

# Corso di formazione in Revisione Legale

1

**BARI**

12 NOVEMBRE 2018

### ● **INDIPENDENZA (art.10)**

→ Il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale, nonché qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale, devono essere indipendenti dalla società sottoposta a revisione e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale

### ● **INDIPENDENZA (art.10)**

→ Il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale, nonché qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale, devono essere indipendenti dalla società sottoposta a revisione e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale

- **INDIPENDENZA (art.10)**

→ Novità

### *Comma 1 bis*

**Il requisito di indipendenza deve sussistere durante il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale stessa.**

***Quindi anche nel periodo in cui, terminato l'esercizio, è completata la revisione relativa a quel bilancio***

# Deontologia e indipendenza

5

- **INDIPENDENZA (art.10)**

→ Novità

***Comma 1 ter***

***Il revisore legale o la società di revisione legale deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi, anche soltanto potenziale***

# Deontologia e indipendenza

6

- **INDIPENDENZA (art.10)**

→Novità

**Comma 1 ter**

***da relazioni d'affari o di altro genere, dirette o indirette, riguardanti il revisore legale e, laddove applicabile,***

- ***la sua rete,***
- ***i membri dei suoi organi di amministrazione,***
- ***i suoi dirigenti,***
- ***i suoi revisori,***
- ***i suoi dipendenti,***
- ***qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore legale o alla società di revisione legale***

# Deontologia e indipendenza

7

- Definizione dall'art. 1:

"rete":

- la struttura **piu' ampia alla quale appartengono un revisore legale o una societa' di revisione legale che e' finalizzata alla cooperazione e che:**
- **1) persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o**
- **2) e' riconducibile a una proprieta', un controllo o una direzione comuni o**
- **3) condivide direttive e procedure comuni di controllo della qualita', o una strategia aziendale comune, o l'utilizzo di una denominazione o di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali;**

## Deontologia e indipendenza

8

- Relazione accompagnatoria :  
È stato variato da “e” a “o” (come era il testo in tutte le altre lingue) in relazione al requisito della condivisione di direttive e procedure comuni di controllo della qualità.

La correzione dell'errore materiale consente non soltanto l'allineamento del testo italiano allo spirito e alla lettera delle altre versioni, ma anche ai principi professionali di etica e indipendenza e **soprattutto impedisce un allentamento del concetto di rete, come parametro per l'indipendenza**

### ● **INDIPENDENZA (art.10)**

Il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei rischi di

- **autoriesame,**
- **interesse personale**
- **rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale,**
- **familiarità**
- **minaccia di intimidazione,**
- **determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra tale società e il revisore legale , dalle quali un **terzo informato, obiettivo e ragionevole**, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa.**

- **INDIPENDENZA (art.10)**
- **MINACCE**
  - ❑ **Autoriesame (controllo di dati o elementi che egli stesso o appartenenti alla sua rete hanno contribuito a determinare o a redigere)**
  - ❑ **Interesse personale (conflitto di interessi o interesse finanziario - dipendenza finanziaria)**
  - ❑ **Esercizio del patrocinio legale**
  - ❑ **Familiarità (eccessiva fiducia, confidenzialità)**
  - ❑ **Intimidazione**

### ● **INDIPENDENZA (art.10)**

- determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra tale società e il revisore legale , dalle quali un **terzo informato, obiettivo e ragionevole**, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa.

## ● **INDIPENDENZA (art.10)**

### ● **Qualche esempio:**

- I. tenuta della contabilità e altri servizi relativi alle registrazioni contabili o alla stesura dei bilanci;
- II. Consulenza nella progettazione e realizzazione dei sistemi informativi contabili;
- III. servizi di valutazione e stima ed emissione di pareri pro veritate;
- IV. gestione esterna dei servizi di controllo interno;
- V. consulenza e servizi in materia di gestione del personale;
- VI. intermediazione di titoli, consulenza per l'investimento o servizi bancari d'investimento;
- VII. prestazione di difesa giudiziale

- **DIFFERENZE CON IL COLLEGIO SINDACALE**
- **Art. 2399 c.c**
- Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio:
- a) coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382 (*Non può essere nominato sindaco, e se nominato decade dal suo ufficio, l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi*);
- b) il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo;

- **DIFFERENZE CON IL COLLEGIO SINDACALE**
- **Art. 2399 c.c**
- Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio:
- c) coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale **che ne compromettano l'indipendenza.**

- **DIFFERENZE CON IL COLLEGIO SINDACALE**

- Norme di comportamento del collegio sindacale emesse dal CNDCEC (settembre 2015):

In caso di lavoro autonomo, il requisito dell'indipendenza dovrebbe essere valutato in funzione della continuità, dal possibile rischio di autoriesame (interferenza tra attività prestata e controllo) e dall'indice di dipendenza economica, laddove è evidente che tanto maggiore è il compenso in percentuale sul totale dei compensi del sindaco e tanto meno si è indipendenti.

### ● **INDIPENDENZA (art.10)**

*Il revisore legale non può detenere strumenti finanziari emessi, garantiti o altrimenti oggetto di sostegno da un ente sottoposto alla loro revisione legale, devono astenersi da qualsiasi operazione su tali strumenti e non devono avere sui medesimi strumenti alcun interesse beneficiario rilevante e diretto, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati, compresi fondi gestiti, quali fondi pensione o assicurazione sulla vita. (comma 3)*

## ● INDIPENDENZA (art.10)

Non è possibile *partecipare ne' influenzare in alcun modo l'esito di una revisione legale di un ente sottoposto a revisione se:*

*a) Si possiedono strumenti finanziari dell'ente medesimo, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati;*

*b) Si possiedono strumenti finanziari di qualsiasi ente collegato a un ente sottoposto a revisione, la cui proprietà potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere generalmente percepita come tale, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati;*

*c) Si sono intrattenuti un rapporto di lavoro dipendente o una relazione d'affari o di altro tipo con l'ente sottoposto a revisione nel periodo di cui al comma 1-bis, che potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere generalmente percepita come tale (comma 5)*

### ● INDIPENDENZA (art.10)

*Se, durante il periodo cui si riferisce il bilancio, una società sottoposta a revisione legale viene rilevata da un'altra società, si fonde con essa o la rileva, il revisore legale o la società di revisione legale deve individuare e valutare eventuali interessi o relazioni in essere o recenti, inclusi i servizi diversi dalla revisione prestati a detta società, tali da poter compromettere, tenuto conto delle misure disponibili, la sua indipendenza e la sua capacità di proseguire la revisione legale dopo la data di efficacia della fusione o dell'acquisizione*

(comma 6)

### ● **INDIPENDENZA (art.10)**

**QUINDI:**

*Il revisore legale o la società di revisione legale adotta, entro tre mesi dalla data di approvazione del progetto di fusione o di acquisizione, tutti i provvedimenti necessari per porre fine agli interessi o alle relazioni di cui al presente comma e, ove possibile, adotta misure intese a ridurre al minimo i rischi per la propria indipendenza derivanti da tali interessi e relazioni.*

(comma 6)

### ● INDIPENDENZA (art.10)

*Il revisore legale o il responsabile chiave della revisione legale che effettua la revisione per conto di una società di revisione legale non può rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione dell'ente che ha conferito l'incarico di revisione ne' prestare lavoro autonomo o subordinato in favore dell'ente stesso svolgendo funzioni dirigenziali di rilievo se non sia decorso almeno un anno dal momento in cui abbia cessato la sua attività in qualità di revisore legale o responsabile chiave della revisione, in relazione all'incarico*

**(comma 7)**

### ● INDIPENDENZA (art.10)

*Il divieto e' esteso anche ai dipendenti e ai soci, diversi dai responsabili chiave della revisione, del revisore legale o della societa' di revisione, nonche' a ogni altra persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della societa' di revisione legale, per il periodo di un anno dal loro diretto coinvolgimento nell'incarico di revisione legale*

**(comma 7)**

# ● INDIPENDENZA (art.10)

- *I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti rispettano i principi di indipendenza e obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze sentita la Consob*  
(sottoscrizione di apposita convenzione con Ordini e associazioni)

**(comma 12)**

- **INDIPENDENZA (art.10)**
- *I revisori non sollecitano o accettano regali o favori di natura pecuniaria e non pecuniaria dall'ente sottoposto a revisione o da qualsiasi ente legato a un ente sottoposto a revisione, salvo nel caso in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile o insignificante*

(comma 13)

- Comma 9.

Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale

- ❖ non può essere subordinato ad alcuna condizione,
- ❖ non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione,
- ❖ ne può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete.

- Comma 10.
- Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale e' determinato in modo da garantire la qualita' e l'affidabilita' dei lavori.
- A tale fine i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:
  - a) alla dimensione, composizione e rischiosita' delle piu' significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della societa' che conferisce l'incarico, nonche' ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle societa' del gruppo;

- Comma 10.
- Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale e' determinato in modo da garantire la qualita' e l'affidabilita' dei lavori.
- A tale fine i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:
  - b) alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
  - c) alla necessita' di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attivita' di supervisione e di indirizzo

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

## Deontologia e indipendenza

27

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- **Art. 10 bis: *Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza***

Il revisore legale o la società di revisione legale, **prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale**, deve valutare e documentare:

- a) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività di cui all'articolo 10;
- b) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;
- c) la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione;
- d) nel caso di società di revisione legale, l'abilitazione del responsabile dell'incarico all'esercizio della revisione legale ai sensi del presente decreto.

**→Attività preliminari all'accettazione dell'incarico per legge!**

**Per il revisore esistono per legge attività preliminari; per il sindaco  
NO**

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

## Deontologia e indipendenza

28

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- **Art. 10 bis: *Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza***

Il revisore legale o la società di revisione legale, **prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale**, deve valutare e documentare:

- a) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività di cui all'articolo 10;
- Occorre quindi redigere una specificata carta di lavoro per evidenziare la propria indipendenza, che sarà anche oggetto, ai sensi dell'art. 20, di controllo qualità
- Devono essere indipendenti anche ausiliari e collaboratori

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

## Deontologia e indipendenza

29

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE

- **Art. 10 bis: Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza**

Il revisore legale o la società di revisione legale, **prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale**, deve valutare e documentare:

- b) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee **misure** per mitigarli;

- *Qualora sussistano rischi, occorre evidenziarli e specificare le misure adottate per mitigarli.*
- *Esempi:*
  - *Individuazione e monitoraggio delle relazioni intrattenute con la società, direttamente o indirettamente, anche da componenti della rete*
  - *adeguata comunicazione e discussione con altri revisori*
  - *Modifica, limitazione o cessazione di taluni tipi di relazioni e rapporti con la società o società del gruppo o con la rete*

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

## Deontologia e indipendenza

30

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- **Art. 10 ter: *Organizzazione interna (per il rispetto dell'indipendenza; ai fini del controllo qualità; obbligo di aggiornamento dei dipendenti)***
  1. La società di revisione legale, al fine di tutelare l'indipendenza e l'obiettività del revisore legale che effettua la revisione per conto della società di revisione legale, stabilisce direttive e procedure per assicurare il rispetto delle disposizioni di cui all'articolo 10, comma 8
- Il revisore legale o la società di revisione legale si dota di procedure amministrative e contabili adeguate, di sistemi di controllo interno della qualità, di procedure efficaci per la valutazione del rischio e di meccanismi efficaci di controllo e tutela in materia di sistemi di elaborazione elettronica dei dati.
- Il revisore legale o la società di revisione legale stabilisce direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che i suoi dipendenti, nonché tutte le persone fisiche i cui servizi sono messi a sua disposizione o sono sotto il suo controllo e che partecipano direttamente all'attività di revisione legale dispongano delle conoscenze ed esperienze adeguate per svolgere l'incarico.

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

## Deontologia e indipendenza

31

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- **Art. 10 ter:** *Organizzazione interna (per il rispetto dell'indipendenza; ai fini del controllo qualità; obbligo di aggiornamento dei dipendenti)*
- 6. Il revisore legale o la società di revisione legale stabilisce un sistema di controllo interno della qualità configurato per conseguire una ragionevole sicurezza che gli incarichi siano svolti in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.
- 9. Il revisore legale o la società di revisione legale adotta direttive e procedure in materia di retribuzioni, inclusa la partecipazione agli utili, atte a fornire adeguati incentivi alla qualità del lavoro di revisione legale.
- 10. Le direttive e procedure di cui al presente articolo sono documentate e comunicate ai dipendenti e collaboratori del revisore legale o della società di revisione legale.
- 11. Il sistema di controllo interno della qualità è **proporzionato all'ampiezza e alla complessità delle attività di revisione legale svolte**. Il revisore legale o la società di revisione legale è in grado di dimostrare all'autorità competente che le direttive e le procedure di controllo interno della qualità sono adeguate in considerazione dell'ampiezza e della complessità delle attività di revisione legale svolte.

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

## Deontologia e indipendenza

32

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- **Art. 10 quater: *Organizzazione del lavoro delle società di revisione***
- 5. Nel caso in cui il revisore legale o la società di revisione legale si rivolga a consulenti esterni, è tenuto a documentare le richieste di pareri effettuate e i pareri ricevuti.
- 6. Il revisore legale o la società di revisione legale deve mantenere una registrazione relativa a ogni cliente sottoposto a revisione, contenente la denominazione sociale, l'indirizzo e il luogo di attività del cliente, ..., i corrispettivi per la revisione legale e i corrispettivi per eventuali ulteriori servizi, distinti per ogni esercizio finanziario.

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

## Deontologia e indipendenza

33

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- Art. 10 quater: *Organizzazione del lavoro delle società di revisione*
- 7. Il revisore legale o la società di revisione legale deve creare un fascicolo di revisione per ogni revisione legale, contenente i dati e i documenti di cui all'articolo 10-bis. Il fascicolo di revisione deve altresì contenere tutti i dati e i documenti rilevanti **a sostegno della relazione di cui all'articolo 14**
- Art. 10 quinquies: *Revisione del bilancio consolidato*

# Il principio di revisione ISA Italia 230

34

## 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

## 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

## 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

38

## 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

39

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

40

## ***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

41

- **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

42

- **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

43

- *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

44

## 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

45

## 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

46

## **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

47

## 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

48

## **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

49

## 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

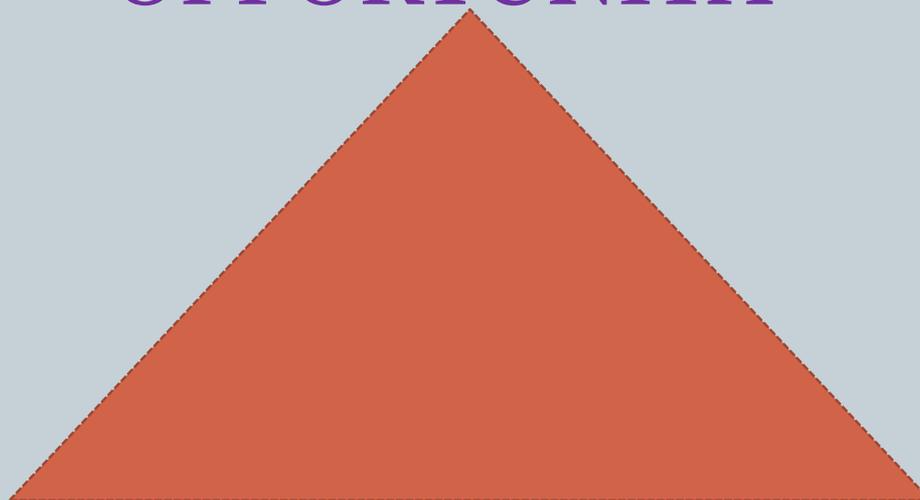
- **Frode:** atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili della governance, del personale dipendente o di terzi, allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti
- **Fattori di rischio di frodi:** Eventi o circostanze che indicano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

80

- *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

81

## *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

82

## *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

83

- 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

84

- **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

85

- 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

86

- **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

87

- **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

88

## *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

89

### *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**
- **EMISSIONE 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

91

- **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

- **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

94

- **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

95

- **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.

- **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

110

- 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

111

- **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

114

- 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'informativa 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

118

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

125

- 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

126

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

128

### 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'

130

- 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

## ISA 320 – SIGNIFICATIVITA'

131

- 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

- 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'

134

- **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'

136

- **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

139

## 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

142

## 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

143

- 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

144

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

145

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

146

- 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

147

- **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

148

- **CIRCULARIZZAZIONE 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

149

## ● CIRCULARIZZAZIONE 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

150

- **CIRCOLARIZZAZIONE 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

151

- **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

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

152

## ● 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

153

- **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

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

154

- **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

155

- **CIRCOLARIZZAZIONE 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

156

## ● 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

157

## ● 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

158

## ● 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

159

- **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

160

## ● 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

161

- **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

162

- **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

163

- **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

164

- 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

165

- **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

166

- **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

167

- **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

168

- **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

169

- **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