

La revisione legale dei conti

ISA 530 Campionamento

ISA 540 Revisione delle stime

ISA 550 Parti correlate

Relatori: Dario Colombo e Fabio Resnati
Milano, 20 settembre 2018

ISA 530 Campionamento

Campionamento ISA 530

Campionamento di revisione: L'applicazione di procedure di revisione su una percentuale inferiore al 100% degli elementi che costituiscono la popolazione. Tutti gli elementi che costituiscono la popolazione devono avere una possibilità di essere scelti così da fornire elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sull'intera popolazione.

- ✓ Campionamento statistico
- ✓ Campionamento ragionato (o non statistico)
 - elementi di imparzialità
 - il campionamento per strati
- ✓ Indicare i criteri di campionamento utilizzati nelle carte di lavoro

Campionamento ragionato

Il revisore deve determinare le modalità di selezione delle voci da verificare che siano efficaci a raggiungere l'obiettivo del controllo.

a) **Selezione di tutte le voci (100%)**

- La popolazione è costituita da un numero limitato di voci
- Esiste un rischio significativo e gli altri metodi non sono efficaci

b) **Selezione di voci specifiche**

✓ **Voci di elevato valore o voci chiave**

(Es: Voci sospette; inusuali; soggette a rischio; errori già riscontrati).

✓ **Tutte le voci superiori ad un certo importo**

✓ **Voci per acquisire informazioni**

(Es: certe operazioni dell'impresa).

c) **Stratificazione**

Campionamento ragionato e giudizio del revisore

Implica l'esercizio del giudizio professionale nello stabilire:

- la dimensione del campione
- gli elementi da selezionare
- l'affidabilità della popolazione in base ai risultati del campione esaminato

Campionamento ragionato (stratificazione)

Stratificazione

Significa dividere l'universo in base ad alcune caratteristiche ed applicare criteri di selezione differenti.

Esempio di criteri da applicare ai vari strati:

- ✓ Selezione specifica:
 - tutti i crediti superiori al limite di significatività
 - tutti i crediti senza incasso nell'esercizio
 - 2 clienti con saldo avere (per capire)
- ✓ Metodo unità monetarie cumulate
 - per tutti gli altri crediti

Campionamento statistico

E' configurato per trarre conclusioni sull'intera popolazione basandosi sui risultati di un campione estratto

Può essere applicato a test di conformità o verifiche di dettaglio

Si basa su:

- selezione casuale degli elementi del campione;
- utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, inclusa la determinazione del rischio di campionamento

Campionamento statistico / ragionato

Il campionamento di revisione consente di proiettare l'errore (o la deviazione riscontrata) sull'intero universo ma:

- con il **campionamento ragionato** posso solo determinare la stima più probabile dell'errore totale;
- con il **campionamento statistico** posso determinare la stima dell'errore totale indicando anche la “confidenza” della stima. (Ad esempio: Con una probabilità del 95% l'errore non supera 1.000)

Campionamento per attributi (si applica ai test sui controlli per le PMI)

Dimensione campione	Numero di errori riscontrati			
	0	1	2	3
10 elementi	Livello medio di riduzione del rischio	Nessuna riduzione del rischio	Nessuna riduzione del rischio	Nessuna riduzione del rischio
30 elementi	Livello alto di riduzione del rischio	Livello medio di riduzione del rischio	Nessuna riduzione del rischio	Nessuna riduzione del rischio
60 elementi	Livello alto di riduzione del rischio		Livello medio di riduzione del rischio	Nessuna riduzione del rischio

**Fonte CDNC che cita
ISA Guide**

Campionamento – Test di dettaglio esempio circolarizzazione

Occorre verificare la scelta dei clienti a cui inviare la richiesta di conferma dei saldi e valutare il risultato delle verifiche eseguite

1 – Definire la possibile strategia di scelta del campione

Stratificazione
dell'universo

Tipologia del saldo clienti	Criterio di selezione
Tutti i crediti superiori a XXX	Selezionare tutte le voci
Crediti compresi tra YYY e XXX	Selezione di una voce ogni tre
Crediti inferiori a YYY	Campionamento di revisione
Clienti con saldo avere	2 (scelti in base a giudizio professionale per capire)

Supponiamo che i crediti inferiori a YYY abbiano un saldo di 138.863 euro e che la significatività operativa sia di €15.000.

Campionamento – esempio

Come definire la selezione del campione

2 – Definire il livello di rischio (Alto, Moderato, Basso o minimale)

Associare ad ogni livello di rischio un “livello di confidenza” ed un “fattore di confidenza” in base alla seguente tabella (FONTE CNDCEC)

Livello di rischio	Livello di confidenza	Fattore di confidenza
Minimale	50%	0,67
Basso	63%	1
Moderato	86%	2
Alto	95%	3

Supponiamo che **il livello di rischio** per la voce Crediti verso clienti sia: **Alto**

Quindi:

- ✓ **Livello di confidenza:** 95%
- ✓ **Fattore di confidenza :** 3

Campionamento – esempio

Come definire la selezione del campione

3 – Determinare la dimensione del campione

Intervallo di campionamento = Significatività / Fattore di confidenza = 15.000/3,0 = **5.000**

$$\text{Dimensione del campione} = \frac{\text{Dimensione monetaria dell'universo}}{\text{Intervallo di campionamento}} = \frac{138.863}{5.000} = \mathbf{28}$$

o, in sintesi

$$\text{Dimensione del campione} = \frac{\text{Dimensione monetaria dell'universo} * \text{Fattore di confidenza}}{\text{Significatività}} = \frac{138.863 * 3}{15.000} = \mathbf{28}$$

Campionamento – Fonte CNDCEC

Come definire la selezione del campione

4 – Identificare il campione

Estrarre un numero casuale tra 1 e 5.000 (supponiamo 436)

Vengono inclusi nel campione i clienti il cui la colonna “Differenza” presenta un valore positivo

Nome Cliente	Saldo crediti inferiori a YYY A	Differenza B = A - D	Includere nel campione (Si se B > 0)	Resto D Se B è positivo: D - 5.000 Se B è negativo: B
				-436
A	4.750	4.314	Si	-686
B	3.500	2.814	Si	-2.186
C	1.800	-386	No	-386
D	2.700	2.314	Si	-2.686
E	950	-1.736	No	-1.736
F	2.580	-844	Si	-4.156

Omissis				

Totale	138.863	138.863		28 elementi scelti

Campionamento – metodo alternativo

Come definire la selezione del campione

4 – Identificare il campione

Estrarre un numero casuale tra 1 e 5.000 (supponiamo 436)

Vengono inclusi nel campione i clienti il cui la colonna “saldo cumulato” supera il valore della colonna “intervallo di campionamento”

	Saldo crediti inferiori a YYY	Totale cumulato	Intervallo di campionamento	Includere nel campione?
A	4.750	4.750	436	SI (1)
B	3.500	8.250	5.436	SI (2)
C	1.800	10.050	10.436	NO
D	2.700	12.750	10.436	SI (3)
E	950	13.700	15.436	NO
F	2.580	16.280	15.436	SI (4)

Omissis				

Totale	138.863	138.863		28 elementi scelti



Campionamento – esempio

Proiezione degli errori (supponiamo di aver trovato 3 errori)

5 – Proiezione degli errori

Cliente	Valore corretto	Saldo per società	Errore riscontrato	Errore %
D	500	400	100	20,00%
K	350	200	150	42,86%
Z	600	750	(150)	(25,00%)
Errore percentuale totale				37,86%
Errore percentuale medio = $37,86\% / 28$ (dimensione campione)				1,3518%
Errore proiettato su tutti i crediti di valore inferiore a YY $1,3518\% * 138.863$				1.877,15

Poiché l'errore proiettato (1.877,15) è inferiore alla significatività operativa possiamo concludere che, con un livello di confidenza del 95% il saldo clienti non contiene errori significativi

Campionamento – esempio 2

Selezione in base alle unità monetarie cumulate

Nome	Saldo contabile	Saldo progressivo
1	64.084	64.084
2	2.436	66.520
3	14.789	81.309
4	240.320	321.629
5	19.088	340.717
6	12.085	352.802
7	185.421	538.223
8	0	538.223
9	1.039	539.262
10	33.310	572.572
11	6.920	579.492
12	25.250	604.742
13	135.155	739.897
14	179.909	919.806
15	2.310	922.116
16	189.625	1.111.741
17	2.050	1.113.791
Totale	1.113.791	

Numeri casuali
200.684
417.685
1.023.517
51.174

Ipotesi: *abbiamo stabilito che vogliamo circolarizzare 4 saldi. Quali scegliamo?*

Benefici:

- Alta percentuale di copertura con piccoli campioni, ma possibilità di selezionare anche clienti interessanti di importo modesto (in questo caso 1).
- Metodo piuttosto efficiente su universi ampi

Totale importo selezionato: 679.450
% di copertura: 61%

Campionamento – Altre considerazioni

Dopo aver scelto il campione è sempre utile calcolare la percentuale di copertura:

$\% \text{ di copertura} = \text{totale saldo del campione} / \text{saldo dell'universo}$

Ad esempio potrebbe essere utile definire una tabella tipo la seguente:

Rischio	Percentuale minima di copertura
Alto	50%
Medio	40%
Basso	30%

ISA 540

Revisione delle stime



Revisione delle stime Definizione

Definizione di Stima:

determinazione approssimata di un valore o di una voce di bilancio per la quale non esiste un metodo di rilevazione oggettivo.

Revisione delle stime

Tipologie di stime

- ✓ Tipologia:
 - Semplici o complesse
 - Effettuate nell'ambito di normali procedure che operano su base continuativa, oppure eseguite solo in sede di predisposizione del bilancio

Revisione delle stime

Obiettivo della stima

Obiettivo della stima	Esempio	Considerazioni
Prevedere l'esito di alcune operazioni, eventi o condizioni	Stima esito di una causa	La differenza tra il risultato effettivo e l'importo stimato e iscritto a bilancio costituisce rappresenta l'errore insito nella stima.
Determinare il valore corrente di una attività o passività	Stima fair value di un derivato	La differenza tra il risultato effettivo e l'importo stimato e iscritto a bilancio non costituisce necessariamente una errore.

Revisione delle stime

Esempi di stime

Esempi di stime contabili:

- ✓ rettifiche apportate al valore delle attività correnti (rimanenze di magazzino o crediti) per la determinazione del loro valore di realizzo;
- ✓ ammortamento del costo delle immobilizzazioni nell'arco della loro vita utile;
- ✓ ricavi maturati aventi manifestazione numeraria futura;
- ✓ imposte anticipate e differite;
- ✓ l'accantonamento per perdita derivante da un procedimento legale in corso;
- ✓ le perdite sui lavori pluriennali in corso di esecuzione;
- ✓ gli accantonamenti al fondo garanzia prodotti;
- ✓ stima fair value derivati

Revisione delle stime

Ambito di applicazione nel processo di revisione

Valutazione dei rischi

Quali stime sono necessarie?

In che modo sono state preparate le stime?

Quanto sono significative le stime?

È necessario un esperto del revisore?

Quanto sono state accurate le stime degli esercizi precedenti?

C'è evidenza di ingerenze da parte della direzione?

Qual è l'ampiezza dell'incertezza nella stima?

Risposta ai rischi

Le stime sono state preparate correttamente usando un metodo uniforme?

Gli elementi probativi di supporto sono attendibili?

C'è evidenza di frodi?

Reporting

L'informativa di bilancio sulle stime contabili è conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria?

In caso di rischio significativo, l'incertezza nella stima è stata oggetto di informativa?

Acquisire attestazioni della direzione

Revisione delle stime

Obiettivo del revisore

Il revisore **deve** acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi per poter accertare **se**:

- ✓ **le stime contabili siano ragionevoli**; e
- ✓ che la **relativa informativa sia adeguata** nel contesto del quadro informativo sull'informazione finanziaria applicabile

Nella verifica della stima contabile, il revisore deve seguire uno dei seguenti approcci o loro combinazione:

- ✓ Analisi e verifica del **processo logico** seguito dalla Direzione per lo sviluppo della stima contabile
- ✓ Utilizzo di una stima effettuata da un **esperto indipendente**, da confrontare con quella predisposta dalla Direzione
- ✓ Riscontro con gli **eventi successivi** per confermare le stime effettuate, (ove pertinente)

Revisione delle stime

Stime, incertezza e rischio di errori significativi

Il revisore deve stabilire se a suo giudizio alcune stime contabili identificate come aventi un alto grado di incertezza diano origine a rischi significativi.

Revisione delle stime

Fattori che influenzano il grado di incertezza delle stime

Grado di valutazioni soggettive necessario

Sensibilità della stima alla modifica delle assunzioni

Uso di tecniche di quantificazione ufficialmente riconosciute

Disponibilità di dati attendibili da fonti esterne

Dati di input osservabili o meno

Estensione del periodo temporale delle previsioni e pertinenza di dati desunti da eventi passati per prevedere quelli futuri

Revisione delle stime

Risposte ai rischi identificati

Risposte di revisione (in ogni caso):

- corretta applicazione del quadro normativo di riferimento
- utilizzo di metodi appropriati e appropriatezza del mantenimento o cambiamento delle stime in periodi precedenti

Inoltre, in base alla natura della stima, una o più delle seguenti:

- esame eventi successivi
- verifica assunzioni
- operatività dei controlli
- elaborazione di una stima puntuale o di un intervallo di stima proprio
- eventuale utilizzo di esperti della Direzione o del revisore

Revisione delle stime

Risposte in caso di rischi significativi

Valutare come la direzione abbia valutato risultati alternativi e come abbia valutato l'incertezza circa

- le assunzioni o risultati alternativi
- possibili ingerenze della direzione

Se la Direzione non ha affrontato adeguatamente l'incertezza deve valutare l'elaborazione di un intervallo di stima con cui valutare la ragionevolezza della stima contabile

Valutare l'adeguatezza dell'informativa circa l'incertezza della stima

Revisione delle stime Conclusioni del revisore

Valutazione finale sulla ragionevolezza di una stima contabile e della sua coerenza con gli altri elementi probativi acquisiti nel corso del lavoro di revisione

Determinare se l'eventuale differenza, tra l'importo stimato dal revisore e l'ammontare stimato iscritto in bilancio, richieda una rettifica di bilancio

Accertare se, successivamente alla data di bilancio, siano state effettuate operazioni o si siano verificati eventi che possano aver modificato la stima effettuata

Revisione delle stime

Esempio 1- Fondi per ristrutturazione

Ipotesi:

Ristrutturazione aziendale

Il piano prevede:

- dismissione di uno stabilimento
- riduzione personale (dipendenti coinvolti)
- risoluzione contratti

Revisione delle stime

Esempio 1- Fondi per ristrutturazione

Oneri per riorganizzazione personale:

- ottenere il piano dettagliato
- discuterlo con la direzione
- conferme consulente legale e del lavoro
- copia degli accordi sindacali (prepensionamenti, incentivi, ammortizzatori sociali ecc...)
- analisi prospetto di stima degli oneri e riconciliazione con il piano
- selezione di un campione di dipendenti coinvolti nel piano per verifiche di dettaglio a campione
- coerenza delle dei tempi previsti dal piano con accordi sindacali
- esame eventi successivi per monitorare il rispetto del piano

Revisione delle stime

Esempio 1 - Fondi per ristrutturazione

Oneri per risoluzione contratti

- Colloqui con la direzione e legale
- Ottenere lista dei contratti rilevanti (forniture, servizi logistici, ecc...)
- Comunicazioni ufficiali circa disdetta contratti
- Verifica coerenza con termini di preavviso e stima eventuali penali per risoluzione anticipata

Ulteriori contenziosi legali

- Colloqui con direzione e legali per valutare ulteriori ipotesi di contenziosi da parte dei dipendenti (ad esempio impugnando le motivazioni economiche) malgrado la sottoscrizione di accordi sindacali
- Valutazione delle risposte della direzione

Revisione delle stime

Esempio 1 - Fondi per ristrutturazione

Informativa di bilancio

- **Valutazione adeguatezza informativa**
 - sia per le stime imputate a bilancio
 - sia a quelle per le quali non si sia ritenuto di dover procedere ad uno stanziamento

Revisione delle stime

Esempio 2 - Garanzia per danni e terzi

Ipotesi:

- E' stato sottoscritto un contratto assicurativo per la responsabilità civile verso terzi in relazione ai prodotti venduti
- Il contratto prevede un franchigia di 5.000 euro, al di sotto della quale l'assicurazione non interviene
- Procedure dell'impresa:
 - L'ufficio assistenza post vendita valuta richieste di risarcimento
 - e invia al ufficio legale (o legale esterno) le richieste "fondare" con la firma del responsabile;

Revisione delle stime

Esempio 2 - Garanzia per danni e terzi

Programma di lavoro:

- ✓ **Test di conformità:**
 - verifica ripartizione attività
 - verifica firma da parte del servizio post-vendita per le richieste “fondante”

- ✓ **Test di dettaglio** - Verifica stima importo fondo rischi:
 - completezza delle richieste esaminate
 - verifica calcoli (sopra e sotto franchigia)
 - confronto incrociato tra lista lista “pratiche aperte” presso ufficio assistenza post vendita e quella presso ufficio legale
 - verifica distinzione tra debiti (pratiche definite) e fondi (pratiche in corso di determinazione del danno)
 - verifica saldo anno precedente con eventi successivi per identificare anomalie o incongruenze
 - verifica uniformità processo di stima con anno precedente
 - analisi comparativa (incidenza richieste danni su vendite) tra anni in corso e due esercizi precedenti
 - verifica completa informativa di bilancio

ISA 550

Parti correlate

Parti correlate - Intro



Le parti correlate

Parte correlata: una persona o un'entità che è correlata all'entità che redige il bilancio

La “*correlazione*” è definita dall'esercizio del controllo, controllo congiunto o dell'influenza notevole da parte dell'entità correlata

ISA ITALIA 550 scopo:

- ✓ fornire una guida sulle procedure di revisione da seguire in presenza di operazioni con parti correlate;
- ✓ dare indicazioni sulla responsabilità del revisore, in relazione alle parti correlate ed alle operazioni che con tali parti vengono poste in essere.

Parti correlate Altre definizioni

- a. **controllo:** potere di determinare le politiche finanziarie e gestionali di un'entità al fine di ottenere i benefici dalle sue attività.
- b. **controllo congiunto:** la condivisione, stabilita contrattualmente, del controllo su un'attività economica.
- c. **influenza notevole:** il potere di partecipare alla determinazione delle politiche finanziarie e gestionali di un'entità senza averne il controllo. Un'influenza notevole può essere ottenuta attraverso il possesso di azioni, tramite clausole statutarie o accordi.
- d. **dirigenti con responsabilità strategiche:** quei soggetti che hanno il potere e la responsabilità, direttamente o indirettamente, della pianificazione, della direzione e del controllo delle attività dell'entità, compresi gli amministratori (esecutivi o meno) dell'entità stessa.
- e. **operazione con una parte correlata:** un trasferimento di risorse, di servizi od obbligazioni tra una entità che redige il bilancio e un'altra entità (considerata correlata), indipendentemente dal fatto che sia stato pattuito un corrispettivo.

Definizione di parte correlata

L'art. 2426 comma 2 c.c. rinvia la definizione di parte correlata ai principi contabili internazionali (IAS 24 – Informativa di bilancio sulle informazioni con parti correlate)

Sono comunque rilevanti anche art. 2359 c.c. e 93 dlgs 58/98

IAS 24 par.9

parte correlata: una persona o un'entità che è correlata all'entità che redige il bilancio.

Parti correlate – persone fisiche

Parte correlata: una persona o un'entità che è correlata all'entità che redige il bilancio.

Persone fisiche:

Una **persona** o un **familiare stretto** di questa persona è **correlata** all'entità che redige il bilancio se tale persona:

- i. ha il controllo o il controllo congiunto, dell'entità che redige il bilancio;
- ii. ha un'influenza notevole sull'entità che redige il bilancio; o
- iii. è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità che redige il bilancio o di una sua controllante.

Definizione parte correlata – familiari stretti

familiari stretti di una persona: quei familiari che ci si attende possano influenzare, o essere influenzati da, tale persona nei loro rapporti con l'entità, tra cui:

- (a) i figli e il coniuge o il convivente di quella persona;
- (b) i figli del coniuge o del convivente di quella persona; e
- (c) le persone a carico di quella persona o del coniuge o del convivente di quella persona.

Parti correlate – Entità

Entità:

Un'entità è **correlata** a un'entità che redige il bilancio se si presentano **una o più delle seguenti condizioni**:

- i. l'entità e l'entità che redige il bilancio fanno parte dello stesso gruppo (il che significa che ciascuna controllante, controllata e società del gruppo è correlata alle altre);
- ii. un'entità è una collegata o una joint venture dell'altra entità (o una collegata o una joint venture facente parte di un gruppo di cui fa parte l'altra entità);
- iii. entrambe le entità sono joint venture di una stessa terza controparte;
- iv. un'entità è una joint venture di una terza entità e l'altra entità è una collegata della terza entità;
- v. l'entità è controllata o controllata congiuntamente da una persona fisica correlata (vedi slides precedenti).

Responsabilità della Direzione

La Direzione ha la responsabilità di:

- ✓ identificare ed evidenziare le parti correlate e le operazioni poste in essere con tali parti;
- ✓ adottare procedure di controllo interno idonee ad assicurare che le operazioni con le parti correlate siano adeguatamente identificate nella contabilità ed evidenziate in bilancio;
- ✓ essere in grado di identificare ed evidenziare separatamente in bilancio le informazioni relative alle operazioni con parti correlate come previsto da leggi e principi contabili.

La responsabilità del revisore

Il revisore deve valutare:

- ✓ La presenza di idonee procedure interne dirette a regolamentare i rapporti con parti correlate (identificazione delle parti correlate, le modalità di approvazione delle operazioni da parte degli organi di governance, le modalità di conservazione della relativa documentazione);
- ✓ La concreta e corretta applicazione delle procedure in essere;
- ✓ L'esistenza di adeguata informativa di bilancio.

Regole

- ✓ **Valutare i rischi** derivanti da operazioni con parti correlate
 - considerare le **operazioni** significative con parti correlate **non di routine** come **rischi significativi**
- ✓ Discussioni con il **team**
- ✓ Indagini presso la **Direzione**:
 - chi sono
 - natura dei rapporti
- ✓ Prestare **attenzione alle scritture contabili** per individuare ulteriori parti correlate
- ✓ Svolgere **procedure di revisione conseguenti** ai rischi identificati
- ✓ Valutare la **contabilizzazione e presentazione in bilancio** dei rapporti e delle operazioni con parti correlate

In pratica: identificazione parti correlate

Possibili procedure di revisione:

- ✓ ottenere dalla Direzione l'elenco delle parti correlate
- ✓ verificare le informazioni fornite dalla Direzione analizzando i nomi di tutte le parti correlate conosciute,
- ✓ analisi delle carte di lavoro degli esercizi precedenti, per identificare i nominativi di parti correlate conosciute;
- ✓ esame raccoglitori fatture o libri IVA al fine di identificare operazioni inusuali che potrebbero essere poste in essere con parti correlate;
- ✓ richiesta di informazioni su eventuali legami o rapporti tra amministratori e dirigenti della società ed altre entità;

In pratica - Esame delle operazioni con parti correlate identificate dalla Direzione

Possibili procedure di revisione

- ✓ esame del libro soci per individuare i principali soci;
- ✓ esame dei libri dei verbali delle Assemblee dei soci e delle riunioni del Consiglio di Amministrazione nonché del libro dei verbali del Comitato Esecutivo ed il libro dei verbali del Collegio sindacale;
- ✓ richiesta di informazioni agli altri revisori contemporaneamente coinvolti nel lavoro, o a revisori precedenti, circa la loro conoscenza di ulteriori parti correlate;
- ✓ esame della dichiarazione dei redditi e di ogni altra eventuale documentazione trasmessa agli organi di controllo;
- ✓ verifica l'adequatezza dell'informativa fornita in nota integrativa

Esame delle operazioni con parti correlate non identificate dalla Direzione

Se il revisore rileva parti correlate non precedentemente identificate dalla Direzione, **il revisore deve:**

- ✓ Discutere della circostanza con gli organi di governance;
- ✓ Richiedere alla Direzione di identificare nuovamente le operazioni con parti correlate;
- ✓ Comprendere le ragioni della mancata identificazione delle predette operazioni dalle procedure di controllo interno;
- ✓ Riconsiderare il rischio che possano esservi ulteriori parti correlate non ancora identificate o non ancora portate a conoscenza del revisore;
- ✓ Comprendere se l'eventuale mancata identificazione possa apparire «intenzionale» o meno e, quindi, eventuale presenza errore significativo dovuto a frode.

In pratica – Esame operazioni non di routine

Il revisore **deve**:

- ✓ Ispezionare i contratti o gli accordi sottostanti e valutare se:
 - rispondono ad una logica economica?
 - i termini delle operazioni sono coerenti con le spiegazioni e le argomentazioni fornite dalla Direzione?
 - le operazioni siano state appropriatamente rappresentate in bilancio in conformità ai principi contabili di riferimento applicabili?
- ✓ Acquisire elementi probativi in merito al fatto che le operazioni siano state appropriatamente autorizzate e approvate;
- ✓ Acquisire elementi probativi in merito al fatto che le operazioni siano state effettuate a condizioni equivalenti a quelle prevalenti sul mercato.

Rischi delle operazioni non di routine

Il revisore **deve** prestare particolare attenzione a tali operazioni in quanto possono manifestare i seguenti fattori di rischio:

- ✓ Anomalie nei prezzi, nei tassi di interesse, nelle garanzie o nei termini di rimborso;
- ✓ Assenza di logica economica;
- ✓ Aspetti di sostanza differenti a quelli formali;
- ✓ Eseguite con procedure non usuali;
- ✓ Numerose o rilevanti concentrate;
- ✓ Con prestazioni professionali fornite o ricevute senza corrispettivo;
- ✓ Atipiche o inusuali rispetto alla normale gestione d'impresa, soprattutto se effettuate a ridosso della chiusura dell'esercizio.

Parti correlate Il focus del revisore

La verifica delle parti correlate in 6 step:

1. Identificazione parti correlate
2. Identificazione operazioni con parti correlate che esulano dalla normale attività
3. Asserzioni in merito alla conclusione a normali condizioni di mercato
4. Valutazione trattamento contabile e presentazione in bilancio
5. Ottenimento attestazioni scritte da parte della Direzione
6. Flusso informativo con direzione, organi di controllo e team di revisione

Informativa di bilancio

L'informativa deve almeno includere:

- ✓ l'ammontare e la natura delle operazioni;
- ✓ condizioni di mercato o meno;
- ✓ l'ammontare dei saldi in essere, inclusi gli impegni, e:
 - le loro condizioni ed i termini contrattuali, incluse eventuali garanzie esistenti e la natura del corrispettivo da riconoscere al momento del regolamento;
 - dettagli di qualsiasi garanzia fornita o ricevuta;
- ✓ accantonamenti per crediti dubbi relativi all'ammontare dei saldi in essere;
- ✓ la perdita rilevata nell'esercizio, relativa ai crediti inesigibili o dubbi dovuti da parti correlate;
- ✓ coerenza tra nota integrativa e relazione sulla gestione.

Attestazioni della Direzione

Il revisore **deve** ottenere dalla Direzione attestazione scritta riguardante:

- ✓ l'elenco delle parti correlate;
- ✓ l'attestazione della completezza delle parti correlate;
- ✓ l'appropriatezza delle contabilizzazioni di tali operazioni nonché l'adequatezza dell'informativa fornita nel bilancio.

Revisione delle stime

Ambito di applicazione nel processo di revisione

Valutazione dei rischi

- Identificare parti correlate, incluse variazioni?
- Comprendere natura, estensione finalità delle operazioni?
- Considerare possibilità di frodi?
- È necessario un esperto del revisore?
- Identificare rischi dignificativi

Risposta ai rischi

- Ottenere elementi probativi a supporto delle dichiarazioni della direzione su natura, finalità ed estensione delle operazioni
- Focus su operazioni non di routine
- Esaminare valutazione e rilevazione saldi contabili

Reporting

- Elementi probativi sufficienti e appropriati?
- Vi sono errori significativi
- L'informativa è adeguata
- Ottenere attestazioni dalla Direzione