LA PIANIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ DI AUDIT – LA DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO

Relatore: Gianluca Nappo

PIANIFICAZIONE, STRATEGIA E PIANO DI REVISIONE

I NUOVI STANDARD ISA

Con la determina del 1° settembre 2022 n. 219019, diffusa ieri, la Ragioneria generale dello Stato ha riemesso gran parte dei principi di revisione (33 ISA Italia e 3 SA Italia) che devono essere applicati nelle revisioni dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o successivamente.

Gli standard coinvolti in tale aggiornamento, per i quali viene sostituita la versione precedente, sono i seguenti:

- i principi di revisione ISA Italia nn. **200,** 210, 230, 240, 250, 260, 265, **300,** 315, **320, 330**, 402, 450, 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580, 600, 610, 620, 700,
701, 705, 706, 710 e 720;
- i principi di revisione SA Italia nn. 250B, 700B e 720B.

Come sottolineato nel comunicato stampa di presentazione dal Presidente del CNDCEC, **l'aggiornamento riflette l'evoluzione dei principi di revisione internazionali emanati dallo IAASB nonché le modifiche alla normativa italiana in materia di revisione.**

I NUOVI STANDARD ISA

Nel dettaglio, l'aggiornamento tiene conto, innanzitutto, del progetto dello IAASB "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement", il cui esito è consistito nella nuova versione del documento ISA 315 "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement" pubblicato nel mese di dicembre 2019 (la quale, oltre a riflettersi nel corrispondente principio ISA Italia, ha comportato la necessità di modificare, .con i cosiddetti "conforming amendments", anche altri numerosi ISA Italia) e delle modifiche apportate ai principi di revisione internazionali ISA dallo IAASB pubblicate nel mese di aprile 2020 a seguito dell'aggiornamento dell'International Ethics Standards Board for Accountants' International Code of Ethics for Professional Accountants.

I NUOVI STANDARD ISA

Inoltre, si sono tenute in considerazione le modifiche introdotte dal principio di revisione SA Italia n. 700B "Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale con riferimento al bilancio redatto secondo il formato elettronico unico di comunicazione" nonché le previsioni normative aventi ad oggetto la disciplina della revisione legale del bilancio degli Enti del Terzo settore. Infine, sono state apportate alcune modifiche di carattere editoriale e non sostanziale.

PIANIFICAZIONE, STRATEGIA E PIANO DI REVISIONE

ISA Italia 200-Oggetto ed obiettivo del principio

Il piano di revisione

Il piano di revisione è più dettagliato della strategia generale di revisione, in quanto include la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione che devono essere svolte dai membri del team di revisione.

La pianificazione di tali procedure di revisione avviene nel corso della revisione man mano che il piano di revisione relativo all'incarico viene elaborato. Ad esempio, la pianificazione delle procedure di valutazione

del rischio avviene nelle fasi iniziali del processo di revisione. Tuttavia, la pianificazione della natura, della tempistica e dell'estensione di specifiche procedure di revisione conseguenti dipende dal risultato di tali procedure di valutazione del rischio. Inoltre, il revisore può iniziare a svolgere le procedure di revisione

conseguenti per alcune classi di operazioni, saldi contabili

PIANIFICAZIONE, STRATEGIA E PIANO DI REVISIONE

ISA 300 – OGGETTO E OBIETTIVO DELLA REVISIONE

Il presente principio tratta della responsabilità del revisore nel pianificare la revisione contabile del bilancio.

Viene predisposto facendo riferimento ad incarichi ricorrenti. Gli ulteriore aspetti da considerare nel caso di un primo incarico di revisione sono identificati separatamente.

Il revisore deve definire la strategia generale che stabilisca:

Portata

Tempistica

Direzione della revisione

E che guidi l'elaborazione del piano di revisione.

PIANIFICAZIONE, STRATEGIA E PIANO DI REVISIONE

ISA 300 – OGGETTO E OBIETTIVO DELLA REVISIONE

DOCUMENTARE QUESTO PROCESSO

La natura e l'estensione delle attività di revisione di pianificazione variano in ragione delle dimensioni e della complessità dell'impresa, dell'esperienza maturata dei membri chiave del team durante lo svolgimento dei precedenti incarichi presso l'impresa e dei cambiamenti nelle circostanze che si verificano durante lo svolgimento dell'incarico.

PIANIFICAZIONE, STRATEGIA E PIANO DI REVISIONE

ELEMENTI DA CONSIDERARE NELLA STRATEGIA

La determinazione della significatività

LA STRATEGIA DI REVISIONE
VS
PIANO DI REVISIONE
IL CONCETTO DI EFFICACIA E DI EFFICIENZA

DA ISA 200 IN POI

IL CONCETTO DI RAGIONEVOLE SICUREZZA- IL DISCERNIMENTO DEL REVISORE

ISA 200 OBIETTIVI PARR 11-12

Nello svolgimento della revisione contabile del bilancio, gli obiettivi generali del revisore (di seguito anche "obiettivigeneralidi revisione") sono i seguenti:

a. acquisire **una ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

b. **emettere una relazione sul bilancio** ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore.

STRATEGIA E PIANO DI REVISIONE

Il piano di revisione è più dettagliato della strategia generale di revisione, in quanto include la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione che devono essere svolte dai membri del team di revisione.

La pianificazione di tali procedure di revisione avviene nel corso della revisione man mano che il piano di revisione relativo all'incarico viene elaborato. Ad esempio, la pianificazione delle procedure di valutazione del rischio avviene nelle fasi iniziali del processo di revisione. Tuttavia, la pianificazione della natura, della tempistica e dell'estensione di specifiche procedure di revisione conseguenti dipende dal risultato di tali procedure di valutazione del rischio. Inoltre, il revisore può iniziare a svolgere le procedure di revisione conseguenti per alcune classi di operazioni, saldi contabili e informative prima di pianificare tutte le rimanenti procedure di revisione conseguenti.

STRATEGIA E PIANO DI REVISIONE

La documentazione della strategia generale di revisione rappresenta **l'evidenza delle principali decisioni assunte dal revisore, considerate necessarie per un'adeguata pianificazione** della revisione e per la comunicazione di aspetti significativi al team di revisione.

Ad esempio, il revisore può riepilogare la strategia generale di revisione in forma di memorandum contenente le principali decisioni che riguardano in generale la portata, la tempistica e lo svolgimento della revisione.

IL REVISORE DEVE COMPRENDERE IL LAVORO DA SVOLGERE PRIMA DI DETERMINARE LA STRATEGIA.

LA DOCUMENTAZIONE DELLA STRATEGIA E PIANO DI REVISIONE

La documentazione del piano di revisione rappresenta l'evidenza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti pianificate a livello di asserzioni in risposta ai rischi identificati e valutati.

La documentazione del piano di revisione rappresenta inoltre l'evidenza dell'adeguata pianificazione delle procedure di revisione e consente il riesame e l'approvazione delle stesse prima del loro svolgimento. Il revisore può utilizzare programmi di revisione standard ovvero check-list per il completamento del lavoro, opportunamente adattati alle particolari circostanze dell'incarico.

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Il settore di attività, normativa e gli altri fattori esterni, incluso il quadro normativo sull'informazione economico finanziaria applicabile;

Le caratteristiche dell'impresa (le sue operazioni, l'assetto proprietario e la governance, le tipologie degli investimenti in essere e pianificati per il futuro, oltre al modo in cui l'azienda si finanzia.

È necessario identificare quali possano essere i rischi generali della revisione in tutti gli aspetti tipici del singolo lavoro. Ad esempio capire quali sono i tipi di finanziamento può far comprendere i rischi contrattuali dei mutui le necessarie garanzie prestate il rischio che tali garanzie possono essere attivate in relazione agli indici di bilancio. Capire questo aspetto può aiutare a pianificare una strategia di controllo delle politiche di bilancio. Ad esempio se il contratto di finanziamento della società impone un determinato rapporto tra patrimonio netto e margine operativo lordo è necessario capire se la società sposta al di sotto del margine determinati costi.

La comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera

Le fonti delle informazioni possono essere ad esempio:

- colloqui con amministratori, dirigenti, revisori interni, consulenti e legali;
- pubblicazioni di settore;
- leggi e regolamenti che influenzano l’attività;
- visite di sedi, uffici e stabilimenti;
- documenti prodotti dal cliente generalmente per informare il pubblico

PIANIFICAZIONE, STRATEGIA E PIANO DI REVISIONE

Il passaggio da strategia a pianificazione

Una volta raccolti gli elementi, il primo passo dell'attività di pianificazione consiste nell'individuare una strategia generale che definisca la portata, la tempistica e la direzione della revisione. Questa fase è caratterizzata da:

- determinare gli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste;
- individuare, di conseguenza, la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico;

considerare quindi i fattori significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione, impiegando talune risorse in specifiche aree di revisione, quali l'utilizzo di membri del team con appropriata esperienza per aree ad alto rischio o il coinvolgimento di esperti per le materie più complesse;

gestire, dirigere e supervisionare tali risorse, con riferimento alla tempistica delle riunioni di organizzazione e di consultazione con il team di revisione, alle modalità di svolgimento delle attività di riesame da parte del responsabile dell'incarico ovvero quali risorse impiegare se durante una fase di interim ovvero a date prossime a quella di chiusura.

Il passaggio da strategia a pianificazione

Definita la strategia, il revisore elabora un piano di revisione, più dettagliato rispetto alla strategia nella natura, tempistica ed estensione delle procedure di valutazione del rischio, delle procedure di risposta ad esso (a livello di asserzioni), delle altre procedure necessarie per la conformità agli ISA Italia.

I rischi pervasivi identificati a livello di bilancio, come ad esempio quelli legati a carenze significative nell'ambiente di controllo o quelli legati ad eventuali frodi che potrebbero potenzialmente coinvolgere molteplici asserzioni, **devono essere fronteggiati dal revisore tramite risposte generali che includono ad esempio l'utilizzo del cd "scetticismo professionale",** la necessità di includere elementi di imprevedibilità nelle procedure, eventuali modifiche del piano di audit.

Il concetto di significatività

identificazione delle tipologie di rischio ed elementi probativi della revisione

L’obiettivo della revisione di un bilancio è quello di permettere al revisore di esprimere un giudizio professionale sul bilancio, in tutti i suoi aspetti significativi, sulla base delle disposizioni che ne disciplinano i criteri di redazione.
La valutazione di significatività discende da un giudizio professionale.

Il revisore valuta la significatività sia a livello del bilancio nel suo complesso, sia in relazione a singoli conti, classi di operazioni e informazioni.

La significatività può essere influenzata da considerazioni su aspetti legali o normativi e da considerazioni relative a singole voci e rapporti di bilancio. Questo processo può dar luogo a diversi livelli di significatività a seconda dell'aspetto del bilancio preso in considerazione.

La “significatività” nella revisione contabile: Isa Italia n. 320

Il **Principio di revisione ISA Italia 320** tratta del concetto di **significatività** nel contesto della revisione contabile, introducendo anche la definizione di “**significatività operativa**” quale tema particolarmente rilevante per il revisore nella pianificazione ed esecuzione del lavoro. Il Principio indica anche alcune regole utili per la **determinazione della significatività**, per la **modifica** nel corso della revisione e per la **documentazione** dei fattori considerati ai fini della sua determinazione. Utili commenti al Principio sono anche contenuti nel capitolo 14 del **Quaderno Assirevi n. 16-2015**.

Viene in via preliminare chiarito che la determinazione della significatività da parte del revisore è frutto del suo **giudizio professionale**, ed è perciò influenzata dalla percezione del revisore delle **esigenze di informativa**degli utilizzatori del bilancio.
La **significatività dell’errore** è un concetto fondamentale nella revisione. Gli errori sono considerati significativi quando ci si può ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano **in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori** sulla base del bilancio.

La significatività **non è un dato statico** e immutabile. Infatti, se è vero che essa è determinata in fase di pianificazione per stabilire la portata del lavoro da svolgere (ad es.: per stabilire le partite da esaminare, la natura e l’estensione dei controlli), è altrettanto vero che essa è considerata ai fini della **valutazione dell’effetto degli errori identificati** e quindi dell’effetto degli errori non corretti nella formazione del giudizio di revisione sul bilancio d’esercizio.

La “significatività” nella revisione contabile: Isa Italia n. 320

Il Principio di revisione Isa Italia 320 introduce in particolare **due livelli di significatività**:

- la **significatività per il bilancio nel suo complesso**;
- la **significatività operativa**.

Il Principio prevede poi che il revisore possa stabilire **diversi livelli di significatività** da applicare a particolari **classi di operazioni**, saldi contabili, eccetera.

La **significatività per il bilancio nel suo complesso** ha essenzialmente la funzione di definire **un limite**, quantitativo e qualitativo, in base al quale saranno **valutati gli errori** (singoli e complessivi) individuati dal revisore per decidere se modificare il proprio giudizio sul bilancio.

Viene stabilita preliminarmente sulla base dei dati, delle informazioni e dei documenti disponibili e successivamente aggiornata.

La “significatività” nella revisione contabile: Isa Italia n. 320

Come punto di partenza nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso, viene spesso applicata una **percentuale ad un valore di riferimento** prescelto. La scelta dei valori di riferimento, e delle percentuali da applicare, dipende dal **giudizio professionale del revisore**, che terrà in considerazione alcuni aspetti tra i quali ad esempio: le **esigenze degli utilizzatori**, **la natura dell’impresa**, le modalità di finanziamento dell’impresa, la **volatilità dei dati di bilancio**, eccetera.

La nozione di “**significatività operativa**” nasce dal fatto che se si pianificasse la revisione solo nella prospettiva di individuare errori singolarmente significativi, si rischierebbe di sottovalutare che un insieme di errori, anche singolarmente non significativi, può far sì che il bilancio sia significativamente errato; ovvero, non lascerebbe **margine per eventuali errori non individuati**. Ecco allora che la significatività operativa viene determinata in modo da **ridurre** ad un livello ragionevolmente basso **la probabilità che l’insieme degli errori non corretti** e non individuati nel bilancio **superi la significatività** per il bilancio nel suo complesso.

LA REGOLA DEL POLLICE – RULE OF THUMB
UN MODO SEMPLICE PER IDENTIFICARE IL LIMITE DELL'ERRORE TOLLERABILE

La significatività complessiva (regola del pollice)
Le grandezze e le soglie più utilizzate nella pratica indicate dall'IFAC sono le seguenti:

Totale attivo 1% <> 3%
Ricavi o costi 1% <> 3%
Patrimonio netto 3% <> 5%
Risultato operativo 3% <> 7%

ERRORI CUMULATI E LIMITE DELL'ERRORE TOLLERABILE

INSIEME DEGLI ERRORI CUMULATI

- Il revisore deve cumulare gli identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili.

- Gli errori cumulati devono includere sia quelli rilevati nel periodo corrente che quelli degli esercizi precedenti, con impatto sul bilancio del periodo amministrativo in esame.

PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Il revisore deve svolgere le seguenti procedure di valutazione del rischio per comprendere l'impresa ed il contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno:

- **indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa;**
- **procedure di analisi comparative**
- **osservazioni ed ispezioni**

PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Il revisore deve:

- **identificare i rischi nel corso del processo volto a comprendere l'impresa ed il suo contesto, inclusi i relativi controlli istituiti a fronte di tali rischi, considerando le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa contenuta nel bilancio;**
- **collegare i rischi identificati ai profili che possono risultare errati a livello di asserzioni;**
- **valutare se i rischi siano di una importanza tale da causare errori significativi in bilancio;**
- **valutare la probabilità che i rischi possano causare errori significativi nel bilancio.**

IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITA' E LE PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Il revisore deve comprendere l'impresa ed il contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, in misura sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, ed in misura sufficiente per stabilire e svolgere le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati (procedure conseguenti).

LA SIGNIFICATIVITA': LA VALUTAZIONE DELRISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI

Natura del rischio

E' necessario valutare se:

- se il rischio sia un rischio di frode o meno;
- se il rischio sia connesso a recenti e significativi sviluppi economici, contabili o di altra natura e richieda quindi un'attenzione particolare;
- la complessità delle operazioni.

LA SIGNIFICATIVITA': LA VALUTAZIONE DELRISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI

Natura del rischio (continua)

E'necessario valutare se:

- il rischio sia connesso a operazioni significative con parti correlate;

  il grado di soggettività nella misurazione delle informazioni economico-finanziarie connesse al rischio, specialmente di quelle che comportano un ampio grado di incertezza nella misurazione;

- se il rischio sia connesso a operazioni significative al di fuori del normale corso degli affari per l'impresa o che, sotto altri aspetti, sembrino essere inusuali.

DEFINIZIONI

Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

Registrazioni contabili - Le registrazioni delle rilevazioni contabili di prima nota e le evidenze di supporto assegni e l'evidenza di trasferimenti elettronici di fondi; le fatture; i contratti; la contabilità generale e sezionale, le scritture sul libro giornale ed altre rettifiche di bilancio che non sono riflesse in scritture contabili, le evidenze come fogli di lavoro e prospetti a supporto dell'allocazione di costi, conteggi, riconciliazioni ed altre informazioni.

Appropriatezza (degli elementi probativi) - La misura della qualità degli elementi probativi, cioè, la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore.

Elementi probativi - Le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio. Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio sia altre informazioni.

ISA 520

LE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATICA

L’analisi comparativa è una delle colonne portanti della revisione contabile e ad essa è interamente dedicato il principio di revisione internazionale ISA n. 520 e sono effettuati numerosi richiami nei documenti ISA n. 315 e ISA n. 330.

Ai fini dei principi di revisione, con il termine “procedure di analisi comparativa” si intendono le valutazioni dell’informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura, quali ad esempio:

Le informazioni comparabili relative a periodi amministrativi precedenti;

I risultati che l’impresa prevede di raggiungere, quali budget o previsioni (forecast), o aspettative del revisore

Informazioni del settore di appartenenza in cui opera l’impresa (benchmarking)

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

quelle esistenti tra elementi dell’informazione finanziaria che ci si attende seguano un andamento prevedibile in base all’esperienza dell’impresa, quali, ad esempio, le percentuali di margine lordo;

quelle esistenti tra informazioni finanziarie e informazioni pertinenti di altra natura, quali, ad esempio, il rapporto tra costo complessivo delle retribuzioni e numero dei dipendenti.

QUESTION TIME

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

- **LA PIANIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ DI AUDIT**
- **– LA DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO**

- Relatore: Gianluca Nappo