lgs 39 del 2010

# Legge 1966 del 1939

- Disciplina le “società fiduciarie e di revisione”, che devono essere autorizzate dal ministero dell’Industria, praticamente in vigore fino al D.lgs 88 del 1998, che istituisce il registro dei revisori contabili

# D.P.R. 136 del 1975

- Revisione e “certificazione” del bilancio delle società quotate in borsa, oggi sostituito dal Testo Unico di Finanza, D.lgs 58 del 1998



# Revisione legale nelle società non quotate

- Articolo 2409 bis e 2409 ter del Codice civile
- D.lgs 39 del 2010

# Articolo 2409 bis

- **Revisione legale dei conti**

La revisione legale dei conti sulla società è esercitata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro.

Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

# Per le s.r.l. vige l'articolo 2477

- L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e i poteri, ivi compresa la revisione legale dei conti, la nomina di un organo di controllo o di un revisore. Se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo <sup>(2)</sup>.
- La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se il capitale sociale non è inferiore a quello minimo stabilito per le società per azioni <sup>(3)</sup>.
- La nomina dell'organo di controllo o del revisore è altresì obbligatoria se la società:
  - a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
  - b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
  - c) per due esercizi consecutivi ha superato due dei limiti indicati dal primo comma dell'articolo 2435-bis <sup>(4)</sup>.
- L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del terzo comma cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati

# Articolo 2435 bis (bilancio abbreviato)

Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità

# Art. 2409 ter (non più vigente)

- L'articolo che così recitava: *"Il revisore o la società incaricata del controllo contabile:*
  - a) verifica, nel corso dell'esercizio e con periodicità almeno trimestrale, la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione;*
  - b) verifica se il bilancio di esercizio e, ove redatto, il bilancio consolidato corrispondono alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti eseguiti e se sono conformi alle norme che li disciplinano;*
  - c) esprime con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto.*

*La relazione comprende:*

  - a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio sottoposto a revisione e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;*
  - b) una descrizione della portata della revisione svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;*
  - c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;*
  - d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;*
  - e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.*

*Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.*

# D.Lgs 39 del 2010

- Articolo 11
- 1. La revisione legale e' svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 26, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/43/CE.
- 2. Il Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob, la Banca d'Italia per quanto riguarda gli enti di cui all'articolo 16, comma 1, lettera *b*), e l'ISVAP per quanto riguarda gli enti di cui all'articolo 16, comma 1, lettere *c*) e *d*), può disporre con regolamento l'obbligo di osservare procedure di revisione o obblighi supplementari o, in casi eccezionali, il divieto di osservare parte dei principi di cui al comma 1, solo nel caso in cui l'obbligo o il divieto conseguono da disposizioni legislative specifiche relative alla portata della revisione legale.
- 3. Fino all'adozione dei principi di cui al comma 1, la revisione legale e' svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Consob.

# D.Lgs 39 del 2010

- Articolo 14
- Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:
- *a)* esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto;
- *b)* verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.
- 2. La relazione, redatta in conformità ai principi di cui all'articolo 11, comprende:
- *a)* un paragrafo introduttivo che identifica i conti annuali o consolidati sottoposti a revisione legale ed il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;
- *b)* una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;
- *c)* un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;
- *d)* eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;
- *e)* un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

# Portata dell'art. 14

- Si fa riferimento anche per le società non quotate ai principi di revisione, mentre l'art. 2409 ter dettava autonomamente, ma in maniera estremamente schematica, i tempi e le modalità di revisione.
- A titolo di esempio, sparisce il riferimento alle verifiche trimestrali. Ciò non significa che il revisore si presenta in azienda 20 giorni prima dell'assemblea, perché anche i principi di revisione distinguono una fase "interim" e una fase "final"



# I principi di revisione

- Si distinguono in nazionali e internazionali
- I principi di revisione nazionali sono emanati attualmente dal Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili
- I principi internazionali (IAS/IFRS, International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards) sono elaborati da un organismo internazionale, nel tentativo di uniformare le procedure di revisione.
- Siamo in attesa dei principi adottati dalla commissione Europea

# Cosa dicono i principi di revisione

- Disciplinano lo svolgimento dell'attività di revisione, ripercorrendo sostanzialmente la prassi formatasi nel corso degli anni.

# Come si fa la revisione

- Conoscenza dell'azienda
- Pianificazione della revisione
- Esecuzione della revisione
- Giudizio finale

# Conoscenza dell'azienda

- Cosa fa
- Come lo fa
- Quali sono le procedure
- Quali sono i rischi cui è sottoposta
  - Rischio intrinseco o inherent risk (IR)
  - Rischio di controllo o control risk (CR)

# Pianificazione della revisione

- In base al rischio di revisione, o Audit Risk (AR)
- In base alla significatività
- Verifiche di controllo interno
- Verifiche di dettaglio
- Conferme esterne
- Analisi comparative

- Il rischio di revisione è il rischio di rilasciare un giudizio positivo su un bilancio affetto da errori significativi (o, corrispondentemente, di non rilasciare un giudizio positivo su un bilancio NON affetto da errori significativi)
- A questo punto dobbiamo determinare
  - Entità del rischio
  - Quale sia l'ammontare del rischio significativo

- Il rischio di revisione, o Audit Risk, è il prodotto di tre fattori:
  - Il rischio intrinseco (IR)
  - Il rischio di controllo (CR)
  - Il rischio di individuazione (DR)

- Il rischio intrinseco ( o inherent risk) esiste indipendentemente dall'azienda o dal revisore, è connesso a fattori macroeconomici, politici, ambientali
- Il rischio di controllo è il rischio che le procedure interne all'azienda non riescano ad evidenziare un errore casuale o volontario nelle procedure
- Il rischio di individuazione, o detection risk, è il rischio che le procedure di revisione non individuino un errore significativo



- I primi due rischi (IR e CR) sono indipendenti dal revisore, ma vanno da questi stimati: spesso al rischio inerente si assegna il valore massimo, pari a 1 (o 100%).

- Il rischio di controllo va testato dal revisore, nel senso che, una volta individuate le procedure, si effettua un controllo a campione al fine di verificare che esse siano sempre rispettate. Dalle risultanze di questo controllo, il revisore determina il CR. Ove non riscontrasse alcun errore, assegna comunque un “rischio tollerabile”

- I tre rischi determinano il rischio di revisione complessivo, o Audit Risk (AR) secondo la seguente formula:
- $AR = IR \times CR \times DR$
- IR è pari a 1, per prassi
- CR lo abbiamo definito con i controlli interni
- AR è un rischio che stabiliamo noi di correre, ad esempio il 5%

- Avendo quindi tre rischi noti, possiamo ricavare il rischio di individuazione, del quale terremo conto nell'estensione delle nostre verifiche: infatti, se
- $AR = IR \times CR \times DR$ , allora
- $DR = AR / (IR \times CR)$

- Se abbiamo stabilito che il CR accettabile è 0,2 (20%), il rischio inerente 1 (100%) e il complessivo rischio di revisione (AR) 5%, il rischio di individuazione accettabile sarà:
- $DR = 0,05 / (1 \times 0,02) = 0,25$  (25%)

# ERRORE SIGNIFICATIVO

E' l'errore che induce chi prende decisioni in base al bilancio (banche, soci, etc) a modificare il proprio comportamento in funzione dell'errore stesso

- La definizione è certamente ambigua: esistono dei livelli stabiliti dalla prassi internazionale, con riferimento al fatturato, al risultato prima delle imposte, al patrimonio netto o ad altre grandezze

## Guida ODCEC per la revisione delle PMI

Valore di riferimento	Prassi internazionale	Prassi nazionale
	% min	% max
Ricavi	1	3
Risultato operativo	3	7
Utile ante imposte	n.d.	n.d.
Totale attivo	1	3
Patrimonio netto	3	5



# Articoli 2621 e 2622

- La Punibilità del reato di false comunicazioni sociali è esclusa se le deviazioni non determinano una variazione del risultato ante imposte superiore al 5% o del patrimonio netto superiore all'1%
- Chiaramente la situazione può cambiare tantissimo fra una società sottocapitalizzata e una con un grosso patrimonio netto
- In ogni caso, basta non superare uno dei due limiti per l'esclusione della punibilità

- La punibilità è altresì esclusa se le variazioni, anche superiori ai livelli considerati, derivino da valutazioni estimative che, singolarmente considerate, non differiscano in misura superiore al 10% dal valore corretto

- supponiamo di avere la seguente situazione:
- 
- patrimonio netto € 6.000.000
- risultato ante imposte € 2.000.000
- fatturato € 12.000.000
- applicando le percentuali della tabella vista all'inizio, e cioè l'1% ai ricavi e al patrimonio, e il 5% al risultato ante imposte, otteniamo i seguenti tre valori di significatività:
- sul patrimonio € 60.000
- sui ricavi € 120.000
- Sul risultato ante imposte € 60.000
- Possiamo scegliere come livello di significatività la base più bassa, € 60.000, oppure una media dei tre, ossia € 80.000.

- La significatività è “overall”, ovvero a livello di bilancio globale.
- Essa deve essere attribuita, con diverse metodologie, alle varie poste di bilancio
- Ad esempio, su poste modeste o di facile accertamento, possiamo non attribuirne affatto, liberando così margini di errore per poste di più complessa e incerta verifica

# Pianificazione ed esecuzione dei controlli

- Appurata la corrispondenza delle voci di contabilità con il bilancio, e la loro corretta classificazione, vengono pianificati i controlli
- Essi possono essere esaustivi, su poste con pochi movimenti contabili
- Possono essere a campione

# Il campionamento

- Soggettivo
- Statistico

# Campionamento soggettivo

- Su poste con relativamente pochi movimenti contabili, es: 100
- Affidato all'esperienza del revisore, che si concentrerà sui movimenti più significativi, che controllerà tutti, e sceglierà un campione di quelli meno significativi (asimmetria delle popolazioni contabili)

# Campionamento statistico

- Per attributi (controlli di conformità)
- Di validità (controlli sui saldi di bilancio)



# Campionamento per attributi

- Volto a verificare la conformità ad una certa procedura (es: presenza/assenza di una firma di autorizzazione sul documento), e basato sulle tavole della distribuzione binomiale

# Di validità

- Basato sulle proprietà della distribuzione normale: porta alla seguente asserzione, ad esempio:
- Siamo certi al 96% che il valore della posta esaminata non differisce dal valore corretto di più o meno il 5%

# Proiezione dei risultati

- Il campionamento ci fornisce le caratteristiche di una porzione della popolazione contabile: tale risultato va proiettato, al fine di trarre le conclusioni, sull'intera popolazione contabile.

# Verifica

- Se le singole poste non superano la probabilità di errore loro assegnata in fase di riparto della significatività, possiamo accettare il bilancio come corretto
- Se vi sono poste i cui errori eccedono, va verificata la possibilità di “errori compensativi” di segno opposto.

# Quantità e qualità degli errori riscontrati

- Errori di piccolo importo devono essere attenzionati, perché possono essere sintomo di problemi seri (carenza nelle procedure di controllo, piccole frodi, ecc.)

# I controlli

- Documentali (fatture, buste paga, ecc)
- Conferme esterne (richieste saldi)
- Analisi comparative (indici di rotazione, margini, ecc)
- Sui cicli (ricavi, costi, lavoro, immobilizzazioni, liquidità, patrimonio netto)

# La relazione

- Piena
- Con richiami di informativa
- Con rilievi
- Diniego
- Impossibilità di emettere un giudizio

- Continuità aziendale:
- Attiene alla possibilità che determinate circostanze pregiudichino la continuità aziendale: in assenza di un piano predisposto dagli amministratori, sarà impossibile emettere un giudizio



# Documentazione del lavoro

- Carte di lavoro e responsabilità del revisore
- Organiche, devono permettere ad un terzo di poter ricostruire l'attività di revisione

# Caratteristiche

- Formalizzate
- Riferimenti incrociati

- Sono forse l'unico sistema con il quale il revisore può difendersi, atteso che la sua è obbligazione di mezzi e non di risultati

# IN PRATICA

- La revisione, come detto, si basa sul concetto di “materialità”, o “significatività”, che rappresenta, in definitiva, l’importo massimo di errore che può essere tollerato a livello di bilancio nel suo complesso.
- Essa è trattata nel principio di revisione numero 320, intitolato

IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITÀ NELLA REVISIONE

La significatività ed il rischio di revisione sono tra loro inversamente proporzionali; quindi ad un livello di significatività elevato, corrisponde un rischio di revisione basso e viceversa. Il revisore

deve considerare tale proporzionalità inversa tra significatività e rischio di revisione quando determina la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione da svolgere

# Overall materiality e account level materiality

- Overall – a livello di bilancio nel suo complesso
- Account level – a livello di singola classe di valori: ad esempio, a livello di crediti verso i clienti

- Mentre nel primo caso si tratta di scegliere, sostanzialmente, tra le diverse prassi adottate dagli operatori, specie a livello internazionale, l'allocazione alle voci di bilancio presenta molteplici problemi, ed è rimessa all'esperienza del revisore, o meglio, di chi programma la revisione

- Ad esempio, il controllo del conto bancario viene effettuato anche con l'ausilio di conferme esterne, ovvero dell'estratto conto e del modello ABI/REV, per cui si raggiunge un grado di certezza totale. Il revisore può evitare di attribuire quote di materialità a tale area



- Il conto crediti verso clienti e il conto rimanenze finali, al contrario, presentano maggiori difficoltà di verifica, per cui il revisore attribuirà quote maggiori di materialità a queste aree

<b>ATTIVO</b>		
B.1.7	Immobil immat altre	113.113,00
		<b>113.113,00</b>
B.2.1	Terreni e fabbricati	2.445.094,00
B.2.2	Imp. E macchinari	5.479.622,00
B.2.3	Attrezz. Ind. E comm.	141.825,00
B.2.4	Altri beni	23.376,00
		<b>8.089.917,00</b>
B.3.1.a	Imp controllate	465.400,00
B.3.1.b	Imp. Collegate	9.760,00
B.3.1.d	Altre imprese	1.033,00
		<b>476.193,00</b>
B.3.2.a	Crediti imm,ti	86.738,00
		<b>86.738,00</b>
	<b>Tot. Imm.ni</b>	<b>8.765.961,00</b>
C.1.1	materie prime	1.410.150,00
C.1.4	Prod fin e merci	-
		<b>1.410.150,00</b>
C.2.1	Clienti	3.880.658,00
C.2.2	Vs imp controllate	688.098,00
C.2.3	Ve imp collegate	697.580,00
C.2.4	Vs controllanti	337.446,00
C.2.4.bis	Crediti tributari	156.826,00
C.2.5	Vs altri	777.330,00
		<b>6.537.938,00</b>
C.3.6	Altri titoli	615,00
C.4.1	Dep bancari	1.932.374,00
C.4.3	Cassa	4.666,00
		<b>1.937.040,00</b>
D	Ratei e risconti	2.582.584,00
	<b>Tot attivo</b>	<b>21.234.288,00</b>

- Totale Attivo 21.234.288,00

- 1% 212.343,00

# Sign. 1% su tutte le poste

		<b>ATTIVO</b>	<b>sign. Proposta</b>
B.1.7	Immobil immat altre	113.113,00	1.131,13
		<b>113.113,00</b>	
B.2.1	Terreni e fabbricati	2.445.094,00	24.450,95
B.2.2	Imp. E macchinari	5.479.622,00	54.796,25
B.2.3	Attrezz. Ind. E comm.	141.825,00	1.418,25
B.2.4	Altri beni	23.376,00	233,73
		<b>8.089.917,00</b>	
B.3.1.a	Imp controllate	465.400,00	4.654,00
B.3.1.b	Imp. Collegate	9.760,00	97,60
B.3.1.d	Altre imprese	1.033,00	10,33
		<b>476.193,00</b>	
B.3.2.a	Crediti imm,ti	86.738,00	867,38
		<b>86.738,00</b>	
	<b>Tot. Imm.ni</b>	<b>8.765.961,00</b>	
C.1.1	materie prime	1.410.150,00	14.101,50
C.1.4	Prod fin e merci	-	
		<b>1.410.150,00</b>	
C.2.1	Clienti	3.880.658,00	38.806,58
C.2.2	Vs imp controllate	688.098,00	6.880,98
C.2.3	Ve imp collegate	697.580,00	6.975,80
C.2.4	Vs controllanti	337.446,00	3.374,46
C.2.4.bis	Crediti tributari	156.826,00	1.568,26
C.2.5	Vs altri	777.330,00	7.773,28
		<b>6.537.938,00</b>	
C.3.6	Altri titoli	615,00	6,15
C.4.1	Dep bancari	1.932.374,00	19.323,75
C.4.3	Cassa	4.666,00	46,66
		<b>1.937.040,00</b>	
D	Ratei e risconti	2.582.584,00	25.825,83
	<b>Tot attivo</b>	<b>21.234.288,00</b>	<b>212.342,88</b>

# Riparto soggettivo

		<b>ATTIVO</b>	<b>sign. Proposta</b>	<b>sign. Allocata</b>
B.1.7	Immobil immat altre	113.113,00	1.131,13	1.131,13
		<b>113.113,00</b>		
B.2.1	Terreni e fabbricati	2.445.094,00	24.450,95	-
B.2.2	Imp. E macchinari	5.479.622,00	54.796,25	-
B.2.3	Attrezz. Ind. E comm.	141.825,00	1.418,25	-
B.2.4	Altri beni	23.376,00	233,73	-
		<b>8.089.917,00</b>		
B.3.1.a	Imp controllate	465.400,00	4.654,00	9.308,00
B.3.1.b	Imp. Collegate	9.760,00	97,60	390,40
B.3.1.d	Altre imprese	1.033,00	10,33	185,92
		<b>476.193,00</b>		
B.3.2.a	Crediti imm,ti	86.738,00	867,38	867,38
		<b>86.738,00</b>		
	<b>Tot. Imm.ni</b>	<b>8.765.961,00</b>		
C.1.1	materie prime	1.410.150,00	14.101,50	42.304,51
C.1.4	Prod fin e merci	-		
		<b>1.410.150,00</b>		
C.2.1	Clienti	3.880.658,00	38.806,58	77.613,16
C.2.2	Vs imp controllate	688.098,00	6.880,98	13.761,95
C.2.3	Ve imp collegate	697.580,00	6.975,80	13.951,60
C.2.4	Vs controllanti	337.446,00	3.374,46	6.748,91
C.2.4.bis	Crediti tributari	156.826,00	1.568,26	4.704,77
C.2.5	Vs altri	777.330,00	7.773,28	15.546,56
		<b>6.537.938,00</b>		
C.3.6	Altri titoli	615,00	6,15	-
C.4.1	Dep bancari	1.932.374,00	19.323,75	-
C.4.3	Cassa	4.666,00	46,66	-
		<b>1.937.040,00</b>		
D	Ratei e risconti	2.582.584,00	25.825,83	25.825,83
	<b>Tot attivo</b>	<b>21.234.288,00</b>	<b>212.342,88</b>	<b>212.340,14</b>

- Dove non ho attribuito significatività, non tollererò errori. Non significa che tali poste non contengano errori, ma che si tratta di poste facilmente controllabili.
- Ovviamente, in sede di riesame delle carte di lavoro, dovessi trovare errori in queste poste, valuterò la possibilità di compensarli con minori errori riscontrati su altre poste rispetto alla significatività attribuita in via preliminare

# I controlli nella pratica

- Controlli fisici (magazzino, denaro in cassa)
- Documentali (fatture, buste paga, atti pubblici, riepiloghi, prospetti di calcolo, ecc.)
- Controlli di coerenza (mediante indici)

# Controlli fisici

- Prevedono la presenza del revisore, e consistono, ad esempio, nel presenziare alle operazioni di inventario fisico del magazzino



# Controlli documentali

- Verifica dei documenti a supporto delle registrazioni contabili e delle valutazioni effettuate

# Controlli di coerenza

- Ad esempio, sempre sulle rimanenze finali, controllo dell'indice di rotazione delle merci o, per quanto riguarda i crediti verso clienti, calcolo della dilazione media effettiva.
- Ovviamente, tali indici vanno raffrontati con quelli di esercizi precedenti

# Estensione dei controlli

- Esaustivi
- A campione

# Controlli esaustivi

- Ad esempio, il conto sopravvenienze attive

# Controlli a campione

- Campione soggettivo
- Campione statistico

# Campione soggettivo

- Affidato all'esperienza del revisore, in genere si applica su popolazioni contabili non numerose, ad esempio fino a 100/150 elementi

# Campione statistico

- Test di controllo
- Test di valore

# Test di controllo

- Servono a valutare se una o più caratteristiche siano presenti in una data popolazione di elementi: a titolo di esempio, verificare la presenza di tutte le firme autorizzative sui cicli richiesta-ordine-acquisto-ricevimento-pagamento
- Proprietà della distribuzione binomiale



# Test di controllo

- Si usano specialmente nella valutazione dei sistemi di controllo interno, quindi in fase di programmazione della revisione, e servono tra l'altro a trarre conclusioni in merito a quella che dovrà essere l'estensione dei controlli di validità

**Determinazione della dimensione del campione per un livello di affidabilità del 95%.**

(rischio di valutare il rischio di controllo troppo basso = 5%)

(numero consentito di deviazioni indicato tra parentesi)

Tasso attesa di eccezioni nella popolazione	Errore massimo tollerabile										
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
0,00%	149 (0)	99 (0)	74 (0)	59 (0)	49 (0)	42 (0)	36 (0)	32 (0)	29 (0)	19 (0)	14 (0)
0,25%	236 (1)	157 (1)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
0,50%	*	157 (1)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
0,75%	*	208 (2)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
1,00%	*	*	156 (2)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
1,25%	*	*	156 (2)	124 (2)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
1,50%	*	*	192 (3)	124 (2)	103 (2)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
1,75%	*	*	227 (4)	153 (3)	103 (2)	88 (2)	77 (2)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
2,00%	*	*	*	181 (4)	127 (3)	88 (2)	77 (2)	68 (2)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
2,25%	*	*	*	208 (5)	127 (3)	88 (2)	77 (2)	68 (2)	61 (2)	30 (1)	22 (1)
2,50%	*	*	*	*	150 (4)	109 (3)	77 (2)	68 (2)	61 (2)	30 (1)	22 (1)
2,75%	*	*	*	*	173 (5)	109 (3)	95 (3)	68 (2)	61 (2)	30 (1)	22 (1)
3,00%	*	*	*	*	195 (6)	129 (4)	95 (3)	84 (3)	61 (2)	30 (1)	22 (1)
3,25%	*	*	*	*	*	148 (5)	112 (4)	84 (3)	61 (2)	30 (1)	22 (1)
3,50%	*	*	*	*	*	167 (6)	112 (4)	84 (3)	76 (3)	40 (2)	22 (1)
3,75%	*	*	*	*	*	185 (7)	129 (5)	100 (4)	76 (3)	40 (2)	22 (1)
4,00%	*	*	*	*	*	*	146 (6)	100 (4)	89 (4)	40 (2)	22 (1)
5,00%	*	*	*	*	*	*	*	158 (8)	116 (6)	40 (2)	30 (2)
6,00%	*	*	*	*	*	*	*	*	179 (11)	50 (3)	30 (2)
7,00%	*	*	*	*	*	*	*	*	*	68 (5)	37 (3)

\* La dimensione del campione è troppo elevata per essere efficiente.

Fonte: American Institute of Certified Public Accountants, Auditing Procedure Study, Audit Sampling (New York, 1994).

# Test di valore

- Servono a verificare il valore reale di un conto
- Un conto è composto da molti elementi, da cui viene estratto un campione. Dall'analisi del campione, si traggono conclusioni sulla validità dell'intero conto.
- Sono effettuati con riferimento alle proprietà della distribuzione "normale" (curva di Gauss)

- Con tale metodologia si può giungere ad affermare, ad esempio, che “siamo sicuri, al 95%, che il valore reale del conto non si discosti da quello contabilizzato di più o meno X.
- Tale X è il valore che confrontiamo con la materialità attribuita

- Un metodo utilizzato è quello PPS, Probability Proportional to Size, ossia ogni elemento ha una probabilità di essere “estratto” proporzionale alla sua dimensione.
- E' un metodo abbastanza complesso, e prevede che si possano estrarre i dati aziendali in formato elettronico.

- In alternativa, si possono utilizzare metodi più semplici, come ad esempio, l'utilizzo di tavole di numeri casuali, prestampate o generate dal computer.

# La stratificazione

- Come detto a suo tempo, spesso le popolazioni contabili si caratterizzano per asimmetria: ovvero, accade che una grossa parte del valore di un conto sia accolta in pochi elementi. Generalmente questi elementi si esaminano tutti.

- Il limite rispetto al quale un valore va accolto nel gruppo di quelli da esaminare esaustivamente è quello della materialità attribuita al relativo conto.
- Se abbiamo stabilito che, per l'elenco dei crediti verso clienti, siamo disposti a tollerare un errore di 100.000, esamineremo tutti i saldi di importo pari o superiore.



- Per i saldi di valore inferiore, utilizzeremo il campionamento.
- Così facendo, e, naturalmente, se svolgiamo verifiche accurate ed appropriate, avremo intanto raggiunto una certezza su una buona percentuale del valore della posta esaminata.

# Proiezione degli errori

- Gli errori possono essere di sovrastima (il valore contabilizzato è superiore a quello corretto) e di sottostima (il valore è inferiore a quello corretto)
- Per determinare l'errore totale in una posta contabile dobbiamo sommare agli errori riscontrati una proiezione degli errori stessi sulla parte non campionata.

# Proiezione degli errori

1	Valore totale dei crediti verso clienti	1.000.000,00
2	Numero saldi	800
3	Materialità attribuita	50.000,00
4	Elementi superiori a 50.000,00.	40
5	Per un valore totale di	350.000,00
6	Errori riscontrati (somma algebrica di sovrastime e sottostime)	10.500,00
7	Popolaz. Composta da elementi di val. inferiore:	650.000,00
8	numero elementi	760
9	campionati	40,00
10	Per un valore di	300.000,00
11	errori	8.500,00
12	Popolazione non controllata (1-5-10)	350.000,00

# Proiezione degli errori

Il nostro errore sarà pari a:

errore sui valori controllati esaustivamente	10.500,00
errore sul campione	8.500,00
errore proiettato	"X"

# Proiezione degli errori

- La proiezione presenta diverse problematiche:
- Innanzitutto, errori si sovrastima e sottostima andrebbero proiettati in maniera diversa
- In secondo luogo, bisognerebbe tener conto anche del c.d. “errore di campionamento”

# La proiezione degli errori

Il nostro errore sarà pari a:

errore sui valori controllati esaustivamente	10.500,00
errore sul campione	8.500,00
errore proiettato	9.916,67
<b>Errore totale</b>	<b>28.916,67</b>


- Questo errore è inferiore alla materialità attribuita di 50.000, quindi accettiamo il valore della posta

# le rimanenze finali: i controlli fisici

- Tipico esempio è il controllo della consistenza delle rimanenze finali. Tale controllo inizia con la supervisione, da parte del revisore, delle operazioni di inventario.



# Le rimanenze finali: I controlli fisici

- Generalmente esiste una contabilità di magazzino, che riporta qualità e quantità delle merci giacenti. Il controllo viene quindi effettuato spuntando,  sul foglio di riepilogo del magazzino, le merci riscontrate fisicamente.

# Le rimanenze finali: I controlli fisici

- Naturalmente occorre una certa abilità del revisore nel valutare “ad occhio” che le merci deperite o inutilizzabili siano evidenziate a parte

# Le rimanenze finali: i controlli sul valore

- Successivamente, generalmente nella fase “final”, vengono controllati i criteri di valorizzazione: se si tratta di materie prime, in base alle fatture d’acquisto e al metodo dichiarato, FiFo, LiFo, valore medio.

# Le rimanenze finali: i controlli sul valore

- Se siamo in presenza di semilavorati o prodotti finiti, la situazione è più complessa: va controllato il criterio di imputazione dei costi di produzione e, soprattutto, ne va controllata la coerenza nel tempo.

# Le rimanenze finali: i controlli sul valore

- Il revisore verbalizza in una apposita carta di lavoro il controllo effettuato sul magazzino: di tale carta di lavoro farà parte, presumibilmente, il prospetto di riepilogo della contabilità di magazzino con le apposite spunte di controllo

# Esempio di carta di lavoro relativa alle rimanenze

## VERBALE DI INVENTARIO

Società revisionata   
bilancio al   
Revisore

L'anno  il giorno  del mese di

il sottoscritto Revisore si è recato presso la sede della società in intestazione, dove alla presenza dei Sigg.

Nome e cognome	Qualifica

ha assistito alla redazione dell'inventario fisico alla chiusura dell'esercizio al

# Esempio di carta di lavoro relativa alle rimanenze

## 1) Procedure del Cliente

La società  - ] effettua l'inventario fisico annualmente alla chiusura dell'esercizio

si no

Durante l'inventario, viene bloccata la movimentazione di beni in entrata ed uscita?

--	--

Note:

--

si no

Sono inclusi i materiali giacenti presso altri depositi?

--	--

Note:

--

si no

I beni difettosi o di scarto o obsoleti vengono evidenziati con appositi cartellini?

--	--

Note:

--

si no

I beni sono disposti in modo ordinato e facilmente identificabili?

--	--

Note:

--

si no

Vengono usati fogli di lavoro predisposti dalla società?

--	--

Note:

--

## 2) Lavoro svolto

Abbiamo quindi effettuato delle conte a campione, il cui dettaglio è allegato al presente verbale, non rilevando discordanze tali da inficiare la validità di quanto rilevato dalla società nella propria contabilità di magazzino.

Le differenze sono state opportunamente riconciliate, in particolare sulla base delle bolle di entrata ed uscita, alla data del  00/01/1900 ]

si no

I beni in deposito includono beni di terzi?

--	--

Vengono usati fogli di lavoro predisposti dalla società?

Note:

--

si no

Vi sono beni della società inclusi nell'inventario e depositate presso terzi?

--	--

si no

se sì, esiste apposita documentazione giustificativa?

--	--

Note:

--

# I crediti e i debiti: la circolarizzazione

- La circolarizzazione dei crediti e dei debiti è un tipico caso di richiesta di conferma “esterna”
- Le conferme esterne, nella revisione contabile, hanno una forte valenza probatoria, perché provengono da soggetti terzi che presentano interessi contrastanti con l’azienda sottoposta a revisione



# I crediti e i debiti: la circolarizzazione

- Il primo passo è la selezione dei saldi da circolarizzare: essa viene fatta in base a campionamento, con le metodologie che abbiamo esaminato in precedenza

# Esempio (fonte: "Auditing" di Livatino Pecchiari Pogliani – ed. Egea)

## FOGLIO DI LAVORO PER LA SELEZIONE DI UN CAMPIONE SECONDO LA TECNICA PPS

Probability Proportional to Size

Valore monetario popolazione **78.411.201** €  
 Errore Massimo Tollerabile % **5,0%**  
 Errore Massimo Tollerabile monetario **3.920.560** €  
 Errore Atteso % **1,0%**  
 Errore Atteso Monetario **784.112** €  
 Livello di affidabilità prescelto **95,0%**  
 R-Factor **3,00** coefficiente  
 Fattore di Espansione **1,60** coefficiente  
 Intervallo di selezione **888.660** €  
 Random numer **-420.000** €  
 Start Random Number **468.660** €

La dimensione massima teorica del campione sarebbe pari a:  
 88,24 elementi  
 ovvero 88,00 elem. (arrotond.)

Riconciliazione dei parametri utilizzati  
 + Totale serie ACM **77.782.104**  
 + Random Number **420.000**  
 = Totale **78.202.104**  
 : Intervallo di selezione **888.660**  
 = Tot. Dim. Teor. Arrotond. **88,00**

	Item no.	Codice Id.	Valore	ACM	Superamento intervallo	Item scelto	Formule per il riepilogo degli item estratti: si veda il foglio 87 "report"			
Totali	1.000		78.411.201	78.411.201	77.782.104	78.670.765	12.300.968			
Start random number						468.660				
	1	AAA-00001	21.100	21.100	0	468.660				
	2	AAA-00002	117.276	138.376	0	468.660				
	3	AAA-00003	20.661	159.037	0	468.660				
	4	AAA-00004	21.810	180.847	0	468.660				
	5	AAA-00005	101.235	282.082	0	468.660				
	6	AAA-00006	848	282.930	0	468.660				
	7	AAA-00007	13.528	296.458	0	468.660				
	8	AAA-00008	7.737	304.195	0	468.660				
	9	AAA-00009	76.949	381.144	0	468.660				
	10	AAA-00010	12.848	393.992	0	468.660				
	11	AAA-00011	892.500	1.286.492	468.660	1.357.321	892.500	11	892.500	1
	12	AAA-00012	3.102	1.289.594	0	1.357.321			892.500	0
	13	AAA-00013	129.734	1.419.328	1.357.321	2.245.981	129.734	13	1.022.234	1
	14	AAA-00014	6.862	1.426.190	0	2.245.981			1.022.234	0
	15	AAA-00015	683	1.426.873	0	2.245.981			1.022.234	0
	16	AAA-00016	112.500	1.539.373	0	2.245.981			1.022.234	0
	17	AAA-00017	22.227	1.561.600	0	2.245.981			1.022.234	0
	18	AAA-00018	112.614	1.674.214	0	2.245.981			1.022.234	0
	19	AAA-00019	24.737	1.698.951	0	2.245.981			1.022.234	0
	20	AAA-00020	16.042	1.714.993	0	2.245.981			1.022.234	0
	21	AAA-00021	114.025	1.829.018	0	2.245.981			1.022.234	0
	22	AAA-00022	19.635	1.848.653	0	2.245.981			1.022.234	0
	23	AAA-00023	11.910	1.860.563	0	2.245.981			1.022.234	0
	24	AAA-00024	25.198	1.885.761	0	2.245.981			1.022.234	0
	25	AAA-00025	15.677	1.901.438	0	2.245.981			1.022.234	0
	26	AAA-00026	146.435	2.047.873	0	2.245.981			1.022.234	0
	27	AAA-00027	22.037	2.069.910	0	2.245.981			1.022.234	0
	28	AAA-00028	4.147	2.074.057	0	2.245.981			1.022.234	0
	29	AAA-00029	24.715	2.098.772	0	2.245.981			1.022.234	0
	30	AAA-00030	23.514	2.122.286	0	2.245.981			1.022.234	0
	31	AAA-00031	90.239	2.212.525	0	2.245.981			1.022.234	0
	32	AAA-00032	58.684	2.271.209	2.245.981	3.134.641	58.684	32	1.080.918	1

# Esempio (fonte: “Auditing” di Livatino Pecchiari Pogliani – ed. Egea)

## RIEPILOGO DEGLI ITEM ESTRATTI (fino ad un massimo di 250 items)

	Totale della popolazione	Totale item estratti	di cui: Top stratum	di cui: Item inferiori all'intervallo di selezione	Totale di controllo
Numero di item	1.000	87	4	83	87
Valore degli item	78.411.201	12.300.968	4.361.270	7.939.698	12.300.968
Intervallo di selezione	888.660				
Criterio di stratificazione			>=888.660	<888.660	

Item possibili	Item scelti	Item scelto		
		No.	Codice	Valore
1	1	11	AAA-00011	892.500
2	2	13	AAA-00013	129.734
3	3	32	AAA-00032	58.684
4	4	45	AAA-00045	2.132
5	5	56	AAA-00056	27.710
6	6	65	AAA-00065	124.383
7	7	74	AAA-00074	69.523
8	8	86	AAA-00086	55.290
9	9	97	AAA-00097	142.018
10	10	107	AAA-00107	139.910
11	11	117	AAA-00117	82.321
12	12	133	AAA-00133	43.739

# Esempio (fonte: “Auditing” di Livatino Pecchiari Pogliani – ed. Egea)

## RIEPILOGO DEGLI ITEM ESTRATTI (fino ad un massimo di 250 items)

	Totale della popolazione	Totale item estratti	di cui: Top stratum	di cui: Item inferiori all'intervallo di selezione	Totali di controllo
Numero di item	1.000	87	4	83	87
Valore degli item	78.411.201	12.300.968	4.361.270	7.939.698	12.300.968
Intervallo di selezione	888.660				
Criterio di stratificazione			>=888.660	<888.660	

Item possibili	Item scelti	Item scelto				
		No.	Codice	Valore	risposta	delta
1	1	11	AAA-00011	892.500	892.500	0
2	2	13	AAA-00013	129.734	128.500	1.234
3	3	32	AAA-00032	58.684	58.684	0
4	4	45	AAA-00045	2.132	0	2.132
5	5	56	AAA-00056	27.710	27.710	0
6	6	65	AAA-00065	124.383	124.382	1
7	7	74	AAA-00074	69.523	69.523	0
8	8	86	AAA-00086	55.290	55.290	0
9	9	97	AAA-00097	142.018	142.018	0
10	10	107	AAA-00107	139.910	139.910	0
11	11	117	AAA-00117	82.321	82.400	-79
12	12	133	AAA-00133	43.739	43.700	39



# I crediti e i debiti: la circolarizzazione

- Ovviamente, non tutti i soggetti circolarizzati risponderanno
- In questo caso, si svolgeranno sui saldi privi di risposta procedure alternative

# Esempio di lettera di circolarizzazione

## **FAC-SIMILE DI LETTERA PER I FORNITORI**

(da battere su carta intestata della società revisionata)

\_\_\_\_\_, lì \_\_\_\_\_

Spett.le

In relazione al normale controllo della nostra contabilità, Vi siamo grati se vorrete inviare direttamente ai nostri revisori contabili:

**RES AUDIT Srl**  
**Via Dei Nebrodi n. 64**  
**90144 PALERMO**  
**TEL. 091/8887738 – FAX 091/8888009**

l'estratto dei nostri conti con Voi dal quale si evinca il saldo a Vs. credito/debito alla data del \_\_\_\_ (data bilancio)\_\_\_\_\_.

Alleghiamo busta affrancata ed indirizzata per la risposta. Vi informiamo che i dati assunti dalla Res Audit Srl, titolare del trattamento, saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione contabile del nostro bilancio e che saranno conservati a cura della stessa in archivi cartacei ed in archivi elettronici nel rispetto delle misure di sicurezza previste dalla legge 675/1996. Si rinvia all'art. 13 della citata legge per i diritti spettanti all'interessato a propria tutela.

Nel ringraziarVi, distintamente Vi salutiamo.

# Gli Istituti di credito

- La richiesta di informazioni va inviata a tutti gli istituti di credito
- La risposta viene fornita su un modello chiamato ABI/REV
- Si riconciliano gli estratti conto bancari



# Il patrimonio netto

- Verifica relativamente semplice:
- Capitale sottoscritto e versato
- Verbali di assemblea su destinazione utili e copertura perdite
- La verifica risulta inoltre indirettamente dalle verifiche su attività e passività

# Ratei e risconti

- In genere, controllo dei prospetti elaborati dall'azienda, a partire dal documento base; es, polizza assicurativa o contratto di leasing

# Costi e ricavi

- Esaustivo (es: sopravvenienze)
- A campione (es: merci c/acquisti)
- Nel caso del campione, valgono le considerazioni svolte su crediti e debiti.

# Nota integrativa

- Contenuto minimale ex art. 2427
- Norme “extra codicem vagantes”, ad esempio informazioni sulle politiche ambientali o sull’adozione dei sistemi di sicurezza e privacy

# Relazione sulla gestione art. 2428

- Dalla relazione devono in ogni caso risultare:
- 1) le attività di ricerca e di sviluppo;
- 2) i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
- 3) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente;
- 4) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni;
- 5) i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- 6) l'evoluzione prevedibile della gestione;
- 6-bis) in relazione all'uso da parte della società di strumenti finanziari e se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio:
  - a) gli obiettivi e le politiche della società in materia di gestione del rischio finanziario, compresa la politica di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste;
  - b) l'esposizione della società al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari.

# Avvocati e consulenti

- Danno informazioni in merito alle cause attive e passive, anche potenziali, e sul loro prevedibile esito

# Attestazioni della direzione

- Aver messo a disposizione tutta la documentazione
- Che non esistono passività potenziali
- Che le rimanenze, valutate al metodo \_\_\_\_, sono rappresentate da beni di proprietà, e non esistono beni di proprietà presso terzi o beni di terzi nei magazzini aziendali
- Che impegni e garanzie sono accolti nei conti d'ordine