

Revisione legale e controllo qualità: le «Asserzioni»

di Alberto Pesenato (*)

Per poter esprimere un giudizio sul bilancio il revisore legale scompone l'obiettivo finale riferito al bilancio nel suo complesso in sotto obiettivi, i cosiddetti obiettivi di revisione che riguardano le «Asserzioni». Esse sono riferibili ai singoli cicli operativi, ai saldi di bilancio e alla relativa informativa. Di seguito è sinteticamente descritto il contenuto di tali asserzioni ed una check list per il controllo delle stesse riferito alla rilevazione del rischio di revisione (risk approach).

Asserzioni riferite a cicli operativi, saldi di bilancio e informativa

Le cosiddette «Asserzioni» (attestazioni, affermazioni, dichiarazioni) sono formulate dalla Direzione (il management, il Consiglio di amministrazione e gli altri componenti la governance aziendale) dell'impresa (1).

Tali Asserzioni sono manifestate nella predisposizione e pubblicazione del bilancio d'esercizio ed esse riguardano la misurazione, il riconoscimento, la presentazione dei dati aziendali, dei vari componenti (saldi) di bilancio e la susseguente informativa che li espone e chiarisce.

Per poter esprimere un giudizio sul bilancio il Revisore Legale scompone l'obiettivo finale riferito al bilancio nel suo complesso in sotto obiettivi definiti in obiettivi di revisione che riguardano «Asserzioni» riferibili:

- ai singoli cicli operativi;
- ai saldi di bilancio;
- alla relativa informativa.

Il contenuto di tali asserzioni può essere suddiviso in:

1) **esistenza/manifestazione:** tutte le operazioni registrate si riferiscono a fatti di gestione che hanno avuto effettivamente luogo e che sono pertinenti all'azienda. Le Attività, le Passività ed i Patrimonio Netto esistono.

Il conseguimento dell'obiettivo dell'esistenza consiste nell'accertare che tutte le transazioni registrate rappresentino operazioni effettivamente avvenute sia come riferimento allo scambio fisico che allo scambio monetario;

2) **completezza:** tutte le operazioni ed i fatti

di gestione che hanno interessato l'attività aziendale sono stati effettivamente registrati e l'informativa di bilancio è completa ed adeguata e tutte le informazioni che dovrebbero essere fornite sono riportate in bilancio.

Il conseguimento dell'obiettivo della completezza consiste nell'accertare che tutte le transazioni e gli eventi effettuati siano state registrate sia come riferimento allo scambio fisico che allo scambio monetario;

3) **accuratezza:** gli importi ed i dati relativi alle operazioni riferite ai fatti di gestione sono registrati correttamente.

Il revisore deve accertare che i valori delle transazioni siano correttamente valorizzati e contabilizzati secondo corretti processi aritmetici e tecnici.

4) **competenza:** le operazioni sono registrate nel corretto periodo contabile rispettando il principio della competenza.

Il revisore deve accertare che le transazioni siano state registrate nel corretto periodo contabile nel rispetto del principio della competenza.

Un costo è di competenza di uno specifico

Note:

(*) *Revisore legale, Consulente Area D. Lgs. 231/2001, Dottore commercialista in Verona*

(1) *Manuale del Revisore Legale WKI IPSOA VI edizione 2014. I precedenti 21 contributi sul controllo di qualità e pubblicati su questa Rivista: (2011) 1, 2, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 11, 12, (2012) 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 11 (2013) 7, 8, ed il presente illustrano in sintesi altrettanti punti cardine che il Revisore Legale deve seguire nella professione e che sono, con più completezza dettagliati nelle Parti II III IV e V del Manuale.*

esercizio quando, nell'esercizio stesso, si riferisce ad una condizione produttiva che ha dato origine ai ricavi di vendita o rimanenze finali di esercizio, indipendentemente dalla sua manifestazione numeraria. Un ricavo è di competenza di uno specifico esercizio quando indipendentemente dal periodo in cui si manifesterà numericamente, la consegna del bene si è perfezionata o l'erogazione del servizio è effettivamente avvenuta;

5) libera disponibilità/diritti ed obbligazioni: l'azienda possiede o controlla i diritti sulle Attività e le Passività sono obbligazioni dell'impresa.

Gli elementi probativi raccolti devono pertanto attestare che tutti i diritti ed obblighi facenti capo all'impresa siano correttamente rappresentati in bilancio;

6) valutazione: le Attività, le Passività ed il Patrimonio Netto sono evidenziati in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione stata registrata correttamente ed in rispetto della normativa di riferimento.

La corretta valutazione delle voci deve avvenire nel rispetto della normativa di riferimento;

7) classificazione: le operazioni sono state registrate nei conti di pertinenza e nei conti appropriati, rappresentate in bilancio in conformità alla normativa di riferimento e descritte in modo adeguato. Le informazioni economico finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l'informativa è espressa con chiarezza;

8) presentazione: tutte le informazioni che dovrebbero essere fornite in conformità alle alla normativa di riferimento sono riportate in bilancio, presentate correttamente e per il loro esatto ammontare. Le informazioni economico/finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l'informativa è espressa con chiarezza.

Il revisore può utilizzare le asserzioni secondo le modalità descritte o altrimenti può esprimerle in modo diverso avendo cura che tutti gli aspetti sotto commentati siano stati considerati.

In effetti importante è che il revisore consideri tutte le possibilità descritte nello schema.

Per esempio l'obiettivo dell'esistenza si raggiunge tramite la verifica dell'esistenza fisica

(cassa, immobilizzazioni, rimanenze); quello invece della completezza si raggiunge tramite la verifica che tutti gli acquisti e le vendite, (acquisti di beni e servizi e vendite) siano state completamente ed appropriatamente registrate in contabilità. Nel caso di immobilizzazioni le alienazioni ed acquisizioni siano state completamente ed appropriatamente registrate in contabilità e che gli ammortamenti si riferiscono alla vita utile del cespite.

L'accuratezza si riferisce alla verifica della correttezza aritmetica e al fatto che gli effetti economici e patrimoniali dell'operazione avvenuta si riflettano in contabilità. Per esempio nel caso delle immobilizzazioni eventuali acquisizioni o alienazioni devono essere contabilizzate secondo il loro esatto ammontare.

La competenza chiaramente indica che gli acquisti e le vendite (le alienazioni ed acquisizioni) siano registrate nel corretto periodo con il metodo della competenza

La corretta valutazione tende alla verifica che le voci di bilancio sono correttamente valutate ed esposte in conformità a corretti principi contabili e che i saldi riflettono le circostanze e gli eventi che influenzano la loro valutazione sempre secondo corretti principi contabili

Corretta esposizione in bilancio si riferisce alla corretta classificazione e che la nota integrativa contenga tutte le informazioni richieste dai principi contabili di riferimento e che i dati siano correttamente imputati nelle voci di bilancio.

Eventuali vincoli devono essere citati (ipoteche, privilegi ecc.)

In Tavola 1 si riporta quanto fin qui esposto

Asserzioni: una sintesi

Per comodità si propone una sintesi delle asserzioni sopra riportate, tale sintesi è riportata nei vari cicli e poste di bilancio

Le asserzioni possono riguardare:

- asserzioni attinenti alle classi di operazioni o cicli di operazioni: 1 - 2 - 3 - 4 - 7;
- asserzioni attinenti ai Saldo di bilancio: 1 - 2 - 5 - 6 - 7 - 8;
- asserzioni attinenti all'Informativa: 1 - 2 - 3 - 5 - 7 - 8.

Determinazione del rischio di revisione a livello di bilancio e di singola asserzione

– asserzioni attinenti all’Informativa: 1 - 2 - 3 - 5 - 7 - 8.

Le asserzioni possono riguardare (2):

- asserzioni attinenti alle classi di operazioni o cicli di operazioni: 1 - 2 - 3 - 4 - 7;
- asserzioni attinenti ai Saldi di bilancio: 1 - 2 - 5 - 6 - 7 - 8;

Nota:

(2) Cap. 2 par 2.2 (*Manuale del Revisore Legale* WKI IPSOA VI edizione 2014).

Tavola 1 - Asserzioni riferite a cicli operativi, saldi di bilancio e informativa

ASSERZIONI		SIGNIFICATO
Asserzioni collegate a classi di operazioni o Cicli Operativi	Esistenza/Manifestazione	Tutte le operazioni registrate si riferiscono a fatti di gestioni che hanno avuto effettivamente luogo e che sono pertinenti all’azienda
	Completezza	Tutte le operazioni ed i fatti di gestione che hanno interessato l’attività aziendale sono stati effettivamente registrati
	Accuratezza	Gli importi ed i dati relativi alle operazioni riferite ai fatti di gestione sono registrati correttamente.
	Competenza	Le operazioni sono registrate nel corretto periodo contabile rispettando il principio della competenza
	Classificazione	Le operazioni sono stati registrate nei conti di pertinenza e nei conti appropriati
Asserzioni collegate ai saldi di Bilancio	Esistenza/Manifestazione	Le Attività, le Passività ed i Patrimonio Netto esistono.
	Diritti e obblighi	L’azienda possiede o controlla i diritti sulle Attività e le Passività sono obbligazioni dell’impresa.
	Completezza	Tutte le transazioni e gli eventi effettuati sono stati registrati sia come riferimento allo scambio fisico che allo scambio monetario.
	Valutazione	Le Attività, le Passività ed il Patrimonio Netto sono evidenziati in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione stata registrata correttamente ed in rispetto della normativa di riferimento.
	Classificazione	Le Attività, le Passività ed il Patrimonio Netto sono rappresentate in bilancio in conformità alla normativa di riferimento e descritte in modo adeguato
Asserzioni collegate la presentazione ed l’informativa	Manifestazione	Tutte le transazioni registrate rappresentino operazioni effettivamente avvenute sia come riferimento allo scambio fisico che allo scambio monetario.
	Diritti ed obblighi	I diritti ed obblighi facenti capo all’impresa siano correttamente rappresentati in bilancio
	Completezza	L’informativa di bilancio è completa ed adeguata e tutte le informazioni che dovrebbero essere fornite sono riportate in bilancio
	Classificazione/Presentazione	Le informazioni economico finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l’informativa è espressa con chiarezza.
	Valutazione e Accuratezza	La corretta valutazione delle voci deve avvenire nel rispetto della normativa di riferimento.

Tavola 2 - Asserzioni: sintesi

Esistenza (E)	1) esistenza/manifestazione: tutte le operazioni registrate si riferiscono a fatti di gestioni che hanno avuto effettivamente luogo e che sono pertinenti all'azienda. Le Attività, le Passività ed i Patrimonio Netto esistono.
Completezza (C)	2) completezza: tutte le operazioni ed i fatti di gestione che hanno interessato l'attività aziendale sono stati effettivamente registrati e l'informativa di bilancio è completa ed adeguata.
Accuratezza e Competenza (A)	3) accuratezza: gli importi ed i dati relativi alle operazioni riferite ai fatti di gestione sono registrati correttamente. 4) competenza: le operazioni sono registrate nel corretto periodo contabile rispettando il principio della competenza. 5) libera disponibilità/diritti ed obbligazioni: l'azienda possiede o controlla i diritti sulle Attività e le Passività sono obbligazioni dell'impresa.
Valutazione (V)	6) valutazione: le Attività, le Passività ed il Patrimonio Netto sono evidenziati in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione stata registrata correttamente ed in rispetto della normativa di riferimento.
Presentazione (P)	7) classificazione: le operazioni sono stati registrati nei conti di pertinenza, rappresentate in bilancio in conformità alla normativa di riferimento e descritte in modo adeguato. L'informativa è chiara. 8) presentazione: tutte le informazioni che dovrebbero essere fornite in conformità alle alla normativa di riferimento sono riportate in bilancio, presentate correttamente e per il loro esatto ammontare.

Tavola 3 - Riepilogo rischio di revisione

Rischio di errori significativi a livello di bilancio (*) e di singola asserzione (**)	Rischio intrinseco	Rischio di controllo	Livello (rischio) di individuazione	Rischio di revisione	Strategia di revisione procedure di conformità e/o validità	Rif. carte di lavoro (***) (3)	CICLO DI RIFERIMENTO DOSSIER PROCEDURE	Commenti
Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti								
Immobilizzazioni immateriali						B - 100	8 - b	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Immobilizzazioni materiali						C - 100	8 - a	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								

(segue)

Nota:

(3) Le verifiche di conformità (o di validità) si trovano, per convenzione, nella posta di bilancio relativa ed archiviate, per comodità, sempre allo stesso numero (in questo caso 100) altre verifiche (svalutazione in 50) (circularizzazioni in 500) saranno archiviate con altri riferimenti che per comodità saranno sempre gli stessi in ogni lavoro per facilitarne il controllo).

(continua)

Rischio di errori significativi a livello di bilancio (*) e di singola asserzione (**)	Rischio intrinseco	Rischio di controllo	Livello (rischio) di individuazione	Rischio di revisione	Strategia di revisione procedure di conformità e/o validità	Rif. carte di lavoro (***) (3)	CICLO DI RIFERIMENTO DOSSIER PROCEDURE	Commenti
Immobilizzazioni finanziarie						D - 100	10	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Rimanenze						E - 100	5	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Crediti						F - 100	4	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni							10	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Disponibilità liquide						J - 100	6 - 11	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione						L - 100	12	
Patrimonio netto								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								

(segue)

(continua)

Rischio di errori significativi a livello di bilancio (*) e di singola asserzione (**)	Rischio intrinseco	Rischio di controllo	Livello (rischio) di individuazione	Rischio di revisione	Strategia di revisione procedure di conformità e/o validità	Rif. carte di lavoro (***) (3)	CICLO DI RIFERIMENTO DOSSIER PROCEDURE	Commenti
Fondi per rischi ed oneri						N - 100	19 - 20	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Trattamento di fine rapporto						O - 100	7 - 23	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Debiti							3-16- 17- 18 - 21	
- completezza						P - 100		
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Ratei e risconti (attivi e passivi)						K - 100 S - 100	3 - 4	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Valore della produzione						X . 100 F - 100	13 - 14 - 24 - 25	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Costi della produzione						X - 200 F - 100	13 - 14 - 24 - 25	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								

(segue)

(continua)

Rischio di errori significativi a livello di bilancio (*) e di singola asserzione (**)	Rischio intrinseco	Rischio di controllo	Livello (rischio) di individuazione	Rischio di revisione	Strategia di revisione procedure di conformità e/o validità	Rif. carte di lavoro (***) (3)	CICLO DI RIFERIMENTO DOSSIER PROCEDURE	Commenti
Proventi e oneri finanziari						X - 300 J - 100	13 - 14 - 24 - 25	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Rettifiche di valore delle attività finanziarie							13 - 14 - 24 - 25	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Proventi e oneri straordinari						X - 400	13 - 14 - 24 - 25	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Imposte sul reddito						M - 100	13 - 14 - 24 - 25	
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								

Preparato da: _____ Data: _____

Approvato da: _____ Data: _____

(*) I rischi di errori significativi sul bilancio nel suo complesso riguardano il bilancio nelle varie poste, essi possono influenzare potenzialmente molte asserzioni e riflettersi conseguentemente molte aree di bilancio.

(**) Asserzioni: il rischio che il bilancio di esercizio contenga informazioni errate (oltre la misura che il revisore considera accettabile). In particolare si individuano tre classi di elementi su cui porre attenzione: le operazioni o transazioni, i saldi contabili e l'informativa.

(***) Le verifiche di conformità (o di validità) si trovano, per convenzione, nella posta di bilancio relativa ed archiviate, per comodità, sempre allo stesso numero (in questo caso 100) altre verifiche (svalutazione in 50) (circolarizzazioni in 500) saranno archiviate con altri riferimenti che per comodità saranno sempre gli stessi in ogni lavoro per facilitarne il controllo)