

Novità “ISA” e strumenti operativi del revisore

A cura di

Gustavo Desana

*Dottore Commercialista e Revisore Legale, Presidente Commissione
Bilancio e Revisione UNGDCEC*

I riflessi delle nuove normative successive al D.Lgs 39/2010

XBRL 2011-01-04 (schemi di bilancio)

OIC aggiornati (edizione 2014)

XBRL 2014-11-17 (nota integrativa)

XBRL 2015-12-14 (nota integrativa)

SA Italia 250B e ISQC1 Italia

ISA Italia

D.Lgs 139/2015 (recepimento dir. 2013/34/UE)

Legge di Stabilità 2016

Bozze nuovi OIC 15 e OIC 19



Ad esempio

- Le novità legate al D.Lgs 139/2015:
 - Spese ricerca e pubblicità non più capitalizzabili
 - Diversi criteri di ammortamento (es. avviamento)
 - Criterio del costo ammortizzato
 - L'applicazione del principio di rilevanza
 - Derivati in bilancio
 - Rendiconto finanziario



Gli strumenti...

- *Verbali e procedure del collegio sindacale* (IRDCEC - giugno 2013)
- *Strumenti operativi per il controllo legale dei conti: schede riepilogative e check list* (Commissione revisione UNGDCEC – settembre 2013)
- *I principi di revisione ISA Italia* (Assirevi, quaderno n. 16, marzo 2015)
- XBRL: documento Assirevi n. 191 (Maggio 2015)
- *Attività di vigilanza del collegio sindacale delle società non quotate nell'ambito dei controlli sull'assetto organizzativo* (CNDCEC – ODCEC Roma – maggio 2015)
- Le verifiche sulla regolare tenuta della contabilità: “*Documento applicativo del principio di revisione (SA Italia) 250B*” (Assirevi e CNDCEC – luglio 2015)

...gli strumenti

- *Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate (CNDCEC – settembre 2015)*
- *Linee guida per il sindaco unico (CNDCEC – dicembre 2015)*
- *“L’applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori” (CNDCEC – dicembre 2015)*
- *“Adattamento dei principi contabili OIC alle PMI alla luce della Direttiva 2013/34/UE” (Commissione bilancio e revisione UNGDCEC – marzo 2016)*
- *La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti (CNDCEC – marzo 2016)*
- *Verballi e procedure del collegio sindacale (CNDCEC – marzo 2016)*

Documento commissione

“bilancio e revisione” - UNGDCEC

Adattamento dei principi contabili OIC alle PMI alla luce della Direttiva 2013/34/UE

- Analisi di alcuni principi contabili OIC
- Riferimenti alle modifiche del Decreto 139/2015 (recepimento Direttiva 2013/UE/34) all'interno di ciascun capitolo
- Esempi di applicazione pratica dei principi OIC
- Cenni alle bozze di OIC 15 (crediti) e OIC 19 (debiti), in pubblica consultazione dal 7.3.2016

E. Becucci	G. Ciletti
A. Cuccaro	B. D' Agostinis
B. d' ambrosio	E. De Carlo
G. Desana	M. Dichio
A. Fenni	S. Franceschetti
G. Grassi	A. Lattanzio
M. Lombardi	M. Milano
F. Orabona	S. Pagliaroli
M. Pellicelli	F. Pelosi
P. Pisani	F. Sansalvadore
F. Savio	N. Taranto

ISA Italia - struttura

- 33 principi ISA Italia
- 1 Principio ISQC1 Italia - controllo della qualità
- 2 Principi SA Italia - per ottemperare alla legislazione nazionale:
 - 250 B - Le verifiche per la regolare tenuta della contabilità
 - 720 B -L'espressione del giudizio di coerenza
- I nuovi principi seguono la seguente struttura:
 - **“Introduzione”, “Obiettivi” e “Definizioni”**
 - Regole (il revisore deve ...)
 - Linee guida ed altro materiale esplicativo
 - Appendici

Isa Italia – principali modifiche

- ISA Italia 210 (accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione)
- ISA Italia 220 (controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio)
- SA Italia 250B (le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale)
- ISA Italia 320 (significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile)
- ISA Italia 450 (valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile)
- ISA Italia 540 (revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value e della relativa informativa)

Isa Italia – principali modifiche

- ISA Italia 560 (eventi successivi)
- ISA Italia 600 (la revisione del bilancio del gruppo – considerazioni specifiche – incluso il lavoro dei revisori delle componenti)
- ISA Italia 700 (formazione del giudizio e relazione sul bilancio)
- ISA Italia 705 (modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente)
- ISA Italia 706 (richiami d' informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente)

ISA Italia 200 - Obiettivi generali di revisione

- Il principio ISA Italia 200 (par. 11), specifica che gli obiettivi generali della revisione sono:
- *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;*
- *Emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore*

ISA Italia 200 - Alcuni concetti fondamentali

Dagli obiettivi si traggono alcuni concetti fondamentali della revisione, tra cui:

- **ragionevole sicurezza** (il principio 200 parla di un livello di sicurezza elevato, ma non assoluto);
- **significatività**, in termini di “rischio” e di “importi” (cfr. ISA Italia 320 - paragrafi da 2 a 6).

(18) Per ottenere una ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e per consentire in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio.

ISA Italia 200 – definizione di rischio di errori significativi

Rischio di errori significativi: il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile. È costituito da:

- **rischio intrinseco**, la possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un' informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito;
- **rischio di controllo**, il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un' informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

Il processo di revisione



Cfr. pagina 26 di
*L'applicazione
dei principi di
revisione
internazionali
(ISA Italia) alle
imprese di
dimensioni
minori (CNDCEC
– dicembre
2015)*

ISA Italia 315 – valutazione del rischio

- (5) Il revisore deve svolgere le procedure di valutazione del rischio [...]
- (6) Le procedure di valutazione del rischio devono includere [...]:
- indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa [...]
 - procedure di analisi comparativa
 - osservazioni ed ispezioni
- (25) **Il revisore deve *identificare e valutare* i rischi di errori significativi:**
- a livello di bilancio;
 - a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti.



ISA Italia 315 – comprensione dell'impresa

- Il principio Isa Italia 315 (par. 11) indica come necessaria la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.
- Il revisore deve acquisire una comprensione del settore di attività, della regolamentazione e degli altri fattori esterni rilevanti, della natura dell'impresa, degli obiettivi e delle strategie della stessa ed i relativi rischi connessi all'attività svolta.
- Inoltre, al par. 12, il principio indica che *il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile [...]. La rilevanza ai fini della revisione di un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, è oggetto di giudizio professionale da parte del revisore.*

ISA Italia 315 – rischi, documentazione e strategia di revisione

- La comprensione dell'impresa è fondamentale per l'individuazione e la valutazione dei rischi
- (32) Il revisore **deve includere nella documentazione [...]**:
 - gli elementi chiave della comprensione [...], le fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione; **le procedure di valutazione del rischio svolte;**
 - *i rischi di errori significativi identificati e valutati [...];*
 - *i rischi identificati ed i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione [...]*
- Dalla conoscenza dell'impresa e dall'analisi dei rischi discende la strategia di revisione da adottare, sulla base della quale sarà pianificato il lavoro.

In sintesi

- Il revisore deve **conoscere l'impresa**, il suo settore, il suo modo di operare, il suo controllo interno (**ai fini dell'informativa finanziaria, o più in generale se siamo sindaci-revisori**).
- E' necessario **ragionare per rischi** ed in particolare per quelli significativi.
- **L'identificazione e la valutazione dei rischi sono un procedimento continuo.**
- Occorre **documentare** l'attività svolta, le valutazioni e le conclusioni.
- **Una volta identificati i rischi, occorre dare le risposte al rischio e definire la strategia di revisione.**



ISA ITALIA 330 – le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati

ISA Italia 330 – risposte ai rischi identificati e valutati

- (6) *Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni.*
- (7) *Nel definire le procedure di revisione conseguenti da svolgere, il revisore deve:*
- a) *considerare le ragioni alla base della valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa [...]*
 - b) ***acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta sia la valutazione del rischio*** da parte del revisore. (Rif.: Par. A19)

PROCEDURE DI VALIDITA'

PROCEDURE DI CONFORMITA'

ISA Italia 330 – procedure di conformità e di validità

Procedure di conformità

(8) Il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità [...] se:

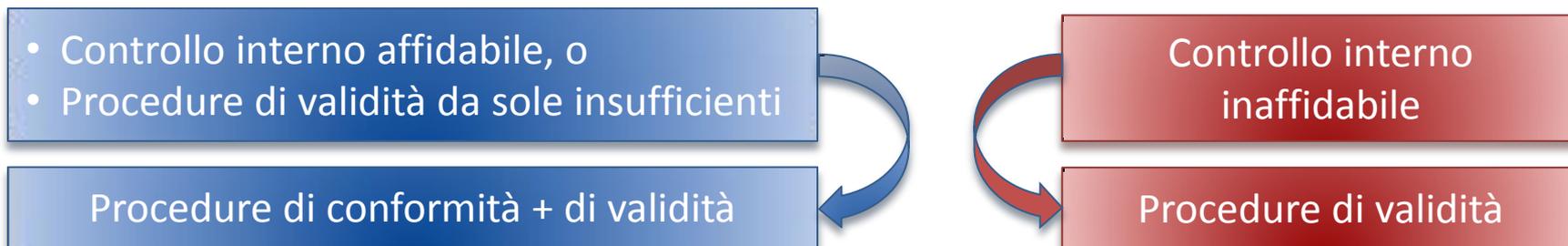
- a) Nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetti che i controlli operino efficacemente*
- b) Le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni.*



Procedure di validità

(18) Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile e informativa.

ISA Italia 330 – cosa occorre fare in risposta ai rischi identificati



In risposta ai rischi identificati e valutati, occorre:

- acquisire elementi probativi sufficienti ad avere la ragionevole certezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi;
- **documentare** natura (ispezione, osservazione, indagine, conferma esterna, ricalcolo, riesecuzione o procedura di analisi comparativa), tempistica ed estensione delle procedure di revisione.

ISA 230 - La documentazione della revisione

Isa Italia 230 – la documentazione della revisione

- (2) *La documentazione della revisione contabile che soddisfi quanto previsto nel presente principio di revisione e le specifiche regole in tema di documentazione contenute in altri principi di revisione pertinenti **fornisce**:*
 - a) evidenza degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sul raggiungimento degli obiettivi generali;
 - b) evidenza che il lavoro di revisione sia stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili



Isa Italia 230 – utilità della documentazione

- (3) *La documentazione della revisione è utile per ulteriori finalità, tra le quali:*
- *assistere il team di revisione nella pianificazione [...];*
 - *assistere i membri del team di revisione responsabili della supervisione, nel dirigere e supervisionare il lavoro [...];*
 - *permettere al team di revisione di dare conto dell'attività svolta;*
 - *mantenere una evidenza documentale degli aspetti che mantengono la loro rilevanza nei futuri incarichi di revisione;*
 - *permettere lo svolgimento del riesame della qualità e delle ispezioni in conformità al [...] ISQC Italia 1;*
 - *permettere l'effettuazione di ispezioni da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni applicabili.*

Isa Italia 230 – contenuto della documentazione

- *(8) Il revisore deve predisporre documentazione della revisione che sia sufficiente a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere: (Rif.: Parr. A2-A5, A16-A17)*
 - a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte per conformarsi ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; (Rif.: Parr. A6-A7);*
 - b) i risultati delle procedure di revisione svolte e gli elementi probativi acquisiti;*
 - c) gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni. (Rif.:Parr. A8-A11)*

ISA Italia 230 – la documentazione per imprese di dimensioni minori

A16. Nel caso di **imprese di dimensioni minori** la documentazione:

- è generalmente meno ampia di quella prevista per le imprese di maggiori dimensioni;
- se il responsabile dell'incarico svolge il lavoro per intero, non si documenteranno gli aspetti finalizzati ad informare il team di revisione;
- ciononostante, il responsabile dell'incarico opera predisponendo la documentazione della revisione in modo che possa essere compresa da un revisore esperto, poiché tale documentazione può essere sottoposta al riesame di soggetti esterni per finalità di vigilanza o per altre finalità.

In conclusione...

Carte di lavoro, non un insieme di fotocopie.

Grazie per l'attenzione

