



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Dott. Giovanni Verde– Dottore commercialista e revisore dei conti

Napoli, 15 dicembre 2020



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Le procedure di revisione

Dopo aver individuato e valutato i rischi intrinseci, di controllo e di errori significativi, il revisore dovrà individuare le “risposte al rischio” più idonee a mitigarli. Dovrà cioè “scegliere” le procedure di revisione che, secondo il proprio giudizio professionale, reputa più appropriate per il raggiungimento dello scopo di ridurre a un livello accettabile il rischio di errori significativi.

Così facendo egli mitigherà anche il rischio di revisione (consistente nella possibilità che il revisore esprima un giudizio non corretto in presenza di un bilancio significativamente errato).



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Procedure di revisione

In base al fine perseguito, le procedure di revisione possono essere distinte in due macrocategorie e segnatamente:

- le procedure di conformità (anche dette “tests of controls”)
- le procedure di validità (anche dette “substantive procedures o test of details”).



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Procedure di revisione

Nello specifico, **le procedure di conformità** perseguono lo scopo di consentire al revisore l'acquisizione di elementi probativi sufficienti a comprendere quanto sono efficaci i controlli interni svolti dall'impresa al fine di prevenire, individuare e correggere eventuali errori significativi a livello delle singole asserzioni.

Nella prassi, tale approccio di revisione viene anche detto “control approach”, in quanto si tratta di porre in essere dei veri e propri “sondaggi di conformità” al fine di “testare” i controlli svolti dall'impresa.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Procedure di revisione

In relazione alla **tempistica** di svolgimento delle procedure di conformità si osserva che essa dipende dall'obiettivo della verifica e ciò determina anche il periodo in cui si può fare affidamento sui controlli.

Spesso capita di svolgere l'analisi degli elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli ad un periodo intermedio. In tal caso si deve valutare quali altri elementi aggiuntivi devono essere accertati per il periodo rimanente.

I fattori che di solito abbreviano il periodo per verificare nuovamente un controllo sono:

- ambiente di controllo debole;
- monitoraggio dei controlli debole;
- significativa componente manuale nei controlli del rischio;
- cambiamenti di personale;
- deboli controlli generali IT.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Procedure di revisione

Le procedure di validità perseguono invece lo scopo di individuare eventuali errori significativi a livello di singole asserzioni.

Nella prassi, tale approccio di revisione viene anche detto “substantive approach”, in quanto si basa sullo svolgimento di procedure di revisione concrete e sostanziali (certamente più intense di quelle basate sui tests di efficienza delle procedure di controllo interno).



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Procedure di revisione

Differenza tra le procedure di validità e le procedure di conformità:

- Procedure di conformità: mirano a verificare l'efficacia di un controllo;
- Procedure di validità: mirano a verificare la correttezza di un'operazione, di un saldo e di un'informazione.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

I test di revisione

Test di controllo: procedure finalizzate alla valutazione dell'efficacia della struttura e dell'operatività dei sistemi di controllo interno.

Test di sostanza: procedure finalizzate all'identificazione di inesattezze significative in un saldo, in una classe di operazioni o in un qualsiasi altro elemento dell'informativa esterna inclusi nel bilancio di esercizio.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Il sistema di controllo interno - definizione

Il sistema di controllo interno (SCI) è considerato come: *«il processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili.»*

N.B. il controllo interno è configurato e attuato dal management e certamente **NON** dal revisore, per affrontare i rischi identificati e connessi all'attività che minacciano il raggiungimento degli obiettivi aziendali.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Il sistema di controllo interno - attori

Molti sono gli attori che creano, osservano, vigilano e fanno parte del sistema di controllo interno:

- il Consiglio di Amministrazione in primis ha lo scopo di creare, mantenere in efficienza e aggiornare il sistema di controllo interno;
- a lato di questa struttura interna si collocano da una parte il Collegio Sindacale e dall'altra l'Organismo di Vigilanza ex d.lgs. 231/2010 con compiti di prevenzione e monitoraggio di «reati presupposto» sia penali che civili;
- all'attuazione esecutiva del sistema provvede la struttura interna dell'azienda con le diverse funzioni professionali svolte principalmente dall'Internal Audit, dal soggetto preposto alla redazione dei documenti contabili, dal Risk Manager e dal Compliance Officer.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

I test di revisione

Il grado di affidabilità del sistema interno di controlli delle aziende ha un notevole impatto sull'ampiezza e sul livello di approfondimento dell'attività di revisione.

Se per le imprese di grandi dimensioni l'affidabilità è maggiormente garantita, più complicata è la situazione per le piccole e medie imprese, dove l'attività di controllo non è formalizzata.

In entrambi i casi, un sistema giudicato affidabile dal revisore riduce l'attività di revisione.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Esempi di Test di controllo:

- flow-charting;
- interviste a dipendenti chiave dell'impresa cliente;
- ispezione di documenti, rapporti e strumenti elettronici che permetta di verificare l'efficacia dei controlli;
- osservazione dell'applicazione di controlli interni specifici;
- applicazione dei medesimi controlli da parte dei revisori.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

I test di controllo: il flow-charting

Consiste nella rappresentazione grafica di una serie di operazioni riguardanti un particolare processo aziendale, il quale viene rappresentato attraverso la rilevazione dei vari sotto-processi nei quali si scompone.

Il flow charting è utilizzato in sede di valutazione del sistema di controllo interno al fine di identificare i controlli progettati dall'impresa e valutarne la loro efficacia.

Il flow charting, in sede di applicazione dei test di controllo, ha come obiettivo quello di identificare i punti di controllo progettati dall'impresa-cliente al fine di verificare la loro effettiva e corretta applicazione



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Dopo aver fatto le opportune valutazioni preliminari sull'affidabilità del sistema di controllo interno e sulle criticità dell'area in esame è necessario impostare un programma di revisione che permetta di soddisfare gli obiettivi di revisione.

Diverse procedure di revisione possono adempiere efficacemente allo stesso obiettivo di revisione: il revisore deve valutare le risorse disponibili e adottare quelle procedure di revisione che ritiene adatte per raggiungere gli obiettivi prefissati nel modo più efficiente ed efficace.

Tanto più il sistema di controllo interno è affidabile e permette di soddisfare specifici obiettivi di revisione, tanto meno il revisore deve effettuare lavoro specifico a fine esercizio.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Tipi di procedure di revisione per la raccolta di elementi probativi

Le procedure tipiche di revisione per acquisire gli elementi probativi sono:

- Ispezioni;
- Osservazioni;
- Conferme esterne;
- Ricalcoli;
- Riesecuzioni;
- Indagini;
- Analisi comparative.

Ai fini probativi e per la salvaguardia del suo operato, per il revisore è necessario documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte, la loro correlazione con i rischi ed i risultati ottenuti (vedi ISA Italia 230).



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Tipi di procedure di revisione per la raccolta di elementi probativi

Ispezioni

Con il termine **ispezioni** il principio ISA Italia 500 intende riferirsi a *«l'esame di registrazioni e di documenti, sia interni che esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato, o la verifica di una attività»*.

La verifica delle registrazioni contabili dei documenti fornisce elementi probativi con un diverso grado di attendibilità, a seconda della loro natura e provenienza nonché dell'efficacia delle relative procedure di controllo interno.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Tipi di procedure di revisione per la raccolta di elementi probativi

Osservazioni

Con il termine **osservazioni** il principio di revisione ISA Italia 500 si riferisce all'assistere ad un processo o ad una procedura svolta da altri come può essere l'osservazione della conta fisica delle rimanenze effettuata dal personale dell'impresa o una qualsiasi attività di controllo.

Ad esempio, il revisore osserva lo svolgimento di procedura interne di controllo svolte dal personale che effettua i conteggi delle giacenze ma non è responsabile della globalità dei conteggi, solo delle proprie dirette ispezioni fisiche.

L'osservazione diretta permette anche di considerare la condizione di obsolescenza fisica del bene o la sua qualità.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Tipi di procedure di revisione per la raccolta di elementi probativi

Ricalcoli

Le procedure dei **ricalcoli** consistono nella verifica dell'accuratezza matematica di documenti o registrazioni contabili e nello svolgimento in modo autonomo di procedure o controlli già svolti dall'impresa. Si pensi ad esempio alla corretta applicazione dell'IVA sulle fatture di vendita o sulle fatture di acquisto o dello split payment.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Tipi di procedure di revisione per la raccolta di elementi probativi

Riesecuzioni

A differenza del ricalcolo la **riesecuzione** comporta una nuova esecuzione indipendente da parte del revisore di procedure e controlli che sono già stati svolti nell'ambito dell'impresa dai propri sistemi di controllo interno.

Si pensi al ricalcolo della voce «ammortamenti delle immobilizzazioni materiali» in bilancio, al ricalcolo della correttezza di un foglio paga e via dicendo.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Tipi di procedure di revisione per la raccolta di elementi probativi

Indagini

Le **indagini** consistono nella ricerca di informazioni di natura finanziaria e di altra natura presso le persone in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno che all'esterno dell'impresa.

L'indagine può essere formale e scritta o informale e verbale. La valutazione delle risposte ricevute fa parte della procedura di indagine.

Le risposte alle indagini possono fornire conferme a informazioni di cui si era già a conoscenza o elementi probativi noti o viceversa. Nel secondo caso si valuterà se estendere le procedure di verifica.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Tipi di procedure di revisione per la raccolta di elementi probativi

Analisi comparative

Il principio di revisione ISA Italia 500 rimanda al principio di revisione ISA Italia 520 che fornisce le procedure di analisi comparativa come *«le valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che sono incoerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo»*.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Tipi di procedure di revisione per la raccolta di elementi probativi

Analisi comparative

Le analisi comparative implicano quattro step logici da seguire:

- sviluppare una aspettativa;
- definire le soglie;
- calcolare le differenze;
- investigarle e trarre le conclusioni.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

I test di revisione: i test di sostanza

Le categorie dei test di sostanza:

- test di sostanza sulle transazioni;
- procedure di analytical review;
- test sui saldi di bilancio.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

I test di revisione: i test di sostanza

I test di sostanza sulle transazioni

- l'esame dei dati contabili
- l'esame documentazione (fatture, assegni, contratti ecc.)



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

I test di revisione: i test di sostanza

Procedure di analytical review

- la procedura di ricalcolo;
- l'analisi di coerenza;
- l'analisi di bilancio a fini revisionali.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

I test di revisione: i test di sostanza

Test sui saldi di bilancio

- l'inventario fisico;
- la circolarizzazione;
- le verifiche di cut-off;
- la verifica della corretta valutazione.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

I test di revisione: i test di sostanza

Test sui saldi di bilancio: l'inventario fisico

Si concretizza nell'accertamento dell'esistenza fisica dei beni risultanti nella contabilità.

Si realizza attraverso la conta numerica di tutte le rimanenze risultanti nella contabilità dell'impresa cliente o di un campione.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

I test di revisione: i test di sostanza

Test sui saldi di bilancio: la circolarizzazione

Si concretizza nell'acquisizione di informazioni direttamente da terzi, con cui l'impresa-cliente intrattiene rapporti, attraverso l'invio di una richiesta scritta.

Consente di acquisire informazioni in merito:

- all'esistenza delle voci iscritte in bilancio
- alla completezza delle voci iscritte in bilancio
- alla correttezza dei relativi importi
- alla proprietà di alcuni beni iscritti nelle attività
- alla congruità dei fondi rischi iscritti in bilancio



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

I test di revisione: i test di sostanza

Test sui saldi di bilancio: le verifiche di cut-off

Consiste nel verificare che la registrazione delle transazioni rispetti il principio di competenza economica.

Si realizza attraverso l'abbinamento:

- dei documenti in entrata e in uscita
- delle relative fatture
- delle relative registrazioni contabili, che devono rispettare il principio della competenza.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

L'ottenimento di elementi probativi

- Il corretto svolgimento della revisione contabile richiede l'acquisizione di tutti gli elementi probativi al fine di avere una valida base e documentazione per l'espressione del giudizio professionale sull'attendibilità del bilancio dell'azienda.
- Gli elementi probativi possono essere acquisiti attraverso differenti tipologie di procedure di revisione.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

La valutazione e l'espressione del giudizio professionale

E' la fase in cui il revisore effettua le seguenti attività:

- “review” degli elementi probativi documentati (carte di lavoro)
- valutazione delle evidenze di revisione ottenute emissione della relazione di revisione (Rinvio)



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

La verifica del controllo interno nel caso di elevata informatizzazione

L'importanza del sistema informatico è oggi tale che non esiste azienda che non faccia affidamento su elaborazioni di carattere informatico per la gestione dei processi aziendali e, a maggior ragione, per il trattamento delle informazioni amministrativo-contabili.

Di pari con l'informatizzazione sono aumentati i rischi. Oggi questi rischi rientrano nella grande classe del «cyber crime» che in base alle statistiche mondiali sulle frodi perpetuate presenta da alcuni anni una notevole crescita.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

La verifica del controllo interno nel caso di elevata informatizzazione

I principi di revisione ISA Italia prevedono che gli obiettivi generali e l'ampiezza della revisione legale in un ambiente di elaborazione elettronica dei sistemi informativi siano analoghi a quelli in un ambiente in cui l'elaborazione non è elettronica.

L'utilizzo del computer, tuttavia, modificando i sistemi di trattamento ed archiviazione delle informazioni contabili può influenzare i sistemi contabili e di controllo della società.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

La verifica del controllo interno nel caso di elevata informatizzazione

La presenza di un sistema di elaborazione informatica può influire:

- sulle procedure seguite nell'analisi del sistema contabile e del controllo interno;
- sulla valutazione del rischio intrinseco e di controllo, che concorrono alla determinazione del rischio di revisione;
- sull'identificazione ed il successivo svolgimento delle procedure di conformità e di validità più idonee a raggiungere gli obiettivi di revisione.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

La verifica del controllo interno nel caso di elevata informatizzazione

In questi casi occorrerà:

- comprendere in misura sufficiente il sistema contabile ed il controllo interno coinvolti nelle diverse procedure operative;
- determinare i suoi effetti sulla valutazione del rischio generale e del rischio a livello di saldi di conti e di classi di operazioni;
- definire e svolgere appropriate procedure di conformità e di validità.

Potrebbe rendersi necessario il ricorso a professionisti, ossia a colleghi appartenenti alla propria «rete» o ad esterni.



Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

La verifica del controllo interno nel caso di elevata informatizzazione

L'ambiente informatico può influenzare «negativamente» la valutazione del rischio intrinseco e di controllo su determinate poste di bilancio, in quanto tale ambiente è spesso soggetto ad alcuni «limiti» tipici, come:

- scarse tracce relative alle operazioni;
- uniformità di elaborazione delle operazioni;
- scarsa separazione di funzioni,
- errori e irregolarità potenziali;
- inizio ed esecuzione delle operazioni;
- dipendenza da altri controlli di elaborazione informatica.