



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona

*Commissione
Revisione e collegio sindacale*

La revisione del conto economico e la procedura di analisi comparativa

Verona, 25 settembre 2024

Matteo Carrara – Luca Calabrese

Revisione del conto economico



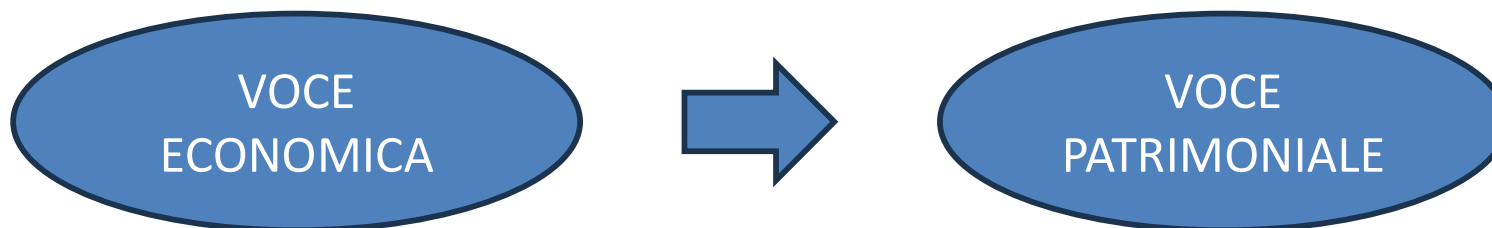
Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona

Commissione
revisione e collegio sindacale

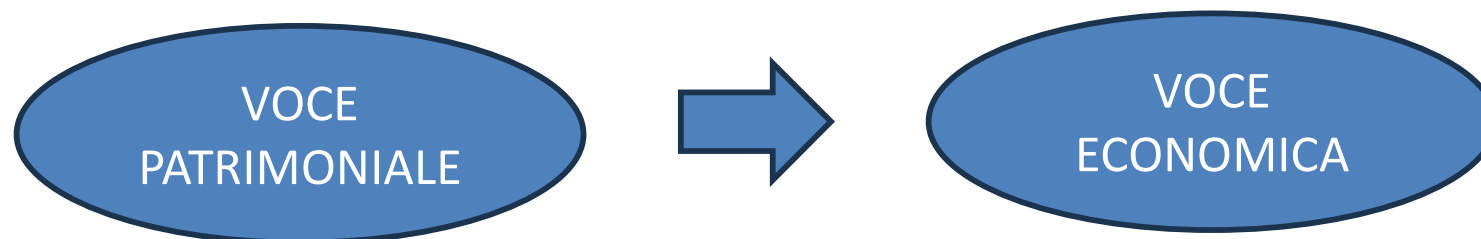
Approccio della revisione

Nella prassi vi sono due diversi approcci alla revisione del conto economico:

1. LOGICA «REDDITUALE»

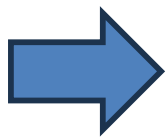


2. LOGICA «PATRIMONIALE»



1. **Equivalenza tra conto economico e stato patrimoniale**: analisi delle singole voci sulla base delle stesse metodologie applicate per lo stato patrimoniale, ovviamente tenendo presente che i dati di conto economico sono quasi sempre più significativi di quelli di stato patrimoniale.

- fatturato vs. crediti verso clienti
- costi del personale vs. debiti verso il personale



Substantive Approach: Basato prevalentemente sulla effettuazione di procedure di revisione sui singoli saldi di bilancio

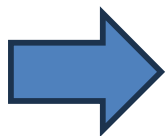


Nel primo approccio, il revisore dovrà pianificare nel planning e nella risk analysis le procedure da adottare, in combinazione con le *assertion* (CEAVOP) da verificare per ogni singola voce.

Esempi:

- Ricalcolo overall dei ricavi per accertare la completezza degli stessi (es. canoni per affitti)
- Analisi delle fatture ricevute nell'esercizio successivo per verificarne la competenza e, di conseguenza, la completezza e l'accuratezza dei costi
- Analisi dei contratti commerciali per verificare l'esistenza di costi/ricavi
- Ricalcolo overall dei costi del personale (mensilizzazione) e/o del TFR
- Ricalcolo delle imposte dell'esercizio

2. **Conto economico come «differenza» tra due stati patrimoniali**: analisi delle scritture di apertura e chiusura, se la verifica è positiva ne consegue che il conto economico è corretto. Da tale presupposto, non guardo più alle *assertion*, ma solo al rischio frode.
- es. procedura di *cut-off* del magazzino: verifico che la competenza delle entrate/uscite del magazzino sia corretta, di conseguenza il valore dei costi di acquisto è corretto.
 - es. verifico i crediti verso clienti: se corretti, anche i ricavi sono corretti.



Control Approach: Basato prevalentemente sulla valutazione e verifica dell'affidabilità del sistema di controllo interno

Revisione del conto economico

Nella realtà, nessuno dei due approcci, singolarmente preso, è esaustivo di una corretta revisione del conto economico.

Esempio: presenza di costi generati da fatture oggettivamente inesistenti (presenza di frode) in presenza di risposta positiva alla circolarizzazione (collusione del terzo cliente/fornitore).

Soluzione: se relativo a beni, vado a verificare i DDT piuttosto che i relativi carichi/scarichi di magazzino. Se relativo a servizi, il revisore dovrebbe indagare tramite I&O (inquiry and observation) se il servizio è stato effettivamente reso ed è affine all'oggetto sociale e alla normale attività dell'impresa oggetto di revisione, verifica la congruità dei prezzi, la capacità di fornire il servizio reso, ecc.

➡ SCETTICISMO PROFESSIONALE

Nel secondo approccio, il revisore si affida alla pianificazione e ai controlli, limitando le procedure di validità allo stato patrimoniale (per il principio che gli errori sul patrimoniale avranno un impatto economico).

Esempi delle verifiche attuabili con tale approccio:

- Analisi comparativa e relativo *vouching*
- Verifica dei conti potenzialmente soggetti a frode (es. consulenze)
- Verifica dei conti anomali e/o residuali (es. ricavi diversi)
- Analisi delle sopravvenienze
- Verifica sulla classificazione dei conti
- Verifica della corrispondenza delle imposte con i dichiarativi
- In presenza di operazioni che superano il livello di significatività non verificate in altre aree di revisione, esaminare la documentazione a supporto
- Incidenza delle imposte sul reddito o degli ammortamenti (e non il ricalcolo)

Revisione del conto economico



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona

*Commissione
revisione e collegio sindacale*

Non vi è un approccio migliore dell'altro, sta alla sensibilità professionale del revisore stabilire il corretto mix di entrambi in funzione della pianificazione fatta, del livello di significatività e della sua conoscenza dell'azienda.

In entrambi gli approcci risulta comunque sempre prioritaria e fondamentale l'**analisi comparativa**.

➡ ISA 520: 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. 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.

Obiettivi dell'analisi comparativa.

- a) assistere il revisore nella conoscenza dell'impresa e nella pianificazione della natura, dei tempi e dell'ampiezza delle altre procedure di revisione, nonché nella valutazione del rischio;
 l'analisi comparativa va fatta sia in fase di interim (pianificazione) che in fase di final (verifica)
- b) acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili dall'impiego di procedure di analisi comparativa utilizzate come **procedure di validità**;
- c) definire e svolgere procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che aiutino il revisore nella formazione di una **conclusione complessiva** in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa.

Obiettivi dell'analisi comparativa.

- a) acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili dall'impiego di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità;
- b) definire e svolgere procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che aiutino il revisore nella formazione di una conclusione complessiva in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa.

Gli obiettivi del revisore che si prefigge di raggiungere con tali predette procedure di revisione, sono in sostanza quelli di acquisire ulteriori elementi probativi pertinenti e attendibili dalle analisi comparative in prossimità del completamento della revisione contabile che aiutino il revisore nella formazione di una conclusione complessiva in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa.

Il principio definisce “procedure di analisi comparativa” – “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 non sono coerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo”.

Esempi:

- Rapporto ricavi/crediti
- Incidenza costi del personale
- Incidenza costi/ricavi
- Analisi dei risultati con le informazioni ricevute dal management
- Analisi degli scostamenti in relazione agli esercizi precedenti
- Analisi di bilancio in riferimento al settore e/o imprese simili

L'analisi comparativa o «*analytical review*» si può dividere in più tipologie:

1. Comparazioni temporali: analisi di scostamento tra più esercizi temporali passati;
2. Comparazioni spaziali: analisi di scostamento rispetto agli standard esterni e di settore entro cui l'impresa opera;
3. Comparazioni gestionali: analisi degli scostamenti tra budget, forecast e planning;
4. Comparazioni sintesi su analisi: analisi sugli scostamenti totali per area di analisi in relazione agli scostamenti delle voci di dettaglio che le compongono.

In particolare a livello di **regole** il principio chiarisce che nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, il revisore deve:

a) **stabilire l'idoneità di tali procedure:** L'impiego di procedure di analisi comparativa pianificate si basa sull'aspettativa che tra i dati esistano relazioni, e che queste continuino a sussistere in assenza di condizioni note che facciano supporre il contrario. La determinazione dell'idoneità è influenzata dalla natura dell'asserzione e alla valutazione da parte del revisore del rischio di errori significativi. Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità sono generalmente più adatte a grandi volumi di operazioni che tendono ad essere prevedibili nel tempo (ISA 520 par. A6 e par. A7);

b) **valutare l'attendibilità dei dati utilizzati:** L'impiego di procedure di analisi comparativa pianificate si basa su dati sufficientemente attendibili per le finalità della revisione. L'attendibilità dei dati è influenzata innanzitutto dalla fonte degli stessi (per esempio, le informazioni possono essere più attendibili se sono acquisite da fonti indipendenti esterne all'impresa), poi dal loro livello di comparabilità, dalla loro natura e pertinenza e dal sistema di controllo interno sulla loro predisposizione (completezza, accuratezza e validità dei dati). Il revisore può considerare di verificare l'efficacia operativa degli eventuali controlli sulla predisposizione da parte dell'impresa delle informazioni utilizzate dal revisore per lo svolgimento di procedure di analisi comparativa in risposta ai rischi identificati e valutati.

c) **sviluppare un'aspettativa sufficientemente precisa:** la precisione delle previsioni è funzione del livello accettabile del rischio di non individuare un errore che possa contribuire a rendere il bilancio significativamente errato. Contribuiscono a valutare la precisione dell'aspettativa il grado di accuratezza con il quale possono essere previsti i risultati attesi, il livello di disaggregazione e dettaglio delle informazioni, la disponibilità delle informazioni sia finanziarie che di altra natura.

d) **stabilire l'ammontare ritenuto accettabile degli scostamenti:** La determinazione da parte del revisore dell'ammontare dello scostamento rispetto a quanto atteso che può essere accettato senza lo svolgimento di ulteriori indagini dipende dalla significatività e dalla coerenza con il livello di sicurezza desiderato, tenendo conto della possibilità che un errore, singolarmente o insieme ad altri errori, possa rendere il bilancio significativamente errato (ISA 330 par. 18; par. A19). In presenza di scostamenti rispetto al risultato atteso, il revisore deve definire un perimetro di tolleranza all'interno del quale non ritiene opportuno dover procedere con ulteriori verifiche. Qualora si verificassero scostamenti significativi rispetto ai risultati attesi, oppure fluttuazioni o relazioni incoerenti rispetto ad altre informazioni pertinenti, il revisore è tenuto ad approfondire tali anomalie attraverso indagini presso la direzione e/o ulteriori procedure di revisione

Se le procedure di analisi comparativa svolte identificano fluttuazioni o relazioni che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti ovvero si discostano dai valori attesi per un ammontare significativo, il revisore deve indagare le ragioni di tali scostamenti mediante:

- ➡ lo svolgimento di indagini presso la direzione e l'acquisizione di elementi probativi appropriati, che siano pertinenti alle risposte ottenute dalla direzione;
- ➡ lo svolgimento di altre procedure di revisione per quanto ritenuto necessario nelle circostanze.



A livello operativo, le procedure di analisi comparativa possono raggrupparsi in alcune macro categorie:

- ❖ analisi di tendenza («trend analysis»),
- ❖ analisi del punto di pareggio («break-even analysis»),
- ❖ modelli di analisi («pattern analysis»),
- ❖ analisi di regressione («regression analysis»).

Il revisore decide quali tipologia di analisi effettuare e i diversi modelli da utilizzare a seconda dell'approccio scelto e secondo il livello di complessità dell'oggetto della revisione.



In conclusione è indispensabile che il revisore identifichi adeguatamente le procedure di analisi comparativa da utilizzare, in quanto tali procedure rappresentano un processo continuo e interattivo che inizia dalla pianificazione dell'incarico e prosegue per tutto il suo svolgimento fino alla conclusione che se ben definito ed eseguito permettono al revisore di raggiungere gli obiettivi di audit in modo molto più efficace ed efficiente, riducendo o sostituendo altri test di verifica dettagliati.

LIMITED REVIEW:

Le *Analytical Procedures* sono anche comunemente utilizzate in incarichi «non-audit» e «assurance», quali revisioni di informazioni finanziarie prospettiche e non-audit reviews di informazioni finanziarie storiche quali possono essere ad esempio le *due diligence* o giudizi relativi a bilanci intermedi. Per quanto riguarda l'utilizzo delle procedure analitiche in tali incarichi, non vi è alcuna, argomentazione nei principi internazionali ISA.



GOING CONCERN

L'analisi comparativa, rapportata a più esercizi e all'andamento del settore nel quale opera l'impresa, è la procedura di revisione che meglio di altre, anche in assenza di specifiche informazioni da parte dell'amministrazione, identifica i segnali della crisi di impresa e consente al revisore di sviluppare un giudizio in merito alla continuità e la conseguente valutazione delle singole poste di bilancio.



PIANIFICAZIONE

1. Pianificare la revisione del conto economico
2. Verifiche di sostanza per la revisione del conto economico:
 - Verificare la corrispondenza del conto economico con la contabilità generale
 - Esaminare il conto economico nel suo complesso e valutare l'esistenza di costi e ricavi che potrebbero apparire non inerenti o non ragionevoli : per tali conti, se presenti, effettuare il vouching, come di seguito riportato.

L'ESAME DEL CE

- L'esame del conto economico è normalmente preceduto da **analisi generali svolte comparando i dati dell'esercizio con i conti economici di uno o due esercizi precedenti**.
- Queste **analisi comparative** permettono di identificare gli scostamenti significativi per i quali deve essere effettuata un'analisi approfondita in determinate aree.
- Dopo aver effettuato questa analisi preliminare, il revisore identifica le varie aree di revisione, che comprendono l'esame di taluni dati patrimoniali ed economici.

In via residuale rimangono nel conto economico alcune aree che non sono state esaminate o controllate dal revisore e che quindi deve verificare in modo specifico

PIANIFICAZIONE

Voci di bilancio	Aree di revisione
Variazione delle rimanenze in corso di lavorazione, semilavorati e prodotti finiti	Rimanenze
Variazione rimanenze materie prime, sussidiarie, di consumo, merci	Rimanenze
Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	Rimanenze
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	Immobilizzazioni materiali
Costi di acquisto per materie, materiali, prodotti e merci	Debiti commerciali, acquisti e altri debiti
Ricavi delle vendite	Crediti commerciali e vendite
Trattamento di fine rapporto	Tfr e costi del personale e Tfr
Ammortamenti immobilizzazioni immateriali	Immobilizzazioni immateriali
Ammortamenti immobilizzazioni materiali	Immobilizzazioni materiali
Svalutazione crediti	Crediti commerciali e vendite

PIANIFICAZIONE

Voci di bilancio	Aree di revisione
Altre svalutazioni: - di immobilizzazioni immateriali - di immobilizzazioni materiali	Immobilizzazioni materiali e immateriali
Accantonamento per rischi e altri accantonamenti	Fondi per rischi e oneri e conti d'ordine
Costi del personale	Tfr e costi del personale
Proventi e costi inerenti a titoli e partecipazioni, compresi i dividendi	Partecipazioni
Interessi e spese bancarie	Cassa e banche
Accantonamenti al fondo imposte differite	Fondi rischi e oneri e conti d'ordine
Rivalutazioni di immobilizzazioni finanziarie-partecipazioni	Partecipazioni
Rivalutazioni dei titoli altre immobilizzazioni finanziarie	Titoli a reddito fisso
Rivalutazioni partecipazioni e titoli a breve	Titoli a reddito fisso
Svalutazioni immobilizzazioni finanziarie-partecipazioni	Partecipazioni



PIANIFICAZIONE

Voci di bilancio	Aree di revisione
Svalutazioni altre immobilizzazioni finanziarie	Titoli a reddito fisso
Svalutazioni partecipazioni e titoli a breve	Titoli a reddito fisso
Imposte sul reddito dell'esercizio	Imposte dell'esercizio e debiti tributari



VERIFICHE DI SOSTANZA

La revisione del conto economico generalmente comprende le verifiche sui componenti positivi e negativi del reddito **che non sono stati esaminati nelle altre aree di revisione** o che potrebbero riferirsi a operazioni particolari, straordinarie o riguardare eventi successivi.

1. Verificare la corrispondenza del conto economico con la contabilità generale

Verifica della corrispondenza del conto economico con il bilancio di verifica della contabilità generale e la corretta classificazione dei conti di mastro nel bilancio d'esercizio.

VERIFICHE DI SOSTANZA

2. *Esaminare il conto economico nel suo complesso e valutare l'esistenza di costi e ricavi che potrebbero apparire non inerenti o non ragionevoli*

Identificare i conti significativi di ricavi e spese non caratteristiche e/o aventi descrizioni generiche quali :

- spese professionali, consulenti, avvocati, intermediari e altri;
- regali, promozioni , pubblicità e rappresentanza ;
- *royalties*
- spese viaggio ;
- affitti
- spese e ricavi diversi.

Per tali conti , se significativi, come di seguito evidenziato, si effettuerà un test di dettaglio, il *vouching*, con il quale si **esaminano i documenti di supporto al fine di verificare la corretta contabilizzazione, classificazione, inerenza, competenza ed evidenza della transazione.**

VERIFICHE DI SOSTANZA

Qualora alcuni di questi componenti appaiano di importo significativo, non ragionevoli, con forti fluttuazioni rispetto ai dati del precedente esercizio o rispetto al budget, analizzare i motivi tramite colloqui con la direzione e valutare se effettuare controlli più approfonditi

a) Individuare operazioni significative

In presenza di operazioni non verificate in altre aree di revisione, esaminare la documentazione di supporto.

b) Analizzare la voce dei ricavi diversi

Analizzare la voce “Altri ricavi e proventi” e, attraverso l’esame a campione delle componenti più rilevanti, accertare la completezza, la competenza e la corretta classificazione dei ricavi in essa compresi.

VERIFICHE DI SOSTANZA

c) Analizzare i proventi straordinari

- Ottenere un'analisi dei proventi straordinari e, attraverso un esame a campione delle componenti più rilevanti accertare la completezza, la competenza e la corretta classificazione.
- Procedere, inoltre, alla verifica dei *costi*.

d) Effettuare l'analisi dei costi per servizi

- Effettuare un'analisi delle voci di costo (in modo specifico i costi per servizi) risultanti in contabilità. Acquisire evidenza dell'**inerenza** dei costi, dell'**effettivo** ottenimento dei servizi e della appropriata **autorizzazione**. Riscontrare l'evidenza del servizio reso e l'esistenza di contratti firmati tra le parti.

VERIFICHE DI SOSTANZA

e) Esaminare i costi di pubblicità

- Verificare l'evidenza del servizio e l'**effettiva** pubblicità. Controllare gli importi significativi con le fatture o altra documentazione di supporto. Si deve avere particolare cura nell'esaminare la documentazione al fine di controllare il rispetto del principio di competenza.

f) Analizzare la voce "Oneri diversi di gestione"

- Attraverso un esame a campione delle componenti più rilevanti **accertare** la completezza, la competenza e la corretta classificazione.

g) Analizzare gli oneri straordinari

- Ottenere un'analisi degli oneri straordinari e, attraverso esame a campione delle componenti più rilevanti accertare la completezza, la competenza e la corretta classificazione.

Principi di revisione e conto economico



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona

*Commissione
revisione e collegio sindacale*

GRAZIE PER L'ATTENZIONE