

Minimaster di revisione legale

1

Stefano Pizzutelli – Vincenzo Capone
Antonio Campanaro – Dora Savino

Altamura – 5-6 dicembre 2018

Il principio di revisione ISA Italia 230

2

Oggetto

- Responsabilità del revisore nel predisporre la documentazione della revisione contabile del bilancio

CARTE DI LAVORO:

Documentazione della revisione

- L'evidenza documentale delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi pertinenti acquisiti e delle conclusioni raggiunte dal revisore

Esiste un modo “giusto” per redigere le carte di lavoro?

Natura e finalità della documentazione

- Evidenzia gli elementi a supporto delle conclusioni del revisore
- Evidenzia che il lavoro di revisione è stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione ed al quadro normativo dell'informazione finanziaria applicabile
- Assiste i responsabili della supervisione nel loro lavoro e permette il riesame e le verifiche ispettive necessarie per il controllo qualità
- Fornisce evidenza degli aspetti che mantengono rilevanza in incarichi successivi
- Permette lo svolgimento del riesame della qualità e delle ispezioni in conformità al principio internazionale ISQC Italia 1
- permette l'effettuazione di ispezioni da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni

Il principio di revisione ISA Italia 230

4

Obiettivo

Il revisore **deve** predisporre una documentazione che fornisca:

- una sufficiente ed appropriata evidenza degli elementi a **supporto della relazione emessa**
- l'evidenza che la revisione contabile sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili

Il principio di revisione ISA Italia 230

5

Regole

- Il revisore **deve**:
 - predisporre la documentazione della revisione in modo **tempestivo**
 - **documentare le discussioni** con la direzione
 - documentare il **trattamento di eventuali incoerenze** tra le informazioni raccolte ai fini della sue conclusioni
 - **documentare eventuali deroghe** dai principi di revisione
 - documentare eventuali **nuove procedure di revisione o la formulazione di nuove conclusioni** successivamente alla data della relazione di revisione

Il principio di revisione ISA Italia 230

6

Regole

- Ma soprattutto il revisore deve redigere carte di lavoro che consentano ad un revisore esperto, senza cognizione dell'incarico, di comprendere:
 - **la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte**
 - i risultati delle procedure svolte e gli elementi probativi acquisiti
 - gli **aspetti significativi** del lavoro, le conclusioni raggiunte ed i **giudizi professionali significativi** formulati per giungere a tali conclusioni

Il principio di revisione ISA Italia 230

7

Nel documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, il revisore deve indicare:

- gli elementi che identificano la voce o l'aspetto oggetto di verifica;
- chi ha svolto il lavoro ed in quale data è stato completato;
- chi ha riesaminato il lavoro e la data del riesame

Società ALFA SPA – bilancio al 31/12/2017

Preparato da: SP 27/9/2017

Rivisto da: MPN 28/9/2017

Oggetto: Verifica della correttezza del calcolo delle imposte differite
(Fondo Imposte – Voce B2 Passivo)

Procedura svolta: *Lo scrivente ha verificato il calcolo delle imposte differite in relazione alla plusvalenza realizzata per la cessione dell'azienda Beta, sulla base del calcolo della società*

Il principio di revisione ISA Italia 230

8

Necessità di documentare gli aspetti significativi

Esempi di aspetti significativi includono:

- aspetti che determinano rischi significativi;
- risultati di procedure di revisione che indicano (a) che il bilancio potrebbe essere significativamente errato, o (b) la necessità di rivedere la precedente valutazione dei rischi di errori significativi e le risposte del revisore per fronteggiare tali rischi;
- circostanze che determinano significative difficoltà per il revisore nell'applicazione delle necessarie procedure di revisione;
- elementi emersi che potrebbero dar luogo ad un giudizio di revisione con modifica, ovvero all'inserimento, nella relazione di revisione, di un richiamo d'informativa

Il principio di revisione ISA Italia 230

9

- **Deroga a regole pertinenti**
- Qualora, in circostanze di natura eccezionale, il revisore giudichi necessario derogare a una regola pertinente contenuta in un principio di revisione, egli deve documentare il modo in cui le procedure di revisione alternative svolte consentano il raggiungimento dello specifico scopo per cui tale regola è prevista, e le ragioni della deroga

Il principio di revisione ISA Italia 230

- **Aspetti che emergono successivamente alla data della relazione di revisione**
- Qualora, in circostanze di natura eccezionale, il revisore svolga nuove procedure di revisione ovvero integri quelle già effettuate o formuli nuove conclusioni successivamente alla data della relazione di revisione, egli deve documentare:
 - a) le circostanze riscontrate;
 - b) le procedure di revisione svolte, nuove o integrative, gli elementi probativi acquisiti, le conclusioni raggiunte ed il loro effetto sulla relazione di revisione;
 - c) quando e da chi sono state apportate e riesaminate le conseguenti modifiche alla documentazione della revisione.

Il principio di revisione ISA Italia 230

- *Circostanze eccezionali?*
- comprendono fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma che esistevano già in quella data e che, se conosciuti, avrebbero potuto determinare una rettifica del bilancio ovvero l'espressione di un giudizio con modifica nella propria relazione

Il principio di revisione ISA Italia 230

12

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Forma contenuto ed ampiezza della documentazione dipendono da:

- Dimensione e complessità dell'impresa
- Natura delle procedure da svolgere
- Rilevanza degli elementi probativi acquisiti
- Natura e portata delle eccezioni identificate
- Metodologia di revisione e strumenti utilizzati
- Necessità di documentare decisioni non facilmente desumibili degli elementi acquisiti

Esercizio del giudizio professionale

Il principio di revisione ISA Italia 230

13

Linee guida ed altro materiale esplicativo

La documentazione della revisione può essere formalizzata su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo (**non esiste un modo “giusto”**).

Esempi di tale documentazione includono:

- programmi di revisione;
- analisi dei dati;
- note di commento sulle questioni emerse;
- riepiloghi degli aspetti significativi;
- lettere di conferma e di attestazione;
- checklist;
- corrispondenza (incluse le e-mail) relativa ad aspetti significativi.

Il principio di revisione ISA Italia 230

14

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Il revisore può includere nella documentazione della revisione estratti o copie di documenti aziendali (ad esempio, contratti o accordi significativi e particolari). La documentazione della revisione, tuttavia, non rappresenta un sostituto delle registrazioni contabili dell'impresa.

Il principio di revisione ISA Italia 230

15

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Non è necessario che il revisore documenti separatamente (come in una checklist, per esempio) la conformità con aspetti per i quali tale conformità sia già comprovata dai documenti inclusi nel file di revisione.

Per esempio:

- l'esistenza di un piano di revisione adeguatamente documentato dimostra che il revisore ha effettuato la pianificazione della revisione;
- la presenza, nel file di revisione, di una lettera di incarico firmata dimostra che il revisore ha concordato i termini dell'incarico di revisione con la direzione o, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;
- una relazione di revisione contenente un giudizio sul bilancio con rilievi, appropriatamente formulato, dimostra che il revisore ha rispettato le regole relative all'espressione di un giudizio con rilievi nelle circostanze previste dai principi di revisione;
- è possibile documentare in vari modi, nel file di revisione, la conformità del lavoro svolto alle regole che si applicano in via generale nel corso della revisione

Il principio di revisione ISA Italia 230

16

Imprese di dimensioni minori

Generalmente **meno ampia**

Il revisore può considerare utile **documentare in un unico documento** vari aspetti della revisione quali; la comprensione dell'impresa; la strategia generale di revisione; il piano di revisione, la significatività; i rischi identificati e valutati; gli aspetti rilevanti emersi e le conclusioni raggiunte

Se **tutta la revisione è svolta direttamente dal responsabile dell'incarico** la documentazione:

- non include aspetti relativi alla pianificazione supervisione e riesame del lavoro svolto dal team di revisori
- deve essere comunque comprensibile da un revisore esperto senza cognizione dell'incarico

Il principio di revisione ISA Italia 230

17

Conservazione:

Punto A23(i)

- Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14, co. 6, del Decreto medesimo prevede che la documentazione relativa agli incarichi di revisione svolti siano conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione → *non aggiornato dopo la riforma dell'art.14*
- *(Ora la conservazione è prevista dall'art. 10 quater, comma 7)*

Art. 20, comma 13 D.Lgs 39/2010

Il controllo della qualità, **basato su una verifica adeguata dei documenti selezionati**, include una valutazione della conformità ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza applicabili, della quantità e qualità delle risorse impiegate, dei corrispettivi per la revisione, nonché del sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale.

- A. Responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile
- B. Identificazione e accertamento dei rischi dovuti a frodi
- C. Risposte del revisore ai rischi di errore dovuti a frodi

Gli **errori in bilancio** possono derivare da:

- frodi
- comportamenti o eventi non intenzionali
- Il fattore di distinzione tra le due categorie di errori è l'intenzionalità o meno dell'atto che determina gli errori in bilancio
- **Tipologie di frodi:**
 - ✓ errori derivanti da una falsa informativa finanziaria
 - ✓ errori derivanti da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa

- **RESPONSABILITA' DELLA DIREZIONE?**
- La responsabilità nella prevenzione e individuazione delle frodi compete ai **responsabili delle attività di governance e alla direzione** (anche se sovente sono proprio i responsabili delle attività di governance e/o la direzione a commettere le frodi)
- E' importante che la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, ponga forte enfasi sulla prevenzione delle frodi volta a ridurre le occasioni che esse si verificano, nonché introduca azioni deterrenti finalizzate a dissuadere dal commettere le frodi a causa della più elevata probabilità che queste siano individuate e punite

- **RESPONSABILITA' DEL REVISORE**
- Il **revisore** ha la responsabilità di acquisire una **ragionevole sicurezza** che il bilancio non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali
- A causa dei limiti intrinseci dell'attività di revisione, esiste il rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, nonostante la revisione sia stata correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione

- ☹️!!!
- Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti od eventi non intenzionali.
- Ciò in quanto la frode può prevedere piani sofisticati ed organizzati attentamente, progettati al fine di occultarla, come ad esempio falsificazioni, omissioni intenzionali nella registrazione contabile di operazioni ovvero dichiarazioni intenzionalmente fuorvianti rilasciate al revisore

- ☹️!!!>
- il rischio per il revisore di non individuare errori significativi dovuti a frodi **poste in essere dalla direzione** è maggiore rispetto a quello dovuto a frodi perpetrate dai dipendenti, poiché la direzione è spesso nella posizione di manipolare, direttamente o indirettamente, le registrazioni contabili, di presentare una informativa finanziaria falsa, ovvero di forzare le procedure di controllo definite per prevenire simili frodi perpetrate da altro personale dipendente.

● DEFINIZIONI

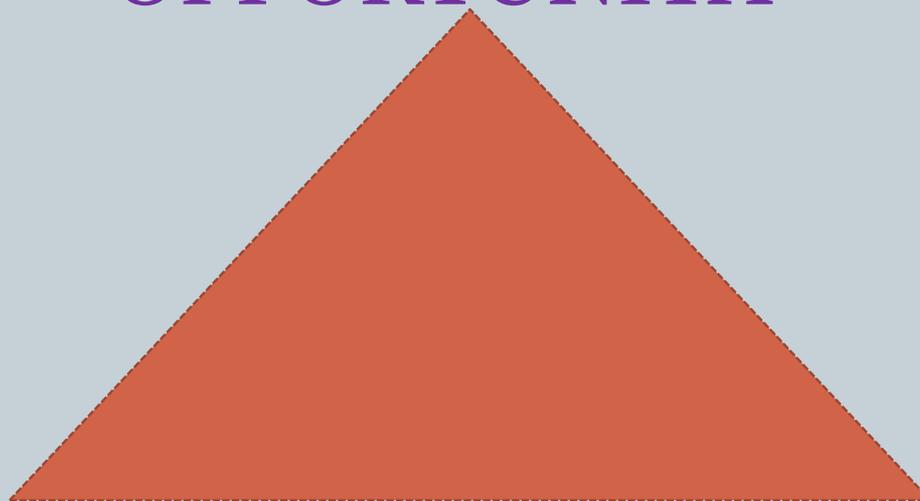
- **Frode:** atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili della governance, del personale dipendente o di terzi, allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti
- **Fattori di rischio di frodi:** Eventi o circostanze che indicano incentivi o pressioni a commettere frodi o che forniscono un'occasione per commettere frodi

- *Obiettivi del revisore*

- IDENTIFICARE E VALUTARE I RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI NEL BILANCIO DOVUTI A FRODI
- ACQUISIRE ELEMENTI PROBATIVI SUFFICIENTI ED APPROPRIATI
- FRONTEGGIARE ADEGUATAMENTE FRODI O SOSPETTE FRODI INDIVIDUATE DURANTE LA REVISIONE

IL TRIANGOLO DELLE FRODI

OPPORTUNITA'



GIUSTIFICAZIONE

INCENTIVI/PRESSIONI

- **INCENTIVI E PRESSIONI:**
- **Falsa informativa finanziaria**
 - assegnazione di obiettivi di redditività
 - conseguente rinuncia a benefit, premi
 - rinnovo di affidamenti
 - Difficoltà ad avere i requisiti per le quotazioni
 - Effetti negativi su operazioni straordinarie
- **Appropriazione indebita di beni**
 - Impegni finanziari del dipendente (tenore di vita troppo elevato, debiti, mutui)
 - Vendette (ad esempio in correlazione a trasferimenti, mancate promozioni, licenziamenti)

- **OPPORTUNITA':**
- **Falsa informativa finanziaria**
 - effettuazione di operazioni rilevanti con parti correlate
 - elevato grado di soggettività nelle stime
 - operazioni con entità estere con ordinamenti legali e fiscali peculiari
 - Ricorso ad intermediazioni esose o ingiustificate
 - Conti bancari in paradisi fiscali
- **Appropriazione indebita di beni**
 - Rilevante giacenza di liquidi
 - Magazzino caratterizzato da numerosi beni di dimensioni ridotte e elevato valore unitario o di facile rivendita
 - Iscrizione tra le immobilizzazioni materiali di beni non registrati

- **GIUSTIFICAZIONE (contesto psicologico e di valori):**
- **Falsa informativa finanziaria**
 - poca enfasi sul rispetto di codici etici all'interno dell'azienda
 - precedenti
 - tendenza ad assumere impegni irrealizzabili
 - Mancato intervento della direzione per l'eliminazione di carenze nel controllo interno
- **Appropriazione indebita di beni**
 - Cambiamento nel tenore di vita dei dipendenti
 - Tolleranza rispetto ai piccoli furti
 - Disinteresse per il fronteggiamento di rischi connessi alla tutela della proprietà aziendale

- **SINTOMI DI FRODE:**

- Discrepanze nelle registrazioni contabili, incluse:

- operazioni che non siano registrate in maniera completa e tempestiva ovvero siano registrate in maniera impropria per quanto riguarda il loro ammontare, il periodo contabile, la classificazione o le direttive aziendali;
- operazioni o saldi contabili non documentati o non autorizzati;
- rettifiche dell'ultimo minuto che influenzano significativamente i risultati economico-finanziari;
- accesso a sistemi e registrazioni da parte dei dipendenti non conforme ai limiti previsti dalle loro funzioni autorizzate;
- segnalazioni e lamentele indirizzate al revisore in merito a presunte frodi

- SINTOMI DI FRODE
- Evidenze contraddittorie o mancanti:
 - documentazione mancante;
 - documentazione che sembra aver subito manipolazioni;
 - indisponibilità di documentazione diversa da quella fotocopiata o trasmessa elettronicamente nei casi in cui
 - dovrebbe esistere documentazione originale;
 - significative partite in riconciliazione non giustificate;
 - inusuali variazioni di bilancio, variazioni dei trend o di importanti indici di bilancio o correlazioni tra dati di bilancio, come ad esempio crediti che crescono più rapidamente dei ricavi;

- SINTOMI DI FRODE
- Evidenze contraddittorie o mancanti:
 - risposte incoerenti, vaghe o non plausibili fornite dalla direzione o dai dipendenti alle indagini del revisore o alle procedure di analisi comparativa;
 - discrepanze inusuali tra le registrazioni contabili dell'impresa e le conferme ricevute;
 - numerose registrazioni di crediti e di rettifiche effettuate nei conti dei crediti;
 - differenze non giustificate o non adeguatamente giustificate tra partitari e conti dei crediti, o tra gli estratti conto dei clienti e i partitari dei crediti;

- SINTOMI DI FRODE
- Evidenze contraddittorie o mancanti:
 - smarrimento o inesistenza di assegni annullati, in circostanze nelle quali, di norma, gli assegni annullati sono riconsegnati all'impresa con una dichiarazione della banca;
 - insussistenze significative di magazzino o di altri beni materiali;
 - evidenze elettroniche non disponibili o mancanti, incoerenti con le procedure e le direttive di archiviazione e conservazione delle registrazioni da parte dell'impresa;
 - un numero di risposte a richieste di conferme minore o maggiore rispetto a quello previsto

- Relazioni problematiche ed inusuali tra il revisore e la direzione:
- rifiuto di concedere l'accesso alle registrazioni contabili, alle strutture dell'impresa, e di consentire il contatto con determinati dipendenti, clienti, fornitori o con altri soggetti presso i quali si potrebbero ricercare elementi probativi;
- ingiustificata pressione imposta dalla direzione riguardo la tempistica per la risoluzione di aspetti complessi e controversi

- Altro:
- riluttanza della direzione a consentire incontri diretti tra il revisore ed i responsabili della attività di governance;
- principi contabili che sembrano differire da quelli abituali del settore;
- frequenti mutamenti nelle stime contabili che non sembrano essere originati da mutamenti nelle circostanze;
- tolleranza nei confronti delle violazioni del codice di comportamento dell'impresa

- REGOLE

1. SCETTICISMO PROFESSIONALE

2. DISCUSSIONE TRA I MEMBRI DEL TEAM DI REVISIONE (rif. ISA 315)

3. PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO (*verifica a valutazione, da parte della direzione, del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi incluse la natura, l'estensione e la frequenza di tale valutazione; il processo adottato dalla direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa, compresi gli eventuali rischi specifici di frode che la direzione ha identificato o che sono stati portati alla sua attenzione*)

- REGOLE
- **4. IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI** (*il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio, e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa. Nell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi, il revisore, basandosi sul presupposto che vi siano rischi di frodi nella rilevazione dei ricavi, deve valutare quali tipologie di ricavi, operazioni di vendita o asserzioni diano origine a tali rischi*)

- REGOLE
- **5. RISPOSTE DI REVISIONE**
- Nel determinare le risposte generali di revisione il revisore deve:
 - a) assegnare all'incarico e supervisionare il personale, tenendo conto delle conoscenze, delle competenze e delle capacità delle persone cui affidare responsabilità significative nell'incarico di revisione nonché della valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi dovuti a frodi per tale incarico;
 - b) valutare se la selezione e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, con particolare riferimento a quelli relativi a quantificazioni soggettive e ad operazioni complesse, possano essere indicative di una falsa informativa finanziaria, derivante dal tentativo della direzione di manipolare i risultati d'esercizio;
 - c) inserire un elemento di imprevedibilità nella selezione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione

- REGOLE
- 6. VALUTAZIONE ELEMENTI PROBATIVI
- 7. IMPOSSIBILITA' A PROSEGUIRE L'INCARICO
- 8. ATTESTAZIONI SCRITTE
- 9. COMUNICAZIONI ALLA DIREZIONE
- 10. COMUNICAZIONI ALL'AUTORITA' DI VIGILANZA
- 11. DOCUMENTAZIONE

Necessità di attestazioni scritte:

LA DIREZIONE E I RESPONSABILI DELLA GOVERNANCE

- 1. DEVONO ATTESTARE LA LORO RESPONSABILITA' SUL CONTROLLO INTERNO**
- 2. DEVONO COMUNICARE I RISULTATI DELLA LORO VALUTAZIONE DEI RISCHI**
- 3. DEVONO COMUNICARE FRODI O SOSPETTE FRODI CONOSCIUTE**

COMUNICAZIONE A DIREZIONE E RESPONSABILI DI GOVERNANCE

IN CASO DI FRODE O SOSPETTA FRODE IL REVISORE DEVE INFORMARE **TEMPESTIVAMENTE** LA DIREZIONE AD UN LIVELLO APPROPRIATO E I RESPONSABILI DELL'ATTIVITÀ DI GOVERNANCE

COMUNICAZIONE ALLE AUTORITA' VIGILANZA

STABILIRE SE VI SIA LA RESPONSABILITÀ DI
INFORMARE SOGGETTI ESTRANEI ALL'IMPRESA

N.B. le responsabilità di tipo
legale prevalgono
sull'obbligo di riservatezza

CARTE DI LAVORO?

- decisioni della discussione tra i membri del team di revisione
- rischi identificati e valutati di errori significativi
- risposte generali di revisione
- risultati delle procedure di revisione
- comunicazioni alla direzione, ai responsabili dell'attività di governance, alle autorità di vigilanza
- motivazioni delle conclusioni per cui la presunzione che vi sia un rischio di errori significativi correlato alla rilevazione dei ricavi non sia applicabile alle circostanze dell'incarico

PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

Visitare sedi aziendali o svolgere specifiche verifiche a sorpresa o senza preavviso. Ad esempio assistere all'inventario in sedi dell'impresa per le quali non era stata preannunciata la presenza del revisore, ovvero effettuando controlli di cassa ad una certa data e a sorpresa.

Modificare l'approccio di revisione nell'anno in corso, ad esempio, in aggiunta all'invio della conferma scritta, contattare verbalmente i principali clienti e fornitori; trasmettere le richieste di conferme ad uno specifico soggetto all'interno dell'organizzazione o cercare ulteriori e diverse informazioni.

Eseguire un riesame dettagliato delle scritture di rettifica trimestrali o di fine esercizio dell'impresa ed esaminare con attenzione quelle che appaiono inusuali per la loro natura o per il loro ammontare.

PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

Con riferimento ai ricavi, svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità utilizzando dati disaggregati, ad esempio confrontando i ricavi per mese, per linee di prodotto o per settori di attività relativi al periodo amministrativo in esame con dati omogenei relativi a periodi amministrativi precedenti.

Ottenere conferma dai clienti di alcune condizioni contrattuali rilevanti, dell'assenza di accordi "a latere".

Ad esempio i criteri di accettazione, i termini di consegna e di pagamento, l'assenza di obblighi futuri o continuativi del venditore, il diritto di reso delle merci, le quantità garantite di rivendita, nonché le regole di annullamento e di rimborso sono spesso rilevanti in queste circostanze

PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

Con riferimento alle appropriazioni indebite:

- la conta di cassa e dei titoli alla fine del periodo amministrativo o in prossimità della stessa;
- la richiesta ai clienti di una conferma diretta circa i movimenti del conto (comprese le informazioni sulle note di accredito, sui resi su vendite e sulle date nelle quali sono stati effettuati i pagamenti) per il periodo soggetto a revisione;
- l'analisi dei recuperi su crediti stralciati;
- l'analisi delle differenze inventariali per sede o per tipo di prodotto;
- il confronto dei principali indici connessi alle rimanenze con quelli prevalenti nel settore

PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

Con riferimento alle appropriazioni indebite:

- il riesame della documentazione a supporto delle differenze negative nelle registrazioni dell'inventario permanente;
- il confronto tramite computer della lista dei soggetti che percepiscono provvigioni (venditori) con quella dei dipendenti, al fine di individuare le corrispondenze negli indirizzi o nei numeri di telefono;
- Il confronto tramite computer delle registrazioni contabili degli stipendi al fine di individuare eventuali doppioni di indirizzi, numeri di identificazione dei dipendenti o codici fiscali degli stessi, o conti correnti;
- l'analisi degli sconti sulle vendite o dei resi per identificare andamenti o tendenze inusuali;
- la conferma di particolari condizioni nei contratti conclusi con terzi

LE FASI DELLA REVISIONE

48

- *Attività:*

PROCEDURE PRELIMINARI ALL'INCARICO

- *Scopo:*

DECIDERE SE ACCETTARE O MENO L'INCARICO

- *Contenuti:*

VERIFICA DELLE COMPETENZE, DELLE CAPACITA' ,
DELLE RISORSE

VERIFICA DELL'INDIPENDENZA

STESURA LETTERA DI INCARICO

LE FASI DELLA REVISIONE

49

Attività:

- PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

Scopo:

- SVILUPPARE LA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE E IL PIANO DI REVISIONE

Contenuti:

- INDIVIDUAZIONE DELLA SIGNIFICATIVITA'
- DISCUSSIONI ALL'INTERNO DEL TEAM
- INDIVIDUAZIONE STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE

LE FASI DELLA REVISIONE

50

Attività:

- SVOLGERE LE PROCEDURE PER L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Scopo:

- IDENTIFICARE E VALUTARE IL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI ATTRAVERSO LA CONOSCENZA DELL'IMPRESA

Contenuti:

- VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO
- VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO
- VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO E DI ASSERZIONI

LE FASI DELLA REVISIONE

51

- **IL RISCHIO DI REVISIONE**
- Il rischio che il revisore esprima un giudizio non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato.
- L'obiettivo del revisore è identificare e valutare i rischi di errori significativi, dovuti a frodi e a comportamenti non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione ai rischi

LE FASI DELLA REVISIONE

52

- **Il 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.
- **Il 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 rischio di individuazione:** il rischio che le procedure svolte dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso non individuino un errore che è presente e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o insieme ad altri errori.

LE FASI DELLA REVISIONE

53

- IL RISCHIO INTRINSECO
- **Il rischio che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa possano presentare errori indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno**
- Esempi:
 - Obiettiva difficoltà di calcolo o valutazione
 - Possibilità di furto di beni aziendali
 - Opportunità o motivazione per la direzione a alterare quantificazioni e valutazioni

LE FASI DELLA REVISIONE

54

- **RISPOSTE AL RISCHIO**

Attività:

- **CONFIGURARE LE RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE E LE PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI**

Scopo:

- **SVILUPPARE RISPOSTE APPROPRIATE AI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI**

Contenuti:

- **AGGIORNAMENTO DELLE STRATEGIE DI REVISIONE**
- **RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE**

LE FASI DELLA REVISIONE

55

- **RISPOSTE AL RISCHIO**

Attività:

- SVOLGERE LE PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

Scopo:

- RIDURRE IL RISCHIO DI REVISIONE AD UN LIVELLO ACCETTABILMENTE BASSO

Contenuti:

- CARTE DI LAVORO
- CRITICITA' RILEVATE
- SUPERVISIONE DELLO STAFF E RIESAME DELLE CARTE DI LAVORO

LE FASI DELLA REVISIONE

56

Attività:

- VALUTARE GLI ELEMENTI PROBATIVI RACCOLTI

Scopo:

- DETERMINARE LE EVENTUALI ULTERIORI PROCEDURE DI REVISIONE

Contenuti:

- AGGIORNAMENTO DELLA VALUTAZIONE DEI RISCHI E DELLA SIGNIFICATIVITA'
- COMUNICAZIONE DELLE CRITICITA' RILEVATE
- ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE
- CONCLUSIONI RAGGIUNTE

LE FASI DELLA REVISIONE

57

Attività:

- **PREPARARE LA RELAZIONE DI REVISIONE** (*quando le procedure di revisione sono completate*)

Scopo:

- **FORMARSI UN GIUDIZIO BASATO SUGLI ELEMENTI PROBATIVI RACCOLTI E SULLE CRITICITA' RILEVATE**

Contenuti:

- **DECISIONI RILEVANTI**
- **EMMISSIONE DELLA RELAZIONE DI REVISIONE**

Oggetto

Tratta della responsabilità del revisore nel pianificare la revisione contabile del bilancio.

La pianificazione è diversa se si tratta di primo incarico o di incarichi ricorrenti

ISA 300 – LA PIANIFICAZIONE

59

- **TEMPISTICA DELLA PIANIFICAZIONE**
- E' un processo continuo e iterativo
- Comincia poco dopo la precedente revisione
- Termina con la conclusione dell'incarico
- Considera le attività precedenti le procedure di revisione conseguenti:
 - ✓ Procedure di analisi comparativa preliminari
 - ✓ Comprensione del quadro normativo applicabile
 - ✓ Determinazione della significatività
 - ✓ Coinvolgimento di esperti.
 - ✓ Altre procedure di valutazione del rischio

- **REGOLE**

- **1) *DEFINIRE LA STRATEGIA GENERALE:***
- a) Identificare la portata della revisione.
- b) Definire obiettivi di reporting per pianificare la tempistica
- c) Considerare i fattori rilevanti nell'indirizzare il lavoro del team.
- d) Valutare le conoscenze precedenti.
- e) Determinare le risorse e i periodi di intervento

ISA 300 – LA PIANIFICAZIONE

61

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

Caratteristiche dell'incarico:

- Quadro normativo sull'informativa finanziaria
- Quadro normativo specifico di settore
- Bilancio di gruppo e componenti
- Necessità di esperti con conoscenze specialistiche
- Presenza di revisori esterni e fornitori di servizi
- Necessità di tecniche computerizzate di audit
- Coordinamento con il personale dell'impresa

ISA 300 – LA PIANIFICAZIONE

62

- **APPENDICE ISA 300 (aspetti da considerare)**

Comunicazioni e reportistica:

- Scadenze dell'impresa
- Riunioni con responsabili di governance
- Altre comunicazioni (lettera di commento, etc.)
- Comunicazioni con revisori delle componenti
- Riunioni e discussioni del team di revisione
- Altri obblighi di reportistica

Natura, tempistica ed entità delle risorse:

- Selezione dei membri del team
- Assegnazione delle aree di revisione
- Budget tempi

ISA 300 – LA PIANIFICAZIONE

63

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**
- **Fattori rilevanti, attività preliminari e conoscenze precedenti:**
 - Determinazione della significatività
 - Identificazione preliminare aree rilevanti e a rischio
 - Approccio critico e atteggiamento di scetticismo
 - Esiti di precedenti incarichi (audit e extra-audit)
 - Importanza del controllo interno
 - Valutazione di affidamento sul controllo interno
 - Sviluppi e cambiamenti rilevanti in:
 - ✓ Settore, quadro normativo e processi aziendali
 - ✓ Membri chiave della direzione

- **ELABORAZIONE PIANO DI REVISIONE**

deve includere una descrizione dei seguenti aspetti:

- a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate (ISA315)
- b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA n. 330)
- c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione

Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione

LINEE GUIDA E ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO

A causa di eventi inattesi, o di cambiamenti nelle condizioni, o di elementi probativi acquisiti dai risultati delle procedure di revisione, il revisore può avere la necessità di modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione e, quindi, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi identificati e valutati.

Ciò si può verificare nel caso in cui il revisore venga a conoscenza di informazioni che divergono significativamente da quelle disponibili all'epoca della pianificazione delle procedure di revisione

- **Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione**

Prima di iniziare il primo incarico di revisione, il revisore deve porre in essere le seguenti attività:

- A) svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 riguardanti l'accettazione del rapporto con il cliente e dello specifico incarico di revisione;
- B) comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili
- C) eseguire i test sui saldi di apertura (ISA 510)

- **IL REVISORE DEVE DOCUMENTARE:**
 - a) La strategia generale.**
 - b) Il piano di revisione.**
 - c) Eventuali modifiche durante lo svolgimento della revisione.**

- ***NELLE IMPRESE DI DIMENSIONI MINORI***

b) Piano di revisione → è possibile utilizzare programmi standard o checklist

- L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA:

Oggetto:

tratta della responsabilità del revisore nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.

Obiettivo

L'obiettivo del revisore è quello di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi.

Cosa sono le asserzioni?

- Asserzioni–
- **Le attestazioni della direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi.**

Ad esempio:

- *“Nel bilancio sono iscritti tutti i crediti verso clienti non ancora incassati alla data di chiusura dell’esercizio”*
- *“I crediti verso clienti si riferiscono alle operazioni di vendita realizzate dalla società”*
- *“I crediti in valuta sono adeguati al cambio del giorno di chiusura dell’esercizio”*
- *“I crediti sono valutati al minore tra valore nominale e presunto valore di realizzo”*

Regole:

PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO

- Il revisore deve svolgere le procedure di valutazione del rischio per conseguire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni.
- Le procedure di valutazione del rischio non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio di revisione.

Regole:

PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Devono includere le seguenti attività:

- a) indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa che, a giudizio del revisore, possono essere in possesso di informazioni che potrebbero aiutarlo ad identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- b) procedure di analisi comparativa;
- c) osservazioni ed ispezioni

Regole:

La necessaria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo Interno

Il revisore deve acquisire una comprensione di:

- A) settore di attività, regolamentazione ed altri fattori esterni rilevanti, incluso il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile
- B) la natura dell'impresa, che include:
 - i) le attività operative;
 - ii) l'assetto proprietario e la struttura di governance;
 - iii) le tipologie degli investimenti in essere e quelli pianificati per il futuro, inclusi gli investimenti in imprese a destinazione specifica;
 - iv) il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata.

Regole:

- Il controllo interno dell'impresa

Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile.

CONTROLLO INTERNO

77

- **Cos'è?**
- 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

CONTROLLO INTERNO

78

- In generale, le componenti del sistema di controllo interno sono:
 - ❑ Ambiente di controllo
 - ❑ Processo di valutazione del rischio (se esiste)
 - ❑ Sistema informativo
 - ❑ Attività di controllo rilevanti
 - ❑ Monitoraggio dei controllo

CONTROLLO INTERNO

79

- **Ambiente di controllo**

Occorre valutare:

- valori etici
- competenza
- coinvolgimento del CdA
- filosofia e stile operativo
- struttura organizzativa
- autorità e responsabilità
- gestione risorse umane

- **Ambiente di controllo**

Il revisore deve acquisire una comprensione dell'ambiente di controllo. A tal fine, il revisore deve valutare se:

- la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà ed a comportamenti eticamente corretti;
- i punti di forza negli elementi dell'ambiente di controllo forniscano nel loro insieme un fondamento appropriato per le altre componenti del controllo interno, e se tali altre componenti non siano compromesse dalle carenze nell'ambiente di controllo

- Il revisore deve comprendere se l'impresa disponga di un **processo di valutazione del rischio** finalizzato a:
 - A) identificare i rischi connessi all'attività rilevanti per gli obiettivi di informativa finanziaria;
 - B) stimare la significatività dei rischi;
 - C) valutare la probabilità che si verifichino tali rischi;
 - D) decidere le azioni da intraprendere per fronteggiare tali rischi

CONTROLLO INTERNO

82

- Il revisore deve comprendere l'esistenza di eventuali fattori di rischio:
 - cambiamenti contesto operativo
 - nuovo personale
 - nuovi sistemi informativi
 - crescita rapida
 - nuovi processi, prodotti, attività, ecc.
 - sviluppo attività all'estero

- Il revisore deve acquisire una comprensione del **sistema informativo** rilevante per l'informazione finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, comprendenti le seguenti aree:
 - classi di dati significativi
 - rilevazione e gestione dei dati
 - reportistica

Attività di controllo rilevanti (per valutare i rischi e definire le procedure)

- ❖ separazione funzioni
- ❖ autorizzazioni
- ❖ riconciliazioni contabili
- ❖ controlli IT
- ❖ esame della performance
- ❖ controlli fisici

Monitoraggio

- **Il revisore**
 - deve acquisire una comprensione delle principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno sulla redazione dell'informativa finanziaria ed in particolare quelle riguardanti le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione,
 - deve comprendere in che modo l'impresa intraprende azioni correttive riguardo alle carenze nei propri controlli

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

86

Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi:

- a) a livello di bilancio;
- b) 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.

Occorre verificare cosa?

In breve

ESISTENZA

ACCURATEZZA

VALUTAZIONE

COMPLETEZZA

Occorre verificare cosa?

ESISTENZA

Le attività, le passività ed il patrimonio netto esistono

ACCURATEZZA

Gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato.

Occorre verificare cosa?

VALUTAZIONE

Le attività, le passività ed il patrimonio netto sono valutati ed esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o di classificazione è stata registrata correttamente

COMPLETEZZA

Tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati.

In relazione a cosa?

CLASSI DI OPERAZIONI

Operazioni registrate nel corso dell'esercizio

SALDI CONTABILI DI FINE ESERCIZIO

Saldi di bilancio

INFORMATIVA

Nota integrativa e relazione di gestione

Per classi di operazioni ed eventi del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile:

- i) manifestazione - le operazioni e gli eventi che sono stati registrati si sono verificati e riguardano l'impresa?
- ii) completezza – tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati;

Per classi di operazioni ed eventi del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile:

- iii) accuratezza – gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato;
- iv) competenza - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto periodo amministrativo;
- v) classificazione - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati;

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

93

- In relazione ai **saldi contabili** di fine periodo amministrativo:
 - i) Esistenza – le attività, le passività ed il patrimonio netto esistono;
 - ii) diritti ed obblighi – l'impresa possiede, o controlla, i diritti sulle attività, mentre le passività sono effettivamente obbligazioni dell'impresa;
 - iii) Completezza – tutte le attività, le passività ed il patrimonio netto che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati;
 - iv) valutazione e classificazione – le attività, le passività ed il patrimonio netto sono esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o di classificazione è stata registrata correttamente;

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

94

In relazione **alla presentazione e all'informativa di bilancio:**

- i) manifestazione, diritti ed obblighi – gli eventi, le operazioni e gli altri aspetti rappresentati si sono verificati e riguardano l'impresa;
- ii) completezza – tutte le informazioni che avrebbero dovuto essere incluse nel bilancio vi sono state effettivamente incluse;
- iii) classificazione e comprensibilità – le informazioni finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l'informativa è espressa con chiarezza;
- iv) accuratezza e valutazione – le informazioni finanziarie e le altre informazioni sono presentate correttamente e per il loro esatto ammontare.

Rischi significativi:

- il revisore deve considerare almeno quanto segue:
 - a) se il rischio sia un rischio di frode (ISA 240);
 - b) se il rischio sia connesso a recenti e significativi sviluppi economici, contabili o di altra natura e richieda quindi un'attenzione particolare;
 - c) la complessità delle operazioni;
 - d) se il rischio sia connesso a operazioni significative con parti correlate (ISA 550);

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

96

Rischi significativi:

- il revisore deve considerare almeno quanto segue:
 - e) il grado di soggettività nella quantificazione delle informazioni finanziarie connesse al rischio, specialmente in quelle quantificazioni che comportino un ampio grado di incertezza;
 - f) se il rischio sia connesso ad operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale o che, sotto altri aspetti, sembrano essere inusuali.

Se il revisore ha stabilito che sussiste un rischio significativo, egli deve acquisire una comprensione dei controlli dell'impresa, incluse le attività di controllo, rilevanti per tale rischio.

- **Oggetto**

tratta della responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

- **Obiettivo**

applicare appropriatamente il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile

ISA 320 – SIGNIFICATIVITA'

98

- Gli errori sono significativi se, **singolarmente** o nel loro **insieme**, sono in grado di influenzare le loro decisioni prese in base al bilancio
- Significatività basata sull'**entità** e sulla **natura** degli errori
- Utilizzatori come gruppi e non come singoli
- Si presume che gli utilizzatori:
 - Conoscano le attività aziendali e la contabilità
 - Capiscano che il bilancio e la revisione si basano sulla significatività
 - Riconoscano le incertezze delle stime e degli eventi futuri

- Gli **errori sono considerati significativi** quando ci si può ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.

DUE LIVELLI DI SIGNIFICATIVITA':

1. Per il bilancio nel suo complesso
2. Significatività operativa

ISA 320 – SIGNIFICATIVITA'

100

- SIGNIFICATIVITA':

1. Per il bilancio nel suo complesso

Serve per verificare se il bilancio contiene errori:

In percentuale:

Per ISA Guide: 0.5%-2% sui ricavi; 3%-7% sul reddito operativo; 1%-5% sul patrimonio netto; 0.5% - 1% attivo

Prassi nazionale: 1%-3% sui ricavi; 3%-7% sul reddito operativo; 3%-5% sul patrimonio netto; 1% - 3% attivo

- SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA:

Serve per valutare i rischi e progettare procedure di revisione; è minore della significatività per evitare l'accumulo di errori non significativo (*insomma è un margine di sicurezza*)

Dal 60% all'85% della significatività

ISA 320 – SIGNIFICATIVITA'

102

- **SIGNIFICATIVITA' SPECIFICA:**

Per singole voci del bilancio → per verificare se la
singola voce contenga errori

Importo dipende dall'importo della voce

- **ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE:**

Isa 450, punto A2:

- Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitino di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio

In percentuale (attorno al 5%-10%) della significatività generale

ISA 320 – SIGNIFICATIVITA'

104

- **AMBITO DI APPLICAZIONE:**

In sede di pianificazione

- **OPERATIVA:**
 - Per la selezione delle aree
 - Per la individuazione dei rischi errori significativi

In sede di procedure di revisione

- **OPERATIVA:**
 - Selezione voci
 - Campionamento

In sede di valutazione errori

- **GENERALE:**
 - Modifiche al giudizio

Fattori da considerare per la individuazione della significatività generale:

- Dove si concentra l'attenzione degli utilizzatori
- Natura dell'impresa
- Fase di vita del ciclo aziendale
- Settore dell'impresa
- Assetto proprietario e modalità di finanziamento
- Volatilità del valore di riferimento

Fattori da considerare per la individuazione della significatività operativa:

- Errori nel passato
- Aspettativa di errori nell'esercizio in esame
- Esito procedure di valutazione di rischi

ATTENZIONE (ripetiamolo)!

- L'ISA 320 non pone vincoli particolari
- Giudizio professionale
- Motivare le scelte
- Valutare se suddividerla per le voci di bilancio (complesso)

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

107

Oggetto

tratta della responsabilità del revisore nel definire e mettere in atto risposte di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati dal revisore medesimo in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315

Obiettivo

- l'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate a tali rischi.

Definizioni

Procedura di validità

- Una procedura di revisione definita per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Le procedure di validità comprendono:
 - i) verifiche di dettaglio (sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa);
 - ii) procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

Definizioni

Procedura di conformità –

- Una procedura di revisione definita per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni.

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

110

PROCEDURE DI VALIDITA'

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 ed informativa.

Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un **rischio significativo**, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio. Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio.

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

111

- Procedure di revisione definite per individuare errori significativi a livello di asserzioni.
- Comprendono:
 - I. Le verifiche di dettaglio sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa
 - II. Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

112

Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità

- SVILUPPO DI UN'ASPETTATIVA INDIPENDENTE
- CALCOLO DELLE DIFFERENZE
- IDENTIFICAZIONE DI DIFFERENZE SIGNIFICATIVE
- ANALISI DELLE DIFFERENZE SIGNIFICATIVE

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

113

Verifiche di dettaglio:

- RICHIESTA DI CONFERMA ESTERNA
- RICERCA DI PASSIVITA' NON REGISTRATE
- VERIFICA DEL RISPETTO DEL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA
- VERIFICA CORRETTA CLASSIFICAZIONE

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

114

- RICHIESTE DI CONFERMA ESTERNA (CIRCULARIZZAZIONI)
- Consentono di acquisire elementi probativi particolarmente appropriati
- a) per verificare:
 - l'esistenza dei rapporti sottostanti
 - la consistenza effettiva dei saldi dei conti accesi a banche, clienti, fornitori, committenti, depositanti etc.
- b) per acquisire informazioni presso i consulenti esterni

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

115

- **RICHIESTE DI CONFERMA ESTERNA (CIRCULARIZZAZIONI)**
- Formalmente: richiesta della società al soggetto esterno, con richiesta di confermare direttamente al revisore circostanze pertinenti o meno al bilancio.
- Il revisore predispone il testo e la società effettua la spedizione per lettera o per pec, con indicazione di rispondere al revisore.
- In caso di lettere, è il revisore a spedirle direttamente.
- In caso di pec, il revisore dovrebbe essere messo in copia

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

116

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**
- *Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale*
- Luogo, data
- Spett.le
- _____
- p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore
- Egregio Avvocato,
- in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni aggiornate alla data della risposta, al nostro revisore:

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

117

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**

1. elenco di tutte le controversie (intimate o di imminente inizio), conciliazioni, arbitrati e cause in corso (attive o passive) al 31/12/20XX od ogni altra passività che possa coinvolgere la nostra Società di cui Lei fosse a conoscenza.
2. La preghiamo di indicare per ogni pratica:
 - a. la descrizione della controversia,
 - b. una sua valutazione del rischio di soccombenza,
 - c. l'attuale stato procedurale,
 - d. la quantificazione dell'eventuale onere per la società in caso di soccombenza o transazione e l'eventuale possibile recupero assicurativo.
3. un elenco che indichi la natura e gli importi di ogni giudizio reso o accordo raggiunto in cui la nostra Società è parte attiva o passiva, dall'inizio dell'esercizio fino alla data della Sua risposta;

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

118

- **CIRCULARIZZAZIONE DEL LEGALE**

4. un elenco di tutte le altre possibili passività, sulla base delle informazioni in suo possesso, laddove vi sia una ragionevole possibilità che il manifestarsi possa influire in maniera determinante e negativa sulla situazione patrimoniale della Società;
5. qualsiasi altra informazione di natura legale a Sua conoscenza e per la quale la Sua opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o dei creditori o di altri terzi interessati.
6. l'importo dei Suoi onorari maturati alla data di bilancio ma da Lei non ancora fatturati.

La preghiamo di farci pervenire risposta alla presente entro il XXXX.

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

119

- **CIRCOLARIZZAZIONE FORNITORI**

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni al nostro revisore

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

120

● CIRCOLARIZZAZIONE FORNITORI

- 1) Un estratto conto della nostra partita di credito sui Vostri libri contabili alla data del 31/12/20XX;
- 2) un elenco delle tratte da Voi emesse a nostro carico (indicando se sono state da noi accettate), nonché un elenco degli effetti in pagamento non ancora scaduti alla data del 31/12/20XX;
- 3) un elenco degli eventuali beni o merci di Vostra proprietà giacenti presso di noi in deposito od ad altro titolo, alla data del 31/12/20XX.

Per facilitare la risposta, alleghiamo una busta affrancata ed indirizzata al nostro revisore.

Vi preghiamo di far pervenire la vostra risposta alla presente entro il
XXXX

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

121

- **CIRCOLARIZZAZIONE CLIENTI**
(CON ESTRATTO CONTO ALLEGATO)

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data.....

Spett.le

p.c.c Nome e Indirizzo del Revisore

Egredi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

122

- **CIRCULARIZZAZIONE CLIENTI
(CON ESTRATTO CONTO ALLEGATO)**

Vogliate a tal fine inviare questa stessa lettera, debitamente compilata e sottoscritta in calce.

Alleghiamo l'estratto conto della Vostra partita con noi al 31/12/20XX107 con il saldo netto Vostro debito (credito) di Euro_____

La presente è una conferma delle nostre risultanze contabili: per questo motivo Vi preghiamo di voler rispondere in ogni caso, anche se sono intervenuti pagamenti dopo la data suesposta.

Per facilitare la risposta, alleghiamo una busta affrancata ed indirizzata al nostro revisore.

Vi informiamo che i dati comunicati saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione contabile del nostro bilancio e saranno trattati e conservati in archivi cartacei ed elettronici secondo quanto previsto dal Decreto Legislativo n. 196 del 30 giugno 2003. Si rinvia all'art. 7 del citato decreto per i diritti spettanti all'interessato a propria tutela.

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

123

- **CIRCULARIZZAZIONE BANCHE**

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale
Luogo, data Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

In relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

124

● CIRCULARIZZAZIONE BANCHE

- Operazioni che avevamo in corso alle ore 24 del giorno 31 dicembre 20XX con Voi.

Vi autorizziamo, anche in deroga alle norme ed alla prassi relativa al segreto delle operazioni bancarie od a qualsiasi eventuale intesa scritta o verbale esistente, a fornire al predetto revisore contabile tutte le informazioni previste dal modulo normalizzato in uso presso le Aziende di credito (modulo ABI-Rev) ed a tale riguardo Vi precisiamo che:

- il limite di importo da indicare al punto 11.1 è Euro (ad esempio) 500,00105;
- le date da indicare al punto 11.3 sono le seguenti: tra il 1 gennaio 20XX e il 31 dicembre 20XX106.

Vogliate anche confermare sul modulo ABI le operazioni fuori bilancio (così come definite al punto 5.10 del capitolo 1 del provvedimento Banca d'Italia 15/7/92) in corso con Voi alla data del 31 dicembre 20XX, precisando, secondo i casi, capitali di riferimento, titolo sottostante, margini in essere, premi incassati e/o pagati, modalità di determinazione e scadenza dei flussi futuri, scadenza del contratto.

Vogliate considerare questa nostra richiesta alla stregua di istruzioni irrevocabili da noi impartite.

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

125

● CIRCOLARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore le operazioni che avevamo con Voi in corso alle Vostre chiusure alle ore 24 del giorno 31.12.20XX indicando l'ammontare dei finanziamenti a noi concessi e per ciascuno di essi:

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

126

● CIRCOLARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI

1. il debito residuo alla data del 31 Dicembre 20XX;
2. le quote capitale pagate nel corso dell'esercizio 20XX;
3. le quote interessi pagate nel corso dell'esercizio 20XX
4. le quote di interessi maturati dall'ultimo pagamento al 31/12/20XX;
5. la durata del debito;
6. i piani di ammortamento dei finanziamenti stessi aggiornati alla data sopra indicata;
7. le garanzie da noi rilasciateVi a fronte delle operazioni da Voi accordateci;
8. le garanzie da noi rilasciateVi nell'interesse di terzi;
9. le garanzie da Voi rilasciate a favore di terzi per nostro conto;
10. i nominativi delle persone della nostra società autorizzate ad operare con il Vostro Istituto ed i limiti dei loro poteri;
11. l'indicazione di ogni tipo di modifica del contratto originariamente stipulato intervenuta nell'anno;
12. il tasso di interesse annuale e generale convenuto;
13. l'indicazione di ogni violazione agli accordi stipulati, con la segnalazione delle eventuali azioni intraprese o da intraprendere.

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

127

- **RICERCA PASSIVITA' NON REGISTRATE**
- L'attività di ricerca delle passività non registrate viene svolta con lo scopo di avere una ragionevole certezza che alla data di riferimento del bilancio costi / ricavi di competenza economica dell'esercizio siano stati rilevati contabilmente, ancorché a detta data non risultino emesse / pervenute le relative fatture.
- Primo oggetto delle verifiche sulle fatture non registrate sono gli stanziamenti per fatture da emettere e/o da ricevere, note di credito da emettere e/o da ricevere

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

128

● CUT OFF

Obiettivo:

- verificare il rispetto del principio della competenza economica nella rilevazione contabile degli accadimenti di gestione, vagliando la corretta correlazione tra la rilevazione contabile di una determinata transazione e il momento di perfezionamento della stessa.

Obiettivo:

- accertare entro i limiti della ragionevolezza che gli amministratori non abbiano posto in essere atti finalizzati a spostare parte del risultato economico da un esercizio all'altro

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

129

- **INVENTARIO!**
- (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 501)
- **OBIETTIVO:**
 - ❖ Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti l'esistenza e le condizioni delle rimanenze
- **REGOLE:**
 - ❖ Quando le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore **DEVE** acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante:

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

130

- **INVENTARIO!**
- (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 501
 - ✦ mediante:
 - La presenza alla conta fisica al fine di
 1. valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica
 2. Osservare lo svolgimento delle procedure di conta
 3. Svolgere ispezioni sulle rimanenze
 4. Svolgere conte di verifica sulle rimanenze

Occorre valutare se sia necessaria la presenza di un esperto

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

131

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**
 - Il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, se:
 - a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetta che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità);
ovvero
 - b) le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

132

- PROCEDURE DI CONFORMITA'

COMBINAZIONE TRA

- ❑ ANALISI DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO DEI CONTROLLI
- ❑ INTERVISTA AL PERSONALE ADDETTO AI CONTROLLI
- ❑ OSSERVAZIONI DELLE MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DEI CONTROLLI
- ❑ RIESECUZIONE DEI MEDESIMI CONTROLLI DA PARTE DEL REVISORE

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

133

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**

Due tipi:

PROCEDURE DI COMPrensIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Verifica di come dovrebbe funzionare il sistema di controllo interno:

- Manuali di procedure interne (esame per verificare il funzionamento dei controlli sulla carta)
- Descrizioni qualitative (indicazione dei compiti, dei soggetti, dei tempi, dei documenti, coinvolti nello svolgimento di funzioni, attività, cicli)
- Questionari sul sistema di controllo interno (da redigere)
- Diagrammi di flusso, per comprendere la logica del sistema di controllo interno

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

134

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**

Due tipi:

- **TEST SUL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO**

Mirano ad accertare come effettivamente funziona il controllo interno:

- Interviste al personale (dovrebbero rilevare profili non evidenziati nei documenti ufficiali, deficienze, errori, insoddisfazioni)
- Osservazione dei processi amministrativi ed operativi (esaminando se nella pratica una procedura viene effettivamente rispettata)
- Ispezione di documenti (per verificare se i documenti rispondano alle prescrizioni procedurali – es. timbri datari di ingresso, conservazione copia dei bonifici)
- Riesecuzione di un processo amministrativo

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

135

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**
- Quando il revisore ritiene che alcuni controlli non siano efficaci a priori, dovranno essere svolte procedure di validità.

Le carenze possono essere classificate in tre categoria:

1. *Carenze di controlli:* assenza di procedure codificate (ad esempio nelle imprese di dimensioni minori)
2. *Carenze significative:* il sistema di controllo è parzialmente dotato di procedure, meccanismi ed interventi umani, in grado di prevenire, individuare e correggere gli scostamenti significativi, ma la probabilità che ci riescano è remota
3. *Punti di debolezza:* il sistema di controllo appare dotato di procedure, meccanismi ed interventi umani, in grado di prevenire, individuare e correggere gli scostamenti significativi, non pienamente efficaci e quindi occorre valutare la possibilità che errori e/o frodi possano comunque verificarsi

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

136

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**
- Tipici confronti tra le informazioni finanziarie dell'impresa e altre informazioni, come
 - Le informazioni comparabili relativi a periodi amministrativi precedenti (all'interno del medesimo esercizio o in confronto all'esercizio precedente)
 - I risultati che l'impresa prevede di raggiungere
 - Aspettative del revisore (es.: ammontare degli ammortamenti rispetto al costo storico dei cespiti; accantonamento del Tfr rispetto al costo del lavoro; calcolo costo del lavoro in base al numero dei dipendenti)
 - Confronti degli indici dell'impresa con indici del settore

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

137

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**
- Tipici confronti tra le informazioni finanziarie dell'impresa e altre informazioni, come
 - Le informazioni comparabili relativi a periodi amministrativi precedenti (all'interno del medesimo esercizio o in confronto all'esercizio precedente)
 - I risultati che l'impresa prevede di raggiungere
 - Aspettative del revisore (es.: ammontare degli ammortamenti rispetto al costo storico dei cespiti; accantonamento del Tfr rispetto al costo del lavoro; calcolo costo del lavoro in base al numero dei dipendenti)
 - Confronti degli indici dell'impresa con indici del settore

- **Il controllo interno dell'impresa**
Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile.

ATTENZIONE

Lettera di incarico → responsabilità del revisore

“Nell’effettuare le nostre valutazioni del rischio, consideriamo il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell’impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull’efficacia del controllo interno dell’impresa.

Vi comunicheremo tuttavia per iscritto le eventuali carenze significative negli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio che abbiamo identificato nel corso della medesima.”

- ISA 210 – Lettera di incarico
- *Responsabilità della direzione*

La revisione contabile sarà da noi svolta sulla base del presupposto che la direzione riconoscano e comprendano che hanno la responsabilità:

- a) per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità al quadro normativo dell'informativa finanziaria applicabile
- b) **per quella parte del controllo interno che la direzione ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali;**

- ISA 210 – Lettera di incarico
Responsabilità della direzione

c) di fornirci:

- i) accesso a tutte le informazioni di cui la direzione sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
- ii) ulteriori informazioni che possiamo richiedere alla direzione ai fini della revisione contabile;
- iii) la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali riteniamo necessario acquisire elementi probativi.

- ISA 700 – Relazione di revisione

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, **nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.**

- ISA 700 – Relazione di revisione

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

Il controllo interno

143

- **Cos'è il controllo interno?**
- 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,
 - ❑ alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili
- Il modo in cui il controllo interno viene configurato, messo in atto e mantenuto varia in funzione della dimensione e della complessità di un'impresa.
(ISA 315, punto A44)

Il controllo interno

144

Obiettivi del controllo interno IN GENERALE:

- finalità strategiche per realizzare l'oggetto sociale dell'impresa;
- informativa finanziaria;
- attività operative (controlli operativi);
- conformità a leggi e regolamenti (c.d. *compliance*).

MA:

Il controllo interno rilevante ai fini della revisione attiene all'informativa finanziaria.

Obiettivo? Redigere bilanci per fini informativi esterni con un livello accettabile di errori

- In generale, le componenti del sistema di controllo interno sono:
 - ❑ Ambiente di controllo
 - ❑ Processo di valutazione del rischio (se esiste)
 - ❑ Sistema informativo
 - ❑ Attività di controllo rilevanti
 - ❑ Monitoraggio dei controllo

(ISA 315, punto A51)

- Il sistema di controllo interno di un'impresa è costituito da elementi manuali e spesso da elementi automatizzati.
- Le caratteristiche degli elementi manuali e automatizzati sono rilevanti per la valutazione del rischio da parte del revisore e per le procedure conseguenti pianificate in base a tale valutazione.

- **CONTROLLI MANUALI**
- I controlli in un sistema manuale possono includere procedure, quali **approvazioni**, **esami delle operazioni** e **riconciliazioni** con successivo chiarimento degli importi in riconciliazione.
- In alternativa, un'impresa può utilizzare procedure automatizzate per rilevare, registrare, elaborare operazioni e darne informativa, in tal caso, le registrazioni in formato elettronico sostituiscono i documenti cartacei

- **CONTROLLI AUTOMATIZZATI**
- I controlli nei sistemi IT prevedono una combinazione di controlli automatizzati (per esempio, controlli integrati incorporati nei programmi informatici) e controlli manuali.
- Inoltre, i controlli manuali possono essere indipendenti dall'IT, possono utilizzare informazioni prodotte dall'IT, o possono limitarsi a monitorare l'effettivo funzionamento dell'IT e dei controlli automatizzati e a gestire le eccezioni.

• CONTROLLI AUTOMATIZZATI

Elementi positivi: (+)

- applicazione uniforme di regole di gestione predefinite
- esecuzione di calcoli complessi, nell'elaborazione di elevati volumi di operazioni o dati;
- migliorare la tempestività, la disponibilità e l'accuratezza delle informazioni;
- rafforzare la capacità di monitorare la performance delle attività dell'impresa e delle relative direttive e procedure;
- ridurre il rischio di elusione dei controlli;
- rafforzare la capacità di raggiungere un'effettiva separazione delle funzioni attraverso l'implementazione di controlli di sicurezza in relazione ad applicazioni, database e sistemi operativi.

- **CONTROLLI AUTOMATIZZATI**

- **Elementi negativi: (-)**

- affidamento su sistemi o programmi che elaborano dati in modo non accurato o che elaborano dati non accurati;
- accesso non autorizzato ai dati che può causare la loro distruzione o la loro modifica impropria, compresa la registrazione di operazioni non autorizzate o inesistenti o l'inesatta registrazione di operazioni. Rischi particolari possono sorgere nei casi in cui più utenti accedono ad un comune database;
- la possibilità che il personale IT goda di privilegi nell'accesso, oltre quelli necessari, per eseguire le funzioni assegnate, violando in questo modo il principio della separazione delle funzioni;
- modifiche non autorizzate a sistemi o programmi;
- mancata effettuazione delle necessarie modifiche a sistemi o programmi;
- intervento manuale improprio;
- potenziale perdita di dati o incapacità di accedere ai dati come necessario.

● FATTORI RILEVANTI PER IL REVISORE

Tra i fattori rilevanti ai fini del giudizio professionale del revisore volto a valutare se un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, è rilevante per il lavoro di revisione possono essere inclusi aspetti quali:

- - la significatività;
- - la rilevanza del rischio correlato;
- - la dimensione dell'impresa;
- le caratteristiche dell'attività dell'impresa, inclusi la sua organizzazione ed il suo assetto proprietario;
- la varietà e la complessità delle attività operative dell'impresa;
- le disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- - le circostanze e le componenti applicabili del controllo interno;
- - la natura e la complessità dei sistemi che fanno parte del controllo interno dell'impresa, incluso l'utilizzo di fornitori di servizi;
- - se, e con che modalità, un controllo specifico, singolarmente o congiuntamente con altri, prevenga, o individui e corregga, errori significativi

Nell'acquisire una comprensione dei controlli rilevanti ai fini della revisione, il revisore deve valutare la configurazione di tali controlli e stabilire se siano stati messi in atto, svolgendo ulteriori procedure rispetto alle indagini presso il personale dell'impresa.

- ISA 315 punto 13

I controlli sulla completezza ed accuratezza delle informazioni prodotte dall'impresa possono essere rilevanti ai fini della revisione, qualora il revisore intenda utilizzare tali informazioni per definire e svolgere procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

I controlli relativi ad operazioni e obiettivi di conformità alle leggi e ai regolamenti (compliance) possono essere rilevanti ai fini della revisione, qualora siano pertinenti a dati che il revisore valuta o utilizza nell'applicare le procedure di revisione

- Per valutare la configurazione di un controllo è necessario considerare se esso, singolarmente o in combinazione con altri controlli, sia in grado effettivamente di prevenire o di individuare e correggere errori significativi.
- La messa in atto di un controllo significa che il controllo esiste e che l'impresa lo sta utilizzando.
- Un controllo configurato in modo inappropriato può rappresentare una carenza significativa nel controllo interno dell'impresa.

- - PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Le procedure di valutazione del rischio volte ad ottenere elementi probativi in merito alla configurazione e alla messa in atto dei controlli rilevanti possono includere:

- **indagini** presso il personale dell'impresa;
- **osservazioni** sull'applicazione di controlli specifici;
- **ispezioni** di documenti e relazioni;
- verifiche per **ripercorrere le operazioni** attraverso il sistema informativo rilevante ai fini dell'informativa finanziaria.

→ Le indagini presso il personale dell'impresa da sole non sono tuttavia sufficienti a realizzare tali scopi.

Ambiente di controllo

Occorre valutare:

- valori etici
- competenza
- coinvolgimento del CdA
- filosofia e stile operativo
- struttura organizzativa
- autorità e responsabilità
- gestione risorse umane

- **Ambiente di controllo**

Il revisore deve acquisire una comprensione dell'ambiente di controllo. A tal fine, il revisore deve valutare se:

- ❑ la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà ed a comportamenti eticamente corretti;
- ❑ i punti di forza negli elementi dell'ambiente di controllo forniscano nel loro insieme un fondamento appropriato per le altre componenti del controllo interno, e se tali altre componenti non siano compromesse dalle carenze nell'ambiente di controllo

- **Ambiente di controllo**
- Il revisore deve comprendere se l'impresa disponga di un **processo di valutazione del rischio** finalizzato a:
 - A) identificare i rischi connessi all'attività rilevanti per gli obiettivi di informativa finanziaria;
 - B) stimare la significatività dei rischi;
 - C) valutare la probabilità che si verifichino tali rischi;
 - D) decidere le azioni da intraprendere per fronteggiare tali rischi

- **Ambiente di controllo – FATTORI DI RISCHIO** (appendice ISA 315)
- Il revisore deve comprendere l'esistenza di eventuali fattori di rischio:
 - cambiamenti contesto operativo
 - nuovo personale
 - nuovi sistemi informativi
 - crescita rapida
 - nuovi processi, prodotti, attività, ecc.
 - sviluppo attività all'estero
 - ristrutturazioni aziendali
 - Introduzione nuovi principi contabili

- Il revisore deve acquisire una **comprensione del sistema informativo** rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, comprendenti le seguenti aree:
 - a) le classi di operazioni nella gestione dell'impresa che siano rilevanti per il bilancio;
 - b) le procedure, nell'ambito dei sistemi informatici (IT) e dei sistemi manuali, mediante le quali dette operazioni sono rilevate, registrate, elaborate, corrette secondo necessità, trasferite nei libri contabili e riportate nel bilancio;
 - c) le registrazioni contabili correlate, le informazioni di supporto e gli specifici conti del bilancio che sono utilizzati per rilevare, registrare, elaborare le operazioni e darne informativa; ciò include la correzione delle informazioni non corrette e il modo in cui le informazioni sono trasferite nei libri contabili. Le registrazioni possono avvenire sia in forma manuale che in forma elettronica;

- Il revisore deve acquisire una **comprensione del sistema informativo** rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, comprendenti le seguenti aree:
 - d) il modo in cui il sistema informativo recepisce eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, che siano rilevanti ai fini del bilancio;
 - e) il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria utilizzato dall'impresa per redigere il bilancio, incluse le stime contabili significative e l'informativa;
 - f) i controlli relativi alle scritture contabili, incluse le scritture non standard utilizzate per registrare le operazioni o le scritture di rettifica non ricorrenti ed inusuali.

- Il revisore deve comprendere le modalità con cui l'impresa comunica i ruoli, le responsabilità e gli aspetti significativi in relazione alla predisposizione dell'informativa finanziaria, incluse:
 - a) le comunicazioni tra la direzione e i responsabili delle attività di governance;
 - b) le comunicazioni esterne, quali quelle con le autorità di vigilanza.
- *Differenze tra revisori e revisori/sindaci*

Attività di controllo rilevanti (per valutare i rischi e definire le procedure)

- - **separazione funzioni**

(l'assegnazione a differenti persone della responsabilità di autorizzare le operazioni, di registrarle e di custodire i beni. La separazione delle funzioni è volta a ridurre l'evenienza che qualcuno possa perpetrare ed occultare errori dovuti a comportamenti od eventi non intenzionali o a frodi nel normale esercizio delle proprie funzioni).

Attività di controllo rilevanti (per valutare i rischi e definire le procedure)

- ❖ - autorizzazioni
- ❖ riconciliazioni contabili
- ❖ controlli IT
- ❖ esame della performance

Attività di controllo rilevanti (per valutare i rischi e definire le procedure)

❖ **controlli fisici** (riguardano:

- la sicurezza fisica dei beni, incluse adeguate tutele, quali le strutture di sicurezza sull'accesso a beni e registrazioni;
 - l'autorizzazione di accesso a programmi e archivi di dati;
 - il conteggio periodico e la comparazione con i valori risultanti da documentazione di controllo (per esempio, comparare i risultati delle conte fisiche di cassa, di titoli e di giacenze di magazzino con le registrazioni contabili)
- Il grado di rilevanza dei controlli fisici diretti ad impedire il furto di beni, ai fini di un'attendibile redazione del bilancio e quindi della revisione, dipende da circostanze quali il fatto che i beni siano molto esposti ad appropriazione illecita

Monitoraggio

- Il revisore
 - deve acquisire una comprensione delle principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno sulla redazione dell'informativa finanziaria ed in particolare quelle riguardanti le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione,
 - deve comprendere in che modo l'impresa intraprende azioni correttive riguardo alle carenze nei propri controlli

Come redigere le carte di lavoro sul controllo interno?

Esempio: Questionario

- **(FONTE:**
- **APPROCCIO METODOLOGICO ALLA REVISIONE LEGALE AFFIDATA AL COLLEGIO SINDACALE NELLE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI**

EMESSO DAL CNDCEC)

• **QUESTIONARIO AMBIENTE DI CONTROLLO**

Esiste un codice etico o di comportamento aziendale?

Le norme di comportamento sono adeguatamente codificate, diffuse e comunicate tra i diversi livelli aziendali?

La direzione aziendale agisce efficacemente nel promuovere comportamenti onesti, corretti e in linea con le norme di comportamento aziendali?

È stato definito un sistema sanzionatorio che agisca in caso di violazione o mancata osservazione delle norme di comportamento aziendali?

L'azienda ha predisposto un manuale delle procedure interne?

Le procedure interne sono adeguatamente descritte, formalizzate e comunicate?

La società è dotata di un assetto organizzativo coerente con le proprie caratteristiche e il tipo di attività esercitata?

L'assetto organizzativo consente alla società di raggiungere gli obiettivi prefissati?

● QUESTIONARIO AMBIENTE DI CONTROLLO

- Sono chiaramente definite le responsabilità e i compiti dei dipendenti aziendali?
- Esiste un'adeguata separazione delle mansioni aziendali?
- È garantito un adeguato livello di formazione del personale?
- La selezione del personale avviene secondo procedure che assicurino l'assunzione di personale con competenze adeguate al ruolo da ricoprire?
- Sono implementate procedure di valutazione e monitoraggio delle competenze e dei risultati conseguiti dai dipendenti?
- Con quale frequenza vengono valutate le *performance* del personale ed intraprese le eventuali azioni correttive e migliorative?

- **QUESTIONARIO SISTEMI INFORMATIVI**
- Il sistema informativo è strutturato in modo da essere coerente con gli obiettivi aziendali prefissati?
- Sono definiti in modo chiaro compiti, funzioni e responsabilità del sistema informativo aziendale?
- È assicurato un adeguato livello di comunicazione con tutte le funzioni aziendali?
- Le informazioni sono fornite in modo dettagliato e tempestivo, assicurando l'efficace svolgimento delle funzioni aziendali?
- È implementato un piano strategico in grado di assicurare lo sviluppo e il corretto funzionamento del sistema informativo?

• **QUESTIONARIO SISTEMI INFORMATIVI**

- Il sistema informativo è in grado di fornire al *management* le informazioni interne ed esterne rilevanti e i report delle *performance* aziendali?
- Esistono procedure per la redazione di *budget*?
- Il sistema informativo è in grado di fornire i dati finanziari e non finanziari utili all'analisi delle performance aziendali?
- È assicurata un'adeguata comunicazione tra l'azienda e i principali interlocutori esterni al fine di ottenere informazioni rilevanti circa l'efficacia del sistema di controllo interno?
- Il sistema informativo è strutturato attraverso meccanismi che evidenzino anomalie e punti di debolezza del sistema di controllo interno?

Il controllo interno (fonte: CNDCEC)

172

• **QUESTIONARIO PROCESSO DI VALUTAZIONE DEI RISCHI**

- Sono predisposti piani strategici finalizzati al raggiungimento degli obiettivi aziendali?
- L'impresa dispone di processi idonei ad identificare e valutare i rischi rilevanti?
- La direzione è in grado di stimare la significatività e la probabilità di accadimento dei rischi correlati agli obiettivi di informativa finanziaria?
- I processi di valutazione dei rischi sono appropriati alle caratteristiche e alle circostanze aziendali?
- Sono presenti e operano in modo efficace sistemi di gestione e adeguata comunicazione dei rischi?
- La direzione utilizza piani e processi di controllo della situazione finanziaria?
- La direzione è in grado di individuare e valutare correttamente i rischi con impatto sull'informativa finanziaria?
- L'impresa è in grado di predisporre le migliori azioni in risposta ai rischi identificati e valutati?

Il controllo interno (fonte: CNDCEC)

173

• QUESTIONARIO ATTIVITA' DI CONTROLLO

- Sono predisposti e rispettati chiari livelli di rappresentanza e procedure di autorizzazione nello svolgimento delle operazioni aziendali?
- Sono implementati sistemi di identificazione del personale che assicurino la sicurezza negli accessi alle differenti funzioni?
- Sono previsti sistemi di protezione dei dati, dei documenti rilevanti e dei beni aziendali?
- Sono fissati dalla direzione gli obiettivi finanziari, di *budget* e profitto che l'azienda intende raggiungere?
- Gli obiettivi di *reporting* aziendale sono formalizzati e comunicati internamente?
- La direzione si occupa di monitorare nel tempo le possibilità di raggiungere gli obiettivi aziendali?
- La direzione è in grado di adeguare politiche e procedure di controllo ai cambiamenti aziendali?
- L'azienda dispone di situazioni contabili periodiche che consentano l'analisi delle variazioni e degli scostamenti dagli obiettivi di *reporting*?
- È assicurato il rispetto di leggi, regolamenti e contratti?
- La situazione finanziaria è sottoposta a controlli periodici?

Il controllo interno (fonte: CNDCEC)

174

• QUESTIONARIO ATTIVITA' DI CONTROLLO

- Sono predisposti e rispettati chiari livelli di rappresentanza e procedure di autorizzazione nello svolgimento delle operazioni aziendali?
- Sono implementati sistemi di identificazione del personale che assicurino la sicurezza negli accessi alle differenti funzioni?
- Sono previsti sistemi di protezione dei dati, dei documenti rilevanti e dei beni aziendali?
- Sono fissati dalla direzione gli obiettivi finanziari, di *budget* e profitto che l'azienda intende raggiungere?
- Gli obiettivi di *reporting* aziendale sono formalizzati e comunicati internamente?
- La direzione si occupa di monitorare nel tempo le possibilità di raggiungere gli obiettivi aziendali?
- La direzione è in grado di adeguare politiche e procedure di controllo ai cambiamenti aziendali?
- L'azienda dispone di situazioni contabili periodiche che consentano l'analisi delle variazioni e degli scostamenti dagli obiettivi di *reporting*?
- È assicurato il rispetto di leggi, regolamenti e contratti?
- La situazione finanziaria è sottoposta a controlli periodici?
- L'azienda dispone di piani e procedure che assicurino la correttezza di tutte le rilevazioni contabili e dei relativi controlli?
- Il personale preposto, a vari livelli, alla predisposizione della informativa finanziaria, è adeguatamente informato circa le strategie aziendali?

Il controllo interno (fonte: CNDCEC)

175

● **QUESTIONARIO MONITORAGGIO**

- Esiste una funzione di revisione interna?
- L'impresa effettua valutazioni sul sistema di controllo interno?
- La direzione implementa procedure in grado di identificare eventuali carenze del sistema di controllo interno?
- La direzione è in grado di predisporre le azioni correttive necessarie?
- L'impresa effettua monitoraggio mediante attività continuative e valutazioni separate?
- Sono analizzate le informazioni derivanti da reclami dei clienti, dai *report* di errori sulle attività e dai ritorni degli impiegati?
- Le indicazioni e le raccomandazioni derivanti dai revisori o dal collegio sindacale sono attuate dall'impresa?

- **QUESTIONARIO MONITORAGGIO**
- Sono considerate le informazioni derivanti da organizzazioni sindacali, istituti finanziari e autorità di vigilanza?
- La struttura del controllo interno predisposta ed implementata risulta efficace a mitigare i rischi aziendali?
- Le risorse interne sono adeguatamente informate circa l'importanza di un efficace sistema di controllo interno nel prevenire rischi di errori con impatto sull'informativa finanziaria?
- Sono predisposti ed implementati specifici controlli atti a fronteggiare rischi collegati a frodi?
- In relazione a rischi o inefficienze rilevate nel precedente periodo, quali sono stati gli interventi conseguenti da parte della direzione?

Il controllo interno

177

- COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO (ISA 265)
- Il revisore deve comunicare tempestivamente per **iscritto** ai responsabili delle attività di governance le **carenze significative** nel controllo interno identificate nel corso della revisione.
- Inoltre, il revisore deve comunicare tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, quanto segue:
 - a) per **iscritto**, le **carenze significative** nel controllo interno che il revisore ha comunicato o intende comunicare ai responsabili delle attività di governance, a meno che, nelle circostanze, risulti inappropriato comunicarle direttamente alla direzione;
 - b) altre carenze nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile che non siano state già comunicate alla direzione da altri soggetti e che, secondo il giudizio professionale del revisore, siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione della direzione stessa

Il controllo interno



COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO (ISA 265)

- Nella comunicazione scritta relativa alle carenze significative nel controllo interno, il revisore deve includere:
 - a) una descrizione delle carenze ed una spiegazione dei loro potenziali effetti;
 - b) sufficienti informazioni per permettere ai responsabili delle attività di governance e alla direzione di comprendere il contesto della comunicazione. In particolare, il revisore deve chiarire che:
 - i. lo scopo della revisione contabile era quello di esprimere un giudizio sul bilancio;
 - ii. La revisione contabile ha tenuto in considerazione il controllo interno pertinente alla redazione del bilancio, al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno;
 - iii. gli aspetti riportati sono limitati a quelle carenze che il revisore ha identificato nel corso della revisione contabile e che ritiene sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO (ISA 265)

Nel definire il livello di dettaglio appropriato per le comunicazioni, il revisore può considerare, ad esempio, i seguenti fattori:

- la natura dell'impresa
- la dimensione e la complessità dell'impresa
- la natura delle carenze significative identificate dal revisore;
- la composizione della governance dell'impresa
- le disposizioni di legge o regolamentari relative alla comunicazione di particolari tipologie di carenze nel controllo interno

Il controllo interno

180

- COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO (ISA 265)
- **DESTINATARI?**
- Normalmente, il livello appropriato della direzione è quello che ha la responsabilità e il potere di valutare le carenze nel controllo interno e prendere le necessarie azioni correttive.
- Nel caso di carenze significative, il livello appropriato è probabilmente rappresentato dall'amministratore delegato o dal direttore amministrativo e finanziario (o figura equivalente), in quanto è richiesto che tali aspetti siano comunicati anche ai responsabili delle attività di governance.
- Nel caso di altre carenze nel controllo interno, il livello appropriato può essere rappresentato dalla direzione operativa che ha un coinvolgimento più diretto nelle aree di controllo interessate e il potere di porre in essere le azioni correttive appropriate.

- **SINDACO / REVISORE**
- *(FONTE - CNDCEC: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori)*
- I sindaci-revisori sfruttano le sinergie derivanti dalla funzione di vigilanza e quella di revisione pianificando i controlli in concomitanza delle riunioni periodiche programmate per monitorare l'attività.
- Il collegio sindacale ha la possibilità di sfruttare la maggiore conoscenza dell'impresa derivante dall'esercizio della funzione di vigilanza, dalla partecipazione alle riunioni degli organi sociali, dalla conoscenza, quindi, dei processi decisionali e gestionali.

Il controllo interno

182

- **SINDACO / REVISORE**
- *(FONTE - CNDCEC: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori)*
- Sul tema del controllo interno e della valutazione del rischio di controllo si manifestano le potenziali sinergie che si possono sviluppare quando la revisione legale dei conti è affidata al collegio sindacale; similmente questo è uno dei pochi aspetti della revisione in cui possono manifestarsi significative differenze di approccio tra i soggetti che possono essere incaricati di svolgerla.

- **SINDACO / REVISORE**

- *(FONTE - CNDCEC: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori)*

Il revisore individuale e la società di revisione possono impostare la revisione senza fare affidamento sul controllo interno, anche se questa scelta sarà pagata con maggior lavoro in termini di procedure di validità.

I sindaci–revisori, al contrario, possono accettare questo approccio alla revisione solo provvisoriamente e solo dopo essersi attivati per il superamento delle debolezze del controllo interno, senza venir meno ai propri doveri di vigilanza.

Il controllo interno

184

- **SINDACO / REVISORE**

- *(FONTE - CNDCEC: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori)*

Il collegio sindacale, molto più coinvolto sul tema del controllo interno rispetto a un revisore individuale o a una società di revisione, dovrebbe impostare il proprio controllo societario in modo sinergico tra vigilanza sindacale e revisione legale:

- **all'inizio del mandato**, approfondendo la comprensione del controllo interno in tutti i suoi aspetti e valutandone l'operatività con procedure di conformità, per identificarne i punti di debolezza;

- **SINDACO / REVISORE**
- *(FONTE - CNDCEC: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori)*
 - attivandosi tempestivamente affinché le debolezze siano superate e la qualità del controllo interno possa migliorare;
 - facendo conseguentemente affidamento su di esso, o su sue parti rilevanti, nell'impostazione della revisione, man mano che, nel corso del mandato, i punti di debolezza vengono superati;
 - pianificando in conseguenza la revisione con un approccio di procedure di conformità e di procedure di validità.

- **SINDACO / REVISORE**
- *da Linee Guida per il sindaco-revisore CNDCEC luglio 2016*

I sindaci-revisori non possono accettare di impostare una revisione, almeno nel prosieguo dello svolgimento dell'incarico, senza fare alcun affidamento sul controllo interno, perché verrebbero, sostanzialmente, meno ai propri doveri di vigilanza.

Dal punto di vista delle risposte al rischio, se il revisore o la società di revisione possono scegliere un approccio basato solo su procedure di validità, per i sindaci-revisori l'approccio basato sia su procedure di conformità sia su procedure di validità è, in qualche modo, obbligato, almeno nel prosieguo dell'incarico.

- **SINDACO / REVISORE**
- *da Linee Guida per il sindaco-revisore CNDCEC luglio 2016*

I sindaci-revisori non possono accettare di impostare una revisione, almeno nel prosieguo dello svolgimento dell'incarico, senza fare alcun affidamento sul controllo interno, perché verrebbero, sostanzialmente, meno ai propri doveri di vigilanza.

Dal punto di vista delle risposte al rischio, se il revisore o la società di revisione possono scegliere un approccio basato solo su procedure di validità, per i sindaci-revisori l'approccio basato sia su procedure di conformità sia su procedure di validità è, in qualche modo, obbligato, almeno nel prosieguo dell'incarico.

- **Ruoli e responsabilità del Collegio sindacale nel caso in cui eserciti anche l'attività di revisione ex lege.**
- **Rapporti tra Collegio sindacale e revisore ex lege**

La relazione del collegio sindacale

189

- Art. 2429, secondo comma c.c.
- Relazione del collegio sindacale (documento CNDCEC marzo 2017)
- *Se sindaci – revisori → sinergie*
- I sindaci, infatti, partecipando alle riunioni degli organi societari, vigilano sulle scelte degli amministratori, potendo conoscere e analizzare i fatti gestionali rilevanti nel momento stesso in cui si originano e poi si manifestano.

La relazione del collegio sindacale

190

- Art. 2429, secondo comma c.c.
- Relazione del collegio sindacale (documento CNDCEC marzo 2017)
- Controllo di legalità →
 - ❑ rispetto dei principi di corretta amministrazione,
 - ❑ adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento,

In questo modo è più semplice valutare il rischio di errori, anche dovuti a frode, e per definire risposte ai rischi, in termini di procedure di revisione, attivandosi contestualmente, sulla base dei propri poteri, per il miglioramento del controllo interno e il superamento dei suoi punti di debolezza.

La relazione del collegio sindacale

191

- Art. 2403 c.c.
- Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.
Esercita inoltre il controllo contabile nel caso previsto dall'articolo 2409 bis, terzo comma.

La relazione del collegio sindacale

192

Art. 2403 bis c.c.

Poteri di controllo anche individuale

- I sindaci possono in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e di controllo.

Richiesta di informazioni

- Il collegio sindacale può chiedere agli amministratori notizie, anche con riferimento a società controllate, sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari. Può altresì scambiare informazioni con i corrispondenti organi delle società controllate in merito ai sistemi di amministrazione e controllo ed all'andamento generale dell'attività sociale.

La relazione del collegio sindacale

193

Art. 2403 bis c.c.

- Gli accertamenti eseguiti devono risultare dal libro previsto dall'articolo 2421, primo comma, n. 5) (CARTE DI LAVORO?)
- *Possibilità di avvalersi di dipendenti ed ausiliari*
- Nell'espletamento di specifiche operazioni di ispezione e di controllo i sindaci sotto la propria responsabilità ed a proprie spese possono avvalersi di propri dipendenti ed ausiliari che non si trovino in una delle condizioni previste dall'articolo 2399 .
L'organo amministrativo può rifiutare agli ausiliari e ai dipendenti dei sindaci l'accesso a informazioni riservate

La relazione del collegio sindacale

194

- Art. 2404 c.c.

Il collegio sindacale deve riunirsi almeno **ogni novanta giorni**.

La riunione può svolgersi, se lo statuto lo consente indicandone le modalità, anche con mezzi di telecomunicazione.

...

Delle riunioni del collegio deve redigersi **verbale**, che viene trascritto nel libro previsto dall'articolo 2421, primo comma, n. 5), e sottoscritto dagli intervenuti.

DISSENSO DI UN SINDACO

Il collegio sindacale è regolarmente costituito con la presenza della maggioranza dei sindaci e delibera a maggioranza assoluta dei presenti. Il sindaco dissenziente ha diritto di fare iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso

La relazione del collegio sindacale

195

Art. 2409 bis c.c.

- La revisione legale dei conti sulla società è esercitata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro. Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. in tale caso il collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro

La relazione del collegio sindacale

196

- Art. 2409 bis c.c.
- Il collegio sindacale e i soggetti incaricati della revisione legale dei conti **si scambiano tempestivamente le informazioni rilevanti** per l'espletamento dei rispettivi compiti

La relazione del collegio sindacale

197

- Art. 2409 bis c.c.
- Il collegio sindacale e i soggetti incaricati della revisione legale dei conti **si scambiano tempestivamente le informazioni rilevanti** per l'espletamento dei rispettivi compiti

La relazione del collegio sindacale

198

- Art. 2429, secondo comma c.c.
- *Se sindaci – revisori* →
- *Relazione unitaria o relazione distinta*
- *Destinatari* : i soci riuniti nell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio.
- *Premessa* per spiegare la natura e la struttura del documento presentato.
- *Luogo di emissione*: lo studio del presidente del collegio.
- *Data di emissione* è quella in cui il collegio sindacale approva il documento. Tale data, salvo il caso di rinuncia formale al termine di deposito da parte dei soci, non deve essere successiva a tale termine, inteso come il quindicesimo giorno antecedente la data di prima convocazione dell'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio

La relazione del collegio sindacale

199

Art. 2429, secondo comma c.c.

Se sindaci – revisori →

Relazione unitaria o relazione distinta

Forma libera

Norme di comportamento del collegio sindacale (NCCS): settembre 2015

Verbali e procedure del collegio sindacale: aprile 2016

• 3 sezioni:

- 1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)**
- 2. Osservazioni sul bilancio**
- 3. Osservazioni sulla procedura di predisposizione del bilancio**

La relazione del collegio sindacale

200

1. **Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)**
 - (NCCS) Attraverso l'analisi delle seguenti informazioni:
 - La partecipazione alle riunioni degli organi sociali
 - Scambio di informazioni con gli amministratori della società e con gli organi di controllo delle società controllate
 - Acquisizione periodica di informazioni dagli amministratori delegati
 - Richiesta di informazioni a soggetti responsabili del controllo interno
 - Scambio di informazioni con i revisori
 - Espletamento di operazioni di ispezione e controllo
 - Analisi dei flussi informativi acquisiti dalle strutture aziendali

La relazione del collegio sindacale

201

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

- Vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto
- Verifica dei rischi, dell'adeguatezza dell'attività della società alla disciplina della legge e dello statuto.
- Ad esempio:
 - *Nelle convocazioni di cda e assemblee*
 - *Nel funzionamento di cda e assemblee*
 - *Nelle votazioni*
 - *Controllo dell'esistenza dei libri sociali e contabili*
 - *Adempimenti D.Lgs. 231/01*

La relazione del collegio sindacale

202

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

- Conoscenza della società, valutazione dei rischi e rapporto sugli incarichi affidati

“Dato atto dell’ormai consolidata conoscenza che il collegio sindacale dichiara di avere in merito alla società e per quanto concerne:

- *i) la tipologia dell’attività svolta;*
- *ii) la sua struttura organizzativa e contabile;*
- *tenendo anche conto delle dimensioni e delle problematiche dell’azienda, viene ribadito che la fase di “pianificazione” dell’attività di vigilanza - nella quale occorre valutare i rischi intrinseci e le criticità rispetto ai due parametri sopra citati – è stata attuata mediante il riscontro positivo rispetto a quanto già conosciuto in base alle informazioni acquisite nel tempo.*

È stato, quindi, possibile confermare che:

La relazione del collegio sindacale

203

1. **Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)**

- Conoscenza della società, valutazione dei rischi e rapporto sugli incarichi affidati
- *l'attività tipica svolta dalla società non è mutata nel corso dell'esercizio in esame ed è coerente con quanto previsto all'oggetto sociale;*
- *l'assetto organizzativo e la dotazione delle strutture informatiche sono rimasti sostanzialmente invariati;*
- *le risorse umane costituenti la "forza lavoro" non sono sostanzialmente mutate;*
- *quanto sopra constatato risulta indirettamente confermato dal confronto delle risultanze dei valori espressi nel conto economico per gli ultimi due esercizi, ovvero quello in esame (201*) e quello precedente (201*).* “

La relazione del collegio sindacale

204

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

- Conoscenza della società, valutazione dei rischi e rapporto sugli incarichi affidati
- *“È inoltre possibile rilevare come la società abbia operato nel 201* in termini confrontabili con l'esercizio precedente e, di conseguenza, i nostri controlli si sono svolti su tali presupposti avendo verificato la sostanziale confrontabilità dei valori e dei risultati con quelli dell'esercizio precedente”.*

La relazione del collegio sindacale

205

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

“La presente relazione riassume, quindi, l'attività concernente all'informativa prevista dall'art. 2429, comma 2, c.c. e più precisamente su:

- i risultati dell'esercizio sociale;*
- l'attività svolta nell'adempimento dei doveri previsti dalla norma;*
- le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio, con particolare riferimento all'eventuale utilizzo da parte dell'organo di amministrazione della deroga di cui all'art. 2423, comma 5, c.c.;*
- l'eventuale ricevimento di denunce da parte dei soci di cui all'art. 2408 c.c.*

Si resta, in ogni caso, a completa disposizione per approfondire ogni ulteriore aspetto in sede di dibattito assembleare. Le attività svolte dal collegio hanno riguardato, sotto l'aspetto temporale, l'intero esercizio e nel corso dell'esercizio stesso sono state regolarmente svolte le riunioni di cui all'art. 2404 c.c. e di tali riunioni sono stati redatti appositi verbali debitamente sottoscritti per approvazione unanime.

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

“Attività svolta

- *Durante le verifiche periodiche, il collegio ha preso conoscenza dell'evoluzione dell'attività svolta dalla società, ponendo particolare attenzione alle problematiche di natura contingente e/o straordinaria al fine di individuarne l'impatto economico. Ve finanziario sul risultato di esercizio e sulla struttura patrimoniale, nonché gli eventuali rischi come anche quelli derivanti da perdite su crediti, monitorati con periodicità costante.*
- *Si sono anche avuti confronti con lo studio professionale che assiste la società in tema di consulenza e assistenza contabile e fiscale su temi di natura tecnica e specifica: i riscontri hanno fornito esito positivo.*

La relazione del collegio sindacale

207

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

- *“Il collegio sindacale ha, quindi, periodicamente valutato l'adeguatezza della struttura organizzativa e funzionale dell'impresa e delle sue eventuali mutazioni rispetto alle esigenze minime postulate dall'andamento della gestione.*
- *I rapporti con le persone operanti nella citata struttura - amministratori, dipendenti e consulenti esterni - si sono ispirati alla reciproca collaborazione nel rispetto dei ruoli a ciascuno affidati, avendo chiarito quelli del collegio sindacale.*
- *Per tutta la durata dell'esercizio si è potuto riscontrare che:*
 - *il personale amministrativo interno incaricato della rilevazione dei fatti aziendali non è sostanzialmente mutato rispetto all'esercizio precedente;*
 - *il livello della sua preparazione tecnica resta adeguato rispetto alla tipologia dei fatti aziendali ordinari da rilevare e può vantare una sufficiente conoscenza delle problematiche aziendali;*
 - *i consulenti e i professionisti esterni incaricati dell'assistenza contabile, fiscale, societaria e giuslavoristica non sono mutati e, pertanto, hanno conoscenza storica dell'attività svolta e delle problematiche gestionali anche straordinarie che hanno influito sui risultati del bilancio.*

La relazione del collegio sindacale

208

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

- *“Stante la relativa semplicità dell'organigramma direzionale, le informazioni richieste dall'art. 2381, comma 5, c.c.⁽¹⁾, sono state fornite dall'amministratore delegato con periodicità anche superiore al minimo fissato di sei mesi e ciò sia in occasione delle riunioni programmate, sia in occasione di accessi individuali dei membri del collegio sindacale presso la sede della società e anche tramite i contatti/flussi informativi telefonici e informatici con l'organo amministrativo: da tutto quanto sopra deriva che gli amministratori esecutivi hanno, nella sostanza e nella forma, rispettato quanto a essi imposto dalla citata norma”*
- ⁽¹⁾ Gli organi delegati curano che l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile sia adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa e riferiscono al consiglio di amministrazione e al collegio sindacale, con la periodicità fissata dallo statuto e in ogni caso almeno ogni sei mesi, sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate).

La relazione del collegio sindacale

209

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

- **In conclusione**, per quanto è stato possibile riscontrare durante l'attività svolta nell'esercizio, il collegio sindacale può affermare che:
 - le decisioni assunte dai soci e dall'organo di amministrazione sono state conformi alla legge e allo statuto sociale e non sono state palesemente imprudenti o tali da compromettere definitivamente l'integrità del patrimonio sociale;
 - *sono state acquisite le informazioni sufficienti relative al generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società;*
 - le operazioni poste in essere sono state anch'esse conformi alla legge e allo statuto sociale e non in potenziale contrasto con le delibere assunte dall'assemblea dei soci o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale;

La relazione del collegio sindacale

210

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

In conclusione, per quanto è stato possibile riscontrare durante l'attività svolta nell'esercizio, il collegio sindacale può affermare che

- *non si pongono specifiche osservazioni in merito all'adeguatezza dell'assetto organizzativo della società, né in merito all'adeguatezza del sistema amministrativo e contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione;*
- *nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi ulteriori fatti significativi tali da richiederne la segnalazione nella presente relazione;*
- *non si è dovuto intervenire per omissioni dell'organo di amministrazione ai sensi dell'art. 2406 c.c.;*
- *non sono state ricevute denunce ai sensi dell'art. 2408 c.c.;*
- *non sono state fatte denunce ai sensi dell'art. 2409, comma 7, c.c.;*
- *nel corso dell'esercizio il collegio ha [ovvero: non ha] rilasciato pareri previsti dalla legge e precisamente.....*

2. OSSERVAZIONI SUL BILANCIO

- In caso di giudizio senza modifica del revisore, il collegio sindacale proporrà l'approvazione del bilancio.

MA

- Quando il collegio ha espresso un giudizio **con modifica** per:
 - - rilievi per deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili;
 - - rilievi per limitazioni, a seguito di circostanze oggettive;
 - aver dichiarato l'impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni di effetto pervasivo, a seguito di circostanze oggettive, o per gravi incertezze → allora il parere sarà più articolato

La relazione del collegio sindacale

212

2. OSSERVAZIONI SUL BILANCIO

- È stato, quindi, esaminato il progetto di bilancio, in merito al quale sono fornite ancora le seguenti ulteriori informazioni:
- ...
- è stata posta attenzione all'impostazione data al progetto di bilancio, sulla sua generale conformità alla legge per quello che riguarda la sua formazione e struttura e a tale riguardo non si hanno osservazioni che debbano essere evidenziate nella presente relazione;
- **Se i sindaci sono diversi dai revisori, nella relazione di revisione vi sarà l'indicazione della responsabilità dei sindaci in merito al processo di predisposizione dell'informativa finanziaria**

2. OSSERVAZIONI SUL BILANCIO

- **è stata verificata l'osservanza delle norme di legge inerenti la predisposizione della relazione sulla gestione e a tale riguardo non si hanno osservazioni che debbano essere evidenziate nella presente relazione;**
- **l'organo di amministrazione, nella redazione del bilancio, non ha derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 5, c.c.;**
- - è stata verificata la rispondenza del bilancio ai fatti e alle informazioni di cui si è avuta conoscenza a seguito dell'assolvimento dei doveri tipici del collegio sindacale e a tale riguardo non vengono evidenziate ulteriori osservazioni;

La relazione del collegio sindacale

214

2. OSSERVAZIONI SUL BILANCIO

- - ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 5, c.c. i valori significativi iscritti ai punti B-I-1) e B-I-2) dell'attivo sono stati oggetto di nostro specifico controllo con conseguente consenso [dissenso] alla loro iscrizione nell'attivo.
- (*costi di impianto e ampliamento / spese di sviluppo*)
- - ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 6, c.c. il collegio sindacale ha preso atto che non esiste più alcun valore di avviamento iscritto alla voce B-I-5) dell'attivo dello stato patrimoniale;
- [ovvero: si dà atto dell'esistenza della voce “avviamento” che risulta ammortizzato in accordo con le disposizioni di legge. Il collegio sindacale, ai sensi del citato art. 2426 c.c., esprime il proprio consenso [dissenso] all'iscrizione dell'avviamento nell'attivo.];

→ **NON E' UNA VERIFICA CONTABILE, MA UNA VERIFICA DI LEGALITA', DI SUSSISTENZA DEL PATRIMONIO NETTO**

La relazione del collegio sindacale

215

2. OSSERVAZIONI SUL BILANCIO

si precisa, per mero richiamo, che non sarà possibile distribuire dividendi intaccando le riserve di utili oltre l'ammontare netto dei costi di impianto e ampliamento e dei costi di sviluppo iscritti nell'attivo;

- *- è stata verificata la correttezza delle informazioni contenute nella nota integrativa per quanto attiene l'assenza di posizioni finanziarie e monetarie attive e passive sorte originariamente in valute diverse dall'euro;*
- *- sono state fornite in nota integrativa le informazioni richieste dall'art. 2427-bis c.c., relative agli strumenti finanziari derivati e per le immobilizzazioni finanziarie iscritte a un valore superiore al loro fair value;*
- *- gli impegni, le garanzie e le passività potenziali sono stati esaurientemente illustrati;*

La relazione del collegio sindacale

216

2. OSSERVAZIONI SUL BILANCIO

- → *solo per le società che hanno istituito l'organismo di vigilanza, se non coincidente con il collegio sindacale*: abbiamo acquisito informazioni dell'organismo di vigilanza (ovvero: abbiamo preso visione della/e relazione/i dell'organismo di vigilanza; ovvero: a seguito di richiesta) e non sono emerse criticità rispetto al modello organizzativo adottato che debbano essere evidenziate nella presente relazione (ovvero: sono emerse criticità riguardanti: _____)];
- - [*solo per le società che hanno attribuito al collegio sindacale la funzione di organismo di vigilanza*: abbiamo svolto la funzione di organismo di vigilanza, in base alla delibera del consiglio di amministrazione del ___/___/_____, e nell'espletamento di tale funzione non sono emerse criticità rispetto al modello organizzativo adottato che debbano essere evidenziate nella presente relazione (ovvero: sono emerse criticità riguardanti: _____)].

La relazione del collegio sindacale

217

2. OSSERVAZIONI SUL BILANCIO

- *-Risultato dell'esercizio sociale*

Il risultato netto accertato dall'organo di amministrazione relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 201*, come anche evidente dalla lettura del bilancio, risulta essere positivo per euro _____.

[Ovvero: risulta essere negativo per euro _____.]

Il collegio concorda [non concorda] con la proposta di destinazione del risultato d'esercizio fatta dagli amministratori in nota integrativa. I risultati della revisione legale del bilancio da noi svolta sono contenuti nella sezione A della presente relazione.

La relazione del collegio sindacale

218

3 Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

- Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta il collegio propone all'assemblea di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 201*, così come redatto dagli amministratori.

Ovvero

- B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio
- Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, invitiamo l'assemblea a considerare gli (i possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi" (oppure "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio") nella sezione A [revisione] della presente relazione e a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di approvare il bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 201*, così come redatto dagli amministratori

La relazione del collegio sindacale

219

3 Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

Quando il collegio sindacale / revisore ha espresso un giudizio con modifica per:

- - rilievi per limitazioni imputabili alla volontà della direzione;
- - rilievi per deviazioni di effetto pervasivo, che hanno portato al giudizio negativo;
- - aver dichiarato l'impossibilità di espressione dal giudizio per limitazioni di effetto pervasivo, imputabili alla volontà della direzione:

il giudizio sarà il seguente:

*Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, a causa delle motivazioni e del contenuto del giudizio da noi formulato nella sezione [revisione] della presente relazione, invitiamo l'assemblea a **non** approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 201*, così come redatto dagli amministratori.*

La relazione del collegio sindacale

220

- CASO DI DISSENSO DI UN SINDACO (**sulla relazione di revisione**)
- L'art. 2404, comma 4, c.c., → il collegio delibera a maggioranza assoluta dei presenti → il sindaco dissenziente ha **diritto di far iscrivere a verbale i motivi del dissenso**.

Quando il dissenso coinvolge il contenuto delle relazioni finali,
→

RILEVANTE → perché consente di separare la responsabilità del dissenziente da quella della maggioranza.

La relazione del collegio sindacale

221

- CASO DI DISSENSO DI UN SINDACO (**sulla relazione di revisione**)

Nella sezione B3 (*della sezione vigilanza*), sulle proposte in ordine all'approvazione, si indicheranno, previo accordo con il sindaco dissenziente, le motivazioni del dissenso e i suoi effetti sul paragrafo del giudizio sul bilancio.

Poi il giudizio sarà:

- B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

(Indicare le motivazioni del dissenso)

- *Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, nonché il dissenso del sindaco Nome e Cognome, come sopra motivato, invitiamo l'assemblea ad approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 201*, così come redatto dagli amministratori, dopo aver considerato tale dissenso e le sue motivazioni ed aver preso gli eventuali provvedimenti conseguenti.*

La relazione del collegio sindacale

222

- CASO DI DISSENSO DI UN SINDACO (**sulla relazione di revisione**)

Nella sezione B3 (*della sezione vigilanza*), sulle proposte in ordine all'approvazione, si indicheranno, previo accordo con il sindaco dissenziente, le motivazioni del dissenso e i suoi effetti sul paragrafo del giudizio sul bilancio.

Poi il giudizio sarà:

- B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

(Indicare le motivazioni del dissenso)

- *Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, nonché il dissenso del sindaco Nome e Cognome, come sopra motivato, invitiamo l'assemblea ad approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 201*, così come redatto dagli amministratori, dopo aver considerato tale dissenso e le sue motivazioni ed aver preso gli eventuali provvedimenti conseguenti.*

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

223

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***
- **PER I NON EIP**
- ***L'assemblea, su proposta motivata dell'organo di controllo, conferisce l'incarico di revisione legale e determina il corrispettivo spettante al revisore legale o alla società di revisione legale per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale corrispettivo durante l'incarico.***
- ***l'incarico ha la durata di tre esercizi, con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico***

- **Art.13: Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto**
- *E' vietata qualsiasi clausola contrattuale che limiti la scelta del revisore legale o della societa' di revisione legale da parte dell'assemblea a determinate categorie o elenchi di revisori legali o societa' di revisione legale e, qualora prevista, e' da ritenersi nulla e priva di effetti*

Differenze tra sindaci e revisori



- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***

L'assemblea revoca l'incarico, sentito l'organo di controllo, quando ricorra una giusta causa, provvedendo contestualmente a conferire l'incarico a un altro revisore legale o ad altra società di revisione legale secondo le modalità di cui al comma 1.

Non costituisce giusta causa di revoca la divergenza di opinioni in merito ad un trattamento contabile o a procedure di revisione

Differenze tra sindaci e revisori

226

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***

Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione legale possono dimettersi dall'incarico, salvo il risarcimento del danno, nei casi e con le modalità definiti con regolamento dal MEF, sentita la Consob.

In ogni caso, le dimissioni devono essere poste in essere in tempi e modi tali da consentire alla società sottoposta a revisione di provvedere altrimenti, salvo il caso d'impedimento grave e comprovato del revisore o della società di revisione legale.

Differenze tra sindaci e revisori

227

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***

Il regolamento definisce i casi e le modalita' in cui puo' risolversi consensualmente o per giusta causa il contratto con il quale e' conferito l'incarico di revisione legale.

Nei casi di risoluzione consensuale la societa' sottoposta a revisione legale provvede tempestivamente a conferire un nuovo incarico.

Differenze tra sindaci e revisori

228

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***

In caso di dimissioni o risoluzione consensuale del contratto, le funzioni di revisione legale continuano a essere esercitate dal medesimo revisore legale o società di revisione legale fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, **non oltre sei mesi** dalla data delle dimissioni o della risoluzione del contratto.

- **DOPO I SEI MESI?**

Differenze tra sindaci e revisori

229

- **Art.13: Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto**
- **REGOLAMENTO DEL MEF:**
- **DM 28/12/12, N. 261**
- Costituiscono **giusta causa** di revoca:
 - a) il cambio del soggetto che, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, esercita il controllo della società assoggettata a revisione, salvo che il trasferimento del controllo sia avvenuto nell'ambito del medesimo gruppo;
 - b) il cambio del revisore del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione, nel caso in cui la continuazione dell'incarico possa costituire impedimento, per il medesimo
- revisore del gruppo, all'acquisizione di elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio sul bilancio consolidato, secondo quanto disposto dai principi di revisione di riferimento;

Differenze tra sindaci e revisori

230

- **Art.13: Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto**
- **DM 28/12/12, N. 261**
- Costituiscono **giusta causa** di revoca:
- c) i cambiamenti all'interno del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione tali da impedire al revisore legale del gruppo di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio consolidato, nel rispetto dei principi di revisione;
- d) la sopravvenuta inidoneità del revisore legale o della società di revisione legale ad assolvere l'incarico ricevuto, per insufficienza di mezzi o di risorse;
- e) il riallineamento della durata dell'incarico a quello della società capogruppo dell'ente di interesse pubblico appartenente al medesimo gruppo;
- f) i gravi inadempimenti del revisore legale o della società di revisione legale che incidono sulla corretta prosecuzione del rapporto;
- g) l'acquisizione o la perdita della qualificazione di ente di interesse pubblico;
- h) la situazione sopravvenuta idonea a compromettere l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale;
- i) la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge.

Differenze tra sindaci e revisori

231

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***
- **DM 28/12/12, N. 261**
- Costituiscono, altresì, ipotesi di giusta causa di revoca dell'incarico i fatti, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto di revisione, anche in considerazione delle finalità dell'attività di revisione legale.
- Eventuali accordi, clausole o patti che escludono o limitano la possibilità di revocare l'incarico per giusta causa sono nulli.

Differenze tra sindaci e revisori

232

- Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto*
- Costituiscono circostanze idonee a motivare le **dimissioni**:
- a) il cambio del soggetto che esercita il controllo della società assoggettata a revisione, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, salvo che il trasferimento del controllo sia avvenuto nell'ambito del medesimo gruppo;
- b) il cambio del revisore legale del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione, nel caso in cui la continuazione dell'incarico possa costituire impedimento, per il medesimo revisore legale del gruppo, all'acquisizione di elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio sul bilancio consolidato, secondo quanto disposto dai principi di revisione di riferimento;
- c) i cambiamenti all'interno del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione tali da impedire al revisore legale del gruppo di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio consolidato, nel rispetto dei principi di revisione;

Differenze tra sindaci e revisori

233

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***
- Costituiscono circostanze idonee a motivare le **dimissioni**:
- d) il mancato pagamento del corrispettivo o il mancato adeguamento dei corrispettivi spettante in base a clausola del contratto di revisione, dopo l'avvenuta costituzione in mora, ai sensi dell'articolo 1219 del codice civile;
- e) la grave e reiterata frapposizione di ostacoli allo svolgimento delle attività di revisione legale
- f) l'insorgenza di situazioni idonee a compromettere l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale;
- g) la sopravvenuta inidoneità a svolgere l'incarico, per insufficienza di mezzi e risorse;
- h) il conseguimento da parte del revisore legale del diritto al trattamento di pensione (*magari...*).

Differenze tra sindaci e revisori

234

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***

il revisore legale o la società di revisione legale possono, altresì, presentare le dimissioni dall'incarico in presenza di altre circostanze, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto di revisione anche in considerazione delle finalità dell'attività di revisione legale.

Le dimissioni, in ogni caso, vanno formulate in tempi e modi idonei per consentire alla medesima società assoggettata a revisione di provvedere conseguentemente e di poter procedere a ll'affidamento di un nuovo incarico ad altro revisore legale o ad altra società di revisione legale.

Eventuali accordi, clausole o patti che escludono o limitano la possibilità di presentare le dimissioni dall'incarico per giusta causa sono nulli.

Differenze tra sindaci e revisori

235

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***
- **DM 28/12/12, N. 261**
- Il revisore legale o la società di revisione legale comunicano le proprie dimissioni al rappresentante legale e al presidente dell'organo di controllo della società assoggetta a revisione.
- Gli amministratori convocano senza ritardo l'assemblea dei soci, affinché la stessa, sentito l'organo di controllo e preso atto delle intervenute dimissioni, provveda a conferire l'incarico ad un altro revisore legale o ad un'altra società di revisione legale secondo le modalità previste dal decreto attuativo.
- In ogni caso, le funzioni di revisione legale continuano a essere esercitate dal medesimo revisore legale o dalla medesima società di revisione legale fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, **non oltre sei mesi** dalla data di presentazione delle dimissioni.
- **DOPO I SEI MESI? NON LO DICE NEMMENO IL REGOLAMENTO**

Differenze tra sindaci e revisori

236

- Art.13:*Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto*
- **DM 28/12/12, N. 261**
- **Risoluzione consensuale**
- Il revisore legale o la società di revisione legale e la società assoggettata a revisione possono consensualmente determinarsi alla risoluzione del contratto di revisione, purché sia garantita la continuità dell'attività di revisione legale.
- L'assemblea, acquisite le osservazioni formulate dal revisore legale o dalla società di revisione legale e sentito l'organo di controllo anche sulle predette osservazioni, delibera la risoluzione consensuale del contratto di revisione e provvede a conferire un nuovo incarico ad un altro revisore legale o ad un'altra società di revisione.
- In ogni caso, le funzioni di revisione legale continuano a essere esercitate dal medesimo revisore legale o dalla medesima società di revisione legale fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data di presentazione delle dimissioni.

Differenze tra sindaci e revisori

237

- Art.13:*Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto*
- **DM 28/12/12, N. 261**
- **DIVIETO DI NUOVO INCARICO**
- Fermo restando quanto previsto per gli enti di interesse pubblico, in caso di revoca per giusta causa o dimissioni da un incarico presso un ente diverso da quelli di interesse pubblico, il revisore legale o la società di revisione legale possono assumere un nuovo incarico presso la medesima società assoggettata a revisione solo dopo che sia trascorso un periodo di almeno **un anno** dall'avvenuta cessazione anticipata.

Differenze tra sindaci e revisori

238

- *Disciplina per il collegio sindacale*
- Cessazione dei sindaci per:
 - Scadenza
 - Decadenza
 - Revoca
 - Rinuncia
 - Variazione nel sistema di amministrazione e controllo
 - Decesso

Differenze tra sindaci e revisori

239

- **Decadenza per**
 - Assenza ingiustificata a due riunioni anche non consecutive nel medesimo esercizio sociale
 - Assenza ingiustificata alle assemblee dei soci
 - Assenza ingiustificata a due adunanze consecutive del cda

Differenze tra sindaci e revisori

240

- **Revoca** solo per giusta causa
 - Delibera di competenza dell'assemblea ordinaria
 - La delibera deve essere **approvata dal Tribunale**, sentito il sindaco revocato
 - La revoca ha effetto dalla data di approvazione del Tribunale
 - E' giusta causa il venir meno del presupposto di obbligatorietà della nomina
- **QUINDI PER I SINDACI C'E' L'APPROVAZIONE DEL TRIBUNALE**
- **PER I REVISORI, NO**

Differenze tra sindaci e revisori

241

- **Rinuncia**
- In qualsiasi momento
- Comunicazione in forma scritta inviata al cda e agli altri componenti del collegio, con indicazioni delle ragioni

- Rinuncia ha effetto immediato:
 - Dove è possibile si effettuerà il subingresso dei sindaci supplenti
 - Altrimenti convocazione dell'assemblea.

- *Non sussiste istituto della prorogatio: le dimissioni sono libere*
- *(è comunque opportuno verificare che l'organo amministrativo abbia proceduto all'iscrizione delle dimissioni presso il registro delle imprese)*