



L'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili di Bari

Corso di Formazione in materie obbligatorie per Revisori Legali

TECNICA PROFESSIONALE DELLA REVISIONE

Bari, 4 Ottobre 2017

INDICE

pagina

- ★ ***La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione*** **3**
- ★ ***Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione:
sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione
dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace*** **23**
- ★ ***Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese*** **58**
- ★ ***I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di
operazioni straordinarie di azienda*** **114**
- ★ ***Organizzazione del lavoro – articolo 10 quater del D.lgs. 39/2010*** **131**
- ★ ***Organizzazione interna– articolo 10 ter del D.lgs. 39/2010*** **135**



La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Elementi probativi – brevi cenni (ISA 500)

Il revisore deve acquisire **sufficienti ed appropriati** elementi probativi che gli consentano di trarre ragionevoli conclusioni, sulle quali fondare il proprio giudizio sul bilancio

Elementi probativi → si intendono le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale (registrazioni contabili, documentazione di supporto e altro).

Sufficienza → è la misura della quantità degli elementi probativi.

Appropriatezza → è la misura della qualità degli elementi probativi.

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Elementi probativi – brevi cenni (ISA 500)

Per “elementi probativi” si intendono le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale

Gli “elementi probativi” comprendono :

- **Le fonti documentali**
- **Le registrazioni contabili**
- **Le informazioni di supporto aventi altra origine**

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Elementi probativi – brevi cenni (ISA 500)

L'**ATTENDIBILITA'** degli elementi probativi è influenzata dalla
loro **fonte di provenienza**
e dalla loro **natura**
e dipende dalle **circostanze specifiche** in cui sono ottenuti



Pur tenendo presente che possono esistere delle eccezioni si possono formulare dei **principi generali** in merito all'attendibilità degli elementi probativi



La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Elementi probativi – brevi cenni (ISA 500)

I **Principi generali** in merito dell'ATTENDIBILITA' degli elementi probativi :

- 1) Gli elementi probativi sono maggiormente attendibili se ottenuti da fonti indipendenti esterne all'impresa;
- 2) Gli elementi probativi ottenuti da fonti interne sono più attendibili quando i relativi controlli adottati dall'impresa sono efficaci;
- 3) Gli elementi probativi ottenuti direttamente dal revisore sono più attendibili di quelli ottenuti indirettamente o per deduzione;
- 4) Gli elementi probativi sono più attendibili se sono rappresentati da documenti cartacei, elettronici od in altra forma;
- 5) Gli elementi probativi costituiti da documenti originali sono maggiormente attendibili di quelli rappresentati da fotocopie o fax.

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Il principio di revisione ISA Italia n° 230 prevede:

- enfasi sulla tempestività della preparazione della documentazione
- documentazione delle deroghe ai principi di revisione
- documentazione di circostanze eccezionali.

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Il revisore deve documentare gli aspetti che costituiscono gli **elementi probativi** dell'attività di verifica a sostegno del giudizio espresso sul bilancio e per evidenziare che il lavoro è stato svolto in conformità con gli statuiti principi di revisione.

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

- La documentazione è costituita dalle “carte di lavoro” preparate od ottenute durante l’esecuzione del lavoro.
- Le carte di lavoro devono essere sufficientemente complete e dettagliate per permettere una comprensione globale della revisione svolta.
- Nelle aree che necessitano il ricorso a un giudizio professionale del revisore, devono essere indicati gli elementi sui quali è basata la decisione e il processo logico che ha portato alla conclusione raggiunta.
- Consentano a un revisore esperto senza cognizione dell’incarico di ripercorrere e comprendere il processo di revisione, i giudizi significativi per le conclusioni.

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

In generale le “carte di lavoro” sono utili strumenti per il revisore se:

- Assistono e comprovano la pianificazione e lo svolgimento del lavoro di revisione (rischi identificati, programmi di lavoro, ...)
- Assistono e comprovano la supervisione e il riesame del lavoro svolto.
- Documentano le scelte e le conclusioni a cui giunge il revisore.
- Costituiscono effettivamente l'elemento probativo dei risultati del lavoro effettuato a sostegno del giudizio espresso dal revisore.

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Forma e contenuto delle carte di lavoro

- Le carte di lavoro possono essere in forma elettronica e in tale forma archiviabili
- Le carte di lavoro possono essere:
 - Ad uso pluriennale (o “permanenti”).
 - Ad uso corrente.

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

- Le carte di lavoro a **uso pluriennale** sono una raccolta sistematica di documenti riguardanti informazioni che hanno o possono avere una rilevanza anche nello svolgimento dei successivi lavori di revisione.
- Esempio:
 - Dati e informazioni storiche (es. atto costitutivo, statuto, organigramma ecc.)
 - Contratti e accordi rilevanti
 - Mappatura dei sistemi informativi e contabili

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

- Le carte di lavoro a **uso corrente** sono invece una raccolta sistematica di documenti riguardanti informazioni che hanno o possono avere una rilevanza specifica per il bilancio oggetto di revisione.
- Esempio:
 - Documentazione sulla pianificazione dell'incarico
 - Documentazione sulla comprensione del sistema di controllo interno e la valutazione dei rischi
 - Prospetto riassuntivo degli errori rilevati nel corso della revisione

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Forma e contenuto delle carte di lavoro

- Le carte di lavoro devono essere:
 - Complete
 - Dettagliate
 - Devono includere informazioni sulla pianificazione del lavoro di revisione, sulla *natura*, *tempistica* ed *estensione* delle procedure di verifica e dei relativi esiti.
 - Devono riportare i fatti rilevanti conosciuti dal revisore al momento in cui ha raggiunto le proprie conclusioni.

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Forma e contenuto delle carte di lavoro

- Gli elementi formali in ogni carta di lavoro sono:
 - Identificazione del nome della società oggetto del lavoro di revisione
 - Data del bilancio in esame
 - Firma del revisore o del suo collaboratore che ha svolto il lavoro e di chi lo ha riesaminato
 - Data in cui è stato svolto e rivisto il lavoro
 - Numerazione secondo un indice progressivo prestabilito.

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Forma e contenuto delle carte di lavoro

- *La forma, il contenuto e l'ampiezza* della documentazione di revisione dipendono da vari fattori, quali:
 - Natura delle procedure di revisione da svolgere
 - Rischi identificati di errori significativi
 - Grado di giudizio professionale necessario per svolgere il lavoro e valutarne i risultati
 - Importanza degli elementi probativi
 - Natura e portata delle eccezioni identificate
 - Necessità di documentare una conclusione
 - Metodologia di revisione e strumenti adottati.

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Forma e contenuto delle carte di lavoro

L'esperienza e la capacità professionale guidano il revisore nel determinare quanto ampio debba essere il contenuto delle carte di lavoro

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Forma e contenuto delle carte di lavoro

L'utilizzo di carte di lavoro **standardizzate** come ad esempio checklist, lettere standard può migliorare l'efficienza con cui le stesse sono preparate e riviste facilitando anche il controllo della loro qualità.

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Modifiche alla documentazione in circostanze eccezionali successive alla data della relazione di revisione

In presenza di circostanze eccezionali che rendono necessario effettuare nuove procedure o integrare quelle già svolte o addirittura modificare le conclusioni del revisore si devono documentare:

- Le circostanze emerse
- Le procedure di revisione svolte, nuove o integrative, gli elementi probativi ottenuti e le conclusioni raggiunte
- Chi ha effettuato modifiche alla documentazione esistente e chi le ha riesaminate

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Raccolta e Archiviazione della documentazione del lavoro di revisione

- Archiviazione della documentazione del lavoro di revisione richiesta **entro 60 giorni** dopo la data della relazione, ma dopo la relazione si tratta di sola sistemazione non di svolgimento di nuove procedure di revisione (archiviazioni, modifiche solo di natura formale)
- Conservazione per 10 anni (specifica legge italiana, 5 anni nel ISA)
- In linea di principio nessuna documentazione può essere cancellata o cambiata dopo la data di archiviazione

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Riservatezza, sicurezza, conservazione e proprietà delle carte di lavoro

- Devono essere adottate procedure per garantire riservatezza, sicurezza, conservazione e proprietà delle carte di lavoro
- Adottare cautele necessarie per evitare la modifica delle carte di lavoro successivamente al rilascio della relazione
- Le carte devono essere conservate per un periodo di almeno 10 anni. Limite stabilito in base alle norme sulle scritture contabili
- Le carte di lavoro sono proprietà del revisore e non sostituiscono i documenti contabili della società.



***Competenze manageriali per lo svolgimento
della revisione: sviluppo manageriale,
gestione dei team di lavoro,
sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente,
project management, comunicazione efficace***

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

L'obiettivo del revisore è di mettere in atto procedure di controllo della qualità a livello di incarico che gli consentano di acquisire una ragionevole sicurezza che:

- (a) la revisione contabile sia conforme ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- (b) la relazione di revisione emessa sia appropriata alle circostanze.

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Le direttive e procedure incluse nel sistema di controllo della qualità devono essere relative a:

- Le responsabilità apicali per la qualità del soggetto abilitato
- I principi etici applicabili
- L'accettazione e il mantenimento della clientela
- Le risorse umane
- Lo svolgimento dell'incarico
- Il monitoraggio

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Le responsabilità apicali per la qualità del soggetto abilitato

Il soggetto che svolge l'attività di revisione deve promuovere al suo interno una cultura che riconosca che la qualità è essenziale nello svolgimento degli incarichi.

La responsabilità finale del sistema di controllo della qualità è degli amministratori della società che svolge attività di revisione.

In generale le persone incaricate di gestire operativamente il sistema di controllo della qualità devono avere esperienza e capacità sufficienti ed appropriate.

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Principi etici applicabili (Indipendenza)

Nel corso dell'incarico di revisione contabile, il responsabile dell'incarico deve prestare attenzione, mediante l'osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle evidenze di non conformità ai principi etici applicabili da parte dei membri del team di revisione.

Il responsabile dell'incarico deve giungere ad una conclusione sulla conformità ai principi sull'indipendenza che si applicano all'incarico di revisione.

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

I principi etici

Il soggetto abilitato a svolgere attività di revisione deve stabilire direttive e procedure volte ad avere la ragionevole certezza che il personale rispetti il principio di indipendenza e la mantenga nel corso dell'intero lavoro di revisione. Aspetti rilevanti sono:

- Comunicare a tutto il personale i principi di indipendenza
- Identificare e valutare le circostanze e rapporti che costituiscono una minaccia all'indipendenza
- Individuare le azioni più efficaci per eliminarle o ridurle ad un livello accettabile

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

I principi etici

Almeno una volta l'anno, il soggetto abilitato deve acquisire una conferma scritta della conformità alle proprie direttive e procedure sull'indipendenza da parte di tutto il personale.

Attenzione a:

- Stesso personale esperto coinvolto per lungo tempo sullo stesso cliente (rischio di aumentare la familiarità)
- per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate è prevista la rotazione del responsabile dell'incarico (socio).

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

L'accettazione e il mantenimento della clientela

Il responsabile dell'incarico deve assicurarsi che siano state seguite procedure appropriate per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione, e deve stabilire se le conclusioni raggiunte a tale riguardo siano appropriate

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

L'accettazione e il mantenimento della clientela

Il soggetto abilitato a svolgere la revisione contabile deve stabilire direttive e procedure per l'accettazione ed il mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi.

A tal fine il soggetto abilitato:

- Deve acquisire le informazioni necessarie prima di accettare l'incarico con un nuovo cliente, quando decide se mantenere un incarico già in essere e quando considera se accettare un nuovo incarico su un cliente già acquisito
- Deve stabilire se è appropriato accettare l'incarico da un cliente nuovo o già acquisito quando si identificano potenziali conflitti di interesse
- Deve documentare come sono state risolte le eventuali problematiche emerse e decida di accettare o mantenere l'incarico

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Le risorse umane

Il soggetto abilitato a svolgere la revisione contabile deve stabilire direttive e procedure per conseguire una ragionevole sicurezza di avere sufficiente personale con le competenze, le capacità e l'impegno al rispetto dei principi etici necessari per:

- Svolgere gli incarichi in conformità ai principi professionali
- Consentire al soggetto abilitato di emettere relazioni appropriate

L'assegnazione del personale sugli incarichi deve essere effettuata seguendo criteri di competenza ed esperienza dello stesso.

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Le risorse umane

Assegnazione dei team di revisione

Il responsabile dell'incarico deve convincersi che il team di revisione, ed eventuali esperti del revisore che non fanno parte del team di revisione, possiedano complessivamente le competenze e le capacità appropriate

La composizione del Team di lavoro impiegato nella revisione e il coinvolgimento dei differenti ruoli professionali deve garantire un adeguato bilanciamento tra competenze, esperienze, capacità di supervisione e caratteristiche e complessità dell'incarico.

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Le risorse umane

Si ricorda che la Comunicazione Consob n. DAC/RM/96003556 del 18/04/1996 individua dei *range* indicativi di ore che è richiesto vengano svolte per ciascun ruolo ricoperto nell'ambito del team.

I range indicativi contenuti in tale Comunicazione sono i seguenti:

- Partner 4 – 7 %
- Manager 14 – 17 %
- Senior 25 – 35 %
- Associate 41 – 57 %

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Lo svolgimento dell'incarico

Il soggetto abilitato a svolgere la revisione contabile deve stabilire direttive e procedure per conseguire una ragionevole sicurezza che gli incarichi siano svolti nel rispetto dei principi professionali, leggi e regolamenti.

Aspetti rilevanti sono:

- L'assegnazione della responsabilità della supervisione
- L'assegnazione della responsabilità del riesame del lavoro

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Lo svolgimento dell'incarico

Direzione, supervisione e svolgimento

Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità:

- a) della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b) dell'appropriatezza alle circostanze della relazione di revisione

Riesame del lavoro

Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità che il riesame del lavoro sia svolto in conformità alle direttive e alle procedure di riesame previste dal soggetto incaricato della revisione

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Lo svolgimento dell'incarico

Consultazione

Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità affinché il team di revisione effettui consultazioni appropriate sugli aspetti complessi o controversi

Riesame della qualità dell'incarico

Per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, e per gli altri eventuali incarichi di revisione contabile per i quali il soggetto incaricato della revisione abbia stabilito che sia richiesto un riesame della qualità dell'incarico, il responsabile dell'incarico deve stabilire che sia stato nominato un responsabile del riesame della qualità dell'incarico

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Monitoraggio

Il soggetto abilitato a svolgere la revisione contabile deve stabilire direttive e procedure per conseguire una ragionevole sicurezza che le procedure e le direttive del sistema di controllo della qualità siano pertinenti, adeguate ed operino in modo efficace.

Aspetti rilevanti:

- Comprensione e valutazione continua del sistema di controllo della qualità
- Ispezioni anche su base ciclica di almeno uno tra gli incarichi
- Indirizzare eventuali carenze rilevate attraverso opportune raccomandazioni

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

Nell'ambito del processo di revisione un'**efficace comunicazione reciproca** riveste un ruolo rilevante

Il revisore deve valutare se la comunicazione reciproca tra il revisore e i responsabili delle attività di governance è stata adeguata ai fini della revisione contabile.

***In caso negativo**, il revisore deve valutare l'eventuale effetto sulla propria valutazione dei rischi di errori significativi e sulla capacità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, e deve intraprendere azioni appropriate*

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

Aspetti rilevanti trattati dall'ISA 260:

- 1) Destinatari delle comunicazioni.
- 2) Aspetti da comunicare.
- 3) Tempistica delle comunicazioni.
- 4) Forma e contenuto delle comunicazioni.

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

1) Destinatari delle comunicazioni

Le **persone che svolgono attività di governance** sono quelle che hanno responsabilità di Direzione, supervisione e controllo di un'impresa.

Le strutture di governance variano da impresa ad impresa (es. normalmente le funzioni di gestione e le funzioni di supervisione sono attribuiti ad organi aziendali distinti: CdA o collegio sindacale nel cosiddetto sistema tradizionale, consiglio di sorveglianza e consiglio di gestione nel sistema dualistico ecc.). Ciò rende difficile stabilire una regola generale.

In generale il revisore, tenendo conto della struttura di governance e delle disposizioni di legge, individua secondo il proprio **giudizio professionale** le persone che hanno la responsabilità di governance cui vanno comunicati i fatti e gli aspetti rilevanti.

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

2) Aspetti da comunicare

Il principio di revisione contiene anche un elenco di fatti e circostanze che sono normalmente oggetto delle comunicazioni.

I più rilevanti sono:

- responsabilità del revisore nell'ambito della revisione contabile del bilancio: il revisore è responsabile della formazione e dell'espressione di un giudizio sul bilancio; la revisione contabile non solleva dalle rispettive responsabilità né la direzione né i responsabili delle attività di governance;
- il punto di vista del revisore su aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili adottate dall'impresa;

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

2) Aspetti da comunicare

- difficoltà significative emerse dalla revisione e potenziale effetto di rischi significativi;
- gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione contabile discussi o oggetto di corrispondenza con la direzione, ivi incluse le attestazioni scritte richieste dal revisore;
- le eventuali circostanze che possono influire sulla forma e sul contenuto della relazione di revisione;

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

2) Aspetti da comunicare

- Gli eventuali altri aspetti significativi emersi che sono rilevanti ai fini della supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria.

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

3) Tempestività delle comunicazioni

Il revisore deve comunicare **tempestivamente** i fatti e le circostanze d'interesse per lo svolgimento delle attività di governance, al fine di consentire alle persone che ne hanno responsabilità di prendere decisioni appropriate (si pensi ad esempio ai casi di frodi sospette).

Il principio non definisce a priori il concetto di «tempestivo» che, pertanto, va valutato volta per volta a seconda delle circostanze.

Per esempio gli aspetti di pianificazione e di strategia di revisione possono essere efficacemente comunicate alla fine dell'intervento preliminare.

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

4) Forma delle comunicazioni

Le comunicazioni del revisore possono essere effettuate **verbalmente** o per **iscritto**. La forma è influenzata da vari fattori quali:

- la dimensione, la struttura operativa, la struttura giuridica, nonché le procedure di comunicazione all'interno dell'impresa cliente;
- la natura, la delicatezza e l'importanza dei fatti e delle circostanze d'interesse per lo svolgimento delle attività di governance;
- gli accordi presi per incontri periodici o per la comunicazione di fatti e circostanze d'interesse per lo svolgimento delle attività di governance;
- la frequenza e la natura dei contatti che normalmente il revisore ha con le persone che hanno responsabilità di governance.

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

4) Forma delle comunicazioni

Il revisore deve documentare nelle carte di lavoro gli argomenti comunicati verbalmente alle persone che hanno responsabilità di governance ed ogni risposta ricevuta su questi argomenti.

La documentazione può avere la forma di un **verbale dell'incontro** che il revisore ha avuto con tali persone. In circostanze che, per la loro natura e per la delicatezza ed importanza degli argomenti trattati, richiedono una particolare attenzione, il revisore deve confermare per iscritto le relative comunicazioni verbali alle persone che hanno responsabilità di governance.

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

4) Forma delle comunicazioni

Qualora il revisore ritenga che la comunicazione verbale non sia adeguata alle circostanze deve effettuare le comunicazioni per iscritto.

Nel caso di società quotate il revisore deve comunicare che:

- a) La società di revisione e tutto il team abbia rispettato i requisiti di indipendenza.
- b) Tutti gli aspetti e rapporti tra soggetto incaricato della revisione e la società che possano avere effetto sull'indipendenza
- c) Le relative misure di salvaguardia.

TALI COMUNICAZIONI SOLO PER ISCRITTO

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Comunicazioni delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance – ISA ITALIA 265

Il revisore deve comunicare tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di governance le carenze del sistema di controllo interno di cui è venuto a conoscenza nel corso dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del bilancio.

Una carenza del sistema di controllo interno esiste quando:

- a) Il controllo è stato configurato, messo in atto ovvero opera in modo tale da non prevenire, individuare e correggere errori.
- b) Il controllo non è stato configurato ovvero implementato.

La carenza si qualifica significativa quando è sufficientemente importante da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili di governance.

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Comunicazioni delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance – ISA ITALIA 265

Il revisore deve comunicare alla Direzione aziendale:

- a) Le carenze significative → per iscritto

- b) Le altre carenze → in tal caso non è obbligatoria la forma scritta

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Comunicazioni delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance – ISA ITALIA 265

Nel caso di revisione di EIP, l'art. 19 del D.Lgs. 135/2016 ha previsto l'istituzione obbligatoria di un Comitato per il controllo interno e la revisione contabile (CCIRC).

La società di revisione deve presentare al CCICR una **relazione aggiuntiva** ex art.11 Regolamento Europeo n 537/2014 che tra l'altro deve contenere:

- a) La dichiarazione relativa all'indipendenza;
- b) La descrizione della natura, della frequenza e della portata delle comunicazioni con il comitato per il controllo interno e l'organo di amministrazione comprese le date delle riunioni con detti organi;

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Comunicazioni delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance – ISA ITALIA 265

- c) La descrizione della metodologia utilizzata, in particolare quali voci sono state verificate direttamente e quali sono state verificate sulla base di verifiche di sistema e procedure di conformità;
- d) L'indicazione del livello quantitativo di significatività;
- e) Spiegazione di giudizi su eventi o circostanze identificati nel corso della revisione che possano sollevare dubbi significativi sulla continuità aziendale;
- f) Segnalazioni di eventuali carenze significative nel sistema di controllo;
- g) Segnalazioni di eventuali questioni significative riguardanti casi di conformità a leggi e regolamenti o disposizioni statutarie.

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Rapporti con il management

Informazioni agli amministratori e alla Direzione

Il management è il principale interlocutore del revisore. Tutte le principali informazioni e spiegazioni raccolte dal revisore provengono dal management e con la Direzione vi è un continuo confronto sui criteri contabili da adottare in caso di operazioni inusuali. **I rapporti tra revisore e Direzione non sono stati istituzionalizzati da norme di legge né da raccomandazioni della Consob.**

L'unico documento che costituisce una formalizzazione dei rapporti tra Direzione e revisori è costituito dalla “**management letter**” o “lettera di suggerimenti”; questo documento serve per informare la Direzione sulle possibilità di miglioramento delle procedure al fine di produrre dati contabili migliori o diminuire il rischio di perdita di attività.

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

Rapporti con il management

Informazioni agli amministratori e alla Direzione

Nel corso del suo lavoro il revisore comunica regolarmente alla Direzione le **irregolarità** o le **inesattezze** rilevate, al fine di permettere la correzione o la rimozione delle cause qualora si tratti di fatti dovuti a carenze procedurali che potrebbero ripetersi.

Generalmente le inesattezze vengono comunicate verbalmente alla Direzione amministrativa nel corso di incontri tra Direzione e revisori. Solo se vengono rilevate irregolarità tali da rendere fuorviante il bilancio o che potrebbero assumere rilevanza penale, il revisore deve “informare senza indugio la Consob e il Collegio sindacale dei fatti”

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

La relazione di trasparenza

L'art. 18 del D.Lgs. 39/2010 stabilisce un obbligo in capo ai revisori legali e alle società di revisione legale degli "Enti di interesse pubblico" di pubblicare sul proprio sito internet, entro tre mesi dalla fine di ogni esercizio sociale, una relazione di trasparenza annuale contenente le seguenti informazioni :

- a) Una descrizione della forma giuridica e della struttura proprietaria e di governo;
- b) Una descrizione dell'eventuale rete di appartenenza e delle disposizioni giuridiche e strutturali che la regolano;
- c) Una descrizione del sistema di controllo interno della qualità e una dichiarazione dell'organo di amministrazione o di direzione, in ordine all'efficacia del suo funzionamento;

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

La relazione di trasparenza

- d) L'indicazione della data in cui è stato svolto l'ultimo controllo della qualità;
- e) Un elenco degli enti di interesse pubblico i cui bilanci sono stati oggetto di revisione legale nell'esercizio sociale precedente;
- f) Una dichiarazione relativa all'adozione di misure idonee a garantire l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale che confermi che è stata effettuata una verifica interna della conformità alle disposizioni in materia di indipendenza;
- g) Una dichiarazione relativa all'adozione di misure idonee a garantire la formazione continua;

Competenze manageriali per lo svolgimento della revisione: sviluppo manageriale, gestione dei team di lavoro, sviluppo e gestione dei rapporti con il cliente, project management, comunicazione efficace

La relazione di trasparenza

- h) Informazioni finanziarie relative alle dimensioni operative del revisore legale o della società di revisione legale, che indichino almeno il fatturato totale suddiviso tra corrispettivi per la revisione legale, per altri servizi di verifica, per servizi di consulenza fiscale e per altri servizi diversi dalla revisione contabile;
- i) Informazioni sulla base di calcolo della remunerazione dei soci.



Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

La finalità della revisione contabile è accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio, mediante l'espressione di un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della società

I principi di revisione internazionali della serie ISA Italia riconoscono che le procedure di revisione possano e debbano essere adattate, anche considerevolmente, in funzione della **dimensione** e della **complessità dell'impresa** soggetta a revisione. Essi richiedono, pertanto, un **approccio** alla revisione **proporzionato** rispetto ai due fattori citati. A tal fine i principi di revisione forniscono una definizione, in termini qualitativi, di impresa di dimensioni minori.

Anche in merito alla documentazione del lavoro svolto, i principi di revisione internazionali prevedono che il contenuto e l'estensione della formalizzazione delle attività di revisione siano commisurate alla minore complessità che, normalmente, caratterizza le imprese di dimensioni minori.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 prevede che: *“Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per la revisione contabile delle imprese di dimensioni minori, l’espressione ‘impresa di dimensioni minori’ si riferisce ad un’impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali:*

- *la concentrazione della proprietà e della Direzione in un numero limitato di soggetti*
- *una o più delle seguenti caratteristiche:*
 - *operazioni semplici e lineari;*
 - *semplicità delle registrazioni contabili;*
 - *un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell’ambito delle singole linee di attività;*
 - *un numero limitato di controlli interni;*

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

- *un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli;*
- *un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni.*

Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive delle imprese di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali imprese”.

Il Documento di riferimento è «L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori» predisposto dal CNDCEC, Dicembre 2015.

In ogni caso, la valutazione delle caratteristiche qualitative dell'impresa e la conseguente decisione di considerarla “di dimensioni minori” è sempre oggetto di giudizio professionale del revisore. Tale valutazione deve essere documentata nelle carte di lavoro.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

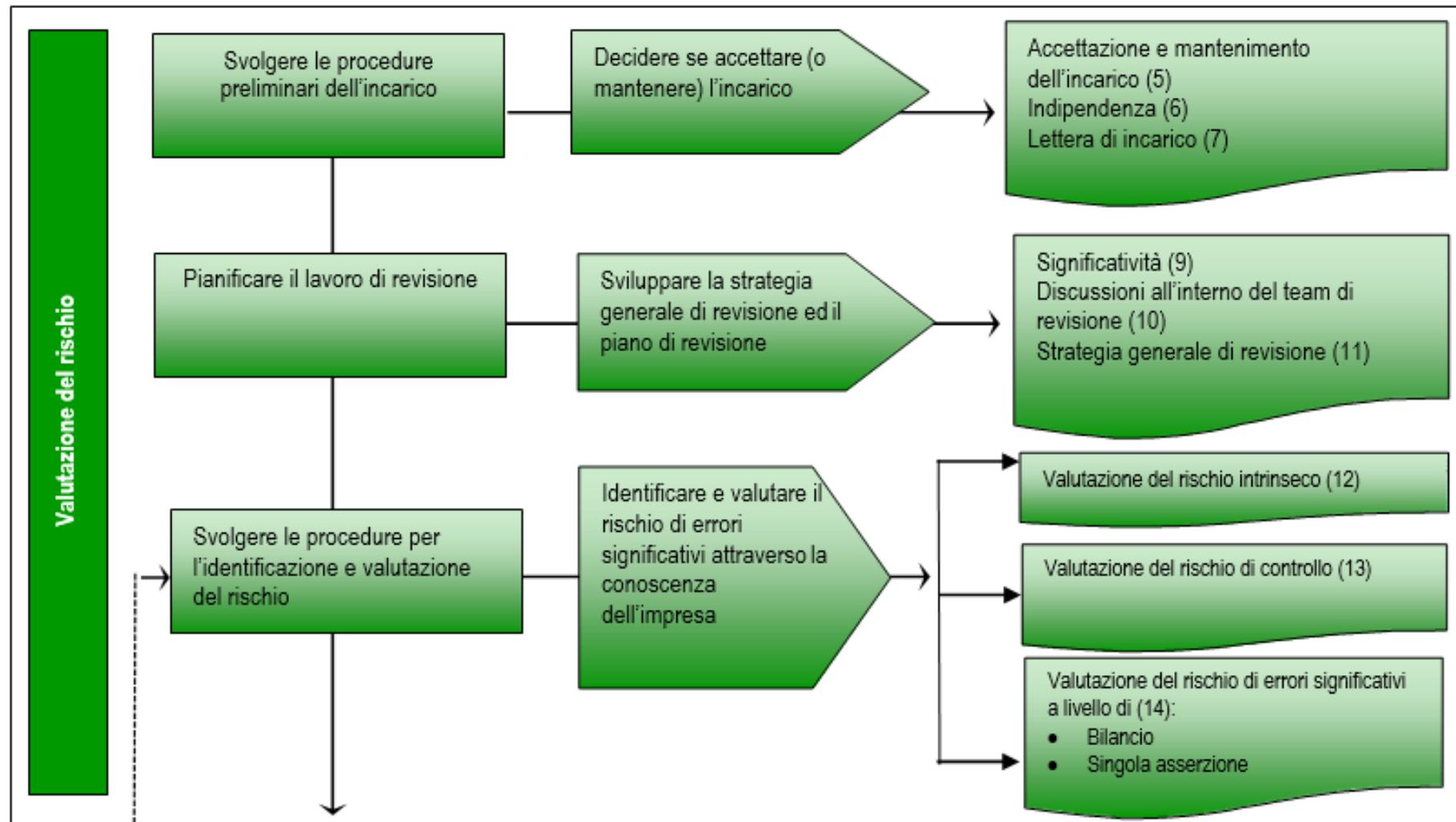
Il flowchart che segue sintetizza le fasi del processo di revisione svolto in conformità ai principi di revisione internazionali.

La prima fase, che prende avvio con la valutazione da parte del revisore se accettare (o mantenere) l'incarico, è incentrata sull'identificazione e sulla valutazione dei rischi di errori significativi (siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali) mediante la conoscenza dell'impresa e del contesto in cui opera.

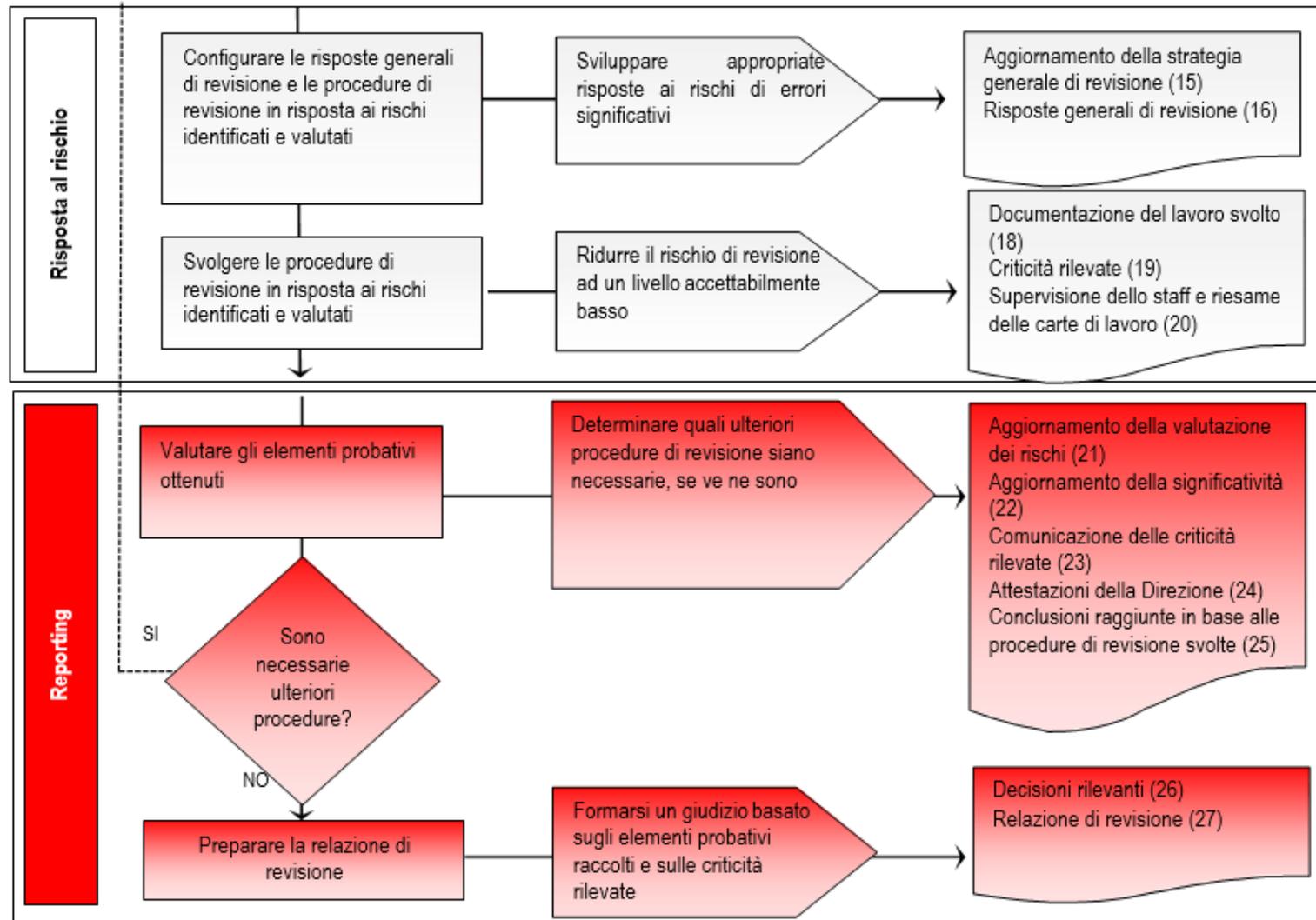
La successiva definizione e il conseguente svolgimento di procedure di revisione appropriate in risposta ai rischi identificati e valutati nel corso della precedente fase consente al revisore di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per supportare il giudizio e redigere la relazione di revisione.

L'ultima fase è incentrata sulla formazione e sull'espressione del giudizio sul bilancio, sulla base degli elementi probativi acquisiti.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese



Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese



Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Accettazione e mantenimento dell'incarico



Le attività preliminari sono finalizzate ad assumere una decisione in merito a:

- l'accettazione dell'incarico con un nuovo cliente;
- il proseguimento dei rapporti già in essere con un cliente;
- la rinuncia a proseguire i rapporti già in essere con un cliente.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Accettazione e mantenimento dell'incarico



A tale fine, il revisore:

- verifica l'adeguatezza delle competenze e delle capacità necessarie per svolgere l'incarico, inclusa la disponibilità di tempo e di risorse;
- valuta l'integrità del cliente e dei soggetti che ricoprono ruoli chiave all'interno dell'impresa;
- verifica di essere in grado di poter rispettare i principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza;
- valuta, al fine del mantenimento dell'incarico, le implicazioni derivanti da aspetti significativi emersi durante la precedente revisione;
- concorda i termini dell'incarico con la Direzione

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Esempio di questionario relativo all'accettazione dell'incarico

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

QUESTIONARIO RELATIVO ALL'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO DI REVISIONE

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
Caratteristiche e integrità del potenziale cliente 1. Il potenziale cliente è conosciuto direttamente o tramite clienti fidati o colleghi? 2. Esiste una ragionevole convinzione che non si siano verificati fatti o circostanze tali da mettere in dubbio l'integrità dei proprietari, del Consiglio di Amministrazione o della dirigenza del potenziale cliente? In particolare, esiste una ragionevole convinzione in merito all'assenza delle fattispecie di seguito riportate:				

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Esempio di questionario relativo all'accettazione dell'incarico

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
<p>a. condanne e sanzioni per violazioni delle normative; b. sospetti casi di atti illeciti o frode; c. indagini in corso; d. pubblicità negativa; e. rapporti stretti con persone o aziende con etica discutibile.</p> <p>3. Se altri revisori hanno rifiutato il potenziale cliente, sono stati considerati i relativi rischi ed i motivi per i quali accettare l'incarico?</p>				
<p>Revisore precedente</p> <p>4. È stato contattato, con il consenso del potenziale cliente, il revisore precedente al fine di acquisire informazioni in merito a:</p> <p>a. onorari non pagati; b. divergenze d'opinione o disaccordi con la società; c. integrità della dirigenza e del Consiglio di Amministrazione; d. motivazioni del cambiamento di revisore;</p>				

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Esempio di questionario relativo all'accettazione dell'incarico

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
e. richieste irragionevoli o mancata collaborazione; f. il contenuto delle relazioni di revisione; g. differenze di revisione riscontrate?				
Bilanci precedenti				
5. È stata ottenuta ed esaminata copia dei bilanci degli ultimi esercizi?				
6. Sono stati discussi con i responsabili della società i principi contabili significativi utilizzati nell'esercizio precedente? È stato valutato se tali principi siano corretti e applicati con continuità? Si possono ragionevolmente escludere politiche contabili aggressive adottate dalla Direzione?				

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Esempio di questionario relativo all'accettazione dell'incarico

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
Conoscenze specifiche				
7. È stata ottenuta una comprensione di massima delle attività del potenziale cliente e del contesto in cui opera?				
8. È stata acquisita una conoscenza di massima della prassi contabile del settore in cui opera il potenziale cliente sufficiente a svolgere l'incarico? In caso contrario, le conoscenze necessarie possono essere ottenute facilmente?				
9. Sono state individuate aree che richiedono conoscenze specialistiche di esperti? In caso affermativo, le conoscenze necessarie possono essere ottenute facilmente?				
Valutazione dell'indipendenza				
10. È stata valutata l'indipendenza al fine di accettare l'incarico? Sono state ottenute le attestazioni di indipendenza necessarie?				

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Esempio di questionario relativo all'accettazione dell'incarico

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
11. Sono state adottate salvaguardie sufficienti tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile le minacce all'indipendenza?				
Valutazione preliminare del rischio dell'incarico				
12. Sono state adottate salvaguardie sufficienti tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile le minacce all'indipendenza? Ad esempio, si può ragionevolmente escludere la presenza dei seguenti rischi? a) proprietario con atteggiamento dominante; b) indicazioni che la Direzione sia incline a manipolare i dati di bilancio; c) violazioni della normativa di settore che diano luogo a sanzioni significative; d) problemi di finanziamento o solvibilità; e) elevato interesse da parte dei mezzi di comunicazione per l'azienda o i suoi dirigenti; f) tendenze e risultati economici del settore				

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Esempio di questionario relativo all'accettazione dell'incarico

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
g. dirigenza eccessivamente prudente oppure eccessivamente ottimista;				
h. partecipazione ad operazioni ad alto rischio;				
i. tipologia di attività particolarmente rischiosa				
j. sistemi contabili ritenuti poco affidabili ovvero particolarmente complessi;				
k. operazioni significative o che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale sia con terzi che con parti correlate;				
l. operazioni complesse o straordinarie;				
m. saldi di bilancio significativi oggetto di stima;				
n. struttura aziendale od operativa insolita oppure complessa;				
o. controlli deboli o dirigenza debole;				
p. assenza di politiche contabili chiare per il riconoscimento dei ricavi;				
q. impatto significativo di cambiamenti tecnologici sul settore o sull'attività;				
r. significativi benefici potenziali per la dirigenza che dipendono da risultati aziendali (economici e/o finanziari) positivi;				
s. problemi di competenza o reputazione della dirigenza;				

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Esempio di questionario relativo all'accettazione dell'incarico

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
t. cambiamenti recenti di dirigenti, dipendenti con funzioni chiave, personale dell'ufficio contabilità, consulenti legali e fiscali; u. rispetto degli obblighi di pubblicazione di bilancio				
13. Chi sono i probabili utilizzatori del bilancio? • Banche • autorità fiscali • organismi di vigilanza • i dirigenti del potenziale cliente • i creditori del potenziale cliente • potenziali investitori/acquirenti • gli azionisti/i soci del potenziale cliente • altri soggetti.				
14. Si può ragionevolmente escludere l'esistenza di contenziosi con gli azionisti, i soci o terzi che saranno influenzati dal risultato dell'incarico?				

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Esempio di questionario relativo all'accettazione dell'incarico

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
15. Si può ragionevolmente escludere la presenza di aree di bilancio specifiche o conti specifici meritevoli di ulteriore attenzione? In caso negativo, indicare quali.				
16. Si possono ragionevolmente escludere dubbi sulla continuità aziendale del potenziale cliente nel futuro prevedibile (almeno 12 mesi)?				
17. Esiste una ragionevole convinzione che il potenziale cliente sia disposto a pagare onorari accettabili e sia in grado di farlo?				
Limitazioni allo svolgimento dell'incarico				
18. Esiste una ragionevole convinzione che la Direzione della società non porrà limitazioni allo svolgimento del lavoro?				
19. La tempistica per lo svolgimento dell'incarico è ragionevole?				
Altro				
20. Si possono ragionevolmente escludere altri aspetti da considerare relativamente all'accettazione del cliente? In caso negativo, descrivere tali aspetti e come sono stati trattati.				

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Esempio di questionario relativo all'accettazione dell'incarico

Conclusioni

Sulla base delle conoscenze preliminari del potenziale cliente e degli elementi illustrati in precedenza, il potenziale cliente è da considerarsi:

- a rischio basso • a rischio moderato • a rischio elevato

1. Nel caso in cui siano state individuate minacce significative all'indipendenza, sono state previste misure di salvaguardia al fine di eliminare la minaccia o ridurla a un livello accettabile.
2. Non sono/siamo a conoscenza di alcun elemento che metta in pericolo l'indipendenza
3. Sono state ottenute informazioni sufficienti per valutare se accettare o meno l'incarico

Sulla base delle valutazioni effettuate, il presente incarico può essere accettato

Preparato da: _____ Data: _____

Approvato da: _____ Data: _____
(Responsabile della revisione)

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Indipendenza



Le attività preliminari dell'incarico includono la verifica dei requisiti d'indipendenza previsti dall'art. 10 all'art. 10 quinquies del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

L'indipendenza del revisore può essere minacciata da numerose circostanze. Le minacce individuate dal D.Lgs. n. 39/2010 sono:

- **auto-riesame**: si manifesta quando il revisore si trova nella circostanza di dover svolgere attività di controllo di dati o elementi che lo stesso o altri soggetti appartenenti alla sua rete hanno contribuito a determinare;
- **interesse personale**: si manifesta quando il revisore si trova in una situazione di conflitto di interessi che a un terzo informato, obiettivo e ragionevole, può apparire influente sullo svolgimento dell'attività di revisione e sui risultati della stessa in condizioni di indipendenza (per esempio: un interesse finanziario diretto o indiretto nei confronti del soggetto sottoposto a revisione; un'eccessiva dipendenza dai corrispettivi versati dal soggetto sottoposto a revisione per servizi di revisione e non; l'esistenza di onorari arretrati);

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Indipendenza



- **prestazione di attività di patrocinatore legale:** il revisore assume funzioni di patrocinatore legale a sostegno o contro la posizione del soggetto sottoposto a revisione in una controversia; rileva il patrocinio in un contenzioso fiscale;
- **familiarità:** il revisore è eccessivamente sensibile all'interesse del soggetto sottoposto a revisione e, conseguentemente, ciò può tradursi in un'eccessiva fiducia nei riguardi del medesimo e in una insufficiente verifica obiettiva delle sue dichiarazioni; assume rilievo, al riguardo, l'eccessivo numero di rinnovi dell'incarico;
- **intimidazione:** si manifesta in presenza di condizionamenti derivanti dalla particolare influenza del soggetto sottoposto a revisione o in seguito a comportamenti aggressivi e minacciosi dello stesso nei confronti del revisore.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Indipendenza

Modulo di attestazione di indipendenza

Il modulo deve essere sottoscritto ogni anno da ciascun membro del team di revisione. Nel caso di sindaci–revisori, dai sindaci, dai collaboratori e dagli eventuali ausiliari

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

ATTESTAZIONE DI INDIPENDENZA

Io sottoscritto *Nome e Cognome*

DICHIARO

di aver letto e compreso le norme e i principi in materia di indipendenza qui di seguito elencati:

- Dall'art. 10 – all'art. 10 quinquies Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39;
- Titolo I, art. 9 Codice deontologico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Indipendenza

Modulo di attestazione di indipendenza

- Sec. 290 Code of Ethics for Professional Accountants dell'International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA Code);
- Principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 200, “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”, n. 220, “Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio”;

(se del caso: di aver letto e compreso le direttive e le procedure interne dello studio professionale (o della società di revisione), alle quali mi sono attenuto);

CONFERMO

che, tenuto conto delle informazioni sin qui ottenute e delle verifiche condotte, non ho riscontrato situazioni che, ai sensi di legge e dei principi deontologici che disciplinano l'attività di revisione, compromettono la mia indipendenza

È mia la responsabilità di segnalare eventuali modifiche a quanto sopra dichiarato.

Firma: _____

Data: _____

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Lettera di incarico



Le attività preliminari includono la verifica della sussistenza delle condizioni indispensabili per lo svolgimento della revisione e la conferma che vi sia una comune comprensione tra il revisore e la Direzione in merito ai termini dell'incarico di revisione.

Al perseguimento di tali obiettivi è preposta la lettera d'incarico redatta in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, “*Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione*”.

Prima della formale accettazione dell'incarico il revisore e la Direzione delimitano dettagliatamente i termini dell'incarico, definendo natura, portata e tempi per lo svolgimento dello stesso, nonché le relative responsabilità. Ciò consente di evitare fraintendimenti in merito alla revisione contabile e ai propri limiti.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Lettera di incarico

Esempio di lettera d'incarico di revisione(*)

Al legale rappresentante della società [e/o amministratore]

Al Presidente del Collegio Sindacale
della Società ABC Srl/SpA/soc.coop.

Luogo e data

Egregi Signori,

come da Voi richiesto con la presente sono lieto di confermarVi la mia disponibilità a svolgere la revisione legale ai sensi dell'art. 14 e seguenti del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 del bilancio d'esercizio della società ABC Srl/SpA/soc.coop costituito da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa, secondo i termini di seguito riportati.

() L'esempio di lettera d'incarico è stato predisposto nell'assunto che la stessa venga redatta da un revisore legale. Tale esempio dovrà, pertanto, essere opportunamente adattato qualora la lettera d'incarico dovesse essere predisposta da una società di revisione.*

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Lettera di incarico

Esempio di lettera d'incarico di revisione

1. Obiettivo e portata della revisione

L'oggetto dell'incarico è il seguente:

- la revisione legale del bilancio al 31 dicembre 2xx1 e dei due successivi esercizi con chiusura al 31 dicembre 2xx2 e 2xx3 della società ABC Srl/SpA/soc.coop. (di seguito anche la “Società”) nonché la verifica sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio;
- la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

La revisione del bilancio d'esercizio farà riferimento allo stato patrimoniale, al conto economico ed alla nota integrativa predisposti in conformità alle norme che ne disciplinano la redazione ed ai principi contabili pertinenti.

La revisione legale sarà da me svolta con l'obiettivo di esprimere un giudizio sul bilancio.

2. Responsabilità del revisore

La revisione sarà da me svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Tali principi richiedono l'osservanza di principi deontologici nonché una pianificazione e uno svolgimento del lavoro di revisione finalizzati ad acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. La revisione comporta lo svolgimento

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Lettera di incarico

Esempio di lettera d'incarico di revisione

di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. La revisione comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla Direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.

In ragione dei limiti intrinseci della revisione, insieme ai limiti intrinseci al controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità agli statuiti principi di revisione.

Nell'effettuare le mie valutazioni del rischio, considererò 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 comunicherò, tuttavia, per iscritto le eventuali carenze significative negli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione legale del bilancio, che avrò identificato nel corso della medesima.

3. Le responsabilità della Direzione e l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

La revisione sarà da me svolta sulla base del presupposto che la Direzione riconosca e comprenda che ha la responsabilità:

- a) per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione ed ai principi contabili pertinenti;

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Lettera di incarico

Esempio di lettera d'incarico di revisione

- b) per quella parte di controllo interno ritenuta necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- c) di fornirmi:
 - i. accesso a tutte le informazioni di cui la Direzione sia a conoscenza e che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
 - ii. ulteriori informazioni che io possa richiedere alla Direzione ai fini della revisione legale;
 - iii. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali io ritenga necessario acquisire elementi probativi.

L'attività di revisione, secondo il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, include la richiesta alla Direzione di confermare per iscritto le attestazioni rilasciate ai fini della revisione.

Relativamente alla verifica sulla coerenza della Relazione sulla Gestione con il Bilancio, saranno svolte le procedure indicate nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720B "La responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza".

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Lettera di incarico

Esempio di lettera d'incarico di revisione

La verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, verrà effettuata in attuazione di quanto previsto dal primo comma, lettera b) dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, nonché del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250B “*Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale*”.

[Ove si ritenga opportuno è possibile inserire ulteriori informazioni contenenti, ad esempio, una descrizione più ampia delle fasi operative del processo di revisione e della metodologia di lavoro, incluso l'invio di lettere di conferma a terzi, la partecipazione agli inventari fisici, la verifica della consistenza di cassa e dei titoli in portafoglio, ecc. È possibile, inoltre inserire una descrizione delle modalità di svolgimento delle verifiche della regolare tenuta della contabilità e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.]

4. Relazione di revisione

La relazione che sarà emessa sul bilancio della Società sarà redatta secondo quanto previsto dai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Può rendersi necessario modificare la forma ed il contenuto della relazione alla luce dei risultati della revisione svolta.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Lettera di incarico

Esempio di lettera d'incarico di revisione

La verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, verrà effettuata in attuazione di quanto previsto dal primo comma, lettera b) dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, nonché del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250B “*Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale*”.

[Ove si ritenga opportuno è possibile inserire ulteriori informazioni contenenti, ad esempio, una descrizione più ampia delle fasi operative del processo di revisione e della metodologia di lavoro, incluso l'invio di lettere di conferma a terzi, la partecipazione agli inventari fisici, la verifica della consistenza di cassa e dei titoli in portafoglio, ecc. È possibile, inoltre inserire una descrizione delle modalità di svolgimento delle verifiche della regolare tenuta della contabilità e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.]

4. Relazione di revisione

La relazione che sarà emessa sul bilancio della Società sarà redatta secondo quanto previsto dai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Può rendersi necessario modificare la forma ed il contenuto della relazione alla luce dei risultati della revisione svolta.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Lettera di incarico

Esempio di lettera d'incarico di revisione

5. Carte di lavoro

Le carte di lavoro da me predisposte, su qualsiasi formato, o acquisite dalla vostra Società o da terzi a supporto dell'attività di revisione oggetto del presente incarico, saranno di mia proprietà e tutte le informazioni in esse contenute saranno da me considerate strettamente riservate e confidenziali e conseguentemente trattate. Qualsiasi richiesta di consultazione delle mie carte di lavoro da parte vostra o di terzi verrà trattata nei limiti e con le modalità previste dai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

6. Stima dei tempi e dei corrispettivi

Sulla base di quanto sopra esposto, e tenuto conto dell'esperienza acquisita per la revisione del bilancio dei precedenti esercizi, [*ovvero, nel caso di un primo incarico di revisione di una società non precedentemente soggetta a revisione, la frase può essere sostituita con la seguente: "Sulla base di quanto sopra esposto, e tenuto conto delle informazioni acquisite tramite colloqui con la Direzione, in relazione al settore di appartenenza dell'impresa e all'attività svolta, alle sue dimensioni, alla sua organizzazione e al sistema di controllo interno esistente.....". Nel caso di un primo incarico di revisione di una società già precedentemente assoggettata a revisione, la frase può essere sostituita con la seguente: "Sulla base di quanto sopra esposto, e tenuto conto delle informazioni acquisite dal precedente revisore e tramite colloqui con la Direzione, in relazione al settore di appartenenza dell'impresa e all'attività svolta, alle sue dimensioni, alla sua organizzazione e al sistema di controllo interno esistente"*] ho determinato un impegno complessivo per la revisione del bilancio d'esercizio e per le verifiche periodiche sulla regolare tenuta della contabilità, quantificabile in n.....ore e per un corrispettivo di Euro per ogni singolo esercizio. Il compenso è determinato sulla base (*inserire la modalità di valorizzazione*) e verrà adeguato annualmente ogni (*indicare giorno/mese*) a partire dal (*indicare giorno/mese/anno*) in base alla variazione totale dell'indice Istat relativo al costo della vita (indice

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Lettera di incarico

Esempio di lettera d'incarico di revisione

prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati) rispetto all'anno precedente.

Se si dovessero presentare circostanze eccezionali od imprevedibili (quali, ad esempio, il cambiamento della struttura e dimensione della Società, l'insorgere di situazioni particolari che modifichino l'attendibilità dei dati contabili, cambiamenti normativi o di principi contabili), che comportino un aggravio di tempo rispetto a quanto stimato nella presente proposta, esse saranno discusse con la Direzione per formulare un'integrazione alla presente proposta.

I corrispettivi indicati riguardano esclusivamente le prestazioni professionali e ad essi saranno aggiunti le spese documentate, l'IVA e gli oneri previdenziali suscettibili di rivalsa.

7. Indipendenza e insussistenza di incompatibilità

Tenuto conto della legge e dei principi deontologici che disciplinano l'attività di revisione, dichiaro sin d'ora la mia indipendenza nei confronti della Società e l'insussistenza di cause di incompatibilità per l'assunzione di questo incarico. Mi impegno altresì a porre in atto tutte le azioni necessarie a verificare che tali condizioni permangano per l'intera durata dell'incarico.

8. Normativa sulla Privacy

Tutte le informazioni ed i dati ottenuti durante lo svolgimento del mandato saranno da me considerati strettamente riservati e confidenziali. Essi pertanto verranno utilizzati limitatamente e solo in ragione del mandato conferitomi. Tali dati ed informazioni, in aggiunta alle comunicazioni previste nei confronti di soggetti e organi di *governance*, potranno essere divulgati esclusivamente a:

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Lettera di incarico

Esempio di lettera d'incarico di revisione

- collaboratori ed ausiliari coinvolti nello svolgimento dell'incarico, limitatamente a quanto necessario per lo svolgimento dei rispettivi compiti;
- autorità di vigilanza, italiane o estere;
- autorità amministrativa, giudiziaria e fiscale, nei casi e con le limitazioni previsti dalla legge;
- altri revisori, nei limiti previsti dalla normativa vigente e dai principi di revisione di riferimento. In questi casi provvederò a ottenere il Vostro preventivo consenso scritto.

L'informativa sulla "Privacy" prevista dall'art. 13 D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196, verrà fornita in apposita scheda informativa, dopo l'assegnazione del mandato.

9. *Adempimenti in osservanza della disciplina antiriciclaggio*

In quanto soggetto destinatario della normativa antiriciclaggio ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. b), del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, Vi informo che il conferimento del presente incarico determina l'insorgere, in capo al sottoscritto, dei seguenti adempimenti:

- adeguata verifica della clientela (art. 16 e ss.);
- conservazione e registrazione dei dati (art. 36 e ss.);
- segnalazione di operazioni sospette di riciclaggio e/o finanziamento del terrorismo (art. 41 e ss.).

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Lettera di incarico

Esempio di lettera d'incarico di revisione

Mi fornirete, pertanto, sotto la Vostra responsabilità penale che conseguirebbe in caso di violazione, tutte le informazioni necessarie e aggiornate per consentirmi di adempiere agli obblighi di adeguata verifica della clientela sulla base dell'obbligo previsto dall'art. 21 del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231. In particolare, ai fini dell'identificazione del titolare effettivo, mi fornirete per iscritto tutte le informazioni necessarie e aggiornate delle quali siete a conoscenza.

Nel caso in cui non fossi messo in grado di rispettare gli obblighi di adeguata verifica della clientela, con particolare riguardo all'identificazione del cliente e dell'eventuale titolare effettivo, mi riservo il diritto di astenermi dallo svolgimento della mia prestazione professionale, ai sensi dell'art. 23, comma 1, del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 e la conseguente facoltà di presentare le dimissioni dall'incarico di revisione.

Con riferimento all'obbligo di segnalazione delle operazioni sospette all'Unità di Informazione Finanziaria ("UIF"), a cui il revisore è tenuto, pena l'applicazione di sanzioni, Vi preciso che tale obbligo dovrà essere da me assolto, laddove ne ricorrano i presupposti, con la massima tempestività e che esso sarà presidiato dal vincolo di riservatezza, anche nei confronti della Vostra Società, con l'unica eccezione delle autorità di vigilanza ed investigative competenti. Nel novero degli adempimenti imposti al sottoscritto rientra altresì l'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 51 del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, in relazione alle infrazioni al divieto di trasferimento di contanti e di titoli al portatore di cui all'art. 49 del medesimo decreto.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Lettera di incarico

Esempio di lettera d'incarico di revisione

10. Coperture assicurative

Lo scrivente revisore legale ha sottoscritto una polizza di copertura dei rischi professionali come segue:

Compagnia Polizza N. Scadente ilMassimale.....

Vi chiedo di fornirmi comunicazione per iscritto del conferimento dell'incarico di revisione da parte dell'Assemblea dei soci/azionisti della Società ABC Srl/SpA/soc.coop., in conformità a quanto disposto dall'art. 13 D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, nonché di firmare e di restituirmi l'allegata copia della presente lettera a conferma della presa visione e dell'accettazione degli accordi per la revisione del bilancio, incluse le reciproche responsabilità.

(firma del revisore legale)

.....

(firma del revisore legale)

.....

(Il legale Rappresentante o Procuratore)

Data

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Significatività



Significatività nel contesto della revisione contabile

(ISA ITALIA 320, par. 5 e 6)

Il concetto di significatività viene applicato dal revisore:

- a) Nella pianificazione della revisione contabile → ISA ITALIA 320
- b) Nello svolgimento delle procedure di revisione pianificate → ISA ITALIA 320
- c) Nella fase finale di valutazione dell'effetto di errori non corretti ove presenti → ISA ITALIA 450.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Significatività



Nella fase di pianificazione la definizione della significatività è necessaria per:

- 1) Stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio;
- 2) Identificare e valutare i rischi di errore significativo;
- 3) Stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Significatività



Regole: determinazione della significatività

(ISA ITALIA 320, par. 10 e 11)

➔ Il revisore valuta la significatività sia a livello di bilancio nel suo complesso, sia in relazione a classi di operazioni e informazioni e, infine, a livello di singolo conto e singole operazioni,

Sotto il profilo “quantitativo”, quindi, la significatività deve essere calcolata su tre differenti livelli dimensionali che sono :

- 1) bilancio nel suo complesso;
- 2) insieme di classi di operazioni, saldi contabili o informativa;
- 3) singoli conti o singole operazioni contabili.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Esempi metodologici per la determinazione significatività a livello di bilancio nel suo complesso

	Valore di riferimento	%	
		EIP	No-EIP
Aziende con scopo di lucro	Risultato prima delle imposte	Fino al 5%	Fino al 10%
Aziende senza scopo di lucro	Totale ricavi o totale costi	Fino al 1%	Fino al 3%
	Totale attivo	Fino al 1%	Fino al 3%
Aziende con scopo di lucro in cui il risultato ante imposte non può considerarsi un valore di riferimento appropriato	Totale ricavi o totale costi	Fino al 1%	Fino al 3%
	Totale attivo	Fino al 1%	Fino al 3%
Aziende in cui EBITDA è considerato il valore di riferimento più appropriato.	EBITDA	Fino al 2,5%	Fino al 3,5%
Aziende in cui il patrimonio è considerato il valore di riferimento appropriato	Patrimonio netto	Fino al 1%	Fino al 2.5%

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

ESEMPIO:

(Importi in Euro)

Benchmark di riferimento	Saldo al 31.12.xx
<i>A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni di servizi</i>	<i>310.000.000,00</i>

Materialità sul bilancio nel suo complesso	1%	3.100.000,00	OVER ALL MATERIALITY
---------------------------------------------------	-----------	---------------------	-----------------------------

Materialità operativa	90%	2.790.000,00	PERFORMANCE MATERIALITY
	75%	2.325.000,00	
	50%	1.550.000,00	

Materialità singola operazione	10%	310.000,00	SUM DE MINIMIS
---------------------------------------	------------	-------------------	-----------------------

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Discussione all'interno del team di revisione



La discussione all'interno del team è una fase fondamentale nel processo di revisione. L'incarico presuppone la sua assegnazione a un team di persone il cui lavoro necessita di essere pianificato e coordinato. Pertanto, le riunioni e le discussioni all'interno del team diventano esigenza organizzativa funzionale allo svolgimento del lavoro stesso, all'analisi e alla condivisione delle relative risultanze.

Pertanto, le riunioni e le discussioni all'interno del team diventano esigenza organizzativa funzionale allo svolgimento del lavoro stesso, all'analisi e alla condivisione delle relative risultanze.

Negli incarichi conferiti dalle imprese di dimensioni minori, il lavoro può essere svolto interamente da un singolo revisore.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Discussione all'interno del team di revisione



Affinché la revisione contabile risulti efficace e di qualità, è necessario che l'attività del team di revisione avvenga in modo integrato e che il flusso di comunicazione e di condivisione delle informazioni all'interno del team sia costante per l'intera durata del lavoro

Le riunioni e le discussioni del team avvengono in diverse fasi dello svolgimento dell'incarico, ed in particolare:

- nella fase iniziale dell'incarico (pianificazione, identificazione e valutazione dei rischi);
- prima dell'emissione della relazione di revisione

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Discussione all'interno del team di revisione



Il revisore documenta nelle carte di lavoro le riunioni che avvengono all'interno del team. La documentazione può avere la forma di un breve memorandum che includa una sintesi degli argomenti affrontati, le considerazioni svolte e le decisioni prese.

A titolo esemplificativo, possono formare oggetto di discussione con il team:

- aspetti rilevanti che derivano dalla conoscenza del cliente e della sua governance;
- analisi dei principali fattori di rischio;
- considerazioni sull'approccio di revisione;
- pianificazione del lavoro, Direzione del team ed eventuale coinvolgimento di esperti;
- modalità di formalizzazione del lavoro e condivisione delle risultanze

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Discussione all'interno del team di revisione

Esempio di carta di lavoro riepilogativa delle discussioni con il team di revisione

Obiettivo della carta di lavoro: Documentare adeguatamente le discussioni intercorse con il team di revisione in ottemperanza con quanto previsto dagli principi di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, n. 300 e n. 315.

Istruzioni per la compilazione

La carta di lavoro è orientata a riepilogare le attività svolte e una sintesi dei risultati ottenuti.

Legenda

SI	Discussione effettuata
NO	Discussione non effettuata
Data	Data dell'incontro
Note	Eventuali note esplicative
WP	Riferimento alle relative carte di lavoro
Sigla	Sigla di chi ha svolto il lavoro

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Discussione all'interno del team di revisione

Esempio di carta di lavoro riepilogativa delle discussioni con il team di revisione

	SI	NO	Data	Note	WP	Sigla
Tempistiche delle discussioni con il team						
Durante la fase iniziale dell'incarico (pianificazione, identificazione e valutazione dei rischi) il responsabile dell'incarico e gli eventuali altri membri chiave hanno organizzato e partecipato alle discussioni del team?						
Durante lo <i>svolgimento dell'incarico</i> il team si è incontrato per discutere i risultati ottenuti al termine delle fasi principali dell'incarico?						

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

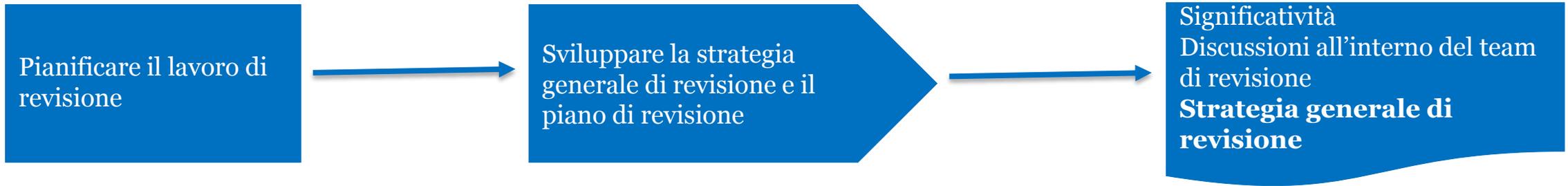
Discussione all'interno del team di revisione

Esempio di carta di lavoro riepilogativa delle discussioni con il team di revisione

	SI	NO	Data	Note	WP	Sigla
Tempistiche delle discussioni con il team						
Prima dell'emissione della relazione di revisione il responsabile dell'incarico ha avuto un confronto con il team di revisione al fine di assicurarsi che sono stati acquisiti tutti gli elementi probativi a supporto delle conclusioni raggiunte?						
Dopo aver terminato l'incarico si è tenuta una breve riunione al fine di ottenere riscontri dai membri del team e stabilire cosa può essere migliorato in vista dell'audit sul bilancio dell'anno successivo?						

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Strategia generale di revisione



La pianificazione del lavoro di revisione, preordinata a individuare le verifiche più opportune da porre in essere nell'ottica di massimizzare l'efficienza e l'efficacia del lavoro, si conclude con:

- la definizione della strategia generale di revisione;
- l'elaborazione del piano dettagliato della revisione

La strategia generale di revisione si sostanzia in un'analisi che mette a fuoco le caratteristiche dell'impresa revisionata, consente l'identificazione delle risorse da dedicare all'incarico, conduce alla formulazione di una stima preliminare dell'impegno (in termini di tempo) necessario per lo svolgimento dell'incarico. L'analisi tiene conto di tutte le informazioni possedute e delle procedure svolte fino a quel momento e definisce le linee generali dell'intero processo di revisione, successivamente articolate in un piano di dettaglio.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Strategia generale di revisione



Il revisore, dopo aver definito la strategia generale di revisione, elabora il piano di revisione con lo scopo di declinare in dettaglio la strategia stessa determinando la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione pianificate. La formulazione della strategia generale di revisione e la formalizzazione del piano di revisione dettagliato non rappresentano, necessariamente, processi separati; esse, piuttosto, sono strettamente correlate dal momento che cambiamenti nell'una possono determinare conseguenti cambiamenti nell'altra.

Il revisore include nella documentazione:

- la strategia generale di revisione;
- il piano di revisione;
- qualunque modifica significativa apportata ad essi nel corso dell'incarico e le ragioni di tali modifiche.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Strategia generale di revisione

Esempio di memorandum relativo alla strategia generale di revisione

La tabella a seguire riporta un ampio numero di aspetti e circostanze normalmente considerati dal revisore nella stesura del memorandum. Taluni di tali aspetti potrebbero essere non applicabili o non rilevanti in alcune circostanze. Il revisore, inoltre, aggiunge gli eventuali altri aspetti che, secondo il proprio giudizio professionale, sono rilevanti per il caso concreto.

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE

Paragrafo	Possibile contenuto (cura del revisore)
Obiettivi della revisione	Indicazione del revisore legale Indicazione del quadro normativo di riferimento Indicazione del fatto che si tratti di un incarico di revisione legale o volontaria Indicazione dei principi di revisione di riferimento Indicazione dei principi contabili di riferimento Descrizione dei cambiamenti significativi nei principi contabili adottati dall'impresa che possono avere un impatto significativo sul bilancio Descrizione dei cambiamenti significativi nella normativa che possono avere un impatto significativo sulla revisione legale Indicare se si tratti di un nuovo incarico o la continuazione di un incarico pluriennale

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Strategia generale di revisione

Esempio di memorandum relativo alla strategia generale di revisione

Cambiamenti nell'impresa	<p>Descrizione dei cambiamenti nell'impresa rispetto al precedente esercizio che potrebbero avere un impatto significativo sulla valutazione del rischio e sullo svolgimento della revisione, ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none">• Investimenti significativi in immobilizzazioni immateriali, materiali o finanziarie (ad es. acquisizione di partecipazioni);• Cambiamenti significativi nella strategia di business dell'impresa (ad esempio, cambiamenti nei prodotti) o nei mercati di approvvigionamento o di sbocco;• Cambiamenti significativi nella Direzione, negli organi di governance o nel personale chiave;• Cambiamenti nell'ambiente di riferimento dell'impresa (economico, normativo ecc...) che potrebbero avere un impatto significativo sulla stessa;• Contratti stipulati recentemente che possono essere significativi dal punto di vista economico, finanziario, fiscale o per la loro interpretazione e contabilizzazione.
---------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Strategia generale di revisione

Esempio di memorandum relativo alla strategia generale di revisione

Rischio	Nel caso di continuazione di un incarico pluriennale indicare il livello di rischio identificato nell'esercizio precedente eventualmente modificato per tenere conto di cambiamenti nelle circostanze. Nel caso di nuovo incarico indicare il livello di rischio che si ritiene, secondo il proprio giudizio professionale, associabile al cliente sulla base delle informazioni raccolte in sede di accettazione dell'incarico o dello svolgimento delle attività preliminari.
Significatività	Indicazione dei limiti di significatività a livello di bilancio nel suo complesso e di singola voce di bilancio e asserzione identificati nel precedente incarico eventualmente modificati per tenere conto di cambiamenti nelle circostanze o, se si tratta di un nuovo incarico, di quelli identificati durante l'attività preliminare della revisione.
Risultati di precedenti revisioni (o informazioni ottenute dal precedente revisore)	Eventuali rilievi nei precedenti giudizi sul bilancio Errori significativi riscontrati nei precedenti bilanci Aree di rischio precedentemente identificate Sintesi di precedenti giudizi sul sistema di controllo interno Note circa le procedure di revisione che vengono svolte ciclicamente in più esercizi (ad esempio, procedure di conformità sul ciclo vendite o sul ciclo acquisti, ecc.)

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Strategia generale di revisione

Esempio di memorandum relativo alla strategia generale di revisione

Team di revisione	Identificazione dei membri del gruppo di lavoro che costituiranno il team di revisione. Si ritiene opportuno che vengano identificati, oltre al revisore legale almeno i revisori “esperti” e gli eventuali specialisti (fiscali, informatici, legali ecc.)
Pianificazione delle procedure di revisione	Identificazione del periodo in cui verranno svolte le principali attività, quali ad esempio: <ul style="list-style-type: none">• valutazione del rischio e conseguenti risposte di revisione• verifiche periodiche• procedure di conformità• partecipazione all’inventario• richieste di conferme a terzi• fase finale della revisione per il controllo del bilancio
Pianificazione degli incontri del team di revisione	Indicazione delle date (o del periodo) in cui verranno svolti gli incontri tra i membri del team per discutere gli aspetti significativi

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Strategia generale di revisione

Esempio di memorandum relativo alla strategia generale di revisione

Problematiche particolari	Identificazione di tutti gli altri aspetti che possono avere un impatto significativo sullo svolgimento della revisione, a mero titolo di esempio: <ul style="list-style-type: none">• valutazioni circa la possibilità che il bilancio sia inficiato da errori, anche derivanti da frodi• informazioni significative circa parti correlate• cambiamenti significativi nella Direzione o di personale chiave che possano avere un impatto significativo sulla valutazione dei rischi o sullo svolgimento della revisione• Punti di debolezza nel sistema di controllo interno (con particolare riferimento a quanto non percepito/affrontato dalla Direzione)
----------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Preparato da: _____

Data: _____

Rivisto da: _____

Data: _____

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Valutazione del rischio



Il rischio che il bilancio sia significativamente errato è costituito da due componenti:

- il **rischio intrinseco** È la possibilità che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contengano un errore, indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno;
- il **rischio di controllo** É l'eventualità che un errore non sia prevenuto, oppure individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Valutazione del rischio

Il revisore identifica e valuta i rischi di errori significativi sia a livello di bilancio nel suo complesso, sia a livello di singole voci e asserzioni dello stesso. L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi avvengono mediante la conoscenza dell'impresa e del contesto in cui questa opera, incluso il suo controllo interno.

Il **rischio intrinseco** può essere articolato in due componenti principali:

- il rischio derivante dall'attività svolta (c.d. business risk);
- il rischio derivante da frodi (c.d. fraud risk).

Sebbene il termine frode rappresenti, dal punto di vista giuridico, un concetto più ampio, ai fini dei principi internazionali di revisione, il revisore si occupa di quelle frodi che determinano la presenza di errori significativi in bilancio. Per il revisore, pertanto, sono rilevanti due tipologie di errori intenzionali (o frodi): la falsa informativa finanziaria e l'appropriazione illecita di beni ed attività dell'impresa

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Valutazione del rischio

Rischio di controllo

Nelle imprese di dimensioni minori, possono non essere presenti molte delle attività di controllo che il revisore può aver individuato come necessarie, o si possono dare casi in cui l'impresa ha documentato in maniera limitata l'esistenza, l'ampiezza e il funzionamento delle attività di controllo eventualmente poste in essere. In tali casi, può essere più efficiente per il revisore svolgere procedure di revisione tese principalmente alla verifica di validità dei saldi e delle operazioni di bilancio (c.d. procedure di validità), piuttosto che procedure volte ad accertare l'efficacia operativa dei controlli poste in essere dall'impresa (c.d. procedure di conformità).

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Valutazione del rischio

La fase finale delle procedure d'identificazione e di valutazione del rischio è costituita dal riesame delle procedure svolte per l'identificazione del rischio intrinseco e di controllo al fine di valutare il **rischio di errori significativi a livello di bilancio e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili ed informativa**.

L'elenco dei rischi identificati di errori significativi a livello di bilancio e di singola asserzione costituisce, inoltre, la base per la fase successiva relativa alla individuazione di appropriate procedure di revisione conseguenti. Le procedure d'identificazione e di valutazione del rischio intrinseco e di controllo permettono di identificare il rischio residuo di errore costituito da quella parte del rischio intrinseco che non è mitigato da efficaci procedure di controllo interno.

Il revisore, quindi, in presenza di rischi residui ritenuti significativi, determina la natura, l'ampiezza e l'estensione delle procedure di revisione idonee a ridurre la portata di tali rischi e la probabilità che essi si riflettano in errori significativi sul bilancio.



***I compiti e le attività di verifica
richiesti al revisore legale in presenza
di operazioni straordinarie di azienda***

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

1. Esame limitato

Nei principi di revisione internazionali vi sono i principi ISRE 2400 e 2410, che trattano della *review* del bilancio, e nella prassi a livello internazionale vi sono molti tipi di esami limitati che prevedono interventi di entità molto variabile. In pratica, il revisore di una capogruppo, che ha numerose controllate di dimensioni alquanto variabili sparse in molti Paesi diversi, può decidere di chiedere ai revisori locali delle singole controllate lavori di revisione la cui profondità è determinata in base alle dimensioni della società interessata e a valutazioni del rischio connesse alla società stessa.

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

1. Esame limitato

- Revisione completa con limite di materialità: il revisore secondario deve riportare solo gli errori che superano l'ammontare stabilito dal revisore principale e che sono ritenuti rilevanti a livello consolidato. La revisione è pianificata di conseguenza.
- Lavoro completo limitato a determinate voci di bilancio: il revisore secondario svolge un intervento limitato alle voci più importanti o rischiose;
- Esecuzione delle sole procedure di revisione stabilite dal revisore principale;

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

1. Esame limitato

- Review in applicazione del principio di revisione internazionale ISRE 2400 e 2410 o degli analoghi principi americani o inglesi. Il revisore quando svolge una review non ha l'obbligo di esaminare documenti o altri documenti probativi. Tuttavia sulla base dei risultati può approfondire le indagini su problemi particolari.
- Nel documento emesso da Consob (delibera 10867 al 31 luglio 1997) si parla di “*revisione contabile limitata*”, ma il contenuto delle procedure è esattamente lo stesso previsto dai principi internazionali per il lavoro di review.

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

1. Esame limitato

Al termine di una revisione limitata, la relazione che viene emessa non può concludere sulla attendibilità dei documenti contabili esaminati ma può solo dare una *negative assurance*, cioè attestare che il lavoro eseguito non ha portato alla luce nulla che potesse far ritenere necessarie rettifiche o integrazioni dei documenti esaminati.

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

1. Esame limitato

La tipologia di giudizio per tali incarichi assume la seguente configurazione:

«Sulla base della revisione contabile limitata svolta, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che l'allegato bilancio [consolidato] intermedio della ABC S.p.A. [del Gruppo ABC] per il periodo di [numero mesi] chiuso al [gg][mm][aa], non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria, del risultato economico e dei flussi di cassa della ABC S.p.A. [del Gruppo ABC], in conformità al principio contabile internazionale applicabile per l'informativa finanziaria infrannuale (IAS 34) adottato dall'Unione Europea».

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

2. Procedure concordate con il cliente

Il principio di revisione sulle procedure concordate è ISRS 4400 (International Standard on Related Services).

L'obiettivo di un incarico per l'esecuzione di procedure di revisione concordate è quello di eseguire dette procedure e fornire agli interessati una relazione contenente una descrizione dei risultati del lavoro, **senza nessuna valutazione o conclusione.**

Le conclusioni dovranno essere tratte dagli utilizzatori della relazione e la circolazione della relazione deve essere limitata alle parti che hanno concordato le procedure da eseguire.

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

3. Revisione di dati previsionali

La revisione di dati previsionali è richiesta spesso nell'ambito delle procedure per l'ammissione alla quotazione in borsa. Si fa riferimento al principio internazionale ISAE 3400, che ha sostituito l'ISA 810.

Il revisore deve ottenere sufficienti elementi probativi sui seguenti elementi:

- Le stime e le ipotesi formulate dalla Direzione sulle quali sono basati i dati previsionali non sono irragionevoli e, nel caso delle ipotesi, sono coerenti con gli obiettivi delle informazioni;

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

3. Revisione di dati previsionali

- I dati finanziari prospettici sono stati preparati appropriatamente sulla base delle ipotesi;
- Le informazioni prospettiche sono presentate in modo chiaro e tutte le ipotesi rilevanti sono adeguatamente illustrate, indicando se si tratta di stime o di previsione di fatti ipotetici;
- I dati previsionali sono preparati in modo coerente con i bilanci d'esercizio basati su dati consuntivi, utilizzando principi contabili appropriati.

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

4. Revisione del solo stato patrimoniale

La revisione del solo stato patrimoniale è una possibilità che si presenta al revisore quando riceve l'incarico di effettuare il primo intervento di revisione del bilancio di un'impresa che non era mai stata assoggettata a tali procedure.

Generalmente in questi casi non si ha la possibilità di concludere sui dati mostrati dal conto economico, perché in mancanza di una revisione del bilancio precedente, qualsiasi errore sui saldi di apertura si riflette sul conto economico dell'esercizio, senza che il revisore abbia la possibilità di rilevarlo.

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

5. Settore energia-gas: procedure di revisione conti annuali separati

L'Autorità per l'Energia Elettrica e il Gas (Aeeg) ha definito con la delibera n. 11 del 18 gennaio 2007, e successive modifiche e integrazioni, (il “Testo Integrato”) i nuovi obblighi di separazione amministrativa e contabile per le imprese operanti nei settori dell'energia elettrica e del gas.

L'art. 21.2 del testo integrato stabilisce che i conti annuali separati, sono sottoposti a revisione effettuata dallo stesso soggetto a cui è demandato ai sensi di legge il controllo contabile sulla società.

Il DDR n 207 Assirevi fornisce indicazioni e linee guida circa tale tipologia di incarico

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

6. Sottoscrizione della dichiarazione IVA da parte del revisore

L'art. 10 del D.L. 1° luglio 2009 n. 78/2009 prevede che i contribuenti che intendano utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità alla dichiarazione IVA da parte di professionisti abilitati, in alternativa la dichiarazione IVA può essere sottoscritta da parte del soggetto che esercita la revisione legale.

Il DDR n 206 Assirevi fornisce indicazioni e linee guida circa tale tipologia di incarico

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

7. Acconti sui dividendi

La società di revisione legale emette un parere sulla distribuzione degli acconti dividendi: il DDR 148 di Assirevi contiene le linee guida per le attività di verifica da svolgere e per la redazione del parere.

Il revisore deve accertarsi del rispetto delle condizioni previste dall'articolo 2433-*bis* del codice civile. Deve effettuare un esame del prospetto contabile secondo i principi contabili di riferimento e, generalmente, rispetta le disposizioni contenute nel principio di revisione internazionale ISRE 2410 (*Review of interim financial information performed by the independent auditor of the entity*).

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

8. Esclusione del diritto di opzione (art. 2441 c.c. comma 5)

La normativa prevede la comunicazione al collegio sindacale, e al soggetto incaricato delle revisione legale della relazione degli amministratori, ai fini di dare trasparenza al processo decisionale e tutelare il diritto alla sottoscrizione delle azioni.

Il collegio sindacale e il soggetto incaricato del controllo legale devono esprimere il parere sulla congruità del prezzo di emissione.

Il lavoro di revisione sul prezzo di emissione delle azioni in caso di esclusione del diritto di opzione non è attualmente oggetto di alcun documento che fornisca linee guida da seguire. Si tratta di un controllo che riguarda il prezzo di mercato di azioni quotate e che può essere eseguito facendo riferimento al principio di revisione internazionale Isae 3000.

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

9. Patrimoni destinati

L'art 2447-*bis* c.c. tratta dei patrimoni destinati ad uno specifico affare e consente alla società di costituire uno o più patrimoni ciascuno dei quali destinati in via esclusiva ad uno specifico affare.

Le disposizioni contenute nell'articolo 2447-*ter* c.c. lettera f) prevede la “*nomina di un revisore legale o di una società di revisione legale per la revisione dei conti dell'affare, quando la società non è già assoggettata alla revisione legale*”.

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

9. Patrimoni destinati

Non esistono specifici principi di revisione che trattano l'argomento. L'attività di revisione tuttavia potrebbe inquadrarsi tra quelle che sono oggetto dell'ISA 805, cioè i lavori con fini speciali: in questo caso il revisore emette una relazione sui dati che fanno parte di un bilancio di livello superiore dal quale sono estratti. Su tali attività di revisione ASSIREVI ha elaborato specifico Documento di Ricerca (n. 178R) che disciplina le linee guida per la redazione di relazioni di revisione nell'ambito di incarichi svolti ai sensi dell'ISA 800 oppure ISA 805.

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

Si riportano nella tabella a seguire altri incarichi professionali che trovano specifica regolamentazione nei Documenti di Ricerca Assirevi

N DDR	Oggetto
DDR 162R	Relazione sulla rendicontazione analitica-regolatoria delle società di gestione aeroportuale
DDR 168R	Relazione per riconoscimento credito d'imposta su attività di ricerca e sviluppo
DDR 170R	Relazione della società di revisione per contributi pubblici all'editoria
DDR 196	La relazione del revisore contabile sulla situazione patrimoniale intermedia ai fini della rateazione dei debiti tributari
DDR 202	Società partecipate da Regioni ed Enti Locali - Asseverazione ex art 11, DLgs 118/2011
DDR 203	Procedure richieste dalla società sulla comunicazione di specifici obblighi previsti nei contratti di finanziamento ("financial covenants")
DDR 205	L'attestazione della società di revisione indipendente sulla conformità degli aggregati di riferimento per il calcolo del contributo al Fondo Nazionale di Garanzia
DDR 208	Sottoscrizioni delle dichiarazioni fiscali



Organizzazione del lavoro – articolo 10 quater del D.lgs. 39/2010

Organizzazione del lavoro – articolo 10 quater del D.lgs. 39/2010

In ogni lavoro di revisione deve essere designato un **responsabile dell'incarico**.

La **qualità della revisione**, **l'indipendenza** e la **competenza** costituiscono i principali criteri ai quali è improntata la scelta del responsabile dell'incarico ai fini della relativa designazione.

Al responsabile dell'incarico vengono assegnate risorse sufficienti e personale dotato delle necessarie competenze affinché egli possa espletare in modo adeguato le proprie attività.

Organizzazione del lavoro – articolo 10 quater del D.lgs. 39/2010

Il **responsabile dell'incarico** deve:

- Essere attivamente coinvolto nello svolgimento dell'incarico.
- Dedicare sufficiente tempo allo svolgimento dell'incarico.

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

Organizzazione del lavoro – articolo 10 quater del D.lgs. 39/2010

Il revisore legale / società di revisione deve creare un **fascicolo di revisione** per ogni incarico di revisione legale contenente tutti i dati e le informazioni necessarie alla verifica del rispetto delle disposizioni del D.Lgs 39/2010, con particolare riferimento al requisito dell'indipendenza.

Il revisore legale o la società di revisione legale conserva la documentazione di eventuali reclami scritti relativi all'esecuzione delle revisioni legali effettuate per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono



Organizzazione interna– articolo 10 ter del D.lgs. 39/2010

Organizzazione interna – articolo 10 ter del D.lgs. 39/2010

La società di revisione deve definire direttive e procedure per assicurare il rispetto delle norme sull'indipendenza. Tali direttive devono includere:

- Procedure amministrativo – contabili e sistemi di controllo interno adeguati per identificare rischi di indipendenza e adottare le necessarie azioni correttive.
- Procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che i dipendenti dispongano delle conoscenze ed esperienze adeguate per svolgere l'incarico.
- Procedure che prevedano annualmente la valutazione dell'adeguatezza e dell'efficacia del sistema di controllo interno adottato.
- Procedure in materia di retribuzione atte a fornire incentivi sulla qualità e non sull'esito della revisione legale.

Organizzazione interna– articolo 10 ter del D.lgs. 39/2010

Tali procedure e direttive sono documentate e comunicate ai dipendenti e collaboratori del revisore legale o della società di revisione.

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 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.