



“L’applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori”

**A cura della
Commissione
Principi di
Revisione**

CONSIGLIERE DELEGATO
Raffaele Marcello

CONSIGLIERE CODELEGATO
Andrea Foschi

PRESIDENTE
Raffaele D'Alessio

COMPONENTI
Valerio Antonelli
Ermando Bozza
Dario Colombo
Michele Costanza
Beniamino Di Cagno
Enrico Diomedi
Gianluca Fedele
Maria Carmela Ferrante
Elisa Rita Ferrari
Costantino Foschi
Gaspere Insaudo
Piero Maccioni
Gabriella Manella
Gianluca Marini
Gaspere Marino
Alberto Michelotti
Simone Nepote
Maria Pia Nucera
Gianluca Officio
Stefano Pizzutelli
Andrea Redeghieri
Stefano Maria Santoro
Andrea Silingardi

RICERCATORI
Laura Pedicini
Giovanna Carrano
Alessandra Pagani

Indice

Introduzione.....	5
1. La revisione nelle imprese di dimensioni minori.....	7
2. Il glossario della revisione.....	11
3. Le asserzioni	20
4. Le fasi del processo di revisione (flowchart della revisione).....	25
5. Accettazione e mantenimento dell'incarico	26
6. Indipendenza	37
7. Lettera di incarico	41
8. Controllo di qualità negli incarichi di revisione legale	56
9. Significatività.....	58
10. Discussioni all'interno del team di revisione.....	67
11. Strategia generale di revisione	76
12. Valutazione del rischio intrinseco.....	81
13. Valutazione del rischio di controllo.....	114
14. Valutazione del rischio di errori significativi a livello di bilancio e di singola asserzione	135
15. Aggiornamento della strategia generale di revisione.....	154
16. Risposte generali di revisione	155
17. Piano di revisione dettagliato	158
18. Documentazione del lavoro svolto	230
19. Criticità rilevate	234
20. Supervisione dello staff e riesame delle carte di lavoro	236
21. Aggiornamento della valutazione dei rischi	239

22. Aggiornamento della significatività.....	242
23. Comunicazione delle criticità rilevate.....	244
24. Attestazioni della Direzione.....	252
25. Conclusioni raggiunte in base alle procedure di revisione svolte.....	265
26. Decisioni rilevanti.....	284
27. Relazione di revisione.....	286

Introduzione

La qualità della revisione legale dei conti sta molto a cuore al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

L'emissione da parte del MEF, alla fine del 2014, del nuovo corpo di principi di revisione della serie ISA Italia, da applicare nelle revisioni dei bilanci a partire dal 2015, costituisce una eccellente opportunità per un vero salto di qualità nella pratica della revisione contabile nel nostro Paese.

È in questo contesto che presentiamo questo aggiornamento del documento del 2012, dal titolo *“L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori”*.

I capitoli sono centrati sugli aspetti introduttivi e definatori (la revisione nelle imprese di dimensioni minori, il glossario della revisione le asserzioni, le fasi del processo di revisione), la fase di identificazione e valutazione del rischio (accettazione e mantenimento dell'incarico indipendenza, lettera di incarico, significatività, discussioni all'interno del team di revisione, strategia generale di revisione e suo aggiornamento, valutazione del rischio intrinseco e di controllo, valutazione del rischio di errori significativi a livello di bilancio e di singola asserzione), la fase di risposta al rischio (risposte generali di revisione, piano di revisione dettagliato, documentazione del lavoro, criticità rilevate, supervisione dello staff e riesame delle carte di lavoro, aggiornamento della valutazione dei rischi, aggiornamento della significatività) e la fase conclusiva e di reporting (comunicazione delle criticità rilevate, attestazioni della Direzione, conclusioni raggiunte in base alle procedure di revisione svolte, decisioni rilevanti, relazione di revisione). La guida dice, infine, del controllo di qualità negli incarichi di revisione legale.

Il documento presenta il processo di revisione secondo i principi internazionali di revisione, approfondendone ogni aspetto e passaggio e presentando, per ognuno di questi, tra gli allegati, modelli di carte di lavoro, check-list, documenti di supporto, per guidare, passo dopo passo, il lettore a una possibile adeguata documentazione. In particolare, sono proposti supporti per documentare l'esecuzione della fase cruciale del processo di revisione, in cui il revisore deve valutare il rischio di errori significativi, a livello di bilancio e di asserzioni, per le classi di operazioni, i saldi di bilancio e l'informativa, alla luce della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno, e deve definire procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati. Fra gli allegati, è proposto anche un repertorio delle possibili procedure di validità da svolgere per ogni saldo di bilancio, con l'indicazione delle asserzioni coperte da ciascuna procedura proposta. Naturalmente, ogni revisore potrà decidere autonomamente come documentare il proprio lavoro di revisione, secondo le indicazioni del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230.

Il documento applicativo che qui si va a congedare si rivolge a ogni revisore, ma, soprattutto, ai revisori individuali, alle piccole società di revisione e ai collegi sindacali o agli organi di controllo, anche monocratici, delle S.r.l., quando essi sono incaricati anche della revisione legale dei conti. Poiché nel

nostro paese, nella maggior parte dei casi, la revisione legale è affidata al collegio sindacale (o al sindaco unico delle società a responsabilità limitata), un'importante novità di questo aggiornamento è stato l'inserimento, quando pertinente, di specifici paragrafi dedicati alle peculiarità dei sindaci-revisori e l'inserimento di specifici allegati, quali un modello di proposta di incarico riferita a entrambe le funzioni dei sindaci revisori o un modello di relazione finale unitaria, facendo tesoro della dottrina e della pratica professionale specifica sviluppata negli ultimi anni.

Confidiamo che questo documento possa contribuire a raggiungere un elevato livello di qualità nello svolgimento della revisione legale, una sfida, anzi un'opportunità da cogliere per la nostra categoria!

Raffaele Marcello
Consigliere Delegato CNDCEC

1. La revisione nelle imprese di dimensioni minori

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 o del gruppo, se si tratta di bilancio consolidato.

Una revisione contabile svolta, in conformità ai principi di revisione ISA Italia e ai principi deontologici applicabili, consente al revisore di formarsi tale giudizio.

I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base per il proprio giudizio, una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

Per "ragionevole sicurezza" si intende – secondo gli ISA Italia – che essa sia posta a un livello "elevato". Ciò si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio di esprimere un giudizio inappropriato sul bilancio quando questo sia significativamente errato) a un livello accettabilmente basso. Il livello "ragionevole" di sicurezza, tuttavia, non corrisponde a un livello "assoluto", poiché nella revisione contabile esistono limiti intrinseci che derivano, per esempio, da:

- la natura stessa del bilancio, la cui redazione comporta processi valutativi ed estimativi da parte della Direzione della società;
- la possibilità che la Direzione possa, intenzionalmente o involontariamente, non fornire tutte le informazioni pertinenti alla redazione del bilancio;
- l'utilizzo, da parte del revisore, di verifiche condotte a campione.

I principi di revisione contengono gli obiettivi, le regole, le linee guida e altro materiale esplicativo, configurati per supportare il revisore nell'acquisire la suddetta ragionevole sicurezza. I principi di revisione, in particolare, richiedono che il revisore:

- identifichi e valuti i rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o ad eventi non intenzionali, sulla base della comprensione dell'impresa e del contesto in cui l'impresa opera, incluso il controllo interno di quest'ultima¹;
- acquisisca elementi probativi, sufficienti e appropriati, circa l'esistenza di errori significativi, configurando e attuando risposte di revisione appropriate ai rischi identificati e valutati²;
- formuli un giudizio sul bilancio basato sulle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti³.

I principi di revisione internazionali della serie ISA Italia riconoscono che le procedure di revisione, configurate e svolte sulla base della preliminare valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio, 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.

¹ Si vedano i capitoli 11, 12, 13 e 14.

² Si vedano i capitoli 16 e 17.

³ Si vedano i capitoli 25, 26 e 27.

1.1 Definizione di impresa di dimensioni minori

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, “*Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionale*”, paragrafo A64, 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 (spesso un singolo soggetto – può trattarsi di una persona fisica o di un’altra impresa che possiede l’impresa di dimensioni minori purché il proprietario presenti le relative caratteristiche qualitative);*
- *una o più delle seguenti caratteristiche:*
 - i. operazioni semplici e lineari;*
 - ii. semplicità delle registrazioni contabili;*
 - iii. un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell’ambito delle singole linee di attività;*
 - iv. un numero limitato di controlli interni;*
 - v. un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un’ampia gamma di controlli; ovvero*
 - vi. 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”.

Ai fini, quindi, dell’identificazione delle imprese di dimensioni minori, cui è dedicato il presente documento, si prescinde da svolgere considerazioni a base quantitativa⁴.

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.

1.2 Applicazione dei principi di revisione internazionali alle imprese di dimensioni minori

Anche se il solo profilo dimensionale non è sufficiente per definire quali debbano essere le procedure di revisione da applicare nelle specifiche circostanze, in quanto queste dipendono anche dalla complessità dell’impresa e dai rischi individuati e valutati dal revisore, è utile precisare che i principi di revisione internazionali riconoscono un approccio applicativo “proporzionale”, legato alle caratteristiche dell’impresa e cioè a:

- le dimensioni;
- la complessità.

⁴ È probabile che, nel nostro Paese, molte delle imprese che sono definite di piccole dimensioni, nonché una porzione di quelle di medie dimensioni, sulla base delle definizioni quantitative contenute nella direttiva 2013/13/UE, siano da considerarsi di dimensioni minori sulla base dei requisiti qualitativi indicati nel principio di revisione internazionali della serie ISA Italia. L’applicazione di criteri differenti, inevitabilmente, ripartisce l’universo delle imprese in sotto-insiemi potenzialmente diversi.

Poiché gli ISA Italia enunciano principi generali, validi, cioè per l'universo delle imprese e dei gruppi, le specifiche procedure di revisione possono, di conseguenza, variare, anche sensibilmente, quando si ha a che fare con imprese di dimensioni minori. Si possono considerare, a titolo esemplificativo, i seguenti casi:

- la struttura organizzativa e operativa spesso semplificata delle imprese di dimensioni minori, nonché un sistema di controllo interno poco strutturato, comporteranno per il revisore un più rapido processo di comprensione della società e del contesto in cui opera⁵.
- la pertinenza del principio di revisione alla specifica realtà aziendale implicherà di valutare se le circostanze in esso contemplate siano riscontrabili effettivamente⁶. È il caso del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, "*La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)*". Tale principio sarà spesso non applicabile in un'impresa di dimensioni minori. Di conseguenza tutte le regole in esso contenute non dovranno essere né applicate né documentate. Considerazioni analoghe valgono per il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610, "*Utilizzo del lavoro dei revisori interni*", se, evidentemente, l'impresa di dimensioni minori non ha una funzione di revisione interna.

Anche nella circostanza in cui un principio di revisione internazionale sia applicabile, non è detto che lo siano tutte le regole in esso contenute. Di seguito si riportano alcuni esempi di regole che possono non essere seguite dal revisore se non sussistono le circostanze che ne richiederebbero l'applicazione:

- organizzare una riunione con il team di revisione per discutere le attività di valutazione del rischio se la revisione viene svolta da un revisore individuale;
- svolgere specifiche procedure di revisione sulle parti correlate, qualora il revisore non ha rilevato l'esistenza delle stesse.

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.

Specificamente, il paragrafo A2 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 stabilisce che la forma, il contenuto e l'estensione della documentazione dipende da vari fattori, tra cui la dimensione e la complessità dell'impresa, la metodologia di revisione e la tecnologia applicate nel processo di revisione. Tale principio, ai paragrafi A16 e A17, rileva, inoltre, che la documentazione della revisione di un'impresa di dimensioni minori è generalmente meno estesa di quella di una di dimensioni maggiori.

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera", paragrafi A45 e A85.

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali", paragrafo 18.

1.3 Utilizzo dei questionari, degli schemi e delle tabelle

L'utilizzo dei questionari, presentati nella sezione "Allegati" di questo documento, aiuta il revisore a esercitare il proprio spirito critico nell'analizzare l'impresa, nell'individuare i rischi che possono causare errori nel bilancio e ad assumere un atteggiamento di scetticismo professionale nello svolgimento della propria attività. I questionari qui allegati non devono essere, perciò, intesi come schemi rigidi suscettibili di utilizzazione acritica. È, quindi, necessario che il revisore proceda, in relazione alle proprie esigenze, all'ampliamento mirato, alla riduzione o al raggruppamento delle domande. È anche possibile che egli decida di non farne uso e di sostituire i menzionati questionari con un breve memorandum, contenente i tratti essenziali di quanto emerge dalla propria comprensione dell'impresa e dei rischi individuati.

L'utilizzo dei questionari, degli schemi e delle tabelle presentati in questo documento non è, pertanto, vincolante, essi hanno finalità esplicativa e di ausilio per il revisore nell'esercizio del proprio spirito critico.

1.4 Considerazioni per i sindaci–revisori

Nei capitoli successivi sono inserite considerazioni riferite ai "sindaci–revisori". Si indica, con questa locuzione, un collegio sindacale o un organo di controllo collegiale di una S.r.l., incaricati anche della revisione legale dei conti. Le considerazioni riferite ai sindaci–revisori, quando non pertinenti alla collegialità dell'organo, possono anche essere applicate all'organo di controllo monocratico di una S.r.l. (c.d. sindaco unico) incaricato anche della revisione legale dei conti.

2. Il glossario della revisione

I principi di revisione internazionali della serie (ISA Italia) sono stati ideati e redatti dallo IAASB⁷ in un'ottica generale e nella sostanziale consapevolezza che essi sono applicabili e applicati da revisori singoli o da società di revisione in molti paesi caratterizzati da sistemi giuridici anche molto diversi fra loro. Da ciò consegue che il particolare gergo tecnico che, per ogni paese, è stato oggetto di traduzione, deve essere padroneggiato dal revisore. A tale fine, si riportano nella tabella 2.A i termini tratti dal glossario dei principi internazionali di revisione ISA Italia ai quali si fa riferimento nel corso della presente trattazione⁸.

TABELLA 2.A - Definizioni

Altre informazioni (*Other information*) – Informazioni finanziarie e non finanziarie (diverse dal bilancio e dalla relativa relazione di revisione) incluse per legge, per regolamento o per consuetudine in un documento che contiene il bilancio oggetto di revisione contabile e la relativa relazione di revisione.

Appropriatezza (degli elementi probativi) (*Appropriateness – of audit evidence*) – La misura della qualità degli elementi probativi, cioè la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore.

Asserzioni (*Assertions*) – Attestazioni della Direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi.

Attestazione scritta (*Written representation*) – Una dichiarazione scritta della Direzione fornita al revisore per confermare determinati aspetti ovvero supportare altri elementi probativi. In questo contesto le attestazioni scritte non includono il bilancio, le asserzioni in esso contenute, o i libri e le registrazioni di supporto.

Bilancio (*Financial statements*) – Una rappresentazione strutturata dell'informativa finanziaria storica, incluse le note relative, destinata a comunicare le risorse economiche e le obbligazioni di un'impresa ad una data di riferimento ovvero le loro variazioni in un determinato periodo di tempo in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria. Le note relative comprendono solitamente una sintesi dei principi contabili significativi e altre informazioni esplicative. Il termine "bilancio" generalmente fa riferimento al bilancio come definito dalle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ma può anche riferirsi a un singolo prospetto di bilancio.

Campionamento di revisione (Campionamento) (*Audit sampling – Sampling*) – L'applicazione delle procedure di revisione su una percentuale inferiore al 100% degli elementi che costituiscono una popolazione rilevante ai fini della revisione contabile, in modo che tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate così da fornire al revisore elementi ragionevoli in base ai quali trarre le proprie conclusioni sull'intera popolazione.

Campionamento statistico (*Statistical sampling*) – Un approccio di campionamento con le seguenti caratteristiche:

- a) selezione casuale degli elementi del campione;
- b) utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento.

Un approccio di campionamento che non abbia le caratteristiche evidenziate ai precedenti punti a) e b) è considerato un campionamento non statistico.

Carenza nel controllo interno (*Deficiency in internal control*) – Una carenza esiste quando:

⁷ International Auditing and Assurance Standards Board.

⁸ Data la loro natura di definizione "ufficiale", non si opera, di seguito, alcun intervento redazionale nel modificare, adattare o rendere più coerente il testo tradotto con il linguaggio scientifico e professionale parlato in Italia.

- a) un controllo è configurato, messo in atto ovvero opera in modo tale da non consentire la prevenzione, o l'individuazione e la correzione, in modo tempestivo, di errori nel bilancio; ovvero
- b) non esiste un controllo necessario per prevenire, ovvero per individuare e correggere, in modo tempestivo, errori nel bilancio.

Carenza significativa nel controllo interno (*Significant deficiency in internal control*) – Una carenza, o una combinazione di carenze nel controllo interno che, secondo il giudizio professionale del revisore, siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

Competenze (*Expertise*) – Capacità, conoscenze ed esperienza relative ad un particolare settore.

Condizioni indispensabili per una revisione contabile (*Preconditions for an audit*) – L'utilizzo da parte della Direzione di un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile per la redazione del bilancio e la condivisione da parte della Direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance del "presupposto per lo svolgimento della revisione contabile".

Conferma esterna (*External confirmation*) – Elemento probativo acquisito come una risposta diretta in forma scritta al revisore da parte di un soggetto terzo (il soggetto circolarizzato), in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato.

Controllo interno (*Internal control*) – Il processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla Direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili. Il termine "controlli" si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno.

Data della relazione di revisione (*Date of the auditor's report*) – La data apposta dal revisore sulla relazione di revisione sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700.

Data di redazione del bilancio (*Date of approval of the financial statements*) – La data in cui tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati predisposti e coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio.

Data di approvazione del bilancio (*Date the financial statements are issued*) – La data in cui il bilancio oggetto di revisione contabile, accompagnato dalla relazione di revisione, è stato approvato da coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità.

Data di riferimento del bilancio (*Date of the financial statements*) – La data di chiusura del periodo amministrativo cui fa riferimento il bilancio.

Direzione (*Management*) – La persona (o le persone) con responsabilità per la gestione dell'attività dell'impresa. Per alcune imprese in alcuni ordinamenti giuridici, la Direzione comprende alcuni o tutti dei responsabili delle attività di governance come, ad esempio, membri con responsabilità esecutive di un organo di governo o un proprietario-amministratore.

Documentazione dell'incarico (*Engagement documentation*) (nell'ambito del principio ISQC Italia 1) – L'evidenza documentale del lavoro svolto, dei risultati ottenuti e delle conclusioni raggiunte dal professionista (talvolta è utilizzata l'espressione "carte di lavoro").

Documentazione della revisione (*Audit documentation*) – L'evidenza documentale delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi pertinenti acquisiti e delle conclusioni raggiunte dal revisore (talvolta è utilizzato anche il termine "carte di lavoro").

Eccezione (*Exception*) – Una risposta che indica una differenza tra le informazioni per le quali è stata richiesta conferma, o contenute nelle registrazioni dell'impresa, e quelle fornite dal soggetto circolarizzato.

Elementi probativi (*Audit evidence*) – Le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio. Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio sia altre informazioni. (Si veda Sufficienza degli elementi probativi e Appropriatezza degli elementi probativi).

Errore (*Misstatement*) – Una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce

affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali ovvero da frodi. Laddove il revisore esprima un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, gli errori comprendono anche quelle rettifiche a importi, classificazioni, presentazioni o informative che, a giudizio del revisore, sono necessarie affinché il bilancio sia rappresentato correttamente in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta.

Errore accettabile (*Tolerable misstatement*) – Un importo monetario stabilito dal revisore rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale importo stabilito dal revisore non sia superato dall'errore effettivo nella popolazione.

Errore nella rappresentazione dei fatti (*Misstatement of fact*) – Altre informazioni che non sono riferite al contenuto del bilancio oggetto di revisione, formulate o rappresentate in modo non corretto. Un errore significativo nella rappresentazione dei fatti può inficiare la credibilità del documento che contiene il bilancio oggetto di revisione contabile.

Errori non corretti (*Uncorrected misstatements*) – Errori che il revisore ha complessivamente identificato nel corso della revisione contabile e che non sono stati corretti.

Esperto del revisore (*Auditor's expert*) – Una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dal revisore per assisterlo nell'acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. L'esperto del revisore può essere un esperto interno (che è un partner o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, del soggetto incaricato della revisione o di altro soggetto appartenente alla rete), ovvero un esperto esterno.

Esperto della Direzione (*Management's expert*) – Una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dall'impresa per assisterla nella redazione del bilancio.

Fattori di rischio di frodi (*Fraud risk factors*) – Eventi o circostanze che indicano incentivi o pressioni a commettere frodi o che forniscono un'occasione per la commissione di frodi.

Eventi successivi (*Subsequent events*) – Gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione e i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione.

File di revisione (*Audit file*) – Uno o più raccoglitori, o altro tipo di supporto, in formato cartaceo ovvero elettronico, contenenti le evidenze documentali che comprendono la documentazione di revisione relativa ad uno specifico incarico.

Fornitore di servizi (*Service organization*) – Un'organizzazione terza (ovvero un settore di attività di tale organizzazione terza) che fornisca servizi ad imprese utilizzatrici, che siano parte dei sistemi informativi di tali imprese rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria.

Frode (*Fraud*) – Un atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della Direzione, dei responsabili delle attività di governance, dal personale dipendente o da terzi allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti.

Funzione di revisione interna (*Internal audit function*) – Un'attività di verifica e valutazione istituita o fornita come servizio all'impresa. Le sue funzioni comprendono, tra l'altro, l'esame, la valutazione ed il monitoraggio dell'adeguatezza e dell'efficacia del controllo interno.

Giudizio con modifica (*Modified opinion*) – Un giudizio con rilievi, un giudizio negativo ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

Giudizio di revisione (*Audit opinion*) – Il giudizio espresso a seguito della revisione del bilancio (si veda Giudizio con modifica e Giudizio senza modifica).

Giudizio professionale (*Professional judgment*) – L'utilizzo della formazione professionale, delle conoscenze e dell'esperienza pertinenti, nel contesto definito dai principi di revisione, dai principi contabili e dai principi etici, nel decidere in modo consapevole le linee di condotta appropriate nelle circostanze dell'incarico di revisione.

Giudizio senza modifica (*Unmodified opinion*) – Il giudizio espresso dal revisore laddove concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Governance – Descrive il ruolo della persona o delle persone ovvero dell'organizzazione o delle organizzazioni responsabili della supervisione della Direzione strategica dell'impresa e degli obblighi relativi alla rendicontazione dell'impresa.⁹

Incertezza nella stima (*Estimation uncertainty*) – La suscettibilità di una stima contabile e della relativa informativa ad una intrinseca mancanza di precisione nella sua quantificazione.

Incoerenza (*Inconsistency*) – Altre informazioni che contraddicono le informazioni contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile. Una incoerenza significativa può far sorgere dei dubbi sulle conclusioni di revisione tratte dagli elementi probativi acquisiti in precedenza ed, eventualmente, sugli elementi a supporto del giudizio del revisore sul bilancio.

Informativa finanziaria storica (*Historical financial information*) – Informazioni espresse in termini finanziari relative ad una determinata impresa, derivanti principalmente dal sistema contabile dell'impresa, che riguardano eventi economici verificatisi in periodi amministrativi precedenti ovvero condizioni o circostanze di tipo economico presenti a date di riferimento passate.

Informazioni comparative (*Comparative information*) – Gli importi e le informazioni inclusi nel bilancio riguardanti uno o più periodi amministrativi precedenti in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Ingenere da parte della Direzione (*Management bias*) – Una mancanza di neutralità da parte della Direzione nella redazione delle informazioni.

International Financial Reporting Standards – I principi contabili internazionali emanati dall'International Accounting Standards Board.

Mancata risposta (*Non-response*) – Il soggetto circolarizzato non ha risposto, ovvero non ha risposto in modo completo, ad una richiesta di conferma positiva, ovvero una richiesta di conferma restituita in quanto non recapitata.

Non conformità (nell'ambito del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250) (*Non compliance - in the context of ISA 250*) – Atti di tipo omissivo o commissivo, sia intenzionali sia involontari, compiuti dall'impresa, contrari alle leggi e ai regolamenti vigenti. Tali atti includono operazioni compiute dall'impresa, o in nome o per conto dell'impresa, dai responsabili delle attività di governance, dalla Direzione o dai dipendenti. La non conformità non include comportamenti non corretti personali (cioè non connessi alle attività dell'impresa), da parte dei responsabili delle attività di governance, della Direzione o dei dipendenti dell'impresa.

Parte correlata (*Related party*) – Una parte che sia:

- a) una parte correlata secondo la definizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero
- b) laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca, in merito alle parti correlate, disposizioni minime ovvero non ne preveda alcuna:
 - i) una persona o un'impresa che abbia il controllo o eserciti un'influenza notevole sull'impresa che redige il bilancio, direttamente o indirettamente attraverso uno o più intermediari;
 - ii) un'altra impresa sulla quale l'impresa che redige il bilancio abbia il controllo ovvero eserciti un'influenza notevole, direttamente o indirettamente attraverso uno o più intermediari; ovvero
 - iii) un'altra impresa che sia sotto controllo comune con l'impresa che redige il bilancio avendo:
 - a. un assetto proprietario di controllo comune;
 - b. proprietari che siano familiari stretti; ovvero
 - c. membri della Direzione con responsabilità strategiche in comune.

Tuttavia, imprese che siano sotto il comune controllo di uno Stato (ossia di un ente nazionale, regionale o locale) non sono considerate correlate a meno che siano impegnate insieme in operazioni significative o condividano risorse in misura significativa.

Pervasivo (*Pervasive*) – Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli effetti degli errori sul bilancio

⁹ Definizione non compresa nel Glossario dei principi internazionali di revisione, ma tratta dalla definizione, presente, di "Responsabili della attività di governance".

ovvero i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. Effetti pervasivi sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

- a) non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio;
- b) pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio; ovvero
- c) con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

Popolazione (*Population*) – L'insieme completo dei dati da cui è selezionato un campione e sul quale il revisore intende trarre le proprie conclusioni.

Presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, relativo alle responsabilità della Direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance (*Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted*) – È il presupposto che la Direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance abbiano riconosciuto e comprendano di avere le responsabilità di seguito indicate, fondamentali per lo svolgimento di una revisione contabile in conformità ai principi di revisione. Ovverosia la responsabilità:

- a) della redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento, inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione;
- b) per quella parte del controllo interno che la Direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance ritiene necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- c) di fornire al revisore:
 - i) accesso a tutte le informazioni di cui la Direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance sono a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
 - ii) ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere, ai fini della revisione, alla Direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance;
 - iii) la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.

Nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il suddetto punto a) può essere riformulato come "della redazione e della corretta rappresentazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria", ovvero "della redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria".

Per l'espressione "presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, relativo alle responsabilità della Direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance" può anche essere utilizzato il termine "presupposto".

Primo incarico di revisione contabile (*Initial audit engagement*) – Un incarico in cui:

- a) il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile; ovvero
- b) il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato oggetto di revisione contabile da parte di un altro revisore.

Principi professionali (*Professional standards*) – I principi di revisione internazionali (ISA Italia) e i principi etici applicabili.

Procedura di conformità (*Tests of controls*) – Una procedura di revisione definita per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni.

Procedure di analisi comparativa (*Analytical procedures*) – Le valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo.

Procedure di validità (*Substantive procedure*) – Una procedura di revisione definita per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Le procedure di validità comprendono:

- a) verifiche di dettaglio (sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa);
- b) procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

Procedure di valutazione del rischio (*Risk assessment procedures*) – Le procedure di revisione svolte per acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, al fine di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni.

Quadro normativo basato sulla conformità (*Compliance framework*) – (Si veda Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e Quadro normativo con scopi di carattere generale).

Quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione (*Fair presentation framework*) – (Si veda Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e Quadro normativo con scopi di carattere generale).

Quadro normativo sull'informativa finanziaria con scopi di carattere generale (*General purpose framework*) – Un quadro normativo sull'informazione finanziaria configurato al fine di soddisfare le comuni esigenze di informazione finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria può essere un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione ovvero un quadro normativo basato sulla conformità. Il termine "quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione" è utilizzato quando si fa riferimento a un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo stesso ed inoltre:

- a) riconosca esplicitamente o implicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la Direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificatamente richieste dal quadro normativo di riferimento; ovvero
- b) riconosca esplicitamente che per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio può essere necessario che la Direzione deroghi ad una disposizione del quadro normativo. Si presume che tali deroghe siano necessarie soltanto in circostanze estremamente rare.

Il termine "quadro normativo basato sulla conformità" è utilizzato per fare riferimento a un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ma che non riconosca gli aspetti soprammenzionati ai punti a) e b).

Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (*Applicable financial reporting framework*) – Il quadro normativo sull'informazione finanziaria adottato dalla Direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance, per la redazione del bilancio, che sia accettabile in considerazione della natura dell'impresa e dell'obiettivo del bilancio, ovvero che sia richiesto da leggi o regolamenti.

Il termine "quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione" è utilizzato quando si fa riferimento ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ed inoltre:

- a) riconosca esplicitamente o implicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la Direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificatamente richieste dal quadro normativo di riferimento; ovvero
- b) riconosca esplicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la Direzione deroghi ad una disposizione del quadro normativo. Si presume che tali deroghe siano necessarie soltanto in circostanze estremamente rare.

Il termine "quadro normativo basato sulla conformità" è utilizzato per fare riferimento a un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ma che non riconosca gli aspetti soprammenzionati ai punti a) o b).

Quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici (*Special purpose framework*) – Un quadro normativo sull'informazione finanziaria definito per soddisfare le esigenze di informazioni finanziarie di specifici utilizzatori. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria può essere un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione ovvero un quadro normativo basato sulla conformità.

Ragionevole sicurezza (nel contesto degli incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione, inclusi gli incarichi di revisione e il controllo della qualità) (*Reasonable assurance - in the context of assurance engagements, including audit engagements, and quality control*) – Un livello di sicurezza

elevato, ma non assoluto.

Registrazioni contabili (*Accounting records*) – Le registrazioni delle rilevazioni contabili di prima nota e le evidenze di supporto, quali gli assegni e l'evidenza di trasferimenti elettronici di fondi; le fatture; i contratti; la contabilità generale e sezionale, le scritture sul libro giornale ed altre rettifiche di bilancio che non sono riflesse in scritture contabili, le evidenze come fogli di lavoro e prospetti a supporto dell'allocazione di costi, conteggi, riconciliazioni e altre informazioni.

Responsabile della revisione (o anche “responsabile dell’incarico”) (*Engagement partner*) – Il revisore legale, il partner o altra persona nell’ambito del soggetto incaricato della revisione, che è responsabile dell’incarico di revisione e del suo svolgimento, nonché della relazione di revisione emessa, e che, ove richiesto, dispone dell’appropriata autorizzazione conferita da un organismo professionale, di vigilanza o altro organismo previsto dalla legge.

Responsabili delle attività di governance (*Those charged with governance*) – La persona, o le persone, ovvero l’organizzazione, o le organizzazioni, responsabili della supervisione della Direzione strategica dell’impresa e degli obblighi relativi alla rendicontazione dell’impresa. Tali responsabilità includono la supervisione del processo di predisposizione dell’informazione finanziaria. Per alcune imprese, in alcuni ordinamenti giuridici i responsabili delle attività di governance possono comprendere anche esponenti della Direzione come, ad esempio, membri con responsabilità esecutive di un organo di governo di un’impresa del settore privato o pubblico, o un proprietario-amministratore.

Rete (*Network*) – La struttura alla quale appartengano un revisore legale o una società di revisione legale:

- a) che è finalizzata alla cooperazione
- b) che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o fa capo a una proprietà, un controllo o una Direzione comuni, e condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualità, la stessa strategia aziendale, uno stesso nome o una parte rilevante delle risorse professionali.¹⁰

Revisore (*Auditor*) – “Revisore” è utilizzato per fare riferimento alla persona o alle persone che svolgono la revisione contabile, solitamente il responsabile dell’incarico o altri membri del team di revisione, ovvero, quando applicabile, al soggetto incaricato della revisione. Laddove un principio di revisione indichi esplicitamente che una regola o una responsabilità sia adempiuta dal responsabile dell’incarico, il termine “responsabile dell’incarico” è utilizzato in luogo di quello di “revisore”.

Revisore esperto (*Experienced auditor*) – Una persona (sia interna che esterna rispetto al soggetto incaricato della revisione) che abbia esperienza pratica di revisione ed una conoscenza ragionevole:

- a) dei processi di revisione;
- b) dei principi di revisione e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- c) del contesto economico in cui opera l’impresa;
- d) delle tematiche di revisione contabile e di informativa finanziaria relative al settore in cui opera l’impresa.

Revisore precedente (*Predecessor auditor*) – Il soggetto incaricato che ha svolto la revisione contabile del bilancio di un’impresa nel periodo amministrativo precedente e che è stato sostituito da quello attualmente in carica.

Revisori interni (*Internal auditors*) – I soggetti che svolgono le attività proprie della funzione di revisione interna. I revisori interni possono appartenere a un dipartimento di revisione interna o ad una funzione equivalente.

Richiamo di informativa (*Emphasis of matter paragraph*) – Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, riveste un’importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

Richiesta di conferma positiva (*Positive confirmation request*) – Una richiesta al soggetto circolarizzato di rispondere direttamente al revisore indicando se esso sia in accordo o in disaccordo con le informazioni contenute nella

¹⁰ Definizione non presente nel glossario dei principi internazionali di revisione, ma tratta dall’art.1, comma 1, punto I, del D.Lgs. n. 39/2010.

richiesta, ovvero fornendo le informazioni richieste.

Rischi connessi all'attività (*Business risk*) – Un rischio derivante da condizioni, eventi, circostanze, azioni o inattività significative che potrebbero incidere sfavorevolmente sulla capacità dell'impresa di raggiungere i propri obiettivi e di realizzare le proprie strategie, ovvero un rischio derivante dalla definizione di obiettivi e strategie non appropriate.

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

Rischio di errori significativi (*Risk of material misstatement*) – Il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile. Tale rischio è costituito da due componenti, di seguito descritte a livello di asserzioni:

- a) Rischio intrinseco (*Inherent risk*) – La possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito.
- b) Rischio di controllo (*Control risk*) – Il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

Rischio di revisione (*Audit risk*) – Il rischio che il revisore esprima un giudizio di revisione non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato. Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione.

Rischio significativo (*Significant risk*) – Un rischio di errore significativo identificato e valutato che, a giudizio del revisore, richiede una speciale considerazione nella revisione.

Risultato di una stima contabile (*Outcome of an accounting estimate*) – Il valore monetario effettivo risultante dall'esito delle operazioni, eventi o condizioni sottostanti considerati per l'effettuazione della stima contabile.

Saldi di apertura (*Opening balances*) – I saldi contabili esistenti all'inizio del periodo amministrativo. I saldi di apertura si basano su quelli di chiusura del periodo amministrativo precedente e riflettono gli effetti di operazioni ed eventi dei periodi amministrativi precedenti nonché i principi contabili adottati nel periodo amministrativo precedente. I saldi di apertura comprendono, altresì, aspetti esistenti all'inizio del periodo amministrativo in esame, che richiedono un'informativa in bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell'impresa.

Scetticismo professionale (*Professional skepticism*) – Un atteggiamento che comprenda un approccio dubitativo, attento alle condizioni che possano indicare possibili errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi, e una valutazione critica degli elementi probativi.

Significatività operativa per la revisione (*Performance materiality*) – L'importo o gli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività per il bilancio nel suo complesso. Ove applicabile, la significatività operativa per la revisione si riferisce anche all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore al livello o ai livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa.

Stima contabile (*Accounting estimate*) – Un valore monetario approssimato per il quale non esiste un metodo di quantificazione preciso. Tale termine è utilizzato per un importo quantificato al fair value laddove vi sia incertezza nella stima, nonché per altri importi che richiedono una stima. Laddove il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 si occupa soltanto delle stime contabili che implicano una quantificazione del fair value, viene utilizzata l'espressione "stime contabili del fair value".

Stima puntuale della Direzione (*Management's point estimate*) – Il valore scelto dalla Direzione per la rilevazione o l'informativa in bilancio di una stima contabile.

Sufficienza (degli elementi probativi) (*Sufficiency – Of audit evidence*) – La misura della quantità degli elementi probativi. La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi e anche dalla qualità degli elementi stessi.

Team di revisione (*Engagement team*) (nell'ambito del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.220) – Il responsabile dell'incarico, i partner e il personale professionale che partecipano allo svolgimento dell'incarico, e le persone eventualmente impiegate dal soggetto incaricato della revisione, ovvero da un altro soggetto appartenente alla rete, che svolgono procedure di revisione relative all'incarico. È escluso l'esperto esterno del revisore scelto dal soggetto incaricato della revisione o da un altro soggetto appartenente alla rete.

3. Le asserzioni

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, *“L’identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera”*, definisce le asserzioni come le *“attestazioni della direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi”*.

Considerata, quindi, l’importanza che le asserzioni rivestono per lo svolgimento della revisione, di seguito se ne precisa la natura e si illustrano le motivazioni che hanno condotto all’utilizzo, nel presente lavoro, del set composto da quattro elementi (completezza, esistenza, accuratezza e competenza, valutazione).

Nell’attestare che il bilancio è conforme con il quadro normativo sull’informativa finanziaria applicabile, infatti, la Direzione, implicitamente o esplicitamente, formula asserzioni sugli elementi del bilancio, con riguardo alla loro rilevazione, quantificazione, presentazione e informativa.

A mero titolo esemplificativo, è implicitamente confermato al revisore che:

- le attività esistono,
- tutte le transazioni relative alle vendite sono state registrate,
- tutti gli importi sono appropriatamente rappresentati ed esplicitati in nota integrativa, e così via.

Le asserzioni esaminate dal revisore per considerare i possibili tipi di errori che possono manifestarsi rientrano nelle seguenti tre categorie:

- a) asserzioni relative a classi di operazioni ed eventi dell’esercizio sottoposto a revisione contabile;
- b) asserzioni relative ai saldi contabili di fine esercizio;
- c) asserzioni relative alla presentazione e all’informativa di bilancio.

Le tabelle 3.A, 3.B, 3.C, che seguono descrivono, per ognuna di tali categorie, le forme che possono assumere le asserzioni.

TABELLA 3.A - Classi di operazioni ed eventi dell'esercizio sottoposto a revisione contabile

ASSERZIONE	DESCRIZIONE
Manifestazione	Le operazioni e gli eventi che sono stati registrati si sono verificati e riguardano l'impresa.
Completezza	Tutte le operazioni e gli eventi che sarebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati.
Accuratezza	Gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato.
Competenza	Le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto esercizio.
Classificazione	Le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati.

TABELLA 3.B – Saldi contabili di fine esercizio

ASSERZIONE	DESCRIZIONE
Esistenza	Le attività, le passività e il patrimonio netto esistono.
Diritti ed obblighi	L'impresa possiede le attività, mentre le passività sono effettivamente obbligazioni dell'impresa.
Completezza	Tutte le attività, le passività e il patrimonio netto che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati.
Valutazione e classificazione	Le attività, le passività e il patrimonio netto sono valutati ed esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o di classificazione è stata registrata correttamente.

TABELLA 3.C - Presentazione ed informativa di bilancio

ASSERZIONE	DESCRIZIONE
Manifestazione, diritti ed obblighi	Gli eventi, le operazioni e gli altri aspetti rappresentati si sono verificati e riguardano l'impresa.
Completezza	Tutte le informazioni che sarebbero dovuto essere incluse nel bilancio vi sono state effettivamente incluse.
Classificazione e comprensibilità	Le informazioni finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l'informativa è espressa con chiarezza.
Accuratezza e valutazione	Le informazioni finanziarie e le altre informazioni sono presentate correttamente e per il loro esatto ammontare.

L'applicabilità delle asserzioni alle aree di bilancio può essere esplicitata come esposto in tabella 3.D¹¹.

TABELLA 3.D – Applicabilità delle asserzioni

Asserzioni	Classi di operazioni	Saldi contabili	Presentazione ed informativa
Manifestazione / Esistenza	√	√	√
Completezza	√	√	√
Diritti ed obblighi		√	√
Accuratezza / Classificazione	√		√
Competenza	√		
Classificazione e comprensibilità	√		√
Valutazione e classificazione		√	√

Il revisore può utilizzare le asserzioni secondo le modalità sopra descritte o esprimerle in modo diverso purché tutti gli aspetti di cui sopra siano effettivamente considerati¹².

Nella revisione delle imprese di dimensioni minori le asserzioni possono essere utilizzate in maniera semplificata. La tabella 3.E mostra come esse possono essere “combinare” in quattro categorie¹³.

TABELLA 3.E – Asserzioni combinate

Asserzioni	Classi di operazioni	Saldi contabili	Presentazione ed informativa
Completezza (C)	Completezza	Completezza	Completezza
Esistenza (E)	Manifestazione	Esistenza	Manifestazione
Accuratezza e Competenza (A)	Accuratezza; competenza; classificazione	Diritti e obblighi; classificazione	Accuratezza; diritti e obblighi; classificazione e comprensibilità
Valutazione (V)		Valutazione	Valutazione

¹¹ Fonte: IFAC, “Guide to using international standards on auditing in the audits of small- and medium-sized entities”, second edition, October 2010, pagina 79.

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.

¹³ Fonte: Adattamento da IFAC, “Guide to using international standards on auditing in the audits of small- and medium-sized entities”, second edition, October 2010, pagina 80.

Se il revisore sceglie di usare le asserzioni combinate come quelle riportate nella tabella 3.E, è importante che egli ricordi che l'asserzione "Accuratezza e competenza" include anche "Diritti e obblighi", "Classificazione" e "Comprensibilità".

La tabella 3.F fornisce la descrizione delle quattro asserzioni combinate così come sono usate nel presente documento.

TABELLA 3.F – Descrizione delle asserzioni combinate

Asserzioni	Descrizione
Completezza (C)	È stato incluso nel bilancio tutto ciò che avrebbe dovuto essere stato registrato o esposto in nota integrativa. Non ci sono attività, passività, transazioni o eventi non registrati o non esposti; la nota integrativa non ha elementi mancanti o incompleti.
Esistenza (E)	Tutto ciò che è registrato o esposto nel bilancio esiste e vi è incluso. Le attività, le passività, le transazioni registrate e gli altri aspetti inclusi in nota integrativa esistono, si sono manifestati e sono pertinenti all'impresa.
Accuratezza e Competenza (A)	Tutti i ricavi, i costi, le attività e le passività sono proprietà dell'impresa e sono stati registrati per un corretto importo e per competenza nell'esercizio corretto. Tale aspetto include anche l'appropriata classificazione degli importi e l'appropriata esposizione nella nota integrativa.
Valutazione (V)	Le attività, le passività e il patrimonio netto sono registrati in bilancio ad un valore appropriato. Qualsiasi correzione causata da valutazioni richiesta dalla loro natura o dai principi contabili applicabili è stata correttamente registrata.

Se si utilizzano le quattro asserzioni combinate, occorrerà comunque fare attenzione a non trascurare i singoli aspetti in esse compresi. Per esempio:

- se si verifica la corretta classificazione dei crediti verso clienti, questa procedura, pur fronteggiando il rischio relativo alla macro-asserzione dell'accuratezza, non fornisce elementi probativi relativi ai diritti ed obblighi di tale voce di bilancio;
- se si verifica la completezza dell'informativa fornita in nota integrativa sui fondi rischi ed oneri, tale procedura non fornisce copertura sulla completezza del relativo saldo contabile.

Il revisore identifica e valuta i rischi di errori significativi su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti:

- a) a livello di bilancio;
- b) a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

I rischi di errori significativi a livello di bilancio riguardano i rischi connessi in modo pervasivo al documento - bilancio nel suo complesso e influenzano potenzialmente molte asserzioni. Per esempio, se il responsabile amministrativo non è sufficientemente competente per il compito che gli è stato assegnato, è probabile che il bilancio possa contenere errori.

La natura di tali errori potrebbe non essere riferita a un solo conto, transazione o forma di esposizione in nota integrativa. Per di più, l'errore potrebbe non essere riferito a una sola asserzione.

I rischi di errori significativi a livello di asserzioni riguardano, invece, la rilevanza di ciascuna asserzione per le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa. Tale rilevanza varierà sulla base delle caratteristiche del bilancio e dei possibili rischi di errori significativi.

Per esempio, in relazione all'asserzione "Valutazione", il revisore potrà stabilire che il rischio di errore sia basso per i crediti e, al contrario, sia alto nella stima del grado di obsolescenza del magazzino.

Il bilancio contiene molte asserzioni messe tra loro in relazione. Le asserzioni sono usate dal revisore come base per:

- considerare i tipi di errori significativi che possono manifestarsi;
- identificare e valutare i rischi di errori significativi, considerando il rischio intrinseco e di controllo;
- definire ulteriori procedure di revisione che possono fronteggiare il rischio identificato e valutato. Per esempio, se il revisore identifica un rischio di sovrastima dei ricavi (asserzione di Esistenza) le procedure di revisione dovranno essere pianificate per fronteggiare tale rischio. Se, invece, il revisore ha identificato un rischio di completezza delle vendite registrate, il revisore può definire un test sui controlli posti in essere dall'impresa per fronteggiare l'asserzione della Completezza.

4. Le fasi del processo di revisione (flowchart della revisione)

La figura 4.A¹⁴ sintetizza le fasi del processo di revisione svolto in conformità ai principi di revisione internazionali.

Nel prosieguo, per ogni fase del processo, sono elencati gli strumenti (questionari, prospetti, programmi standard, etc.) utili per lo svolgimento dell'incarico. Nella terza colonna del grafico sono indicati, con numeri tra parentesi, i riferimenti ai capitoli del presente documento. I capitoli seguenti, inoltre, si aprono con la riproduzione della porzione del grafico in figura 4.A che ha dato rappresentazione al contenuto di quei capitoli.

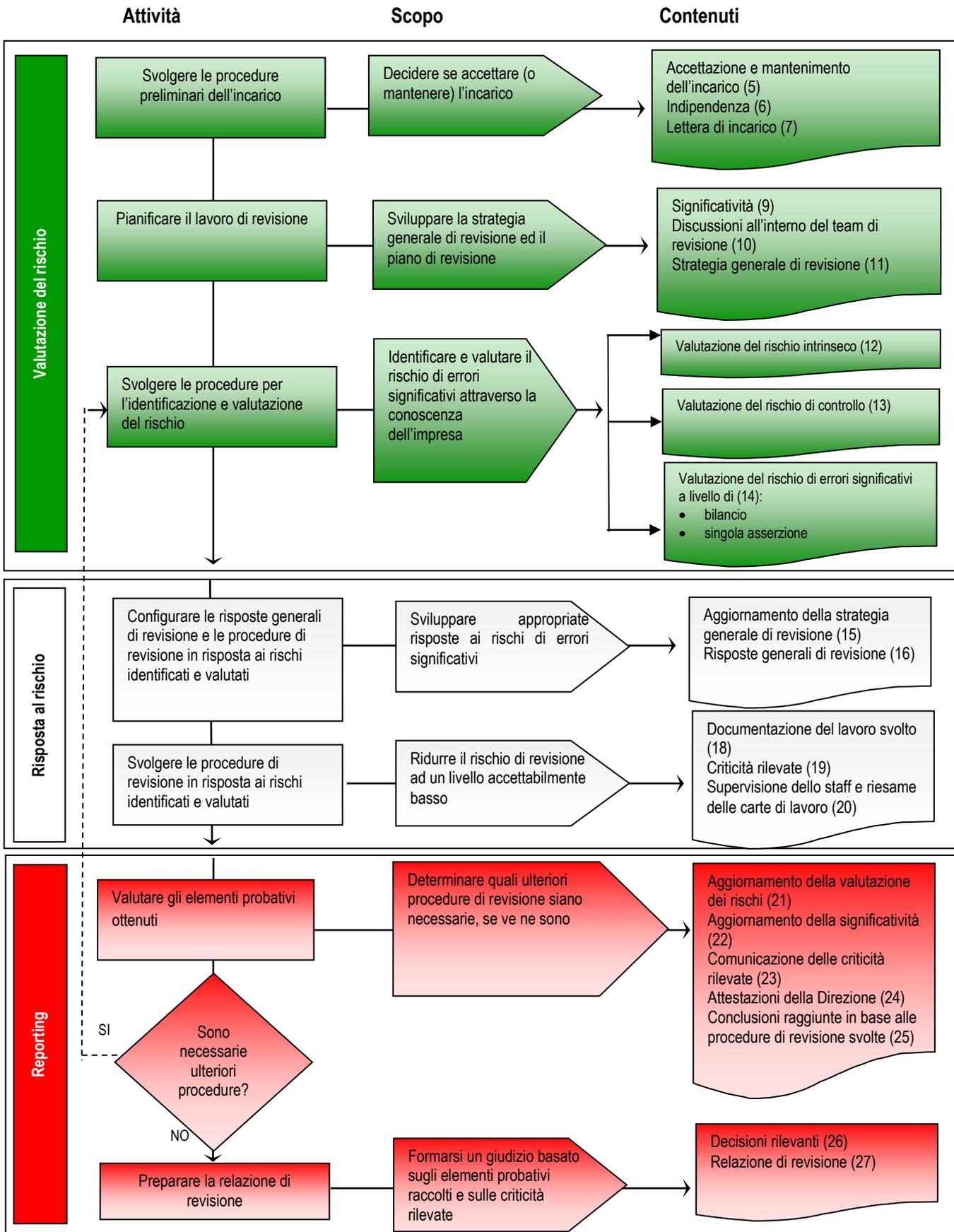
La prima fase, che prende avvio con la valutazione da parte del revisore se accettare (o mantenere) l'incarico, è incentrata sull'identificazione e sulla valutazione dei rischi di errori significativi (siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali) mediante la conoscenza dell'impresa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

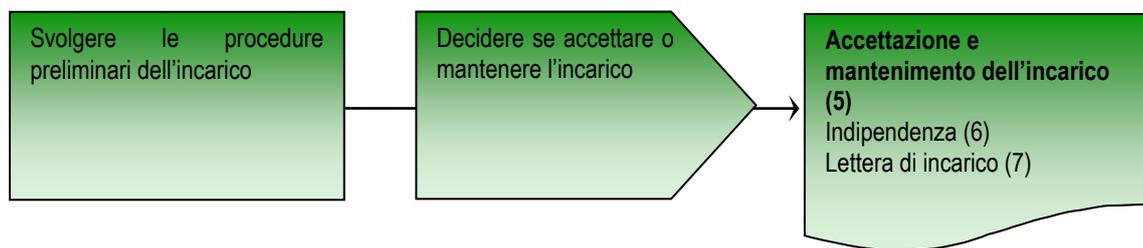
L'ultima fase è incentrata sulla formazione e sull'espressione del giudizio sul bilancio, sulla base degli elementi probativi acquisiti.

¹⁴ Fonte: IFAC, "Guide to using international standards on auditing in the audits of small- and medium-sized entities", second edition, October 2010.

FIGURA 4.A - Il flowchart della revisione



5. 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.

A tale fine, il revisore:

1. verifica l'adeguatezza delle competenze e delle capacità necessarie per svolgere l'incarico, inclusa la disponibilità di tempo e di risorse;
2. valuta l'integrità del cliente e dei soggetti che ricoprono ruoli chiave all'interno dell'impresa;
3. verifica di essere in grado di poter rispettare i principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza (Capitolo 6);
4. valuta, al fine del mantenimento dell'incarico, le implicazioni derivanti da aspetti significativi emersi durante la precedente revisione;
5. concorda i termini dell'incarico con la Direzione (Capitolo 7).

I primi quattro aspetti sono trattati nei principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 220 e 300, nonché nel principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC 1 Italia).

L'ultimo aspetto è trattato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.

5.1 L'accettazione dell'incarico

I principali fattori che il revisore considera per accertare se disponga delle competenze, delle capacità e delle risorse per assumere un nuovo incarico sono, ad esempio:

- la conoscenza del settore e delle tematiche relative all'incarico;
- Il possesso delle competenze tecniche necessarie all'espletamento dell'incarico oppure la disponibilità di personale in possesso di tali conoscenze;
- la possibilità di ricorrere ad esperti, se necessario;
- la capacità di completare l'incarico entro il termine indicato per l'emissione della relazione.

I principali fattori da tenere in considerazione per valutare l'integrità del cliente sono, ad esempio:

- la reputazione della società e del suo top management;

-
- l'atteggiamento della proprietà e della Direzione in merito ad aspetti quali l'interpretazione dei principi contabili e l'ambiente di controllo interno;
 - le motivazioni della eventuale mancata conferma del revisore precedente.

Altri aspetti da tenere in considerazione nella fase di accettazione del cliente sono, ad esempio:

- la situazione economica e finanziaria della società;
- la redditività dell'attività e la competitività aziendale;
- l'affidabilità del sistema di controllo e delle stime contabili;
- la continuità aziendale;
- l'esistenza di transazioni di rilievo con parti correlate.

Le fonti di informazione su tali aspetti possono includere:

- i colloqui con la Direzione e con i responsabili delle attività di governance;
- l'esame dell'organigramma, dei bilanci e dei risultati operativi ed economici degli ultimi esercizi;
- le altre notizie comunque raccolte.

L'**Allegato 5.1** al presente documento riporta un esempio di questionario che può rappresentare un utile strumento di supporto nell'adozione di una conclusione in merito all'accettazione dell'incarico. Trattandosi di un esempio, è necessario che sia adattato alle circostanze specifiche, poiché non necessariamente include tutti gli aspetti e i fattori da considerare nella fase di accettazione del cliente e dell'incarico. Esso rappresenta, tuttavia, un promemoria dei passaggi principali per acquisire una conoscenza di massima del cliente che consenta di decidere se accettare l'incarico. Poiché il revisore otterrà ulteriori informazioni per migliorare la conoscenza del cliente solo nelle successive fasi del processo di revisione, l'insieme delle informazioni sul cliente verrà affinato e integrato solo a completamento di tale processo di conoscenza.

5.2 Il mantenimento dell'incarico

Le procedure relative al mantenimento degli incarichi si applicano sia negli anni successivi alla fase di accettazione del cliente sia nei rinnovi che seguono al primo triennio di revisione. Le considerazioni che possono portare alla decisione circa il mantenimento o l'interruzione del rapporto con il cliente o l'adozione di misure di salvaguardia includono, ad esempio, i seguenti elementi:

- deterioramento nell'affidabilità dell'assetto proprietario e della Direzione della società cliente;
- deterioramento nella posizione finanziaria del cliente;
- situazioni di incertezza sulla continuità aziendale del cliente;
- situazioni di contenzioso molto rilevanti in capo al cliente;
- rischi per l'indipendenza del revisore;
- restrizioni nello svolgimento delle procedure di revisione.

L'**Allegato 5.2** al presente documento riporta un esempio di questionario che può rappresentare un utile supporto nell'adozione di una conclusione in merito al mantenimento dell'incarico. Trattandosi di un esempio, è necessario che sia adattato alle circostanze specifiche, poiché non necessariamente include tutti gli aspetti e i fattori da considerare

nella fase di mantenimento dell'incarico. Esso rappresenta, tuttavia, un promemoria dei passaggi principali per comprendere le variazioni intercorse nell'incarico e la sussistenza delle condizioni per il suo mantenimento.

5.3 Considerazioni per i sindaci-revisori

Le procedure preliminari di accettazione o mantenimento dell'incarico devono essere svolte anche nel caso in cui la funzione del revisore sia svolta dal collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti.

Mentre alcune procedure devono essere svolte individualmente, cioè da parte di ciascun sindaco (valutazione della disponibilità e della competenza professionale), altre devono essere svolte collegialmente (valutazione dell'integrità e della situazione del cliente); altre, infine, devono essere svolte sia individualmente sia collegialmente (rispetto dei principi etici e di indipendenza).

Lo svolgimento in modo collegiale non presenta particolari problemi nel caso delle procedure di mantenimento di un incarico in essere, mentre nel caso di nuovo incarico, le procedure preliminari di natura collegiale dovrebbero essere svolte dai candidati sindaci, inclusi i supplenti, con un opportuno coordinamento fra loro.

Qualora questo non fosse possibile, i sindaci nominati dalla assemblea dovrebbero riservarsi di accettare la nomina solo dopo lo svolgimento collegiale di tali procedure.

ALLEGATO 5.1 - Esempio di questionario relativo all'accettazione dell'incarico

Modalità di compilazione

È opportuno, ove possibile e rilevante ai fini della ripercorribilità dell'attività svolta, che il revisore inserisca nella colonna "Commenti", in maniera sintetica, le fonti informative e le evidenze ottenute. In tale colonna, è opportuno altresì commentare casi rilevanti di risposta negativa.

In caso di incarico ai sindaci – revisori, il questionario va gestito collegialmente dai candidati sindaci ed il tema dell'indipendenza va declinato in modo individuale, oltre che collegiale.

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

QUESTIONARIO RELATIVO ALL'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO DI REVISIONE

Descrizione	Sì	NO	Non applicabile	Commenti
<p>Caratteristiche e integrità del potenziale cliente</p> <p>1. Il potenziale cliente è conosciuto direttamente o tramite clienti fidati o colleghi?</p> <p>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:</p> <p>(a) condanne e sanzioni per violazioni delle normative;</p> <p>(b) sospetti casi di atti illeciti o frode;</p> <p>(c) indagini in corso;</p> <p>(d) pubblicità negativa;</p> <p>(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;</p> <p>(b) divergenze d'opinione o disaccordi con la società;</p> <p>(c) integrità della dirigenza e del Consiglio di Amministrazione;</p> <p>(d) motivazioni del cambiamento di revisore;</p>				

Descrizione	SÌ	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?				
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? 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. Esiste una ragionevole convinzione che i rischi associati al settore di attività e al potenziale cliente sono accettabili? 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;				

Descrizione	Sì	NO	Non applicabile	Commenti
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; 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; 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? <ul style="list-style-type: none"> • 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? 15. Si può ragionevolmente escludere la presenza di aree di bilancio specifiche o conti specifici meritevoli di ulteriore attenzione? In caso negativo, indicare quali.				

Descrizione	SÌ	NO	Non applicabile	Commenti
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.				

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: _____
(Responsabile della revisione)

Data: _____

ALLEGATO 5.2 - Esempio di questionario relativo al mantenimento dell'incarico

Modalità di compilazione

È opportuno, ove possibile e rilevante ai fini della ripercorribilità dell'attività svolta, che il revisore inserisca nella colonna "Commenti", in maniera sintetica, le fonti informative e le evidenze ottenute. In tale colonna, è opportuno altresì commentare casi rilevanti di risposta negativa.

In caso di incarico sindaci-revisori, il tema dell'indipendenza va declinato anche individualmente, oltre che collegialmente.

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

QUESTIONARIO RELATIVO AL MANTENIMENTO DELL'INCARICO DI REVISIONE

Descrizione	Sì	NO	Non applicabile	Commenti
Affidabilità della società (sia a livello di assetto proprietario che di Direzione) 1. Sono state considerate e valutate accettabili le eventuali variazioni significative rispetto allo scorso esercizio dei seguenti aspetti: <ul style="list-style-type: none">• compagine sociale e composizione del management;• affidabilità del sistema di controllo interno;• composizione degli organi di governance (in caso affermativo indagare le motivazioni);• insorgere di dubbi circa l'integrità del cliente (per esempio, commenti apparsi sulla stampa o su altri media relativi alla società e/o ai membri della sua Direzione);• altre significative variazioni.				
Indicatori economico- finanziari 2. Sono state considerate e valutate accettabili le eventuali variazioni significative rispetto allo scorso esercizio dei seguenti aspetti: <ul style="list-style-type: none">• principali indicatori di carattere economico- finanziario (ad esempio, fatturato, risultato d'esercizio, indici di liquidità, posizione finanziaria netta, ecc.);• condizioni in essere presso i principali istituti di credito;• altre variazioni (specificare).				
Adeguatezza delle risorse professionali				

Descrizione	Sì	NO	Non applicabile	Commenti
<p>impiegate dal revisore:</p> <p>3. Si possono ragionevolmente escludere cambiamenti nel settore in cui opera il cliente o problematiche che potrebbero rendere necessaria una nuova valutazione della competenza e del livello di specializzazione del personale di revisione o della necessità di ricorrere all'utilizzo di esperti?</p>				
<p>Altri aspetti da considerare</p> <p>4. Si possono ragionevolmente escludere ulteriori problematiche che potrebbero rendere necessaria una nuova valutazione in merito alla continuazione dell'incarico con il cliente? Ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • incertezze relative alla continuità aziendale; • contenziosi o contestazioni di rilievo sorti successivamente all'accettazione dell'incarico; • conflitti su problematiche contabili o di revisione sorti nel corso della revisione del bilancio dell'esercizio precedente; • eventuali limitazioni imposte dal cliente durante lo svolgimento della revisione del bilancio dell'esercizio precedente. 				
<p>Valutazione dell'indipendenza</p> <p>5. È stato effettuato un aggiornamento della valutazione dell'indipendenza al fine di mantenere i rapporti con il cliente? Sono state ottenute le attestazioni di indipendenza necessarie?</p> <p>6. Sono state adottate salvaguardie sufficienti tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile le minacce all'indipendenza?</p>				

Conclusioni

Sulla base delle considerazioni, delle valutazioni e degli elementi illustrati in precedenza, si ritiene opportuno:

continuare l'incarico

oppure

adottare le seguenti misure:¹⁵

Preparato da: _____

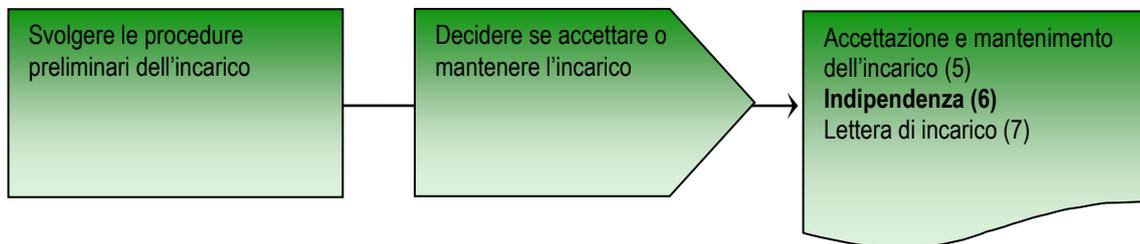
Data: _____

Approvato da: _____
(Responsabile della revisione)

Data: _____

¹⁵ Motivare a seconda delle circostanze. Ad esempio: prevedere l'impiego di personale specialistico; prevedere il ricorso ad esperti; valutare lo scioglimento consensuale del rapporto con il cliente.

6. Indipendenza



Le attività preliminari dell'incarico includono la verifica dei requisiti d'indipendenza previsti dall'art. 10 del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39¹⁶.

Il punto di vista che occorre assumere per la valutazione dell'indipendenza non è soggettivo, ma quello del “terzo informato, obiettivo e ragionevole”.

La fonte sopracitata individua alcune relazioni con la società da assoggettare a revisione legale che impediscono di accettare l'incarico, quando dalla loro sussistenza un terzo informato obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che la indipendenza del revisore sarebbe compromessa. Esse sono:

- le relazioni d'affari;
- le relazioni di lavoro;
- le relazioni di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile.

Possono, poi, sussistere altre circostanze capaci di minacciare l'indipendenza del revisore, circostanze che, tuttavia, entro certi limiti, possono essere mitigate con adeguate misure di salvaguardia.

Nel valutare i rischi di compromissione dell'indipendenza, il revisore tiene conto sia dei rapporti e delle relazioni intrattenuti con la società sottoposta a revisione sia dei rapporti intrattenuti dagli altri soggetti appartenenti alla sua “rete”.

La rete è definita dall'art. 1, co. 1, lettera l), del D.Lgs. n. 39/2010 quale “la struttura alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale, che è finalizzata alla cooperazione e che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o fa capo ad una proprietà, un controllo o una Direzione comuni e condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualità, la stessa strategia aziendale, uno stesso nome o una parte rilevante delle risorse professionali”.

In linea di massima, una circostanza di compromissione o di minaccia all'indipendenza in capo a un soggetto della rete deve essere considerata come se operasse direttamente in capo al revisore.

A nulla rilevano, in questa valutazione, le eventuali percentuali di “partecipazione” del revisore alla rete, in termini di ripartizione di utili o di provvigioni o di benefici analoghi che, peraltro, spesso sono del tutto assenti.

¹⁶ Quanto contenuto nel presente capitolo potrebbe subire variazioni in conseguenza dell'emanazione di specifici principi sull'indipendenza del revisore emessi ai sensi dell'art.10, comma 12, del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

Tuttavia la valutazione delle circostanze che compromettono o minacciano l'indipendenza del revisore, anche considerando la rete, deve essere condotta valutando tutte le caratteristiche del caso, senza automatismi e senza limitarsi ai soli aspetti formali.

6.1 Minacce e rischi per l'indipendenza

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);
- 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.

6.2 Sistemi di salvaguardia

In presenza di circostanze che minacciano l'indipendenza dell'attività di revisione, il revisore valuta la rilevanza delle stesse e documenta la valutazione effettuata, nonché l'esistenza di un adeguato sistema di salvaguardia che contenga il livello di rischio entro limiti ragionevolmente accettabili.

Per "sistema di salvaguardia" si intende l'insieme documentato delle procedure, dei comportamenti e dei provvedimenti che mirano a proteggere l'autonomia di giudizio del revisore e a mantenere l'attività di revisione in un contesto trasparente di obiettività e imparzialità.

Queste procedure coprono i seguenti aspetti:

- informazione e comprensione della normativa sull'indipendenza da parte di tutti i partecipanti all'incarico;
- identificazione tempestiva di ogni possibile minaccia e periodico monitoraggio;

-
- documentazione e gestione dei rischi identificati e risoluzione delle relative problematiche.

In particolare, al fine di acquisire informazioni in relazione ai rapporti ed alle relazioni ritenute rilevanti, intrattenute con la società dal revisore o da altri soggetti appartenenti alla sua rete, si suggerisce che il revisore ottenga ogni anno, da parte di tutto il personale professionale eventualmente impiegato nell'incarico, la conferma che lo stesso è pienamente consapevole delle direttive e delle procedure relative all'indipendenza alle quali si è adeguato.

Detta dichiarazione, rilasciata con apposito modulo¹⁷, costituisce documentazione della revisione.

6.3 Documentazione inerente l'indipendenza

La documentazione inerente all'indipendenza richiesta dal D.Lgs. n. 39/2010 e dai principi di revisione internazionali include:

- l'identificazione delle minacce; la valutazione della rilevanza delle stesse e le misure di salvaguardia adottate per ridurle o eliminarle (art. 10, comma 7);
- le procedure adottate per rilevare e prevenire tempestivamente le minacce (art. 10, comma 5 e 6);
- le conclusioni sulla conformità ai principi sull'indipendenza applicabili all'incarico di revisione ed eventuali discussioni al riguardo¹⁸.

6.4 Considerazioni per i sindaci-revisori

Il tema dell'indipendenza è affrontato in modo simile, ma non perfettamente uguale, nei Principi di Comportamento del Collegio Sindacale di società non quotate¹⁹, che guidano i professionisti contabili nello svolgimento delle funzioni sindacali.

In tutti i casi in cui non esiste piena corrispondenza tra i Principi di Comportamento e le disposizioni dell'art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010, i sindaci-revisori sono tenuti ad applicare la seconda fonte.

Come si è sopra precisato ogni sindaco – revisore è tenuto a considerare la propria indipendenza sia in sede di accettazione o mantenimento dell'incarico, sia nel corso dello svolgimento dell'incarico. Tuttavia, anche il Collegio Sindacale, nella sua collegialità, è tenuto a considerare l'indipendenza dei suoi componenti, a vigilare sul mantenimento di tale indipendenza e ad intervenire, nell'ambito della funzione sindacale, come previsto dalla Norma 1.4 dei citati Principi di Comportamento, quando questa dovesse venire meno e non fosse possibile ottenere dal sindaco coinvolto i comportamenti conseguenti.

Quando, tuttavia, sussistono circostanze che minacciano l'indipendenza di un sindaco revisore, la collegialità dell'organo consente di attivare misure di salvaguardia non praticabili da un revisore individuale.

¹⁷ Un esempio di modulo di attestazione di indipendenza è riportato nell'[Allegato 6.1](#).

¹⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 24 b).

¹⁹ Principi di comportamento del Collegio Sindacale di società non quotate – CNDCEC settembre 2015.

ALLEGATO 6.1 - 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:

- Art 2409-*quinques* Codice Civile; ²⁰
- Art. 10 Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39;
- Titolo I, art. 9 Codice deontologico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
- 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.

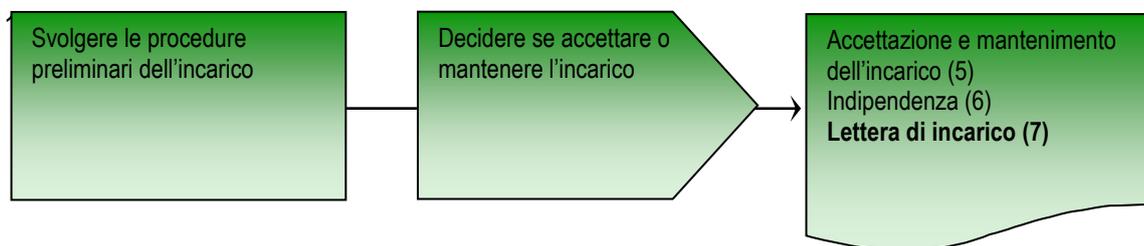
È mia la responsabilità di segnalare eventuali modifiche a quanto sopra dichiarato.

Firma: _____

Data: _____

²⁰ In vigore fino all'emanazione del regolamento previsto dall'art. 10 Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

7. Lettera di incarico



7.1 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.

Nel dettaglio, i termini concordati dell'incarico, da riportare in apposita lettera o anche in un'altra forma idonea a documentare l'accordo per iscritto, includono:

- l'obiettivo e la portata della revisione contabile del bilancio, incluse le modalità di svolgimento dell'incarico;
- l'identificazione del bilancio sottoposto a revisione legale e il quadro delle regole di redazione che saranno applicate;
- la definizione delle responsabilità del revisore;
- la definizione delle responsabilità della Direzione che includono:
 - la responsabilità per la corretta applicazione delle norme che disciplinano i criteri di redazione del bilancio;
 - la responsabilità per quella parte del controllo interno che consente la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi;
 - la responsabilità di fornire al revisore accesso a tutte le informazioni di cui la Direzione sia a conoscenza relative alla redazione del bilancio oggetto di revisione o ad ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere alla Direzione ai fini della revisione contabile, nonché di fornire al revisore la possibilità di contattare senza limitazioni le persone all'interno della società dalle quali egli ritenga necessario acquisire elementi probativi;
- il tipo di relazione (forma e contenuto) che sarà emessa al termine dell'incarico.

La lettera d'incarico deve anche indicare i corrispettivi previsti per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri di adeguamento nel corso della sua durata²¹. La lettera d'incarico può, inoltre, contenere altre informazioni, quali, per esempio, le modalità di fatturazione.

La lettera d'incarico è formalmente accettata da chi conferisce l'incarico stesso. A tale scopo si suggerisce che nei casi di revisione legale obbligatoria l'assemblea dei soci, cui è demandato per legge il compito di conferire l'incarico, faccia esplicito riferimento a tale lettera nel verbale di delibera in modo tale che ne risultino definite tutte le clausole contrattuali. L'**Allegato 7.1** contiene un esempio di lettera di incarico di revisione, tratto dall'appendice 1 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, integrato da altri elementi tratti dalla pratica professionale.

Infine, anche se non previsto in modo specifico dalla legge, si raccomanda che la lettera di incarico preveda la dichiarazione che il revisore conosca bene le regole sull'indipendenza e sull'obiettività previste dall'art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010 e ne attesti le condizioni e l'impegno al loro rispetto per la durata dell'incarico.

7.2 Considerazioni per i sindaci–revisori

L'obbligo di definire i termini dell'incarico ai sensi del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 è applicabile anche ai sindaci-revisori.

È, quindi, necessario che i candidati sindaci, inclusi i supplenti, coordinandosi prima della data di convocazione dell'assemblea che deve procedere alla loro nomina, facciano pervenire al legale rappresentante della società una lettera di incarico, redatta di comune accordo e destinata all'assemblea.

Sebbene gli obblighi derivanti dal principio sopra citato riguardino solo i termini dell'incarico di revisione, è consigliabile che i candidati sindaci-revisori predispongano una proposta unitaria, pertinente sia la funzione sindacale sia la revisione legale.

L'**Allegato 7.2** propone un modello di lettera di incarico unitaria per le due funzioni.

Qualora non fosse possibile la definizione dei termini dell'incarico prima della delibera assembleare, i sindaci eletti si riserveranno di accettare la nomina solo dopo aver espletato, collegialmente, i passaggi necessari, come anche suggerito nei Principi di Comportamento del Collegio Sindacale di società non quotate, nella sezione 1²².

²¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 10 (I).

²² Principi di comportamento del Collegio Sindacale di società non quotate, CNDCEC, settembre 2015.

ALLEGATO 7.1 – Esempio di lettera d’incarico di revisione²³

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 da²⁴ stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa, secondo i termini di seguito riportati.

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 contabili²⁵.

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 di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni

²³ 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.

²⁴ Da adattare alle specifiche circostanze in relazione ai principi contabili utilizzati per la redazione dell’informativa finanziaria.

²⁵ Potranno essere aggiunte ulteriori tipologie di incarico quali, ad esempio, la revisione contabile del “reporting package” nei gruppi aziendali, etc.

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;
- 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".

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.

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 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:

- 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.).

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.

10 Coperture assicurative

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

- *Compagnia* *Polizza N.* *Scadente il* *Massimale.....*

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)

.....

Per presa visione e accettazione per conto della Società

(firma)

.....

(Il legale Rappresentante o Procuratore)

Data

ALLEGATO 7.2 - Esempio di lettera di incarico unitaria di candidati sindaci – revisori (funzioni sindacali e funzioni di revisione legale)

Sindaci, Organo di controllo delle srl, Sindaco Unico

Al legale rappresentante della ABC spa/srl/soc.coop.

Luogo e data

Ci avete proposto la candidatura alla nomina nel collegio sindacale (nell'organo di controllo) incaricato anche della revisione legale del bilancio d'esercizio della ABC spa/srl/soc.coop. (di seguito anche la "Società"), ai sensi dell'articolo 14 e seguenti del D.Lgs. n. 39/2010, per il triennio 201X, 201X+1, 201X+2. Con la presente siamo lieti di confermarvi la nostra disponibilità ad accettare il mandato, secondo i termini di seguito riportati.

1. Obiettivo del mandato

L'oggetto del mandato è il seguente:

- l'assunzione e l'esercizio delle funzioni di collegio sindacale della ABC spa/soc.coop. (di organo di controllo della ABC srl) per il triennio 201X, 201X+1, 201X+2 secondo le disposizioni di legge ed in particolare quelle contenute negli artt. 2397-2409 del codice civile.

Il dottor *Nome e Cognome* è candidato ad assumere il ruolo di presidente, mentre il dottor *Nome e Cognome* ed il dottor *Nome e Cognome* sono candidati ad assumere il ruolo di sindaci (membri) effettivi.

Il dottor *Nome e Cognome* ed il dottor *Nome e Cognome* sono candidati ad assumere il ruolo di sindaci (membri) supplenti.

- La revisione legale del bilancio al 31 dicembre 201X e dei due successivi esercizi con chiusura al 31 dicembre 201X+1 e 201X+2 della società ABC spa/srl/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 noi svolta con l'obiettivo di esprimere un giudizio sul bilancio.

2. **Responsabilità, svolgimento delle funzioni, corrispettivi**

2.1 *Funzioni di collegio sindacale (di organo di controllo)*

2.1.1 *Responsabilità e svolgimento dell'incarico*

Il collegio sindacale (l'organo di controllo) è responsabile della vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento.

La responsabilità di tale osservanza, del rispetto di tali principi e dell'adeguatezza di tale assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento è degli amministratori.

Il collegio sindacale (l'organo di controllo) assiste alle riunioni degli organi sociali e svolge gli altri compiti previsti dalle leggi.

Gli amministratori e la Direzione si impegnano:

- a darci accesso a tutte le informazioni di cui siano a conoscenza, necessarie allo svolgimento della nostra funzione,
- a fornirci ulteriori informazioni da noi ritenute necessarie,
- a consentirci di contattare tutte le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali possiamo ritenere necessario acquisire informazioni.

Nello svolgimento delle nostre funzioni faremo riferimento alle Norme di comportamento del collegio sindacale emesse dal CNDCEC (nel seguito NCCS).

Nell'espletamento di specifiche operazioni di ispezione e controllo potremo valerci di collaboratori ed ausiliari, sotto le condizioni e nei limiti di cui all'art. 2403 bis, comma 4 e 5, c.c.

2.1.2 *Verbalizzazioni e relazione annuale*

Nel corso dello svolgimento delle nostre funzioni verbalizzeremo sul libro previsto dall'art. 2421, comma 1, n.5), c.c., gli accertamenti eseguiti ed il contenuto delle nostre riunioni periodiche.

In occasione della assemblea convocata per l'approvazione del bilancio presenteremo la nostra relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

2.1.3 *Stima dei corrispettivi*

Sulla base di quanto sopra esposto e tenuto conto delle informazioni acquisite dalla Direzione in relazione all'impresa ed al contesto in cui opera, alle sue dimensioni, alla sua organizzazione ed al sistema di controllo interno esistente²⁶, abbiamo stimato un impegno di n..... ore, per un corrispettivo complessivo di Euro..... per ogni esercizio.

²⁶ In caso di rinnovo di incarico questa fase va adattata in conseguenza.

2.2 Funzioni di revisione legale

2.2.1 Responsabilità del revisore

La revisione sarà da noi 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 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 nostre valutazioni del rischio, considereremo il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. Vi comunicheremo, tuttavia, formalmente, le eventuali carenze significative negli aspetti del controllo interno, che avremo identificato nel corso del nostro lavoro.

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

La revisione sarà da noi 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;
- b) per il controllo interno ed in particolare per quella parte 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 fornirci:
 - 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 il Collegio possa richiedere alla Direzione ai fini della revisione legale;
 - iii. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il Collegio 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. 720 B *“La responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all’espressione del giudizio sulla coerenza”*.

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. 250 B *“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.]

2.2.2 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.

2.2.3 Carte di lavoro

Le carte di lavoro da noi predisposte, su qualsiasi formato, o acquisite dalla vostra Società o da terzi a supporto dell’attività di revisione oggetto del presente incarico, saranno di nostra proprietà e tutte le informazioni in esse contenute saranno da noi considerate strettamente riservate e confidenziali e conseguentemente trattate. Qualsiasi richiesta di consultazione delle nostre 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).

2.2.4 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”]* abbiamo 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.

3. Clausole pertinenti i corrispettivi

I corrispettivi verranno annualmente adeguati a partire dal *giorno/mese/anno (indicare la data successiva di un anno a quella prevista per l'assemblea di nomina)* in base alla variazione totale dell'indice Istat del costo della vita (indice dei prezzi di 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'organizzazione ed il controllo interno, cambiamenti normativi), che comportino una modifica dei tempi rispetto a quanto stimato, esse saranno discusse con la Direzione per formulare una modifica 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.

4. Indipendenza ed insussistenza di cause di incompatibilità

Ai sensi dell'art. 2399 c.c. e delle regole deontologiche che disciplinano la professione contabile, nonché delle disposizioni sull'indipendenza del revisore contenute nel D.Lgs. n. 39/2010, dichiariamo sin d'ora la nostra indipendenza nei confronti della Società e l'insussistenza di cause di incompatibilità per l'assunzione di questo mandato.

Ci impegniamo altresì a porre in atto tutte le azioni necessarie a verificare che tali condizioni permangano per l'intera durata del mandato.

Ciascuno degli scriventi professionisti invierà alla vostra società, prima della data di convocazione della assemblea che deve nominare il collegio sindacale (organo di controllo), il proprio curriculum professionale ed una dichiarazione sugli incarichi di amministrazione e controllo ricoperti presso altre società, ai sensi dell'art. 2400, comma 4, c.c.

5. Normativa sulla Privacy

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

- 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 provvederemo a ottenere il Vostro preventivo consenso scritto.

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

6. Adempimenti in osservanza della disciplina antiriciclaggio

In quanto soggetti destinatari della normativa antiriciclaggio ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. b), del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, Vi informiamo che il conferimento del presente incarico determina l'insorgere, in capo ai sottoscritti, 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.).

Ci fornirete, pertanto, sotto la Vostra responsabilità penale che conseguirebbe in caso di violazione, tutte le informazioni necessarie e aggiornate per consentirci 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, ci fornirete per iscritto tutte le informazioni necessarie e aggiornate delle quali siete a conoscenza.

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

Con riferimento all'obbligo di segnalazione delle operazioni sospette all'Unità di Informazione Finanziaria ("UIF"), a cui saremo tenuti, pena l'applicazione di sanzioni, Vi precisiamo che tale obbligo dovrà essere da noi 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 ai sottoscritti 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.

7. Coperture assicurative

Ciascuno degli scriventi professionisti ha sottoscritto una polizza di copertura dei rischi professionali come segue:

Nome e Cognome

- *Compagnia* *Polizza N.* *scadente il Massimale.....*

- *Nome e Cognome*
- *Compagnia* *Polizza N.* *scadente ilMassimale.....*

Nome e Cognome

Compagnia Polizza N. scadente ilMassimale.....

Nome e Cognome

Compagnia Polizza N. scadente ilMassimale.....

Nome e Cognome

Compagnia Polizza N. scadente ilMassimale.....

* * *

Qualora l'Assemblea degli azionisti (dei soci) accetti la presente assegnandoci il mandato, vi chiediamo di firmare e di restituirci l'allegata copia della presente lettera, sottoscritta dal legale rappresentante, a conferma della presa visione e dell'accettazione del suo contenuto, incluse le reciproche responsabilità, nonché di fornirci copia della delibera di nomina da parte dell'Assemblea.

Firma

Nome e Cognome candidato presidente

Indirizzo di studio

C.F. e P. IVA

Firma

Nome e Cognome candidato sindaco (membro) effettivo

Indirizzo di studio

C.F. e P. IVA

Firma

Nome e Cognome candidato sindaco (membro) effettivo

Indirizzo di studio

C.F. e P. IVA

Firma

Nome e Cognome candidato sindaco (membro) supplente

Indirizzo di studio

C.F. e P. IVA

Firma

Nome e Cognome candidato sindaco (membro) supplente

Indirizzo di studio

C.F.

e P. IVA

Per presa visione e accettazione per conto della Società

(firma)

.....

(Il legale Rappresentante o Procuratore)

Data

8. Controllo di qualità negli incarichi di revisione legale

8.1 Controllare la qualità dell'incarico

Il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1 riguarda il controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad una informazione e servizi connessi.

Entro il suo ambito di regolazione, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 tratta del controllo di qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio. Il principio presenta le procedure di controllo della qualità che il revisore deve adottare per garantire che:

- la revisione contabile sia conforme ai principi professionali ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili,
- la relazione di revisione emessa sia appropriata alle circostanze.

Il principio presenta i seguenti contenuti:

- conformità ai principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza, per tutti i membri del team di revisione,
- accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico,
- adeguatezza del team di revisione,
- svolgimento dell'incarico, in particolare con:
 - o Direzione, supervisione e svolgimento,
 - o riesame del lavoro svolto dai membri del team, per accertarsi che gli elementi probativi acquisiti siano sufficienti ed appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte,
 - o consultazione di soggetti esperti, quando necessario,
 - o riesame della qualità dell'incarico,
 - o gestione delle divergenze di opinione;
- monitoraggio, ovvero controllo, che le regole stabilite dal revisore riguardo al processo di controllo della qualità siano rispettate.

In particolare, il riesame del lavoro comporta, fra l'altro, che le carte di lavoro predisposte da un membro del team siano riviste da un membro più esperto che deve documentare la sua supervisione.

La consultazione, quando necessaria, comporta il ricorso al parere di un esperto su questioni dubbie o controverse. L'esperto può essere interno o esterno al team, cioè interno alla società di revisione che ha ricevuto l'incarico, oppure può anche essere un soggetto terzo.

Il riesame della qualità dell'incarico prevede il ricorso a un soggetto esperto esterno al team, ma interno alla società di revisione incaricata, oppure, anche, a un soggetto estraneo al revisore, perché riveda la documentazione predisposta e le conclusioni raggiunte, per valutarne la coerenza interna e la conformità ai principi di revisione.

L'applicazione del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 dipende dalla organizzazione del revisore. I contenuti del principio sono compiutamente e integralmente applicabili solo da una società di revisione di grandi o medie dimensioni. Tuttavia, questo non esime i revisori diversamente organizzati (piccole società di revisione, revisori individuali che utilizzano collaboratori ed ausiliari, revisori individuali che operano senza collaborazioni) dal mettere in atto quelle procedure di controllo della qualità che sono applicabili alla loro situazione.

Per esempio un revisore che opera individualmente è comunque tenuto a:

- conformarsi ai principi etici ed alle regole sull'indipendenza;
- svolgere specifiche procedure di accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico;
- auto-valutare le proprie competenze e capacità per svolgere l'incarico;
- ricorrere ad una consultazione esterna, quando pertinente;
- richiedere un riesame della qualità dell'incarico ad un soggetto esterno terzo, quando necessario.

8.2 Considerazioni per i sindaci-revisori

Ai fini dell'applicazione dei contenuti del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, l'organizzazione di un collegio sindacale, che utilizzi o meno collaboratori ed ausiliari, si pone a un livello intermedio tra una piccola società di revisione ed un revisore individuale senza collaboratori.

Il collegio, infatti, costituisce un team di revisione e, quindi, oltre che applicare quanto sopra indicato con riferimento a un revisore individuale, è tenuto a definire regole interne di riesame del lavoro e, quando utilizza collaboratori e ausiliari, anche regole di formazione continua dei collaboratori, di Direzione e supervisione e qualche forma di monitoraggio.

9. Significatività



9.1 Natura della significatività

La significatività degli errori è un concetto fondamentale nella revisione, tanto che le è stato dedicato l'intero principio di revisione internazionale n. 320, "*Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile*".

Gli errori sono considerati significativi quando ci si può "*ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio*"²⁷.

I giudizi sulla significatività sono elaborati dal revisore alla luce di circostanze contingenti e sono influenzati dall'entità, dalla natura dell'errore, o da una combinazione di entrambe.

La significatività non consiste in un valore puntuale. Essa è costituita, piuttosto, dall'area indefinita tra ciò che molto probabilmente non è significativo e ciò che molto probabilmente è significativo, cioè potrebbe consistere in un intervallo, più o meno ampio, di valori.

Per questo motivo, la significatività determinata in sede di pianificazione della revisione contabile definisce una soglia, ma il giudizio non consiste semplicemente nel valutare gli errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, di importo inferiore a tale soglia e non corretti dalla società, come non significativi. Infatti, le circostanze relative ad alcuni errori possono indurre il revisore, grazie alla sua sensibilità tecnica, a valutarli comunque come significativi sebbene essi siano quantitativamente al di sotto della soglia della significatività.

Dal punto di vista procedurale, la significatività è determinata inizialmente dal revisore in sede di pianificazione in base alla propria percezione delle esigenze degli utilizzatori del bilancio²⁸. Questo implica che la significatività sia indipendente dal livello di rischio di errori significativi del bilancio e sarebbe un errore ridurre il livello di significatività sul bilancio nel suo complesso a causa di un rischio di revisione valutato come elevato.

Il livello di significatività determinato preliminarmente, durante la fase di pianificazione, non è un elemento statico e immutabile. Solo con il suo continuo affinamento, sulla base delle informazioni raccolte nel corso del processo di revisione, la significatività acquisirà il suo valore definitivo sulla base del quale sarà valutato se l'errore individuato possa avere impatto sul giudizio di revisione e quindi sulla tipologia di relazione da emettere.

²⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo 2.

²⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo 4.

In ogni caso, la significatività, determinata inizialmente dal revisore durante la fase di pianificazione sulla base del proprio giudizio professionale, costituisce una base per²⁹:

- a) *stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio;*
- b) *identificare e valutare i rischi di errori significativi;*
- c) *stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti*".

9.2 Livelli di significatività

Esistono tre livelli di significatività che il revisore deve considerare:

- la significatività per il bilancio nel suo complesso;
- la significatività operativa;
- la significatività specifica, ancorché nel caso di revisione di imprese di dimensioni minori spesso il suo calcolo non sia necessario.

Diverso è il concetto di errore chiaramente trascurabile di cui si dirà al paragrafo 9.5.

Il revisore non comunica mai i livelli di significatività alla Direzione e ai responsabili dell'impresa sottoposta a revisione, in modo da non compromettere l'efficacia della revisione.

Consideriamo di seguito tali livelli.

9.2.1 La significatività per il bilancio nel suo complesso

Lo scopo principale della "significatività per il bilancio nel suo complesso" è definire un limite, quantitativo e qualitativo, in base al quale saranno valutati gli errori (singoli e complessivi) individuati dal revisore per decidere se modificare il proprio giudizio sul bilancio³⁰.

La significatività per il bilancio nel suo complesso è stabilita preliminarmente durante la fase di pianificazione sulla base dei dati, delle informazioni e dei documenti disponibili al momento della formulazione della strategia generale di revisione e successivamente aggiornata sulla base delle informazioni via via acquisite dal revisore.

La significatività per il bilancio nel suo complesso non è basata sulla valutazione del rischio di revisione; al contrario, è la significatività che lo influenza, in termini di natura, tempistica ed estensione delle procedure da svolgere. In altre parole, non è corretto incrementare la significatività per ridurre il rischio di revisione (e le procedure da svolgere). È, invece, corretto che la significatività, determinata in base alla percezione che il revisore ha delle esigenze degli utilizzatori del bilancio, comporti una certa determinazione del rischio di revisione.

In termini concreti, la significatività per il bilancio nel suo complesso determina il limite numerico, oltre il quale il revisore valuta gli impatti sul giudizio di revisione degli errori individuati.

²⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo 6.

³⁰ Per il concetto di giudizio con modifica si veda il glossario.

Circa le sue modalità di calcolo: *“La determinazione della significatività implica l’esercizio del giudizio professionale. Come punto di partenza nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso, viene spesso applicata una percentuale ad un valore di riferimento prescelto”*³¹.

L’ISA Guide dell’IFAC suggerisce i parametri di bilancio e le percentuali riportate in tabella 9.A.

TABELLA 9.A – Calcolo della significatività secondo la guida IFAC

Valore di riferimento	ISA Guide IFAC	
	% minima	% massima
Ricavi	1%	3%
Risultato operativo	3%	7%
Totale attivo	1%	3%
Patrimonio netto	3%	5%

La tabella sopra riportata propone le poste di bilancio considerate particolarmente rilevanti per gli utilizzatori del bilancio e un intervallo delle percentuali da applicare in loro corrispondenza. La scelta tanto delle voci da utilizzare quanto delle percentuali da applicare (all’interno dell’intervallo indicato) costituisce esercizio del giudizio professionale del revisore, che terrà in considerazione aspetti tra i quali:

- le esigenze degli utilizzatori;
- la natura dell’impresa;
- le eventuali rettifiche ai dati contabili;
- le modalità di finanziamento dell’impresa;
- la volatilità dei dati di bilancio;
- la fase del ciclo di vita dell’impresa e la congiuntura economica.

Ad esempio, per quanto riguarda le eventuali rettifiche ai dati contabili, *“qualora in un’impresa l’utile ante imposte sia un valore costantemente simbolico, come nel caso di un’attività gestita dal proprietario-amministratore in cui il proprietario prelevi la maggior parte dell’utile prima delle imposte sotto forma di remunerazione, può essere più pertinente un valore di riferimento quale l’utile prima della remunerazione e delle imposte”*³².

Non è da escludere che il giudizio professionale del revisore, basandosi sulle specifiche circostanze di ogni incarico possa utilizzare voci di riferimento o percentuali anche differenti da quelli proposti dalla ISA Guide.

³¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo A3.

³² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo A8.

9.2.2 La significatività operativa

Qualora si pianificasse la revisione contabile unicamente con l'obiettivo di individuare errori singolarmente significativi, si trascurerebbe l'eventualità che un insieme di errori, singolarmente non significativi, possa rendere il bilancio significativamente errato, non lasciando alcun margine per possibili errori non individuati.

La significatività operativa per la revisione è determinata per ridurre a un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel bilancio superi la significatività per il bilancio nel suo complesso.

La significatività operativa è determinata *“in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso”*³³.

La significatività operativa è utilizzata *“ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti”*³⁴.

La prassi professionale determina la significatività operativa solitamente all'interno di un intervallo tra il 60% e l'85% della significatività per il bilancio nel suo complesso. Tuttavia, *“la determinazione della significatività operativa per la revisione non è un semplice calcolo meccanico e richiede l'esercizio del giudizio professionale”*³⁵.

In termini generali, e salvo un diverso giudizio professionale, la significatività operativa determina, a livello di pianificazione prima, di aggiornamento della pianificazione poi, il limite numerico sotto il quale, salvo vi siano specifici rischi da fronteggiare, i saldi o le transazioni o le asserzioni non sono esaminati ai fini della revisione.

Contrariamente alla significatività per il bilancio nel suo complesso, la significatività operativa può essere influenzata dai fattori che determinano il rischio di revisione, quali ad esempio:

- la comprensione dell'impresa e gli esiti derivanti dallo svolgimento delle procedure di valutazione dei rischi;
- la natura e l'ammontare degli errori identificati negli incarichi precedenti;
- le aspettative di possibili errori nel periodo amministrativo in esame.

Ad esempio, se fosse valutato alto il rischio di valorizzazione delle rimanenze di magazzino, la significatività operativa in tale area potrebbe essere ridotta affinché, aumentando il volume dei controlli, sia diminuito il rischio di identificazione. Viceversa, se il rischio di errori significativi nel saldo dei crediti verso clienti fosse valutato basso, la significatività operativa in tale area potrebbe essere incrementata per ridurre le procedure di validità.

9.2.3 La significatività specifica

In alcuni casi, può essere necessario identificare errori di misura inferiore rispetto alla significatività per il bilancio relativamente ad alcune aree particolarmente sensibili per gli utilizzatori del bilancio.

A titolo puramente esemplificativo, in alcuni casi potrebbero essere considerate aree particolarmente sensibili i compensi degli amministratori, alcuni dati specifici del settore di attività, la conformità alla legislazione o alcune condizioni di un contratto quale, per esempio, un covenant legato a un'operazione di finanziamento.

³³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo 10.

³⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo 11.

³⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo A12.

In questo caso, il revisore stabilisce un livello di significatività specifica, inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, per ognuna di queste aree sensibili. Al fine dello svolgimento delle procedure conseguenti su queste aree sensibili, il revisore normalmente determina un livello di significatività specifica operativa.

In molti casi, le circostanze che si riscontrano nella revisione di imprese di dimensioni minori non richiedono la determinazione di livelli di significatività specifica.

9.3 L'utilizzo della significatività nel corso della revisione

La significatività è utilizzata dal revisore in tutte le fasi della revisione, come elencato di seguito.

Fase di pianificazione

- stabilire quali aree del bilancio sia necessario sottoporre a procedure di revisione
- definire il contesto per la strategia generale di revisione
- pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione specifiche
- determinare la significatività specifica per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per cui ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo inferiore alla significatività generale possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori dell'informazione finanziaria

Fase di valutazione del rischio

- identificare quali procedure di valutazione dei rischi siano necessarie
- valutare l'impatto dei rischi identificati
- valutare i risultati delle procedure di valutazione dei rischi

Fase di risposta al rischio

- determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti

Fase di reporting

- valutare l'effetto degli errori non corretti³⁶
- formare il giudizio nella relazione di revisione³⁷.

9.4 L'aggiornamento dei livelli di significatività

I livelli di significatività identificati in fase di pianificazione sono basati su conoscenze, ancora incomplete, dell'impresa e del contesto in cui opera. Pertanto, nel corso della revisione è necessario valutare se si debbano modificare i livelli di significatività determinati nella fase iniziale della revisione.

Normalmente la significatività sul bilancio nel suo complesso non è modificata frequentemente. Tuttavia, può essere necessario modificarla quando il revisore acquisisce nuove informazioni o interviene una modifica nella sua comprensione dell'impresa e delle sue attività operative³⁸.

³⁶ Il modo in cui la significatività è applicata nella valutazione dell'effetto di eventuali errori, ai fini dell'espressione del giudizio di revisione, è trattato nel principio di revisione internazionale n. 450.

³⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo 5.

³⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo 12 e 13.

La significatività operativa può cambiare sulla base di nuovi fattori di rischio o risultati emersi dalla revisione che possono non avere alcuni effetti sulla significatività generale. Le modifiche alla significatività operativa avranno come effetto il cambiamento della natura, della tempistica e dell'ampiezza delle procedure di revisione.

In merito alla necessità di aggiornamento della significatività il principio (ISA Italia) n. 450 recita: *“Prima di valutare l'effetto degli errori non corretti, il revisore deve valutare nuovamente la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 per confermare se rimanga appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi dell'impresa.”*³⁹

Qualora il revisore giunga a ritenere appropriato un livello di significatività sul bilancio nel suo complesso inferiore a quello determinato in fase di pianificazione, deve stabilire se sia necessario modificare la significatività operativa e se la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti continuino ad essere appropriate⁴⁰.

Un abbassamento dei livelli di significatività nella fase finale della revisione che comporti, ad esempio, la necessità di estendere i controlli svolti può determinare difficoltà organizzative per il revisore che devono comunque essere sempre superate. Proprio al fine di minimizzare il rischio che si manifesti questa circostanza, è importante porre la massima attenzione nella valutazione degli elementi conoscitivi disponibili al fine di determinare correttamente i livelli di significatività fino dalla fase della pianificazione.

Ogni cambiamento nella significatività deve portato all'attenzione dell'intero team di revisione.

9.5 Gli errori chiaramente trascurabili

In merito agli errori “chiaramente trascurabili”, il paragrafo A2 del principio di revisione internazionale n. 450, così si esprime: *“Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitano di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio.*

‘Chiaramente trascurabile’ non è un'espressione equivalente a ‘non significativo’. Gli aspetti che sono chiaramente trascurabili saranno di un ordine di grandezza del tutto diverso (minore) rispetto alla significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale n. 320, e saranno aspetti chiaramente irrilevanti, sia considerati singolarmente sia nel loro insieme, e a prescindere dal criterio adottato per giudicarli, sia esso riferito all'entità, alla natura o alle circostanze. Quando sussistano delle incertezze sul fatto che uno o più errori siano chiaramente trascurabili, l'aspetto va considerato come non chiaramente trascurabile”.

Per quanto concerne la determinazione del livello dell'errore “chiaramente trascurabile”, la sua determinazione è rimessa al giudizio del revisore.

Nella prassi i valori più ricorrenti si situano tra il 5% e il 15% della significatività operativa.

L'**Allegato 9.1** riporta un esempio di calcolo della significatività che include anche il calcolo dell'errore chiaramente trascurabile.

³⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia), n. 450, paragrafo 10.

⁴⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia), n. 320, paragrafo 13.

9.6 Documentazione

Il revisore include nella documentazione della revisione gli importi di seguito riportati, nonché i fattori considerati ai fini della loro determinazione:

- a) la significatività per il bilancio nel suo complesso;
- b) il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa, ove applicabile;
- c) la significatività operativa per la revisione;
- d) qualunque modifica degli importi di cui ai punti a) -c) effettuata nel corso della revisione contabile⁴¹.

9.7 Considerazioni per i sindaci-revisori

Il collegio sindacale utilizzerà anche le informazioni acquisite in conseguenza della propria attività di vigilanza nel valutare l'appropriato livello di significatività.

La significatività deve essere definita in modo collegiale e dopo essere stata discussa e condivisa deve essere portata a conoscenza di eventuali collaboratori e ausiliari.

⁴¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia), n. 320, paragrafo 14.

ALLEGATO 9.1 - Esempio di calcolo della significatività

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

CALCOLO DELLA SIGNIFICATIVITÀ PRELIMINARE

Modalità di compilazione⁴²

Inserire: il valore di riferimento scelto (ricavi, totale attivo, patrimonio netto o altro valore) e le motivazioni di tale scelta.

Inserire la data di riferimento del saldo e il valore dello stesso. Motivare la scelta delle percentuali di riferimento.

Valore di riferimento

Saldo al

Valore

% di riferimento:

Motivazioni della scelta

Significatività per il bilancio	€	-
--	----------	---

% di riferimento individuata

Motivazioni della scelta

Significatività operativa	€	-
----------------------------------	----------	---

% di riferimento individuata

Motivazioni della scelta

Errore trascurabile	€	-
----------------------------	----------	---

⁴² Le percentuali di riferimento utilizzate dalla prassi internazionale per il calcolo della significatività per il bilancio sono le seguenti:

Valore di riferimento	ISA GUIDE IFAC	
	% min	% max
Ricavi	1%	3%
Risultato operativo	3%	7%
Totale attivo	1%	3%
Patrimonio netto	3%	5%

La significatività operativa, invece, è determinata in una misura che varia dal 60% all'85% della significatività per il bilancio e l'errore trascurabile in una misura che varia dal 5% al 15% della significatività operativa.

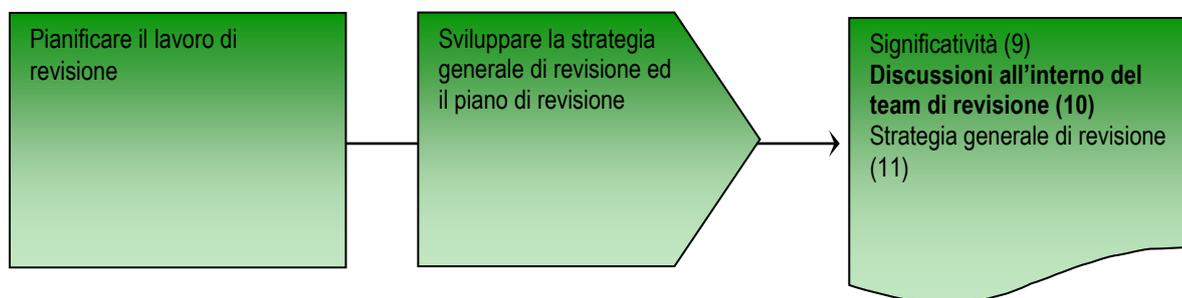
Preparato da: _____

Data: _____

Approvato da: _____
(Responsabile della revisione)

Data: _____

10. Discussioni all'interno del team di revisione



10.1 Premessa

Negli incarichi conferiti dalle imprese di dimensioni minori, il lavoro può essere svolto interamente da un singolo revisore. In tal caso, le considerazioni riportate nel presente capitolo non sono applicabili.

In ogni altra situazione, 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.

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.

Nel caso in cui l'incarico di revisione legale sia conferito al collegio sindacale, i suoi membri (e gli eventuali ausiliari coinvolti) costituiscono il team dell'incarico e le riunioni del collegio si considerano discussioni del team.

10.2 Discussioni all'interno del team

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);⁴³
- prima dell'emissione della relazione di revisione⁴⁴.

Tali elementi essenziali sono specificatamente previsti dai principi di revisione internazionali. Ancorché non previsti, sono consigliati anche momenti di discussione nel corso dell'incarico, tanto più al manifestarsi di tematiche di rilievo tali da indurre a modificare la pianificazione del lavoro e le procedure di revisione inizialmente pianificate.

⁴³ Principi di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, paragrafo 5 e A4; n. 315, paragrafo 10; n. 240, paragrafo 15 e n. 550, paragrafo 12.

⁴⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 17.

a) Fase iniziale dell'incarico (pianificazione, identificazione e valutazione dei rischi)

Il responsabile dell'incarico e gli eventuali altri membri chiave organizzano le riunioni del team in fase di pianificazione e vi partecipano⁴⁵.

I membri del team dovrebbero essere incoraggiati a:

- partecipare alle discussioni con un approccio costruttivo;
- condividere le conoscenze con un atteggiamento di scetticismo professionale;
- risolvere i propri pregiudizi, positivi o negativi, in merito all'onestà e all'integrità della Direzione e dei responsabili delle attività di governance⁴⁶.

In questa fase, è essenziale che i membri del team discutano della possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi⁴⁷, identificando le aree e le modalità con cui possono presentarsi errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali⁴⁸, in particolare quelli derivanti da rapporti e operazioni con parti correlate⁴⁹.

b) Prima dell'emissione della relazione di revisione

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 (paragrafo 17) prevede che *“alla data di emissione della relazione di revisione o prima di essa, il responsabile dell'incarico, mediante un riesame della documentazione della revisione contabile e una discussione con il team di revisione, deve assicurarsi che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte e ai fini della relazione di revisione da emettere”*.

Il riesame e la discussione con il team non avvengono necessariamente alla data di emissione della relazione, ma prima di essa. Tali attività possono essere, di fatto, “diluite” nel corso dello svolgimento dell'incarico, purché si concludano entro la data suddetta.

Come detto, pur non essendo specificatamente previsto dai principi di revisione internazionali, si evidenzia in molti casi l'opportunità di un confronto anche nel corso dell'incarico. Ogni membro del team può, infatti, avere una percezione diversa dell'impresa assoggettata a revisione. Molto spesso alcune delle informazioni raccolte da un membro del team di revisione potrebbero non avere senso, se non venissero combinate con le informazioni raccolte dagli altri componenti del team.

Pertanto, oltre alle riunioni e alle discussioni del team in fase di pianificazione, qualora se ne ravvisi la necessità, è opportuno che il team di revisione si incontri e discuta dei risultati ottenuti al termine delle fasi principali dell'incarico. Possono essere utilizzate a tal fine anche le riunioni periodiche effettuate per il controllo della corretta tenuta della contabilità.

⁴⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, paragrafo 5.

⁴⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 15.

⁴⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 10.

⁴⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 15.

⁴⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, paragrafo 12.

10.3 Documentazione

Il revisore documenta nelle carte di lavoro le riunioni che avvengono all'interno del team⁵⁰. 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.

Dato che molti argomenti affrontati durante le riunioni in questa fase sono esposti e formalizzati in altri documenti (ad esempio: strategia generale di revisione, valutazione preliminare dei rischi), è opportuno sintetizzare solo le considerazioni del team e le decisioni significative e fare un esplicito rinvio a tali altri documenti.

L'**Allegato 10.1** riporta un esempio di carta di lavoro che riepiloga le discussioni con il team di revisione avvenute nel corso dell'incarico.

L'**Allegato 10.2** riporta un esempio di carta di lavoro che documenta lo svolgimento di una discussione con il team di revisione in sede di pianificazione dell'incarico.

Gli esempi dovranno essere adattati in base alle specifiche circostanze dell'incarico.

10.4 Considerazioni per i sindaci–revisori

Nel caso di collegio sindacale incaricato anche della revisione il team di revisione comprende i sindaci e gli eventuali collaboratori e ausiliari. L'attività di discussione all'interno del team dovrà essere svolta e documentata anche nel caso in cui il team sia costituito dai soli sindaci. Le discussioni svolte vanno documentate in apposite carte di lavoro che fanno parte della documentazione della revisione legale e sono quindi separate dai verbali redatti dai sindaci relativi all'attività di vigilanza.

Nel caso in cui il collegio utilizzi collaboratori e ausiliari anche questi ultimi dovranno essere coinvolti nelle discussioni.

⁵⁰ Principi di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 44 lett. a) e n. 315, paragrafo 32 lett. a).

ALLEGATO 10.1 - 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

	SI	NO	data	Note	WP	Sigla
Tempistiche delle discussioni con il team						
Durante la <i>fase iniziale dell'incarico</i> (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?						
<i>Prima dell'emissione della relazione di revisione</i> 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 <i>aver terminato l'incarico</i> 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?						

Conclusioni

Sulla base di quanto sopra si ritiene che:

- Le discussioni all'interno del team siano state adeguate per poter concludere l'incarico;
- Sia necessario svolgere le seguenti attività prima di concludere l'incarico:

○ _____

Preparato da: _____

Data: _____

Approvato da: _____

Data: _____

(Responsabile della revisione)

ALLEGATO 10.2 - Esempio di carta di lavoro a documentazione della discussione svolta con il team di revisione in sede di pianificazione dell'incarico

Obiettivo della carta di lavoro

Documentare adeguatamente una specifica riunione svolta all'interno del team di revisione in sede di pianificazione dell'incarico in ottemperanza con quanto previsto dagli specifici riferimenti in materia esposti nei principi di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, n. 300 e n.315.

Istruzioni per la compilazione

L'elenco degli argomenti discussi sono puramente orientativi e possono essere modificati a giudizio del revisore in base alle circostanze dell'incarico. La colonna "Considerazioni svolte/considerazioni prese" – in corsivo – contiene un esempio della possibile compilazione della carta di lavoro.

Naturalmente è possibile predisporre una carta di lavoro anche in altra forma il cui contenuto sia sostanzialmente equivalente.

SOCIETA':

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

CARTA DI LAVORO RELATIVA ALLA DISCUSSIONE CON IL TEAM DI REVISIONE DEL GIORNO: XX/XX/XXXX

<i>Persone presenti:</i>	Responsabile dell'incarico: _____ Revisore esperto: _____ Assistente revisore: _____
Argomenti affrontati	Considerazioni svolte / Decisioni prese
1. <i>Impresa</i>	<i>Sono ripercorse e condivise le informazioni raccolte nella relativa sezione dell'Archivio Permanente delle carte di lavoro</i>
1a. Storia e obiettivi gestionali	<i>Nessuna considerazione significativa.</i>
1b. Quadro normativo sull'informazione finanziaria	<i>Nessuna considerazione significativa.</i>
1c. Cambiamenti nell'attività operativa, nel personale o nei sistemi informativi	<i>Non sono previsti cambiamenti significativi.</i>
1d. Dubbi in merito alla continuità aziendale	<i>La società ha un passato di redditività positiva e non è emerso nessun segnale di tensione finanziaria. Se non si modificheranno le condizioni attuali, non svolgeremo nessuna verifica particolare in tal senso</i>
2. <i>Direzione</i>	<i>Sono ripercorse e condivise le informazioni raccolte nella relativa sezione dell'Archivio Permanente/Generale</i>
2a. Struttura della Direzione e della governance	<i>Nessuna considerazione significativa.</i>
2b. Cultura aziendale e atteggiamento nei confronti del sistema di controllo interno	<i>Scarsa attenzione al sistema di controllo interno, compensata dalla presenza costante dell'amministratore delegato e dal suo controllo operativo</i>
2c. Indicatori di ingerenza da parte della Direzione	<i><u>Dagli incarichi precedenti, è emersa la forte propensione al contenimento del reddito imponibile, comunque effettuato in voci di bilancio ben individuate (ammortamenti, rimanenze di magazzino)</u></i>
2d. Dubbi in merito all'integrità della Direzione	<i>Nessun dubbio. Tutti i membri del team (gli stessi degli anni precedenti) confermano tale giudizio.</i>
3. <i>Analisi dei principali fattori di rischio</i>	<i>Vengono di seguito evidenziate alcune considerazioni emerse, che verranno meglio esplicitate e formalizzate nella valutazione dei rischi.</i>
3a. Fattori di rischio inerente	<i><u>Il principale fattore di rischio, peraltro pervasivo su tutto il bilancio, si riferisce alla modesta preparazione tecnica del</u></i>

	<u>responsabile amministrativo. Inoltre il commercialista della società è focalizzato prevalentemente sul conteggio delle imposte sui redditi e meno sulla redazione del bilancio.</u>
3b. Fattori di rischio di frode: - opportunità per perpetrare frodi - possibilità di occultare frodi - incentivi alla manipolazione dei risultati - possibilità di appropriazione indebita	Non sussistono fattori particolari, ad eccezione dell'aspetto rilevato al punto 2c.
3c. Aree di bilancio che possono contenere errori significativi	Fondi ammortamento, Rimanenze di magazzino, Ricavi di vendita e Debiti verso fornitori (fatture da ricevere)
3d. Errori significativi rilevati in incarichi precedenti	<u>Differenze tra aliquote di ammortamento fiscali ed economico-tecniche; problemi di cut-off; rilevate fatturazioni di vendita prima della consegna e del passaggio di proprietà.</u>
4. Considerazioni sull'approccio di revisione	Vengono di seguito evidenziate alcune considerazioni emerse, che verranno meglio esplicitate e formalizzate nella Strategia Generale di Revisione.
4a. Verifiche di conformità e/o verifiche di validità (substantive)	<u>Tutti i membri del team confermano la scarsa attendibilità del sistema di controllo interno (mancanza di segregazione di funzioni). Prevalenza di verifiche di validità.</u>
4b. Elementi di imprevedibilità nelle procedure	Nulla di particolare.
4c. Necessità di competenze specialistiche o di consultazioni	Nessuna.
5. Pianificazione e Direzione del team	Vengono di seguito evidenziate alcune considerazioni emerse, che verranno meglio esplicitate e formalizzate nella Strategia Generale di Revisione.
5a. Determinazione dei livelli di significatività	Ok parametri standard. Vedi livelli determinati in sede di pianificazione.
5b. Composizione del team, ruoli e responsabilità	Viene confermato il team dell'anno scorso, composto dalle persone presenti con i medesimi ruoli.
5c. Tempistica delle fasi di revisione	Rispetto all'anno scorso anticiperemo di 2 settimane la fase finale del lavoro, in quanto l'amministratore delegato ci ha informato che, per impegni personali dell'azionista principale, l'assemblea verrà convocata entro metà Aprile 20XX

Preparato da: _____

Data: _____

Approvato da: _____

Data: _____

(Responsabile della revisione)

Conclusioni

Sulla base di quanto sopra si ritiene che:

- Le discussioni all'interno del team siano state adeguate per poter concludere l'incarico;
- Sia necessario svolgere le seguenti attività prima di concludere l'incarico:

○ _____

Preparato da: _____

Data: _____

Approvato da: _____

Data: _____

(Responsabile della revisione)

11. Strategia generale di revisione



La pianificazione del lavoro di revisione⁵¹, 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 revisione⁵².

11.1 La strategia generale di revisione

La strategia generale di revisione riguarda le decisioni chiave assunte in fase di pianificazione della revisione. Tali decisioni devono essere comunicate all'intero team di revisione, qualora l'incarico non sia svolto interamente dal singolo professionista.

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.

Nel definire la strategia generale di revisione, il revisore⁵³:

- identifica le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata;
- determina gli obiettivi della relazione di revisione, pianifica la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste;
- considera i fattori che, secondo il suo giudizio professionale, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione;
- considera i risultati delle attività preliminari relative all'accettazione o al mantenimento dell'incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico siano pertinenti;

⁵¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300.

⁵² Il capitolo 17 è interamente dedicato al piano dettagliato di revisione.

⁵³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, paragrafo 8.

-
- determina la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico.

La formulazione della strategia generale di revisione è un processo che comincia all'inizio della revisione e implica successivi aggiornamenti⁵⁴ e completamenti. La prima formulazione fa ricorso, tra le altre, alle informazioni ottenute da:

- gli eventuali precedenti incarichi relativi alla stessa impresa;
- le attività preliminari relative all'accettazione o al mantenimento dell'incarico;
- le discussioni con il cliente circa i cambiamenti avvenuti rispetto all'esercizio precedente e circa l'andamento della gestione;
- le discussioni tra i membri del team di revisione;
- le fonti di informazioni esterne quali giornali, riviste e siti web.

La strategia generale di revisione è aggiornata sulla base di nuove informazioni, dei risultati delle procedure di revisione o delle circostanze emerse durante lo svolgimento della revisione che inducono a modificare le precedenti conclusioni sull'impostazione del lavoro.

La strategia generale di revisione deve essere impostata nella fase iniziale dell'incarico (dopo le attività preliminari allo stesso) anche se in tale momento non sono ancora state svolte dettagliate procedure di revisione volte alla identificazione e alla valutazione dei rischi e alla conseguente pianificazione di adeguate risposte di revisione che saranno svolte successivamente e contribuiranno alla predisposizione del piano dettagliato di revisione.

La formulazione della strategia generale di revisione nelle imprese di dimensioni minori spesso non rappresenta un'attività particolarmente complessa e laboriosa poiché dipende da fattori quali:

- la dimensione e la complessità dell'impresa oggetto del controllo;
- la composizione e la dimensione del team di revisione.

La revisione di imprese di dimensioni minori generalmente richiede un team limitato a pochi soggetti. Questo rende il coordinamento, la comunicazione tra i membri e lo sviluppo della strategia generale di revisione più semplice.

D'altronde, nelle imprese di dimensioni minori il sistema di controllo interno è spesso meno formalizzato e, pertanto, a fronte di una strategia non particolarmente complessa, potrebbe essere necessaria la predisposizione di un piano operativo maggiormente dettagliato che tenga conto di tale circostanza.

11.2 Il piano 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.

⁵⁴ All'aggiornamento della strategia generale di revisione è dedicato il capitolo 15 del presente documento.

11.3 Documentazione

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.

Per le imprese di dimensioni minori, è possibile esporre la strategia generale di revisione e il piano dettagliato della revisione in un unico documento. Per la formalizzazione del piano di revisione, possono essere utilizzati memorandum o check-list, redatti nel presupposto dell'esigenza di un numero ridotto di attività di controllo, come è ragionevole attendersi in un'impresa di piccole o medie dimensioni, purché adattati alle circostanze dell'incarico, incluse le valutazioni del rischio da parte del revisore.

L'**Allegato 11.1** riporta un esempio della possibile struttura e del possibile contenuto del memorandum relativo alla strategia generale di revisione.

11.4 Considerazioni per i sindaci-revisori

Qualora l'incarico di revisione sia stato conferito al collegio sindacale, è necessario tenere conto anche delle informazioni pertinenti acquisite tramite le attività di vigilanza svolte dal collegio nell'ambito delle sue altre funzioni (per esempio: informazioni derivanti dalla partecipazione ai consigli di amministrazione o giudizi in merito all'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società).

Inoltre, il collegio sindacale ha anche obblighi di vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, in particolare dell'adeguatezza dell'assetto amministrativo e contabile. Le informazioni assunte in conseguenza di quest'attività, specie quelle relative al sistema di controllo interno e al suo concreto funzionamento, forniscono molti elementi utili per l'individuazione e la valutazione dei rischi, l'identificazione delle risorse necessarie allo svolgimento dell'incarico, e, in generale, per la formulazione della strategia generale di revisione.

Infine, la strategia generale di revisione dovrebbe considerare l'eventuale ripartizione dei compiti all'interno del collegio. Ciò riguarda, in particolare, le circostanze in cui sia stato deciso di affidare a un componente del collegio il coordinamento dell'attività di revisione e sia stato previsto l'utilizzo di collaboratori e ausiliari per lo svolgimento delle verifiche di dettaglio.

ALLEGATO 11.1 - Esempio di memorandum relativo alla strategia generale di revisione

Modalità di compilazione

La tabella 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.

Utilizzare il contenuto della tabella sottostante sostituendo il contenuto della colonna "Possibile contenuto" con le informazioni ed i commenti del revisore ritenuti pertinenti alle specifiche circostanze dell'incarico.

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
Cambiamenti nell'impresa	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: <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.⁵⁵
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

⁵⁵ Nel caso in cui fosse il primo anno di incarico indicare una sintesi delle informazioni circa le caratteristiche dell'impresa ottenute in sede di accettazione dell'incarico e di eventuali informazioni rilevanti ottenute dal precedente revisore, oppure fare un rinvio alle relative carte di lavoro.

	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.)
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.). ⁵⁶
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. ⁵⁷
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: _____

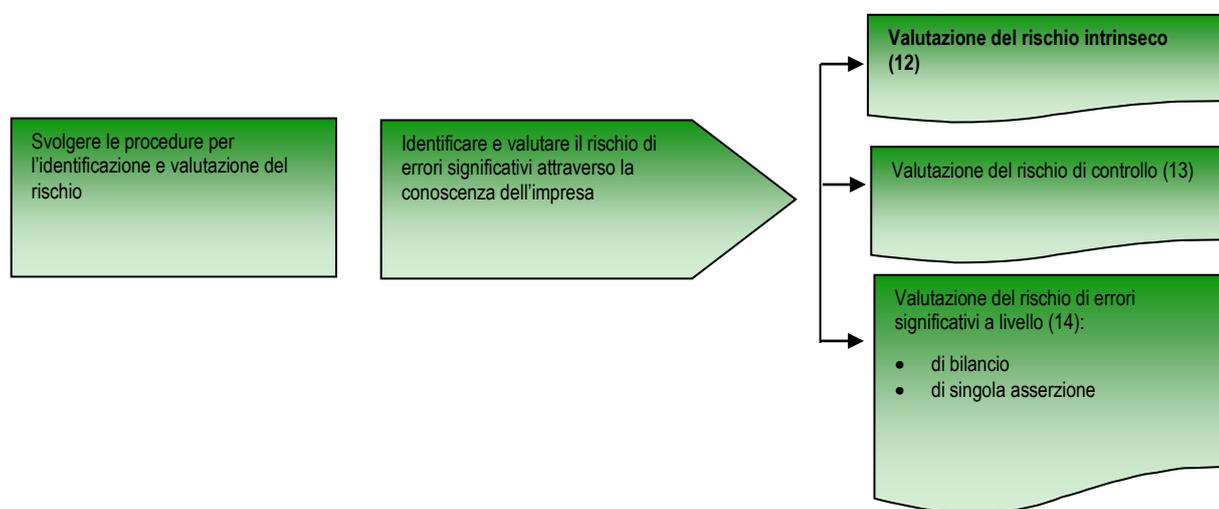
Rivisto da: _____

Data: _____

⁵⁶ Nel caso in cui la revisione legale sia affidata al collegio sindacale indicare se si è deciso di affidare ad un componente il coordinamento dell'attività di revisione.

⁵⁷ In linea generale ed in assenza di problematiche complesse, può essere sufficiente che il revisore legale comunichi al team la strategia generale di revisione al termine delle attività preliminari e pianifichi due incontri. Il primo incontro, da effettuarsi prima della fine dell'esercizio, per valutare i risultati delle procedure di valutazione del rischio, delle procedure di conformità e delle altre procedure svolte alla data. Il secondo, da effettuarsi in prossimità della chiusura della fase finale della revisione per assicurarsi che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte.

12. Valutazione del rischio intrinseco



Le responsabilità del revisore nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, sono trattate nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.

12.1 Premessa

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

Le procedure di valutazione del rischio includono le seguenti attività:

- analisi delle informazioni acquisite in sede di accettazione o di mantenimento dell'incarico o in precedenti esperienze presso l'impresa;
- indagini presso la Direzione o presso il personale dell'impresa, atte ad acquisire le informazioni utili per identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- procedure di analisi comparativa, ove l'impresa disponga di situazioni finanziarie ed economiche intermedie o mensili⁵⁸;
- osservazioni ed ispezioni in merito all'attività operativa dell'impresa e, ove disponibili, analisi di piani industriali e lettura delle relazioni predisposte dalla Direzione.

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera implica che il revisore acquisisca una conoscenza del settore di attività dell'impresa, della relativa regolamentazione e del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

⁵⁸ Le imprese di dimensioni minori possono non disporre di situazioni di bilancio intermedie o mensili. In tali circostanze, il revisore può pianificare di svolgere le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di valutazione dei rischi quando è disponibile una prima bozza del bilancio.

Il revisore valuta se i principi contabili applicati dall'impresa siano appropriati per l'attività svolta dalla medesima e coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Il revisore, inoltre, acquisisce una comprensione delle attività operative, dell'assetto proprietario, della struttura di governance, delle tipologie d'investimenti in essere e di quelli pianificati per il futuro, della struttura dell'impresa e del modo in cui la stessa è finanziata.

Il revisore esamina la performance economico-finanziaria dell'impresa e, ove possibile⁵⁹, effettua procedure di analisi comparativa. Queste ultime possono essere utili per identificare l'esistenza di operazioni o di fatti inusuali e di importi, indici e andamenti che potrebbero segnalare aspetti aventi implicazioni sulla revisione. Tale processo di raccolta, esame, aggiornamento e analisi delle informazioni è continuo e dinamico.

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

- il **rischio intrinseco** (esaminato nel prosieguo del presente capitolo). 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** (cui è dedicato il capitolo successivo). È l'eventualità che un errore non sia prevenuto, oppure individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

Il revisore identifica e valuta⁶⁰ 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 capitolo 14 è dedicato alle fasi del lavoro che permettono di identificare quale sia l'impatto sul bilancio, nel suo insieme e sulle singole voci e asserzioni che lo compongono, dei rischi individuati e valutati, secondo quanto esposto nel presente capitolo e nel successivo.

La comprensione dell'impresa include i seguenti aspetti:

- a) settore di attività con eventuale normativa propria e altri fattori esterni, incluse eventuali norme specifiche sull'informativa finanziaria;
- b) natura dell'impresa, che include:
 - attività operativa;
 - assetto proprietario e struttura di governance;
 - tipo di investimenti attuali e pianificati;
 - struttura organizzativa e copertura finanziaria, al fine di poter capire quali operazioni, saldi e informazioni siano presenti nel bilancio;
- c) principi contabili e politiche di bilancio adottate;
- d) obiettivi e strategie di business e relativi rischi che possono tradursi in rischi di errori nel bilancio;

⁵⁹ Si veda nota precedente.

⁶⁰ La valutazione dei rischi comporta la considerazione di due aspetti:

- la probabilità che il rischio identificato comporti un errore significativo sul bilancio;
- la dimensione in termini monetari dell'errore.

-
- e) sistema di controllo di gestione.

La comprensione dell'impresa è un processo articolato che si basa su fonti interne ed esterne. Essa è acquisita mediante:

- a) indagini presso la Direzione e gli organi di corporate governance;
- b) procedure di analisi comparativa;
- c) osservazioni e ispezioni.

12.2 Valutazione del rischio intrinseco

Il rischio intrinseco può essere definito come l'attitudine di una classe di operazioni, di un saldo contabile o di un'informativa a presentare errori indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno. Ciò può derivare da numerose condizioni:

- oggettiva difficoltà nel determinare una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa, per esempio a causa della complessità di calcolo o della necessità di ricorrere a stime e congetture;
- suscettibilità al furto di determinati beni aziendali (notoriamente il denaro è suscettibile al furto a prescindere da qualsiasi controllo l'impresa possa aver posto in essere);
- opportunità/motivazione della Direzione ad alterare la quantificazione del valore di una classe di operazioni.

Inoltre, normalmente, il revisore tiene conto del fatto che per una voce del bilancio molto significativa (ad esempio crediti che rappresentino il 50% delle voci dell'attivo) anche un errore relativamente modesto, se considerato nella sua incidenza percentuale sul totale della voce, può comportare un errore significativo sul bilancio. Al contrario, per una voce poco significativa (per esempio: ratei e risconti che rappresentino solo il 5% del totale dell'attivo) anche un errore percentualmente elevato sul totale della voce, in genere, non comporta un errore significativo a livello di bilancio.

Per questo motivo, nella prassi professionale, relativamente ad attività manifatturiere o commerciali, il revisore tende a considerare elevato il rischio che affligge poste quali i ricavi, i costi di acquisto, i crediti verso clienti, i debiti verso fornitori, le rimanenze di magazzino, poste che, spesso, hanno incidenza significativa nel determinare l'importo del risultato di periodo e del patrimonio netto.

Altre condizioni generali, interne o esterne all'impresa, capaci di influenzare il rischio intrinseco di una classe di operazioni, di un saldo contabile o di un'informativa, sono:

- la situazione macroeconomica del paese (per esempio: l'eccessiva volatilità dei tassi di cambio può comportare la necessità di cospicui adeguamenti dei crediti e debiti in valuta; situazioni di recessioni dei mercati di sbocco dell'impresa possono comportare difficoltà nella recuperabilità dei crediti; ecc.);
- le condizioni del settore di appartenenza (per esempio: continui mutamenti tecnologici possono incrementare il rischio di obsolescenza delle referenze in magazzino);
- le condizioni dell'impresa (per esempio: il lancio di un nuovo prodotto può essere considerato un elemento di rischio).

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)⁶¹: la falsa informativa finanziaria e l'appropriazione illecita di beni ed attività dell'impresa⁶².

12.3 Il modello presentato negli allegati per la documentazione del rischio intrinseco

Negli Allegati a questo documento, sono riportati modelli di carte di lavoro che possono guidare il revisore lungo l'intero processo d'identificazione e di valutazione di rischi di errori significativi e nella documentazione dell'attività svolta. In particolare, relativamente al rischio intrinseco:

- a) l'**Allegato 12.1** propone un questionario per la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera;
- b) l'**Allegato 12.2** propone un questionario relativo ai fattori di rischio di errori derivanti da falsa informativa finanziaria e da appropriazioni illecite;

È opportuno che il revisore, nella compilazione dei questionari proposti negli allegati, tenga conto anche dei risultati delle procedure di analisi comparativa sui bilanci e sulle situazioni contabili disponibili al fine di identificare le voci di bilancio più significative ed evidenziare eventuali indizi di anomalia emersi dal confronto delle varie voci o dalla loro evoluzione nel tempo.

Tali rischi possono essere di carattere generale, quindi avere un impatto pervasivo sull'intero bilancio, oppure possono riguardare specificatamente una o più voci (e relative asserzioni) dello stesso.

I rischi che si ritiene abbiano un impatto pervasivo sull'intero bilancio devono essere fronteggiati, anzitutto, mediante le cosiddette "risposte generali di revisione", discusse nel successivo capitolo 16 di questo documento.

I rischi significativi relativi a singole voci di bilancio o asserzioni sono fronteggiati mediante specifiche procedure di revisione e l'individuazione di una appropriata significatività operativa.

Una modalità spesso utilizzata per la valutazione del rischio intrinseco consiste nell'associare a ogni rischio identificato la probabilità che lo stesso comporti un errore sul bilancio e la dimensione monetaria dell'errore. Pertanto, nella prassi professionale, a ogni rischio individuato il revisore assegna sulla base del proprio giudizio professionale un livello di rischio alternativamente:

- a) Basso;
- b) Alto.

Questa impostazione è seguita anche nel materiale fornito negli allegati a questo documento.

Nella prassi professionale i revisori, relativamente a società industriali e commerciali, generalmente attribuiscono un rischio Alto alle voci relative a "Ricavi delle vendite e delle prestazioni", ai "Crediti commerciali", agli "Acquisti di beni e

⁶¹ Gli errori in bilancio possono derivare sia da frodi sia da comportamenti o eventi non intenzionali. Il fattore di distinzione tra le due categorie di errori è l'intenzionalità o meno dell'atto che determina gli errori in bilancio - Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 2.

⁶² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 3.

servizi”, ai “Debiti verso fornitori”. La ragione di tale scelta dipende dal fatto che queste poste, normalmente di più elevata incidenza relativa sul totale di sezione dello stato patrimoniale o del conto economico, influenzano significativamente il reddito di periodo. Il saldo di tali poste, inoltre, essendo il risultato di un elevato numero di registrazioni contabili, può presentare più facilmente il rischio di errori materiali, con particolare riferimento al rispetto del principio della competenza economica.

L’**Allegato 12.3** presenta un esempio di carta di lavoro di riepilogo delle analisi effettuate con la conseguente individuazione del rischio intrinseco complessivo per ogni voce di bilancio e per ogni asserzione.

12.4 Richiamo ai principi di revisione

Nel definire la natura e l’estensione delle procedure d’identificazione e di valutazione del rischio, occorre considerare alcuni aspetti delineati all’interno dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) come schematizzati in tabella 12.A⁶³.

TABELLA 12.A – Aspetti rilevanti per la natura e l’estensione delle procedure di identificazione e valutazione del rischio

Principio di revisione internazionale n. 240, “Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio”, paragrafi 17 – 24

Quando il revisore svolge le procedure di valutazione del rischio e le attività correlate per acquisire una comprensione dell’impresa e del suo contesto, incluso il controllo interno egli deve svolgere le procedure di seguito riportate per acquisire informazioni da utilizzare ai fini dell’identificazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Il revisore deve svolgere indagini presso la Direzione aventi ad oggetto:

- a) la valutazione, da parte della Direzione, del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi incluse la natura, l’estensione e la frequenza di tale valutazione;
- b) il processo adottato dalla Direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell’impresa, compresi gli eventuali rischi specifici di frode che la Direzione ha identificato o che sono stati portati alla sua attenzione, ovvero quali siano le classi di operazioni, i saldi contabili e l’informativa di bilancio per le quali è probabile che sussista un rischio di frode;
- c) le eventuali comunicazioni da parte della Direzione ai responsabili delle attività di governance in merito ai processi da essa adottati per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell’impresa;
- d) le eventuali comunicazioni da parte della Direzione ai propri dipendenti in merito ai suoi orientamenti riguardo le prassi aziendali ed il comportamento etico.

Il revisore deve svolgere indagini presso la Direzione, e presso gli altri soggetti all’interno dell’impresa secondo quanto ritenuto appropriato, al fine di stabilire se essi siano a conoscenza di eventuali frodi effettive, sospette o segnalate che coinvolgano l’impresa stessa.

Per quelle imprese che dispongano di una funzione di revisione interna, il revisore deve svolgere indagini presso tale funzione per stabilire se i revisori interni siano a conoscenza di eventuali frodi effettive, sospette o segnalate che coinvolgano l’impresa stessa, e per acquisire il punto di vista della funzione di revisione interna riguardo i rischi di frode.

Salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell’impresa, il revisore deve acquisire una comprensione delle modalità con cui i responsabili delle attività di governance supervisionano i processi

⁶³ Riportandosi il testo originale, non si interviene su di esso.

adottati dalla Direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa e del controllo interno che la Direzione ha istituito per limitare tali rischi.

Salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, il revisore deve svolgere indagini presso i responsabili delle attività di governance per stabilire se essi siano a conoscenza di eventuali frodi effettive, sospette o segnalate concernenti l'impresa. Tali indagini sono svolte anche al fine di convalidare le risposte fornite dalla Direzione.

Il revisore deve valutare se relazioni inusuali o inattese che siano state identificate nel corso dello svolgimento delle procedure di analisi comparativa, incluse quelle relative alla contabilizzazione dei ricavi, possano indicare rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Il revisore deve considerare se le altre informazioni che ha acquisito indichino rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Il revisore deve valutare se le informazioni acquisite mediante le altre procedure di valutazione del rischio e le attività correlate svolte indichino la presenza di uno o più fattori di rischio di frodi. Anche se la presenza di fattori di rischio non indica necessariamente l'esistenza di frodi, tali fattori risultano tuttavia frequentemente presenti nei casi in cui le frodi sono state effettivamente commesse e quindi possono indicare rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Principio di revisione internazionale n. 540, "Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa", paragrafi 8 – 11

Nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate al fine di acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, il revisore deve acquisire una comprensione di quanto segue allo scopo di formare una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi nelle stime contabili:

- a) le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile riguardanti le stime contabili, inclusa la relativa informativa di bilancio;
- b) in che modo la Direzione identifica quelle operazioni, eventi e condizioni che possono dare origine alla necessità di rilevare le stime contabili ovvero darne informativa in bilancio. Nell'acquisire tale comprensione, il revisore deve svolgere indagini presso la Direzione sui cambiamenti nelle circostanze che possano dare origine a nuove stime contabili ovvero rendere necessaria una rivisitazione di quelle già esistenti;
- c) in che modo la Direzione effettua le stime contabili, e una comprensione dei dati su cui sono basate, inclusi:
 - i. il metodo, compreso ove applicabile il modello, utilizzato nell'effettuazione della stima contabile;
 - ii. i controlli rilevanti per la stima contabile;
 - iii. se la Direzione abbia utilizzato un esperto;
 - iv. le assunzioni sottostanti le stime contabili;
 - v. se, rispetto al periodo amministrativo precedente, si sia verificato o avrebbe dovuto verificarsi un cambiamento nei metodi adottati per l'effettuazione delle stime contabili, ed in tal caso, per quale motivo;
 - vi. se la Direzione abbia valutato l'effetto dell'incertezza nella stima e, in tal caso, con quali modalità.

Il revisore deve riesaminare il risultato delle stime contabili incluse nel bilancio del periodo amministrativo precedente, ovvero, ove applicabile, la loro successiva nuova quantificazione ai fini del periodo amministrativo in esame. La natura e l'estensione del riesame da parte del revisore tengono in considerazione la natura delle stime contabili e se le informazioni acquisite da tale esame siano rilevanti ai fini dell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nelle stime contabili effettuate nel bilancio del periodo amministrativo in esame. Il riesame non intende tuttavia mettere in discussione i giudizi espressi nel corso dei periodi amministrativi precedenti che si basavano sulle informazioni disponibili all'epoca.

Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi, il revisore deve valutare il grado di incertezza associato alla stima

contabile.

Il revisore deve stabilire se, a suo giudizio, alcune delle stime contabili identificate come aventi un alto grado di incertezza diano origine a rischi significativi.

Principio di revisione internazionale n. 550, “Parti Correlate”, paragrafi 12-19

Nell'ambito delle procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate da svolgere nel corso della revisione contabile, il revisore deve svolgere le procedure di revisione e le attività correlate di seguito riportate per acquisire informazioni rilevanti ai fini dell'identificazione dei rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate.

La discussione tra i membri del team di revisione deve comprendere anche la considerazione specifica che il bilancio possa contenere errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, derivanti da rapporti e operazioni dell'impresa con parti correlate.

Il revisore deve svolgere indagini presso la Direzione riguardo:

- a) l'identità delle parti correlate dell'impresa, inclusi i cambiamenti rispetto al periodo amministrativo precedente;
- b) la natura dei rapporti tra l'impresa e tali parti correlate;
- c) la tipologia e le finalità delle operazioni che l'impresa ha eventualmente posto in essere con tali parti correlate durante il periodo amministrativo.

Il revisore deve svolgere indagini presso la Direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa, e svolgere altre procedure di valutazione del rischio considerate appropriate, al fine di acquisire una comprensione dei controlli, ove presenti, che la Direzione ha istituito al fine di:

- a) identificare, contabilizzare e presentare in bilancio i rapporti e le operazioni con parti correlate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) autorizzare e approvare operazioni e accordi significativi con parti correlate;
- c) autorizzare e approvare operazioni e accordi significativi che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale.

Nel corso della revisione contabile, il revisore deve prestare attenzione, in sede di ispezione di registrazioni o documenti, agli accordi o ad altre informazioni che possono indicare l'esistenza di rapporti o operazioni con parti correlate che la Direzione non abbia precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore.

In particolare, il revisore deve ispezionare quanto di seguito elencato per raccogliere indizi sull'esistenza di rapporti e operazioni con parti correlate che la Direzione non abbia precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso:

- a) le conferme da parte di banche e dei legali acquisite nel corso delle procedure di revisione;
- b) i verbali delle assemblee dei soci e delle riunioni dei responsabili delle attività di governance;
- c) le altre registrazioni o i documenti che il revisore consideri necessari nelle circostanze dell'impresa.

Qualora il revisore, nello svolgimento delle procedure di revisione richieste, ovvero mediante altre procedure di revisione, identifichi operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale, egli deve svolgere indagini presso la Direzione in merito:

- a) alla natura di tali operazioni;
- b) al possibile coinvolgimento di parti correlate.

Il revisore deve condividere le informazioni acquisite sulle parti correlate dell'impresa con gli altri membri del team di revisione.

Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate

e stabilire se tra questi vi siano rischi significativi. A tal fine, il revisore deve considerare le operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale come operazioni che danno origine a rischi significativi.

Qualora il revisore, nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate in relazione a parti correlate, identifichi fattori di rischio di frode (incluse le circostanze riguardanti l'esistenza di una parte correlata con un'influenza dominante), egli deve considerare tali informazioni in sede di identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frode.

Principio di revisione internazionale n. 570, "Continuità aziendale", paragrafo 10

Nello svolgere le procedure di valutazione del rischio il revisore deve considerare se sussistano eventi o circostanze che possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Nel fare questo, egli deve stabilire se la Direzione abbia già svolto una valutazione preliminare in merito alla capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento e:

- a) se è stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la Direzione e stabilire se questa abbia individuato eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, in tal caso, considerare i piani della Direzione per affrontare tali eventi e circostanze; ovvero
- b) se non è ancora stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la Direzione su quali basi intenda utilizzare il presupposto della continuità aziendale e deve indagare presso la Direzione se esistano eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

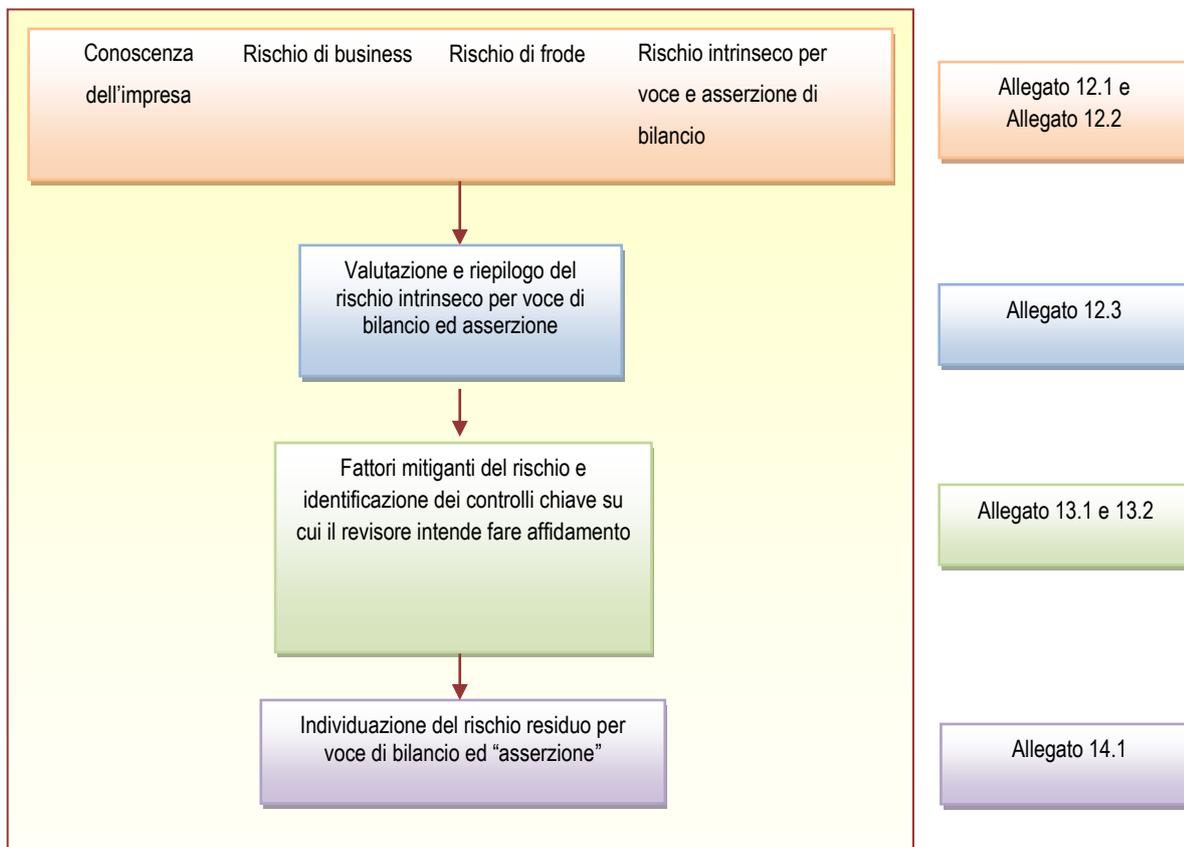
12.5 Il ruolo del rischio intrinseco nell'ambito del processo di identificazione del rischio residuo

L'identificazione e la valutazione del rischio intrinseco costituiscono il primo passo per l'identificazione del rischio di revisione che dovrà essere fronteggiato con le procedure di revisione conseguenti.

Infatti, dopo aver effettuato la valutazione del rischio intrinseco, il revisore considera il sistema di controllo interno (si veda il capitolo successivo) al fine di valutare se esistono degli elementi di mitigazione dei rischi e, quindi, valuta il rischio di errori residui. Sulla base di essi sarà in grado di stabilire un piano di procedure di revisione in risposta ai suddetti rischi.

La figura 12.A evidenzia il percorso logico descritto associando a ogni fase il materiale pratico presentato negli allegati a questo documento.

FIGURA 12.A – Valutazione del rischio e allegati



12.6 Considerazioni per i sindaci-revisori

I sindaci incaricati della revisione legale dei conti possono trovare significative sinergie tra l'attività di vigilanza e quella di revisione nello svolgimento delle procedure di analisi del rischio.

In conseguenza dell'attività di vigilanza, i sindaci possono (e devono) raccogliere molte informazioni circa tutti gli aspetti relativi alla conoscenza dell'azienda. Inoltre, la loro partecipazione ai consigli di amministrazione consente loro di assistere al processo decisionale dell'impresa e di comprendere immediatamente gli eventuali rischi connessi alle decisioni assunte. Il collegio sindacale appare, quindi, in qualche modo facilitato poiché le informazioni assunte in conseguenza dell'attività di vigilanza svolta possono essere utilizzate anche ai fini dello svolgimento delle procedure di identificazione e di valutazione dei rischi.

ALLEGATO 12.1 - Esempio di questionario sulla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Modalità di compilazione

Questo allegato si compone di due parti. La prima suggerisce i vari aspetti dell'impresa che è necessario indagare al fine della identificazione del rischio intrinseco.

La seconda parte sintetizza i risultati del lavoro svolto riepilogando i rischi identificati e la loro valutazione. I medesimi rischi devono essere poi considerati ai fini della compilazione della tabella proposta dall'allegato 12.3 relativo al riepilogo della valutazione del rischio intrinseco.

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

LA COMPRESIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

ASPETTI DA CONSIDERARE OVE PERTINENTI	COMMENTI E IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI	VOCI DI BILANCIO E ASSERTIONI COINVOLTE
Informazioni sulla società <ul style="list-style-type: none"> • Ragione Sociale • Indirizzo • P. IVA • Gruppo di appartenenza • Imprese controllate o collegate • Settore di appartenenza 		
Settore di attività <ul style="list-style-type: none"> • Mercato di riferimento, concorrenza, capacità produttiva, prezzi • Operatività in aree economicamente instabili (es. svalutazioni monetarie, alta inflazione, ecc.) • Operatività in mercati volatili • Attività ciclica o stagionale • Contenuto tecnologico dei prodotti dell'impresa • Approvvigionamento energetico e costi • Cambiamenti nel settore di attività in cui opera l'impresa • Sviluppo o offerta di nuovi prodotti o servizi, o ingresso in nuove linee di attività • Eventuale espansione in nuove località • Altre condizioni od eventi legati al business della società che possono indicare la presenza di errori significativi 		
Regolamentazione e altri fattori esterni <ul style="list-style-type: none"> • Elevato grado di complessità del 		

ASPETTI DA CONSIDERARE OVE PERTINENTI	COMMENTI E IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI	VOCI DI BILANCIO E ASSESIONI COINVOLTE
<p>quadro regolamentare</p> <ul style="list-style-type: none"> • Quadro normativo e regolamentare di riferimento (comprese leggi e regolamenti che influenzano in modo significativo le attività operative, incluse le attività di vigilanza) • Imposte (dirette e indirette) • Politiche governative (tariffe, incentivi, etc.) • Norme ambientali • Situazione economica generale, eventuali problemi di continuità aziendale • Tassi di interesse • Inflazione 		
<p>Attività operativa</p> <ul style="list-style-type: none"> • Natura delle fonti di ricavo, prodotti o servizi, mercati di sbocco (incluso l'utilizzo di e-commerce) • Gestione delle attività operative (per esempio: fasi e metodi di produzione o attività esposte a rischi ambientali) • Alleanze, joint venture e attività in outsourcing • Dispersione geografica e segmentazione settoriale • Clienti chiave, eventuale perdita di clienti significativi • Fornitori chiave, eventuali cambiamenti • Gestione delle Risorse Umane • Ricerca e Sviluppo 		
<p>Partecipazioni e investimenti</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acquisizioni o disinvestimenti recenti o pianificati • Investimenti e smobilizzo di titoli e finanziamenti • Investimenti di capitali 		
<p>Finanziamenti e attività finanziarie</p> <ul style="list-style-type: none"> • Struttura del debito, inclusi debiti fuori bilancio, leasing • Limitazioni alla disponibilità di capitale e di credito • Operazioni significative con parti correlate • Utilizzo di strumenti finanziari derivati 		
<p>Informativa finanziaria</p> <ul style="list-style-type: none"> • Principi contabili e specifiche prassi di settore, eventuale applicazione di nuovi principi 		

ASPETTI DA CONSIDERARE OVE PERTINENTI	COMMENTI E IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI	VOCI DI BILANCIO E ASSESIONI COINVOLTE
<ul style="list-style-type: none"> • Modalità di rilevazione dei ricavi • Attività, passività e operazioni in valuta estera • Operazioni inusuali o complesse, con particolare riferimento a operazioni con parti correlate e a operazioni di importo significativo che comportano la registrazione di ricavi a fine esercizio • Eventi o operazioni che comportano una significativa incertezza di misurazione, incluse le stime contabili • Controversie in corso e passività potenzialmente significative e/o inusuali 	<p>Esempio di rischio: cambio</p>	
<p>Obiettivi, strategie e relativi rischi connessi all'attività</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cambiamenti nell'impresa quali operazioni di finanza straordinaria, ristrutturazioni o altri eventi inusuali • Nuovi obblighi in materia contabile • Disposizioni regolamentari • Requisiti per accedere ai finanziamenti (presenti e futuri) • Utilizzo dell'Information Technology, eventuali cambiamenti dell'ambiente IT • Installazione di nuovi significativi sistemi IT rilevanti per l'informativa finanziaria • Effetti derivanti dall'adozione di una strategia specifica 	<p>Esempio di rischio: sostenibilità Esempio di rischio: corretta valutazione della domanda</p> <p>Esempio di rischio: esposizione a rischi legali Esempio di rischio: perdere finanziamenti per mancanza di requisiti</p>	<p>Fondi rischi</p>
<p>Misurazione ed esame della performance economica e finanziaria</p> <ul style="list-style-type: none"> • Indicatori chiave di performance • Indici, tendenze e statistiche operative • Analisi della performance da un periodo all'altro • Budget, previsioni, analisi delle variazioni, informazioni settoriali • Analisi delle performance dei dipendenti, politiche retributive e di incentivazione • Raffronti tra le performance dell'impresa e quelle dei concorrenti 		

Conclusioni

In conclusione l'analisi svolta ha evidenziato i seguenti rischi di errori:

Preparato da: _____

Data: _____

Rivisto da: _____

Data: _____

ALLEGATO 12.2 - Esempio di questionario sui fattori di rischio di errori derivanti da falsa informativa finanziaria e da appropriazioni illecite

I fattori di rischio sono suddivisi sulla base delle tre condizioni generalmente presenti quando si verificano errori significativi dovuti a frodi:

- a) incentivi/pressioni;
- b) occasioni;
- c) inclinazioni/giustificazioni.

Modalità di compilazione

Gli aspetti riportati sono considerati dal revisore nella elaborazione dei commenti e nell'identificazione dei rischi. Il revisore, inoltre, valuta gli eventuali altri aspetti che, secondo il proprio giudizio professionale, sono rilevanti per il caso concreto.

L'allegato si compone di due parti. La prima suggerisce i vari aspetti dell'impresa che è necessario indagare al fine della identificazione derivanti da frodi.

La seconda parte sintetizza i risultati del lavoro svolto riepilogando i rischi identificati e la loro valutazione. I medesimi rischi devono essere poi considerati ai fini della compilazione della tabella proposta dall'allegato 12.3 relativa al riepilogo della valutazione del rischio intrinseco.

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

FATTORI DI RISCHIO DI ERRORI DERIVANTI DA FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA E APPROPRIAZIONI ILLECITE

ESEMPI DI ASPETTI DA CONSIDERARE	COMMENTI E IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI	VOCI DI BILANCIO E ASSEERZIONI COINVOLTE
<p style="text-align: center;">INCENTIVI/PRESSIONI</p> <p>La stabilità finanziaria o la redditività sono minacciate da condizioni economiche, di settore o da condizioni operative dell'impresa quali:</p> <ul style="list-style-type: none">• Forte concorrenza e riduzione dei margini• Vulnerabilità ai cambiamenti connessi alla tecnologia, ai prodotti, ai tassi d'interesse• Significativa riduzione della domanda per il settore o l'impresa• Margini operativi negativi• Flussi di cassa negativi• Rapida crescita o redditività inusuale per il settore• Introduzione di nuove regole contabili o regolamenti		

ESEMPI DI ASPETTI DA CONSIDERARE	COMMENTI E IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI	VOCI DI BILANCIO E ASSEERZIONI COINVOLTE
<p>Sono esercitate eccessive pressioni sulla Direzione per soddisfare le richieste o le aspettative di terzi, a causa di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Attese sulla redditività da parte di terzi (ad esempio analisti, creditori importanti, ecc.) o aspettative create dalla stessa Direzione, ad esempio, attraverso comunicati stampa o messaggi eccessivamente ottimistici • Necessità di trovare nuovi finanziamenti per mantenere la competitività • Vincoli imposti da contratti di finanziamento • Effetti negativi derivanti dalla presentazione di risultati modesti su operazioni rilevanti in corso <p>Le informazioni disponibili indicano che la situazione finanziaria personale della Direzione è minacciata dal risultato economico dell'impresa in quanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sussiste un loro significativo interesse economico nella società • Una parte considerevole dei loro compensi è legata ai risultati • Esistono garanzie personali sui debiti <p>Si riscontra una eccessiva pressione interna sulla Direzione o sul personale con funzioni operative per il raggiungimento di obiettivi relativi a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vendite • Redditività <p>Obbligazioni pecuniarie personali possono creare pressioni sulla Direzione o sui dipendenti che hanno accesso alla gestione delle disponibilità finanziarie e ad altre attività suscettibili di furto, spingendoli a commettere un'appropriazione illecita.</p> <p>Una situazione conflittuale tra l'impresa ed i dipendenti che hanno accesso alle disponibilità finanziarie o ad altre attività suscettibili di furto, può motivare gli stessi ad appropriarsi illecitamente di questi beni ed attività. Esempi di situazioni conflittuali potrebbero crearsi a seguito di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Piani di riduzione del personale. • Modifiche del sistema retributivo. • Promozioni e riconoscimenti non in linea con le aspettative. 		

ESEMPI DI ASPETTI DA CONSIDERARE	COMMENTI E IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI	VOCI DI BILANCIO E ASSEERZIONI COINVOLTE
<p style="text-align: center;">OCCASIONI</p> <p>La natura del settore o dell'operatività dell'impresa offre occasioni per realizzare una falsa informativa finanziaria, che possono derivare da:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Significative operazioni con parti correlate • Posizione economico-finanziaria forte e dominante su clienti e fornitori che può dar luogo a operazioni non appropriate o a condizioni non di mercato • Attività, passività, costi e ricavi basati su stime significative • Operazioni significative e/o inusuali soprattutto a ridosso della chiusura dell'esercizio • Operazioni significative con paesi esteri nell'ambito di ordinamenti giuridici in cui esistono contesti economici e culturali diversi • Esistenza di significativi conti bancari in paradisi fiscali per i quali non sembra sussistere una motivazione economica <p>Il monitoraggio della Direzione è inefficace a causa di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ruolo dominante sulla Direzione da parte di un singolo individuo o un piccolo gruppo in assenza di controlli che compensino tale situazione (non si considera qui il caso dell'impresa diretta dal proprietario) • Inefficace supervisione da parte degli organi di governance sul processo di predisposizione dell'informativa di bilancio <p>Le componenti del controllo interno sono carenti a causa di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inadeguato monitoraggio dei controlli • Alti tassi di rotazione del personale o utilizzo di personale con competenze non adeguate nella contabilità, revisione interna o nei servizi informativi • Utilizzo di sistemi contabili e informativi inefficaci <p>Talune caratteristiche o circostanze possono aumentare la possibilità di appropriazione illecita dei beni e delle attività. Ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rilevanti disponibilità liquide • Prodotti di magazzino di piccole dimensioni ed elevato valore 		

ESEMPI DI ASPETTI DA CONSIDERARE	COMMENTI E IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI	VOCI DI BILANCIO E ASSEERZIONI COINVOLTE
<ul style="list-style-type: none"> • Beni facilmente convertibili, (esempio titoli al portatore, gioielli, etc) • Immobilizzazioni di ridotte dimensioni e commerciabili <p>L'inadeguatezza del controllo interno sui beni e sulle attività può aumentare la possibilità di appropriazione illecita dei medesimi. Ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inadeguata separazione delle funzioni • Inadeguata supervisione delle spese dei vertici della Direzione, come viaggi e rimborsi a piè di lista • Inadeguata supervisione da parte della Direzione sulle persone responsabili dei beni • Inadeguata selezione delle persone che hanno accesso a beni e attività • Inadeguata tenuta delle registrazioni contabili relative alle attività ed ai beni aziendali • Inadeguato sistema di autorizzazione agli acquisti • Inadeguata tutela fisica dei beni (quali cassa, titoli, magazzino, ecc.) • Mancata riconciliazione tra beni e risultanze contabili • Inadeguata documentazione a supporto di operazioni quali, ad esempio, le note di credito per merci rese • Inadeguata comprensione da parte della Direzione del sistema informativo che potrebbe consentire l'abuso da parte degli addetti • Inadeguati controlli sugli accessi alle scritture generate automaticamente dal sistema 		
<p>INCLINAZIONI/GIUSTIFICAZIONI</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inefficace comunicazione e verifica del rispetto dei valori etici • Eccessiva intromissione di membri di Direzione non appartenenti al settore amministrativo nella scelta di principi contabili • Conoscenza di precedenti violazioni di leggi e frodi in generale • Eccessivo interessamento della Direzione alla quotazione delle azioni societarie • Abitudine della Direzione nell'impegnarsi con terzi (analisti, creditori, ecc.) a 		

ESEMPI DI ASPETTI DA CONSIDERARE	COMMENTI E IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI	VOCI DI BILANCIO E ASSEZIONI COINVOLTE
<p>raggiungere risultati aggressivi o non realistici</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mancato intervento della Direzione per porre fine a carenze significative del controllo interno • Interesse della Direzione all'uso di manovre per minimizzare gli utili ai fini fiscali • Confusione, da parte del proprietario-amministratore, tra operazioni aziendali e personali • Liti tra Soci in imprese ad azionariato ristretto • Ripetuti tentativi della Direzione di giustificare contabilizzazioni inappropriate • Rapporti tesi con il revisore, come indicato dalle seguenti circostanze: <ul style="list-style-type: none"> - Frequenti contrasti su aspetti contabili; - Scadenze irrealistiche per il completamento della revisione; - Restrizioni imposte al revisore che limitano la possibilità di contattare persone nell'ambito dell'impresa o accedere ad informazioni; - Tentativi di influenzare la scelta delle procedure di revisione. • Disinteresse per il monitoraggio dei rischi connessi ad appropriazioni illecite di beni ed attività aziendali • Disinteresse per la sistemazione delle debolezze del Controllo Interno • Comportamenti che manifestano insoddisfazione da parte dei dipendenti • Cambiamenti degli stili di vita dei dipendenti • Tolleranza di piccoli furti 		

Conclusioni

In conclusione l'analisi svolta ha evidenziato i seguenti rischi:

Preparato da: _____

Data: _____

Rivisto da: _____

Data: _____

ALLEGATO 12.3 - Esempio di riepilogo delle analisi effettuate e valutazione del rischio intrinseco complessivo

Modalità di compilazione

La tabella ha la funzione di riepilogare il lavoro svolto in merito alla identificazione e valutazione dei vari elementi che influenzano il rischio intrinseco e determinare il livello complessivo di rischio intrinseco per ogni voce di bilancio

Il contenuto delle varie colonne viene illustrato di seguito:

Colonna	Spiegazioni
Significatività della voce o asserzione e relativo importo	Indicare rischio Alto o Basso in base alla significatività della voce rispetto a parametri rilevanti del bilancio quali il risultato di esercizio o patrimonio netto.
Complessità intrinseca della voce	Indicare rischio Alto o Basso in base alla complessità dei calcoli coinvolti o delle stime necessarie per la determinazione della voce
Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Indicare rischio Alto o Basso in base a quanto emerso dal questionario sulla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera (Allegato 12.1)
Rischio di frode	Indicare rischio Alto o Basso in base a quanto emerso dal questionario sui fattori di rischio di errori derivanti da falsa informativa finanziaria e da appropriazioni illecite (Allegato 12.2)
Altri rischi derivanti dalla conoscenza del cliente	Indicare rischio Alto o Basso in base ad eventuali altri rischi di cui il revisore è venuto a conoscenza. Ad esempio dallo scambio di informazioni con il precedente revisore, da informazioni di dominio pubblico, o da procedure di analisi comparativa.
Rischio intrinseco della voce	Si tratta della colonna conclusiva dell'analisi del rischio intrinseco. Riportare: <ul style="list-style-type: none">• livello di rischio Basso se in nessuna delle altre colonne era stato evidenziato un rischio Alto;• livello di rischio A (Alto) se in almeno una delle colonne precedenti era stato evidenziato un rischio A (Alto)

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

RIEPILOGO DELLE ANALISI EFFETTUATE E VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO COMPLESSIVO

Voce di bilancio e relativo importo /asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente – INFO da precedente revisore)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
STATO PATRIMONIALE						
A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti						
B) Immobilizzazioni:						
<i>1. Immobilizzazioni immateriali:</i>						
1) costi di impianto e ampliamento: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
7) altre: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						

Voce di bilancio e relativo importo /asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente – INFO da precedente revisore)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
<i>II. Immobilizzazioni materiali:</i>						
1) terreni e fabbricati: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
2) impianti e macchinari: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
3) attrezzature industriali e commerciali: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
4) altri beni: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
5) immobilizzazioni in corso e acconti: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						

Voce di bilancio e relativo importo /asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente – INFO da precedente revisore)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
<i>III. Immobilizzazioni finanziarie</i>						
1) partecipazioni in: xxx.xxx (euro/000)						
a) imprese controllate: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
d) altre imprese: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
2) crediti: xxx.xxx (euro/000)						
a) imprese controllate: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
d) altri: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
C) Attivo circolante:						
<i>I. Rimanenze:</i>						
1) materie prime, sussidiarie e di consumo: xxx.xxx (euro/000)						

Voce di bilancio e relativo importo /asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente – INFO da precedente revisore)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
4) prodotti finiti e merci: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
<i>II. Crediti:</i>						
1) verso clienti: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
2) verso imprese controllate: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
4-bis) crediti tributari: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
4-ter) per imposte anticipate: xxx.xxx (euro/000)						

Voce di bilancio e relativo importo /asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente – INFO da precedente revisore)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
5) verso altri: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
<i>III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:</i>						
6) altri titoli: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
<i>IV. Disponibilità liquide:</i>						
1) depositi bancari e postali: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
2) assegni: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
3) denaro e valori in cassa: xxx.xxx (euro/000)						

Voce di bilancio e relativo importo /asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente – INFO da precedente revisore)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
D) Ratei e Risconti:						
Risconti attivi: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
A) Patrimonio netto:						
I. Capitale sociale: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
III. Riserva da rivalutazione: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
IV. Riserva legale: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						

Voce di bilancio e relativo importo /asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente – INFO da precedente revisore)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
VII. Altre riserve: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
IX. Utile dell'esercizio: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
B) Fondi per rischi ed oneri:						
2) per imposte, anche differite: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
C) Trattamento di fine rap. Di lav. Sub.:						
TFR: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
D) Debiti:						
4) debiti verso banche: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						

Voce di bilancio e relativo importo /asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente – INFO da precedente revisore)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
7) debiti verso fornitori: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
9) debiti verso imprese controllate: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
12) debiti tributari: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
13) debiti verso ist. di prev. e di sic. sociale: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
14) altri debiti: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						

Voce di bilancio e relativo importo /asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente – INFO da precedente revisore)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
E) Ratei e Risconti:						
Ratei passivi: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
Risconti passivi: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						

Voce di bilancio e relativo importo /asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente – INFO da precedente revisore)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
CONTO ECONOMICO						
A) Valore della produzione:						
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
2) var.ne delle rim. di p.c.l., sem. e finiti: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
5) altri ricavi e proventi: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
B) Costi della produzione:						
6) per materie prime, suss., di cons. e merci: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
7) per servizi: xxx.xxx (euro/000)						

Voce di bilancio e relativo importo /asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente – INFO da precedente revisore)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
8) per godimento beni di terzi: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
9) per il personale:						
a) salari e stipendi: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
b) oneri sociali: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
c) trattamento di fine rapporto: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
e) altri costi del personale: xxx.xxx (euro/000)						

Voce di bilancio e relativo importo /asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente – INFO da precedente revisore)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
10) ammortamenti e svalutazioni:						
a) amm.to delle immobilizzazioni immateriali: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
b) amm.to delle immobilizzazioni materiali: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
d) sval.ne dei crediti compresi nell'attivo circolante: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
11) var.ne delle rim.ze di m.p., suss., di cons. e merci: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
14) oneri diversi di gestione: xxx.xxx (euro/000)						

Voce di bilancio e relativo importo /asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente – INFO da precedente revisore)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
C) Proventi e oneri finanziari:						
16) altri proventi finanziari: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
17) interessi e altri oneri finanziari: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
17-bis) utili e perdite su cambi: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
E) Proventi e oneri straordinari:						
20) proventi: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						

Voce di bilancio e relativo importo /asserzione	Rischio intrinseco		Rischi identificati nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Rischio di frode	Altri rischi (derivanti dalla conoscenza del cliente – INFO da precedente revisore)	Rischio intrinseco della voce/asserzione
	Significatività della voce o asserzione	Complessità intrinseca della voce				
21) oneri: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
22) imposte:						
* correnti: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
* differite: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						
* anticipate: xxx.xxx (euro/000)						
- completezza						
- esistenza						
- accuratezza e competenza						
- valutazione						

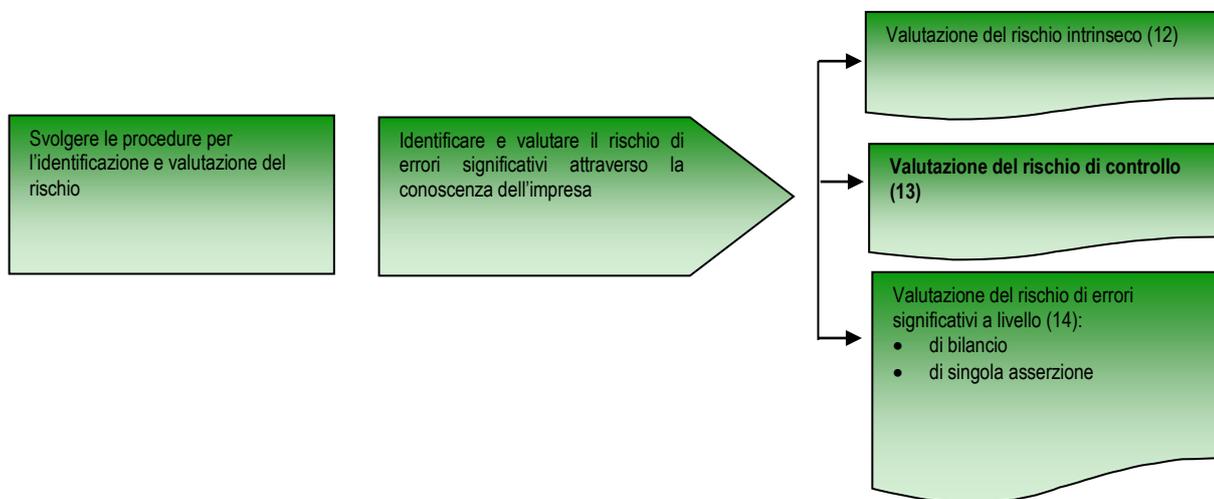
Preparato da: _____

Data: _____

Rivisto da: _____

Data: _____

13. Valutazione del rischio di controllo



Come anticipato nel precedente capitolo, il rischio di controllo consiste nell'eventualità che un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto o individuato e corretto in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

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).

Prima di giungere a tale conclusione, il revisore:

- acquisisce una comprensione dell'ambiente di controllo dell'impresa e delle caratteristiche del controllo interno;
- verifica l'eventuale esistenza di controlli posti in essere dall'impresa per prevenire o individuare e correggere errori significativi per le asserzioni selezionate;
- valuta se le procedure di validità, da sole, sono in grado di ridurre il rischio di errori significativi ad un livello accettabilmente basso.

Le considerazioni che seguono fanno riferimento anche alle imprese di dimensioni minori le quali, generalmente, presentano le seguenti caratteristiche:

- non redigono bilanci intermedi o mensili;
- non dispongono di processi formalizzati per misurare ed esaminare la performance economico-finanziaria; spesso la Direzione si affida a pochi indicatori chiave per valutarla e intraprendere le azioni correttive appropriate;
- utilizzano modalità meno strutturate nonché processi e procedure più semplici, rispetto alle imprese di maggiori dimensioni, per raggiungere i propri obiettivi;

-
- le funzioni aziendali non sono generalmente, o pienamente, separate a causa del minor numero di dipendenti;
 - gli elementi probativi relativi alle componenti dell'ambiente di controllo possono non essere disponibili in forma documentale.

13.1 Il sistema di controllo interno

Il sistema di controllo interno è definito nel glossario dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) come *“il processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili. Il termine “controlli” si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno”*⁶⁴. Un processo di controllo è sempre configurato al fine di mitigare un possibile rischio.

Al revisore non è richiesto di indagare tutti gli aspetti del controllo interno definito e implementato dall'impresa, ma solo quelli che sovrintendono alla predisposizione del bilancio e dell'informativa finanziaria e che siano ritenuti rilevanti ai fini della revisione. La valutazione della rilevanza degli aspetti di controllo oggetto di analisi rientra nell'ambito del giudizio professionale del revisore.

Al fine della valutazione del sistema del controllo interno, il revisore identifica i rischi che devono essere mitigati dai controlli e, in un secondo momento, identifica quali controlli sono previsti per mitigarli, per poi verificare che essi siano stati, di fatto, posti in essere dall'impresa.

La comprensione del controllo interno aiuta il revisore a identificare i tipi di errori potenziali e i fattori che incidono sui rischi di errori significativi nonché a determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.

Tale comprensione è acquisita tramite la valutazione della configurazione del sistema dei controlli, la quale presuppone una conoscenza da parte del revisore dei processi aziendali ritenuti rilevanti, nonché la verifica del loro effettivo funzionamento.

La conoscenza dei processi aziendali ritenuti rilevanti avviene mediante un'attività di rilevazione che si basa su interviste con gli utenti responsabili delle singole funzioni aziendali, lungo le quali sono ripercorse le attività e i relativi controlli in cui il singolo processo si articola.

È opportuno documentare il processo oggetto di rilevazione in maniera sistematica. Al fine di evidenziare le connessioni logiche fra le fasi di processo, è possibile rappresentare il processo rilevato mediante un diagramma di flusso che consenta di evidenziare il flusso logico delle attività e la loro interdipendenza.

Nelle imprese di dimensioni minori, caratterizzate da una minore complessità, il revisore si può limitare alla predisposizione di un documento descrittivo.

⁶⁴ Si veda il Capitolo 2 – Glossario.

Quali che siano le modalità formali di rappresentazione dei processi oggetto di esame, tale mappatura dei processi non ha come finalità quella di predisporre una procedura aziendale, ma unicamente quella di valutare il rischio e identificarne le attività di controllo.

La suddivisione del sistema di controllo interno nelle seguenti cinque componenti, di cui il revisore acquisisce comprensione, fornisce allo stesso un utile quadro di riferimento per considerare in che modo differenti aspetti del controllo interno possano influenzare la revisione:

- l'ambiente di controllo;
- il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio;
- il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione;
- le attività di controllo ai fini della revisione;
- il monitoraggio dei controlli⁶⁵.

13.1.1 L'ambiente di controllo

L'ambiente di controllo include le attività di governance e di Direzione nonché l'atteggiamento, la consapevolezza e le azioni riguardo al controllo interno e alla sua importanza per l'impresa. L'ambiente di controllo definisce, quindi l'atteggiamento di un'organizzazione, influenzando la consapevolezza del controllo di chi vi opera e quindi l'impegno al rispetto delle sue regole.

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

L'ambiente di controllo nelle imprese di dimensioni minori è molto importante.

In una impresa di dimensioni minori, il proprietario-amministratore può porre in essere una supervisione realmente efficace, ma, di contro, può essere maggiormente in grado di forzare i controlli al fine di eluderli. Inoltre, nelle imprese di dimensioni minori gli elementi probativi relativi agli aspetti dell'ambiente di controllo possono non essere disponibili in forma documentale, specie laddove la comunicazione tra Direzione e personale sia informale. A differenza delle grandi imprese, in cui spesso è fornito al personale un codice di condotta atto a stabilire le regole di comportamento e le conseguenze della loro violazione, nelle imprese di dimensioni minori i valori e le regole di comportamento sono generalmente comunicati oralmente o tramite l'esempio fornito dalla Direzione. In assenza di supporti documentali, il revisore, al fine di dare evidenza dell'attività svolta, produce un breve memorandum. Gli elementi tenuti in considerazione sono, ad esempio:

- comunicazione e applicazione dei valori etici e di integrità;

⁶⁵ Principio internazionale di revisione (ISA Italia) n. 315, paragrafi da 14 a 24.

-
- considerazione dell'importanza della competenza per svolgere particolari mansioni;
 - partecipazione dei responsabili delle attività di governance;
 - filosofia e stile operativo della Direzione;
 - struttura organizzativa;
 - attribuzione di autorità e responsabilità;
 - direttive e procedure in tema di risorse umane.

13.1.2 Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio

Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio fornisce alla Direzione le informazioni necessarie per stabilire quale rischio di business o di frode deve essere fronteggiato.

Il revisore comprende se l'impresa dispone di un processo finalizzato a identificare i rischi connessi alle attività rilevanti per l'informativa finanziaria, stimare la significatività dei rischi, valutare la probabilità che si manifestino gli eventi rischiosi, decidere le azioni da intraprendere per fronteggiarli. Se l'impresa ha predisposto tale processo, il revisore acquisisce comprensione dello stesso e dei relativi risultati. Qualora il processo predisposto dall'impresa sia appropriato alle circostanze, il revisore sarà agevolato nell'attività di identificazione dei rischi di errori significativi e nella valutazione di significatività di eventuali carenze riscontrate nel controllo interno dell'impresa. Se l'impresa non ha predisposto tale processo, il revisore discute con la Direzione se i rischi connessi alle attività rilevanti ai fini degli obiettivi relativi all'informativa finanziaria sono stati identificati e come sono stati fronteggiati. Il revisore valuta se la mancanza di un processo documentato per la valutazione del rischio sia comunque appropriata alle circostanze, o stabilisce se essa rappresenti una carenza significativa nel controllo interno dell'impresa.

In un'impresa di dimensioni minori, solo a volte esiste un processo formalizzato per la valutazione del rischio. In tali casi, è probabile che la Direzione identifichi i rischi mediante il proprio diretto coinvolgimento nell'attività. Indipendentemente dalle circostanze, comunque, è sempre necessaria un'indagine sui rischi identificati e su come sono gestiti dalla Direzione.

13.1.3 Il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione

La Direzione e i responsabili delle attività di governance hanno necessità di disporre di informazioni circa:

- l'andamento della società e le previsioni future (piani, budget, politiche di prezzo etc.);
- il raggiungimento degli obiettivi;
- la capacità di rintracciare, monitorare e correggere fattori di rischio.

La necessità di assumere decisioni fa sì che le informazioni pertinenti siano identificate, estrapolate e comunicate tempestivamente ai fruitori.

Il sistema informativo è costituito da infrastrutture (per esempio: hardware), dal software, dalle persone, dalle procedure e dai dati processati.

Il revisore acquisisce una comprensione del sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, comprendenti le seguenti aree:

- a) le classi di operazioni nella gestione dell'impresa che siano rilevanti per il bilancio;
- b) le procedure, nell'ambito dei sistemi informatici (di seguito anche IT) e dei sistemi manuali, mediante le quali dette operazioni sono rilevate, registrate, elaborate, corrette secondo necessità, trasferite nei libri contabili e riportate nel bilancio;
- c) le registrazioni contabili correlate, le informazioni di supporto e gli specifici conti del bilancio che sono utilizzati per rilevare, registrare, elaborare le operazioni e darne informativa;
- d) il modo in cui il sistema informativo recepisce eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, che siano rilevanti ai fini del bilancio;
- e) il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria utilizzato dall'impresa per redigere il bilancio, incluse le stime contabili significative e l'informativa;
- f) i controlli relativi alle scritture contabili, incluse le scritture non standard utilizzate per registrare le operazioni o le scritture di rettifica non ricorrenti ed inusuali.

Inoltre, il revisore comprende le modalità con cui l'impresa comunica i ruoli, le responsabilità e gli aspetti significativi in relazione alla predisposizione dell'informativa finanziaria, incluse:

- a) le comunicazioni tra la Direzione e i responsabili delle attività di governance;
- b) le comunicazioni esterne, quali quelle con le autorità pubbliche o di vigilanza.

13.1.4 Le attività di controllo

Le attività di controllo si identificano nelle direttive e nelle procedure poste in essere al fine di garantire che le indicazioni della Direzione siano eseguite dall'organizzazione aziendale.

La revisione contabile non richiede una comprensione di tutte le attività di controllo relative a ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile o informativa di bilancio ovvero a ciascuna asserzione ad essi correlata, ma delle sole attività di controllo rilevanti ai fini della revisione. Tali attività sono quelle che il revisore considera necessario comprendere al fine di valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni e per definire procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati.

Rientrano, in ogni caso, tra quelle rilevanti ai fini della revisione, le attività di controllo:

- capaci di fronteggiare i rischi significativi;
- correlate a rischi per i quali le sole procedure di validità non sono sufficienti;
- rilevanti a giudizio del revisore, in quanto a presidio di rischi di errori significativi, e per le quali il revisore pianifica di verificarne l'efficacia operativa al fine di limitare l'estensione delle procedure di validità.

In fase di comprensione delle attività di controllo dell'impresa, il revisore acquisisce, inoltre, una comprensione di come l'impresa ha fronteggiato i rischi derivanti dall'IT.

Le attività specifiche di controllo includono, per esempio, quelle riguardanti:

- l'autorizzazione;

-
- l'esame della performance;
 - le elaborazioni informatiche;
 - i controlli fisici;
 - la separazione delle funzioni.

I concetti sottostanti le attività di controllo nelle imprese di dimensioni minori sono i medesimi utilizzati da tutte le imprese. La loro formalizzazione può, invece, essere semplificata.

Le imprese di dimensioni minori possono, infatti, ritenere che taluni tipi di attività di controllo non siano rilevanti, stante l'esistenza di controlli a livello superiore applicati dalla Direzione. Ad esempio, il potere esclusivo della Direzione di concedere crediti ai clienti e approvare gli acquisti rilevanti può rappresentare un forte controllo su importanti operazioni e saldi contabili, diminuendo o eliminando la necessità di attività di controllo più di dettaglio. È, inoltre, probabile che le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione di imprese di dimensioni minori riguardino esclusivamente i principali cicli di operazioni quali ricavi, acquisti e costi del personale.

L'utilizzo dell'IT influenza il modo in cui sono poste in essere le attività di controllo. Dal punto di vista del revisore, i controlli sui sistemi IT, che includono controlli generali IT e controlli applicativi specifici, sono efficaci se garantiscono l'integrità delle informazioni e la protezione dei dati elaborati da tali sistemi e la continuità dei processi di elaborazione del bilancio.

I controlli generali IT operano mediante tutte le applicazioni e, di solito, consistono in un mix di controlli automatici (contenuti negli stessi programmi) e di controlli manuali. I controlli specifici, invece, sono automatici e relativi a specifiche applicazioni (per esempio: le procedure relative al personale).

Il revisore comprende le modalità con cui l'impresa ha fronteggiato i rischi derivanti dall'IT.

Il processo di comprensione e valutazione dei controlli automatici non può prescindere da un'attività di comprensione, valutazione e validazione dei controlli generali sui processi di gestione dei sistemi informativi.

13.1.5 Il monitoraggio dei controlli

Il monitoraggio dei controlli rappresenta un processo per valutare nel tempo l'efficacia del sistema di controllo interno.

Tale attività consiste nella tempestiva valutazione dell'efficacia dei controlli e nell'adozione delle necessarie azioni correttive. La Direzione esegue il monitoraggio dei controlli mediante attività continuative, valutazioni separate o attraverso una combinazione delle due modalità. Le attività di monitoraggio continuative fanno spesso parte delle normali attività ricorrenti di un'impresa e includono le attività ordinarie direzionali e di supervisione.

Nelle imprese di dimensioni minori, il monitoraggio dei controlli da parte della Direzione si realizza spesso mediante lo stretto coinvolgimento nelle attività operative della Direzione ovvero del proprietario-amministratore, che consente di identificare scostamenti significativi dalle aspettative e inesattezze nei dati economico-finanziari, determinando un'azione correttiva nei confronti del controllo.

Il revisore acquisisce una comprensione delle principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno sulla redazione dell'informativa finanziaria, in particolare quelle riguardanti le attività di controllo rilevanti ai fini della

revisione, e comprende in che modo l'impresa intraprende azioni correttive riguardo alle carenze individuate nei propri controlli.

13.2 Documentazione dell'attività svolta

Il revisore include nella documentazione della revisione contabile:

- la discussione tra i membri del team di revisione circa la possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi e circa la corretta applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria;
- gli elementi chiave della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e di ciascuna delle componenti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione; le fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione, le procedure di valutazione del rischio svolte;
- i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni;
- i rischi identificati e i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione.

L'**Allegato 13.1** fornisce un esempio di questionario per la comprensione del sistema di controllo interno. L'utilizzo del questionario è mirato a identificare i rischi significativi derivanti dall'analisi del sistema di controllo interno ed identificare i punti chiave del controllo interno su cui il revisore intende fare affidamento.

L'utilizzo congiunto dell'**Allegato 13.1** (rischio di controllo) con **Allegato 12.1** (rischio intrinseco) consente al revisore di compilare consapevolmente l'**Allegato 14.1** relativo all'individuazione del rischio residuo per voce di bilancio e di singola asserzione. Si veda, in proposito, lo schema di analisi del rischio proposto nella tabella contenuta nel paragrafo 12.5.

13.3 Conclusioni

I risultati del processo di comprensione, valutazione e successiva validazione dei controlli rilevanti contribuisce alla definizione della strategia generale di revisione. Una maggiore o minore affidabilità del sistema di controllo interno comporta, rispettivamente, una minore o maggiore probabilità che i rischi significativi possano determinare errori significativi in bilancio.

La tabella riportata in chiusura del presente capitolo mostra un albero decisionale che sintetizza il processo logico che conduce all'identificazione delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione e alle relative procedure di verifica da svolgere.

13.4 Controlli anti-frode

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "*Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio*", stabilisce che, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, il revisore identifica e valuta i rischi di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio, e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

I controlli anti frode sono largamente diffusi nelle imprese di dimensioni maggiori, ma possono essere anche messi in atto nelle imprese di dimensioni minori al fine di disincentivare comportamenti fraudolenti.

La revisione contabile non ha come obiettivo identificare tutte le frodi. Essa ha, però, l'obiettivo di identificare e valutare il rischio di errori significativi in bilancio dovuti a frode, grazie alla strategia generale di revisione.

Nell'identificazione e nella valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi, si pone la presunzione che vi siano rischi di frode legati alla rilevazione dei ricavi. Pertanto, il revisore valuta quali tipologie di ricavi, operazioni di vendita o asserzioni diano origine a tali rischi. Errori significativi dovuti a falsa informativa finanziaria relativi alla rilevazione dei ricavi spesso derivano dalla sopravvalutazione degli stessi mediante, per esempio, la loro rilevazione anticipata o la registrazione di ricavi fittizi; possono derivare anche dalla sottovalutazione dei ricavi, per esempio, mediante il loro non corretto rinvio ad un esercizio successivo.

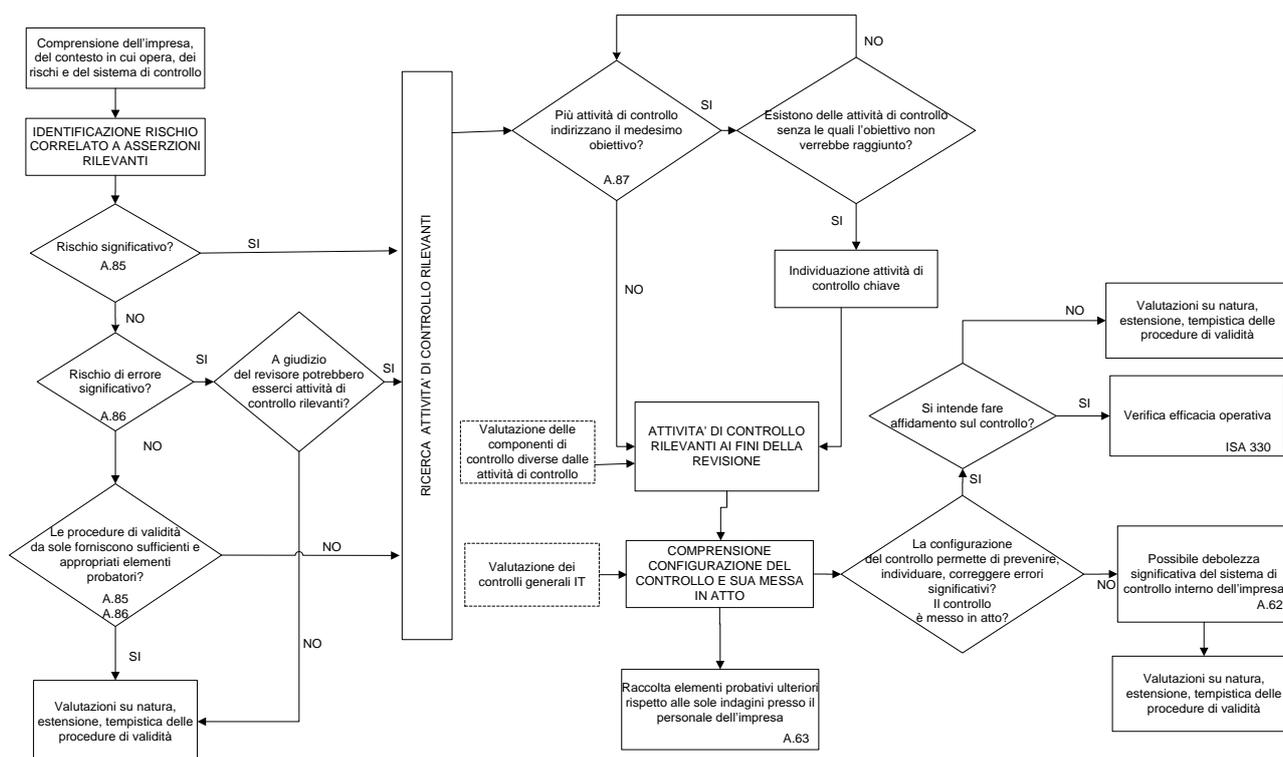
Qualora il revisore giunga alla conclusione che la presunzione non sia applicabile nelle circostanze dell'incarico e, di conseguenza, non abbia identificato nella rilevazione dei ricavi un rischio di errore significativo dovuto a frode, egli include nella documentazione della revisione le motivazioni di tale conclusione.

La Direzione dell'impresa è in grado di commettere frodi in maniera più agevole rispetto ad altri soggetti, stante la capacità di manipolare le registrazioni contabili, nonché di predisporre bilanci falsi forzando controlli che, sotto altri aspetti, sembrano operare efficacemente. Per questo motivo, il rischio di forzatura dei controlli da parte della Direzione è comunque presente e vi è la presunzione che si tratti di un rischio di errore significativo dovuto a frodi che, come tale, richiederà al revisore la definizione e lo svolgimento di determinate procedure per:

- verificare la correttezza delle scritture registrate nei libri contabili e delle rettifiche apportate in sede di redazione dei bilanci. Nel definire e svolgere procedure di revisione per tali verifiche, il revisore:
 - svolge indagini presso i soggetti coinvolti nel processo di predisposizione dell'informativa finanziaria in merito ad attività non appropriate o inusuali riguardanti l'elaborazione delle scritture contabili e delle rettifiche;
 - seleziona le scritture contabili e le rettifiche effettuate alla fine del periodo amministrativo;
 - considera la necessità di verificare le scritture contabili e le rettifiche nel corso del periodo amministrativo;
- riesaminare le stime contabili al fine di individuare eventuali ingerenze e valutare se le circostanze che le hanno prodotte rappresentano un rischio di errori significativi dovuti a frodi. Nello svolgere tale riesame, il revisore:
 - valuta se i giudizi e le decisioni della Direzione nell'effettuare le stime contabili incluse nel bilancio, benché individualmente ragionevoli, indichino una possibile ingerenza da parte della Direzione dell'impresa che possa rappresentare un rischio di errore significativo dovuto a frodi. In tal caso, il revisore riconsidera le stime contabili nel loro complesso;
 - svolge un riesame retrospettivo delle valutazioni e delle assunzioni della Direzione relativamente a stime contabili significative rappresentate nel bilancio dell'esercizio precedente;
- per le operazioni significative che esulino dal normale svolgimento dell'attività aziendale, ovvero che altrimenti sembrino inusuali data la comprensione acquisita dal revisore dell'impresa e del contesto in cui opera, nonché delle altre informazioni ottenute nel corso della revisione, il revisore valuta se la logica economica sottostante alle operazioni (o la sua eventuale assenza) suggerisce che le operazioni siano state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per nascondere appropriazioni illecite di beni e di attività dell'impresa.

Il revisore stabilisce se, al fine di rispondere ai rischi identificati di forzature dei controlli da parte della Direzione, sia necessario svolgere altre procedure di revisione aggiuntive a quelle espressamente menzionate sopra.

FIGURA 13.A - Albero decisionale per l'identificazione delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione



I riferimenti rimandano a singoli paragrafi contenuti in ISA 315-Applicazione ed altro materiale esplicativo

13.5 Considerazioni per i sindaci-revisori

Sul tema del controllo interno e della valutazione del rischio di controllo si manifestano le potenti sinergie che si possono sviluppare quando la revisione legale dei conti è affidata al Collegio Sindacale; similmente questo è uno dei pochi aspetti della revisione in cui possono manifestarsi significative differenze di approccio tra i soggetti che possono essere incaricati di svolgerla.

Il principio di revisione Internazionale (ISA Italia) n. 315 guida il revisore in una approfondita disamina degli elementi del controllo interno, con una focalizzazione sull'obiettivo della attendibilità dell'informativa di bilancio, ma per i sindaci-revisori l'approfondimento degli elementi del controllo interno, focalizzato su tutti gli obiettivi dell'impresa, è il cuore della loro attività di vigilanza.

Il controllo interno è esaminato dal revisore per valutare se sia possibile mitigare il rischio intrinseco di errori in bilancio, riducendo il rischio residuo e contenendo le procedure di revisione conseguenti. Se, tuttavia, il controllo interno è debole, un revisore individuale o una società di revisione ne prendono atto, segnalano le debolezze alla Direzione e pianificano

procedure di validità consistenti, in termini di natura, tempistica ed estensione, per coprire il rischio residuo. Al contrario i sindaci–revisori non possono assumere un atteggiamento distaccato di fronte a carenze e debolezze del controllo interno, ma hanno il dovere di attivarsi, nell’ambito delle proprie funzioni di vigilanza, affinché i punti di debolezza siano superati.

Il revisore individuale e la società di revisione possono impostare la revisione senza fare affidamento sul controllo interno, anche se questa scelta sarà pagata con maggior lavoro in termini di procedure di validità. I sindaci–revisori, al contrario, possono accettare questo approccio alla revisione solo provvisoriamente e solo dopo essersi attivati per il superamento delle debolezze del controllo interno, senza venir meno ai propri doveri di vigilanza.

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

- all’inizio del mandato, approfondendo la comprensione del controllo interno in tutti i suoi aspetti e valutandone l’operatività con procedure di conformità, per identificarne i punti di debolezza;
- attivandosi tempestivamente affinché le debolezze siano superate e la qualità del controllo interno possa migliorare;
- facendo conseguentemente affidamento su di esso, o su sue parti rilevanti, nell’impostazione della revisione, man mano che, nel corso del mandato, i punti di debolezza vengono superati;
- pianificando in conseguenza la revisione con un approccio di procedure di conformità e di procedure di validità.

In conclusione, sebbene possa accadere che i sindaci–revisori, all’inizio del mandato, rilevino una situazione di debolezza del controllo interno, con una vigilanza seria ed efficace sarà ragionevole attendersi un progressivo miglioramento che consenta, in prospettiva, un approccio di revisione che, facendo affidamento su un controllo interno divenuto efficace, preveda una combinazione di procedure di conformità e di procedure di validità.

ALLEGATO 13.1 - Esempio di questionario per la comprensione del sistema di controllo interno

Modalità di compilazione

La prima tabella chiede al revisore di esaminare le principali caratteristiche relative alle cinque aree relative al controllo interno descritte nel capitolo 13. È opportuno, ove possibile e rilevante ai fini della ripercorribilità dell'attività svolta, che il revisore inserisca nella colonna "Commenti", in maniera sintetica, le fonti informative e le evidenze ottenute. In tale colonna, è opportuno altresì commentare casi rilevanti di risposta negativa. In alternativa nella colonna commenti è possibile inserire il riferimento ad altra carta di lavoro contenente i commenti.

Nella seconda parte del questionario "conclusioni" il revisore dovrebbe inserire in forma più libera il proprio giudizio preliminare sul sistema di controllo interno identificando quali siano i controlli chiave sui quali intende fare affidamento (se ve ne sono) e che ritiene quindi di sottoporre a test di conformità al fine di poter esprimere il proprio giudizio definitivo su ciascun controllo chiave.

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

COMPRESIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Descrizione	SÌ	NO	Non applicabile	Commenti
Ambiente di controllo <ul style="list-style-type: none">• E' stato definito un codice di condotta che disciplini le modalità operative di conduzione del business, i conflitti di interesse, i comportamenti attesi in applicazione di criteri etici• Le politiche e le procedure correlate, inclusive di azioni correttive e meccanismi sanzionatori da attivare in caso di violazione delle norme in esse contenute, sono complete, approvate e comprese da tutto il personale• Il management corrobora le indicazioni fornite in merito a comportamenti etici attraverso l'esempio• Viene adeguatamente considerato il coinvolgimento del top management, la sua indipendenza rispetto a funzioni operative, la sua professionalità, l'attività di supervisione esercitata, l'appropriatezza delle sue azioni• Sono definiti un Consiglio di amministrazione e, ove applicabili, comitati di Direzione con ruoli e responsabilità chiaramente identificati• Lo stile di Direzione adottato dal management è coerente con la dimensione e la complessità dell'impresa				

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
<ul style="list-style-type: none"> • La struttura organizzativa è coerente con la dimensione e la complessità dell'impresa e definita in modo chiaro al fine del raggiungimento degli obiettivi aziendali • Esiste un organigramma ufficiale ed aggiornato ad ogni cambiamento • Sono redatte e sistematicamente aggiornate le descrizioni delle funzioni e delle responsabilità per i diversi livelli gerarchici • È previsto un processo di assegnazione di responsabilità, deleghe, segregazione dei compiti coerenti con gli obiettivi aziendali e i requisiti normativi e regolamentari • Le politiche del personale (politiche retributive, sistema motivazionale, selezione, valutazione, formazione, sviluppo ecc.) vengono definite dalla Direzione • Le performance del personale vengono riviste su base annua o altra base regolare 				
<p><u>Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Il management svolge un'attività di valutazione del rischio di errori significativi su base periodica o, comunque, tempestiva, identificando i rischi maggiormente significativi • È definita una procedura che consenta di valutare i rischi identificati • È definito un criterio di stima della probabilità di manifestazione dei fattori di rischio • È stata definita una procedura che consenta di decidere quali siano le azioni da intraprendere per fronteggiare i rischi identificati e valutati • Il processo di valutazione dei rischi e di determinazione delle azioni da porre in essere per fronteggiarli è coerente con natura, dimensione e complessità dell'impresa 				
<p><u>Il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sono in essere processi di raccolta delle informazioni chiave idonee al perseguimento degli obiettivi di reportistica definite dall'impresa e funzionali alla predisposizione del bilancio • Il Consiglio di amministrazione riceve informazioni sufficienti e tempestive a fini di monitoraggio degli obiettivi del management e delle strategie aziendali • Il management opera in modo da assicurare che sia implementata un'adeguata infrastruttura tecnologica che consenta di generare e gestire flussi informativi integri e sicuri, in maniera tempestiva • Le informazioni di carattere finanziario sono 				

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
<p>comunicate in maniera chiara all'interno dell'impresa</p> <ul style="list-style-type: none"> • È definito un meccanismo di comunicazione di ruoli e responsabilità all'interno dell'impresa • Sono definite, se applicabili, procedure di gestione delle comunicazioni esterne • L'impresa dispone di un manuale contabile tenuto costantemente aggiornato (sia per la contabilità generale che per la contabilità analitica) • Vengono predisposte situazioni di bilancio interno infrannuali complete e tali situazioni sono coerenti con il bilancio annuale • I risultati economici lordi sono analizzati (per linea di attività, prodotto ecc.) • Il processo di pianificazione è formalizzato e le procedure di pianificazione coprono tutti gli aspetti rilevanti dell'attività aziendale (aspetto operativo, finanziario, degli investimenti) • Il controllo di gestione viene realizzato attraverso lo strumento del budget (controllo budgetario: analisi e controllo degli scostamenti tra dati di budget e dati consuntivi e tempestiva adozione dei necessari provvedimenti correttivi) • Il sistema dei budget annuali costituisce la fase analitica riferita al primo anno del piano a lungo termine • Il sistema dei budget annuale comprende un budget economico, un piano finanziario ed un budget degli investimenti ed è ripartito per periodi infrannuali • L'impresa dispone di una procedura formale intesa a garantire l'osservanza di tutte le formalità richieste dalla legge civile e fiscale (deposito bilanci, vidimazioni, libri e scritture obbligatorie ecc.) • L'impresa dispone di un apposito servizio legale e fiscale, ovvero, in caso contrario, le dimensioni e le specifiche problematiche d'impresa ne giustificerebbero l'introduzione 				
<p><u>Le attività di controllo</u> CICLO ACQUISTI - PAGAMENTI</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tutti gli acquisti sono propriamente autorizzati ed effettuati alle condizioni più convenienti • Sono accettati solo beni e servizi ordinati • Sono tenute evidenze degli ordini di acquisto inevasi • Il ricevimento di merci e servizi viene adeguatamente controllato • I resi ed i reclami nei confronti di fornitori vengono controllati • Le fatture passive sono adeguatamente controllate e approvate • Tutte le transazioni di acquisto effettuate sono registrate in modo accurato e tempestivo • Gli acquisti in valuta sono registrati correttamente 				

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
<ul style="list-style-type: none"> • Gli acquisti sono registrati nel periodo di competenza • I pagamenti a fornitori sono propriamente autorizzati e contabilizzati in maniera completa ed accurata • Sono effettuati pagamenti solo a fronte di acquisti autorizzati e registrati in modo completo ed accurato <p>CICLO IMMOBILIZZAZIONI TECNICHE</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gli incrementi e le eliminazioni delle immobilizzazioni tecniche sono propriamente autorizzati e controllati • Tutte le operazioni relative ai cespiti sono registrate in modo accurato • L'esistenza e lo stato fisico ed operativo delle immobilizzazioni tecniche sono periodicamente verificati <p>CICLO RETRIBUZIONI</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gli esborsi per retribuzioni sono fatti solo a dipendenti della società, in coerenza con le retribuzioni autorizzate accuratamente calcolate • Le retribuzioni sono correttamente contabilizzate • Le retribuzioni sono registrate nel periodo di competenza • Le disposizioni di legge e dei contratti di lavoro sono osservati <p>CICLO MAGAZZINO</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le giacenze di magazzino sono soggette ad un adeguato controllo contabile • Tutti i movimenti di magazzino sono registrati in modo accurato e tempestivo • I lavori in corso sono tenuti sotto controllo contabile • Le procedure per l'inventario fisico delle giacenze di magazzino sono adeguate • Le giacenze di magazzino obsolete, a lento rigiro o detenute in eccesso rispetto ai fabbisogni sono identificate • I costi unitari delle giacenze di magazzino sono correttamente determinati • Le rimanenze di magazzino sono valutate correttamente <p>CICLO VENDITE INCASSI</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tutte le vendite e tutti i resi sono propriamente autorizzati • Sono tenute evidenze degli ordini di vendita inevasi • Vengono emesse fatture a clienti per tutte le merci spedite ed i servizi resi • Le operazioni di vendita sono registrate in modo accurato e tempestivo • Le vendite in valuta sono registrate correttamente • Le vendite sono registrate nel periodo di competenza • Le vendite per contanti sono adeguatamente controllate • Gli incassi sono registrati in modo completo ed 				

Descrizione	SI	NO	Non applicabile	Commenti
<p>accurato</p> <ul style="list-style-type: none"> • I resi ed i reclami da parte di clienti vengono controllati • Le fatture di vendita e le note di credito a clienti sono controllati ed approvati • Tutti gli incassi da clienti sono registrati in maniera completa ed accurata • I crediti dubbi sono identificati e correttamente valutati in bilancio • I crediti verso clienti costituiscono oggetto di controllo periodico e sistematico • I crediti dubbi e scaduti sono monitorati e valutati correttamente <p>CICLO FINANZIARIO</p> <ul style="list-style-type: none"> • I saldi contabili nei confronti delle banche sono regolarmente controllati con gli estratti conto bancari e sono redatte le relative riconciliazioni bancarie • Le altre voci di bilancio o di conti d'ordine che hanno attinenza con i conti bancari sono propriamente classificate e controllate • Il reintegro della cassa su base fissa é fatto solo a fronte di operazioni documentate e approvate • Gli investimenti in titoli sono adeguatamente salvaguardati e controllati <p>CONTROLLI IT</p> <p><u>Si veda quanto riportato nella tabella relativa ai controlli IT</u></p>				
<p><u>Monitoraggio</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Il management definisce un processo continuativo volto al monitoraggio del sistema di controllo interno e di reportistica, identificando tempestivamente eventuali carenze • Il management controlla che non ci siano registrazioni in contabilità non supportate da adeguata autorizzazione o effettuate da persone a cui tale compito non era stato affidato 				

Conclusioni

Sulla base delle considerazioni, delle valutazioni e degli elementi illustrati in precedenza, si ritiene che il sistema di controllo interno che ci è stato descritto sia adeguato (*oppure: "non sia adeguato"*) rispetto alla natura dell'attività e della dimensione della società.

In particolare riteniamo di poter fare affidamento sui seguenti controlli chiave dopo averne verificato la relativa operatività:

- _____
- _____
- _____
- _____
- _____
- _____

(oppure: "riteniamo che non vi siano controlli chiave sui quali sia possibile o opportuno fare affidamento")

Per le restanti (*oppure: "per tutte le"*) aree di bilancio faremo affidamento sullo svolgimento di procedure di validità.

Preparato da: _____

Data: _____

Rivisto da: _____

Data: _____

ALLEGATO 13.2 - Esempio di questionario per la comprensione e valutazione del sistema IT

Premessa

L'analisi del sistema di controllo interno del sistema di IT può in alcuni casi assumere un livello di complessità tale da richiedere livelli di competenza tecnica che non tutti i revisori possiedono. In questi casi il revisore, in base al proprio giudizio professionale può giudicare necessario avvalersi di un esperto per svolgere controlli approfonditi e mirati.

Il successivo questionario non pretende di esaminare tutti i possibili aspetti relativi al controllo interno del sistema informatico, tuttavia per molte imprese di dimensioni minori, può aiutare il revisore ad identificare le principali aree di rischio, identificare eventuali controlli chiave su cui fare affidamento o concludere che sia necessario il coinvolgimento di un esperto.

Modalità di compilazione

Il revisore, al fine di valutare i possibili rischi relativi al sistema IT, procede alla compilazione della tabella sotto riportata.

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

QUESTIONARIO PER LA COMPrensIONE E VALUTAZIONE DEL SISTEMA IT

RISCHIO	VALUTAZIONE DI NATURA, PROBABILITÀ E IMPATTO DEL RISCHIO (esempio)	TEST DEI CONTROLLI (esempio)	CONCLUSIONI
Installazione di programmi non autorizzati	L'impresa soggetta a revisione blocca fornisce agli utenti computer con preinstallato il software necessario. L'installazione di nuovo software deve essere sempre autorizzata dal responsabile IT. Gli aggiornamenti del software sono effettuati via rete dal responsabile IT.	Verificare a campione che non sia possibile per gli utilizzatori installare personalmente nuovi software (ad esempio scaricati da Internet)	
Cambiamenti non autorizzati a dati e programmi	L'impresa soggetta a revisione utilizza un software off-the-shelf: non sono svolte attività di sviluppo applicativo interne all'organizzazione	Confermare, attraverso intervista, osservazione e analisi di documentazione che il software sia stato utilizzato coerentemente nel corso degli anni senza apportare alcuna variazione alle funzionalità applicative e di gestione dei dati	
Modifiche non autorizzate ai dati anagrafici	Per i package off-the-shelf le uniche variazioni possibili	Determinare attraverso intervista, osservazione ed	

RISCHIO	VALUTAZIONE DI NATURA, PROBABILITÀ E IMPATTO DEL RISCHIO (esempio)	TEST DEI CONTROLLI (esempio)	CONCLUSIONI
<p>Modifiche non autorizzate a dati e programmi</p> <p>Assenza di manutenzione quando richiesta</p>	<p>sono quelle effettuate dalla software-house</p>	<p>esame di evidenze documentali:</p> <ul style="list-style-type: none"> - che l'impresa soggetta a revisione non abbia accesso al codice sorgente - quali cambiamenti sono stati eventualmente apportati e che impatto essi hanno avuto - che i cambiamenti sono stati effettuati unicamente dal software provider in maniera standard o ci sono state richieste di personalizzazione <p>In fase di aggiornamento eventuali problemi sono stati indirizzati e risolti</p>	
<p>Mancato rispetto delle norme sulla privacy</p>	<p>La società dispone di procedure scritte circa i vari aspetti relativi alla privacy, inclusa la nomina del responsabile della privacy e policy per il trattamento dei dati sensibili e non</p>	<p>Verificare l'effettiva nomina del responsabile della privacy e le procedure scritte per la raccolta ed il trattamento dei dati di terzi</p>	
<p>Possibili violazioni del diritto di autore</p>	<p>Le apparecchiature di firewall della società inibiscono la possibilità di accesso a siti di navigazione internet in siti di peer to peer, forum di discussione, ad altri siti dai quali è potenzialmente possibile scaricare materiale in violazione del diritto di autore</p>	<p>Verificare per un limitato campione di computer della società che sia effettivamente inibita la possibilità di navigazione internet su siti non di interesse ai fini dell'attività aziendale</p>	

RISCHIO	VALUTAZIONE DI NATURA, PROBABILITÀ E IMPATTO DEL RISCHIO (esempio)	TEST DEI CONTROLLI (esempio)	CONCLUSIONI
Si fa affidamento sui sistemi e programmi che processano dati inaccurati o le cui procedure di elaborazione non sono accurate	L'esecuzione dei processi batch è monitorata	<p>Per un campione di giornate, analizzare le checklist di monitoraggio dei processi schedulati di inizio e fine giornata verificando che sia implementato un processo efficace di monitoraggio dei batch</p> <p>Comprendere come l'impresa assicuri che tutti i batch siano stati schedulati in maniera appropriata</p>	
Potenziale perdita di dati o incapacità di accedere a determinati dati qualora richiesto	Nel caso in cui l'impresa abbia sperimentato situazioni di fallimento nel corso del passato esercizio, determinare se il processo di back-up sia periodicamente oggetto di test.	<ul style="list-style-type: none"> - Verificare se i supporti di back-up siano conservati fuori sede. In tal caso valutare l'opportunità di ispezionare la location esterna verificandone i presidi di sicurezza fisica e continuità; - In alternativa verificare le condizioni di sicurezza interne all'impresa nel caso di conservazione dei supporti all'interno dell'impresa; - Nel caso in cui si siano manifestati incidenti nel corso dell'esercizio oggetto di revisione effettuare un test delle procedure di back-up e del test interno periodicamente effettuato dalla società 	
Accessi non autorizzati ai dati potrebbero comportare distruzione dei dati o modifiche improprie ai dati stessi, inclusa la registrazione di transazioni non autorizzate, non esistenti, non approvate o inaccurate	L'accesso a dati e sistemi è controllato attraverso l'utilizzo di apposite credenziali (ID e Password). Per poter accedere ciascun utente deve procedere ad autenticarsi.	<p>Confermare che i sistemi applicativi sono protetti da password verificando quanto segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> - L'utente è forzato all'inserimento di ID e password all'atto del log-in; - Sono previsti differenti livelli di autenticazione (rete, sistema applicativo, dati); - Verificare i parametri settati che governano le definizioni delle password definite dagli utenti (ad esempio, 	

RISCHIO	VALUTAZIONE DI NATURA, PROBABILITÀ E IMPATTO DEL RISCHIO (esempio)	TEST DEI CONTROLLI (esempio)	CONCLUSIONI
		lunghezza minima, durata massima, meccanismi di lock-out)	
<p>Rischi specifici possono manifestarsi nel caso in cui più utenti accedono ad una base dati comune.</p> <p>Il personale IT potrebbe ottenere credenziali di accesso con privilegi di amministratore o, in generale, con livelli di autorità superiori a quelli coerenti con il proprio ruolo, rendendo non operante un corretto principio di segregazione dei compiti.</p> <p>Sono effettuati interventi manuali (direttamente sui dati) non autorizzati e controllati</p>	<p>I livelli di autorità assegnati agli utenti sono coerenti con ruolo e responsabilità di ciascuno.</p> <p>Esiste una procedura di assegnazione delle credenziali di accesso ad un nuovo utente e di blocco di quelle assegnate precedentemente ad un utente dimesso.</p> <p>Periodicamente viene effettuata una review dei profili utente al fine di verificare che essi siano coerenti con un principio di segregazione</p>	<p>In caso venga periodicamente effettuata una review dei profili utente al fine di verificare che essi siano coerenti con un principio di segregazione.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Svolgere attività di test dei controlli effettuati dal management. - Per un campione di utenti neo assunti, selezionare ed ispezionare la documentazione prodotta in fase di creazione dell'account (ad esempio, email di autorizzazione o moduli strutturati) - Per il medesimo campione di utenti verificare che i parametri di definizione del profilo a sistema siano stati implementati coerentemente con la richiesta fatta; - Selezionare un campione di dimessi nel corso dell'esercizio e verificare che il loro account sia stato tempestivamente revocato. 	
Distruzione dei server	Sono in essere procedure di sicurezza fisica a presidio della sala server in cui sono collocate le macchine su cui vengono eseguite le applicazioni rilevanti per il processo di formazione del bilancio	Confermare attraverso tecniche di ispezione che presso la sala server siano implementati sistemi di sicurezza fisica.	

Conclusioni

Sulla base delle considerazioni, delle valutazioni e degli elementi illustrati in precedenza, si ritiene opportuno:

[inserire conclusioni e relative motivazioni]

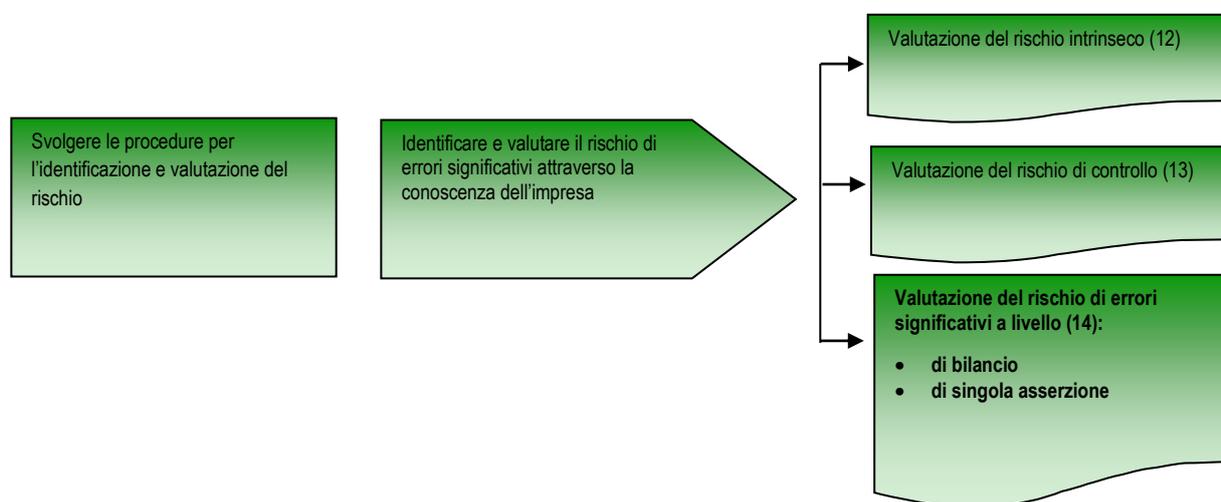
Preparato da: _____

Data: _____

Rivisto da: _____

Data: _____

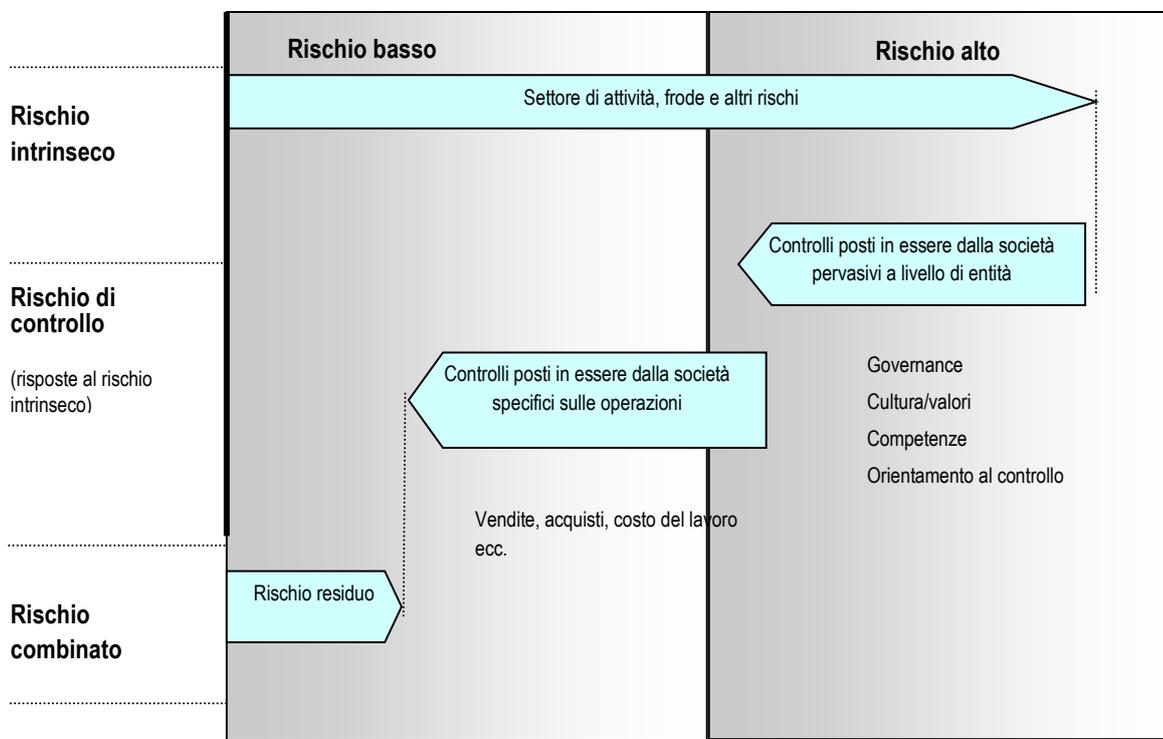
14. Valutazione del rischio di errori significativi a livello di bilancio e di singola asserzione



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. Lo schema in figura 14.A illustra questo processo.

FIGURA 14.A – Schema generale del rischio



I rischi di errori significativi sul bilancio nel suo complesso riguardano il bilancio in senso trasversale, a prescindere dalle specifiche asserzioni a livello di classi di operazioni, saldi contabili o informativa.

I rischi di errori significativi a livello di singole asserzioni, invece, vengono identificati e valutati dal revisore con riferimento ai seguenti aspetti oggetto di esame, fra loro collegati:

- **le operazioni (o transazioni):** ogni fatto, interno od esterno, che si genera nel corso della gestione e le conseguenti rilevazioni in contabilità generale o analitica;
- **i saldi contabili:** la consistenza finale delle quantità contabili;
- **l'informativa:** tutti i profili attinenti alle poste di bilancio (esposizione negli schemi di stato patrimoniale e di conto economico, nozioni fornite nella nota integrativa).

L'importanza dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errore significativo a livello di asserzioni è riflessa nel fatto che da tale attività discende immediatamente la determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.

14.1 La determinazione del rischio di errori residui

La Figura 14.B riportata sintetizza un esempio di come le combinazioni dei livelli di rischio intrinseco e di controllo possano determinare il livello di rischio residuo di errori. In ogni caso, la determinazione del rischio residuo, quale risultante del rischio intrinseco e del rischio di controllo, è sempre oggetto di giudizio professionale.

In presenza di rischi specifici relativi a un'area del bilancio o ad una informativa, infatti, il revisore tiene in considerazione, tra l'altro, la propensione di alcuni elementi dell'attivo o del passivo ad essere suscettibili di frode, le potenziali elusioni dei controlli da parte della Direzione e i risultati delle precedenti revisioni.

FIGURA 14.B – Combinazione del rischio intrinseco e di controllo

Determinazione del rischio complessivo	Rischio di controllo:	
	Alto	Basso
Rischio intrinseco:		
Alto	Alto	Moderato/Basso
Basso	Moderato/Basso	Basso

Come evidenziato nell'esempio, un rischio intrinseco alto (A) può essere ridotto in presenza di un rischio di controllo basso (B) determinando un rischio residuo di errori moderato (M) o basso (B).

Se il revisore valuta il rischio di controllo basso e intende, pertanto, fare affidamento su tale controllo, egli effettua le procedure di conformità per verificarne l'effettiva efficacia operativa a supporto di tale valutazione.

In alcuni casi, l'impresa dispone di specifici strumenti di controllo interno, ma il revisore potrebbe ritenere tali controlli non pertinenti alla revisione e pertanto non effettua una loro valutazione. In altri casi, l'impresa dispone di specifici e adeguati sistemi di controllo, ma il revisore ritiene più efficiente non basarsi su di essi e svolgere solo procedure di validità. Ciò può accadere, ad esempio, quando la voce di bilancio è il risultato di poche transazioni ed è più efficiente controllarle tutte, o un campione molto significativo, piuttosto che svolgere procedure di conformità. Per tutte le voci di bilancio e asserzioni per cui il revisore non svolge procedure di conformità, il rischio di controllo deve essere valutato "Alto".

Il revisore è chiamato a collegare i rischi alle relative asserzioni e ai controlli posti in essere dall'impresa al fine di mitigare tali rischi. Tale attività è importante e delicata, dal momento che, non sempre, a ciascun controllo corrisponde la copertura di un determinato rischio; il più delle volte, invece, il revisore identifica e valuta il modo e il livello di efficacia con cui un'impresa fronteggia uno specifico rischio mediante la valutazione combinata dell'esistenza e dell'efficacia operativa di una pluralità di attività di controllo presenti all'interno di uno o più processi aziendali.

Inoltre, nel valutare l'efficacia di uno specifico controllo in relazione al rischio afferente una determinata asserzione, il revisore considera il grado di attinenza del controllo rispetto a quella asserzione: tanto più il rapporto è diretto (cioè il controllo è posto in vicinanza dell'attività operativa cui è connesso un rischio che insiste su una specifica asserzione), quanto più è probabile prevenire l'errore, ovvero individuarlo e correggerlo. I controlli posti all'interno del processo che concerne l'elaborazione e la produzione di un dato contabile o di un'operazione ed eseguiti nel continuo, pertanto, saranno tendenzialmente più efficaci nel prevenire errori afferenti l'accuratezza di un dato contabile o di un'operazione, più di quanto non possano esserlo controlli di più alto livello, effettuati ex post e con frequenza inferiore.

Un aspetto che merita considerazione è che i rischi di errori significativi, il più delle volte, si riscontrano in corrispondenza dell'effettuazione da parte dell'impresa di operazioni atipiche o inusuali (non di "routine"), ovvero in presenza di valutazioni che richiedono il ricorso a stime contabili. In tali circostanze, le cause che possono incrementare il rischio di errore sono molteplici come ad esempio il ricorso a interventi manuali, la complessità tecnico-contabile, la soggettività nell'approccio valutativo e nella definizione delle assunzioni alla base della stima. Tali operazioni, per la loro stessa natura, difficilmente sono sottoposte al vaglio dei controlli di tipo sistematico esistenti. Il revisore, quindi, nella valutazione del sistema dei controlli dell'impresa a presidio dei rischi di errori sul bilancio, verifica l'esistenza di altre forme di controllo indirette a copertura dei rischi (per esempio: nel caso di stime contabili, l'esistenza di policy e di processi documentati per le stime, nonché l'evidenza del riesame delle assunzioni alla base delle stime effettuata ad un livello appropriato della Direzione aziendale, ovvero da parte di esperti all'uopo incaricati).

L'**Allegato 14.1** mostra un possibile modello di carta di lavoro. Lo schema esplicita il collegamento tra la valutazione dei rischi a livello di bilancio e di singola asserzione e la predisposizione di un piano di revisione dettagliato adeguato a fronteggiare i rischi identificati. In particolare, l'allegato mostra come il revisore, in fase di pianificazione in base alla valutazione del rischio intrinseco e di controllo:

- valuti per ogni voce ed asserzione di bilancio il rischio intrinseco;
- valuti per ogni voce ed asserzione di bilancio un livello preliminare di rischio di controllo;
- decida, in base alla identificazione o meno di adeguati controlli chiave su cui fare affidamento, ed a considerazioni di efficienza nello svolgimento del lavoro, per quali voci e asserzioni intende svolgere procedure di conformità;
- in base alle risultanze delle procedure di conformità valuti il rischio di controllo definitivo per ogni voce e asserzione di bilancio.
- valuti il rischio di errori residui in base alle precedenti valutazioni del rischio intrinseco e di controllo;
- definisca una adeguata strategia di revisione per ogni voce di bilancio ed asserzione.

Sul piano pratico può essere utile predisporre due piani di revisione dettagliati separati: uno per le procedure di conformità⁶⁶ e uno per le procedure di validità⁶⁷.

14.2 Considerazioni per i sindaci-revisori

Le considerazioni svolte nei capitoli precedenti relativamente allo svolgimento delle procedure di identificazione e valutazione del rischio di revisione, ed in particolare nel capitolo 13 sono applicabili agli argomenti trattati nel presente capitolo.

⁶⁶ In alcuni casi, può essere più efficiente per il revisore svolgere procedure di revisione che siano principalmente procedure di validità. Prima di giungere a tale conclusione, comunque, il revisore acquisisce una comprensione dell'ambiente di controllo dell'impresa e le caratteristiche de controllo interno; verifica l'eventuale esistenza dei controlli posti in essere dall'impresa per prevenire, individuare e correggere errori significativi per le asserzioni selezionate; valuta se le procedure di validità, da sole, sono in grado di ridurre il rischio di errori significativi a un livello accettabilmente basso.

⁶⁷ L'**Allegato 17.3** elenca le procedure di validità generalmente applicabili sui saldi di bilancio. Nel definire il piano dettagliato, il revisore considera quanto previsto dall'art. 14 del D.lgs. n. 39/2010 in merito alla regolare tenuta della contabilità e alla corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

ALLEGATO 14.1 - Esempio per la determinazione del rischio di errore significativo a livello di bilancio e di singola asserzione

Modalità di compilazione

Il presente allegato ha la funzione di esplicitare il collegamento tra la valutazione dei rischi a livello di bilancio e di singola asserzione e la predisposizione di un piano di revisione dettagliato adeguato a fronteggiare i rischi identificati. Di seguito vengono riportate le modalità di compilazione della tabella.

Colonna	Descrizione
RISCHIO INTRINSECO E RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	Riportare in questo spazio la valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo per ciascuna voce di bilancio ed asserzione in conseguenza dello svolgimento delle procedure di identificazione e valutazione del rischio utilizzando le conclusioni indicate negli allegati 12.3 e 12.1. Normalmente tale valutazione del rischio sarà espressa come: Alto o Basso (ovvero A o B).
STRATEGIA DI REVISIONE - PROCEDURE DI CONFORMITÀ	Qualora si intenda fare affidamento su punti chiave del sistema di controllo interno indicare in sintesi le procedure di conformità da svolgere.
RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	Indicare il risultato della valutazione del rischio di controllo tenendo in considerazione anche i risultati delle procedure di conformità. Anche in questo caso normalmente tale valutazione del rischio sarà espressa come: Alto o Basso (ovvero A o B).
RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	Indicare la valutazione del rischio residuo, cioè di quella parte del rischio intrinseco non mitigato da controlli interni efficaci. Al fine di In questo caso valutazione del rischio sarà espressa come: Alto, Moderato o Basso (ovvero A, M, o B) utilizzando la tabella successiva.
RIF. CARTE DI LAVORO	Indicare il riferimento ad eventuali carte di lavoro che documentano le valutazioni effettuate.
STRATEGIA DI REVISIONE - PROCEDURE DI VALIDITÀ	Indicare in sintesi le procedure di validità da svolgere facendo eventualmente riferimento ai relativi programmi di lavoro. Tali procedure dovranno essere coerenti con la valutazione del rischio residuo di errori (ovvero se la valutazione è Alto ci si aspetta maggiori procedure di revisione e viceversa)
COMMENTI	Riportare in questo spazio brevi commenti di spiegazione inerenti la tipologia di rischio individuata, la motivazione della valutazione attribuita o particolarità attinenti alla strategia di revisione.

La seguente tabella evidenzia per ogni combinazione del livello di rischio intrinseco e di controllo il risultante livello di rischio di errore residuo. In alcuni casi è demandato al giudizio professionale del revisore la decisione se attribuire un rischio moderato o basso.

Identificazione del rischio complessivo		
	Rischio di controllo	
Rischio intrinseco	<i>Alto</i>	<i>Basso</i>
Alto	Alto	Moderato/Basso
Basso	Moderato/Basso	Basso

Nota: La valutazione del rischio residuo di errori è rivista in fase di *reporting* al fine di accertare che tutti gli accadimenti siano stati considerati nella valutazione del rischio prima della emissione della relazione finale.

SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

DETERMINAZIONE DEL RISCHIO RESIDUO DI ERRORE SIGNIFICATIVO A LIVELLO DI BILANCIO E DI SINGOLA ASSERTIONE

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO ⁶⁸ E DI SINGOLA ASSERTIONE ⁶⁹	RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI CONFORMITÀ	RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	RIF. CARTE DI LAVORO	APPROCCIO - STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI VALIDITÀ	COMMENTI
STATO PATRIMONIALE								
A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti								
B) Immobilizzazioni:								
<i>I. Immobilizzazioni immateriali:</i>								
1) costi di impianto e ampliamento: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
7) altre: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								

⁶⁸ I rischi di errori significativi sul bilancio nel suo complesso riguardano il bilancio in senso trasversale. Data la loro natura pervasiva, essi possono influenzare potenzialmente molte aree di bilancio e molte asserzioni.

⁶⁹ Tale aspetto riguarda il rischio che il bilancio di esercizio contenga informazioni errate (oltre la misura che il revisore considera significativa). In particolare si individuano tre classi di elementi su cui porre attenzione: le operazioni o transazioni, i saldi contabili e l'informativa.

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO ⁶⁸ E DI SINGOLA ASSERZIONE ⁶⁹	RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI CONFORMITÀ	RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	RIF. CARTE DI LAVORO	APPROCCIO - STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI VALIDITÀ	COMMENTI
<i>II. Immobilizzazioni materiali:</i>								
1) terreni e fabbricati: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
2) impianti e macchinari: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
3) attrezzature industriali e commerciali: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
4) altri beni: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
5) immobilizzazioni in corso e acconti: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
<i>III. Immobilizzazioni finanziarie:</i>								
1) partecipazioni in:								
a) imprese controllate: xxx.xxx (euro/000)								

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO ⁶⁸ E DI SINGOLA ASSERZIONE ⁶⁹	RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI CONFORMITÀ	RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	RIF. CARTE DI LAVORO	APPROCCIO - STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI VALIDITÀ	COMMENTI
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
d) altre imprese: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
2) crediti:								
a) imprese controllate: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
d) altri: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
C) Attivo circolante:								
<i>I. Rimanenze:</i>								
1) materie prime, sussidiarie e di consumo: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
4) prodotti finiti e merci: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO ⁶⁸ E DI SINGOLA ASSERZIONE ⁶⁹	RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI CONFORMITÀ	RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	RIF. CARTE DI LAVORO	APPROCCIO - STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI VALIDITÀ	COMMENTI
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
<i>II. Crediti:</i>								
1) verso clienti: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
2) verso imprese controllate: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
4-bis) crediti tributari: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
4-ter) per imposte anticipate: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
5) verso altri: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO ⁶⁸ E DI SINGOLA ASSERTIONE ⁶⁹	RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI CONFORMITÀ	RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	RIF. CARTE DI LAVORO	APPROCCIO - STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI VALIDITÀ	COMMENTI
<i>III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:</i>								
6) altri titoli: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
<i>IV. Disponibilità liquide:</i>								
1) depositi bancari e postali: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
2) assegni: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
3) denaro e valori in cassa: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
D) Ratei e risconti:								
Risconti attivi xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
A) Patrimonio netto:								

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO ⁶⁸ E DI SINGOLA ASSERZIONE ⁶⁹	RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI CONFORMITÀ	RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	RIF. CARTE DI LAVORO	APPROCCIO - STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI VALIDITÀ	COMMENTI
I. Capitale sociale: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
III. Riserva da rivalutazione: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
IV. Riserva legale: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
VII. Altre riserve: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
IX. Utile dell'esercizio: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
B) Fondi per rischi ed oneri:								
2) per imposte, anche differite: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO ⁶⁸ E DI SINGOLA ASSERZIONE ⁶⁹	RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI CONFORMITÀ	RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	RIF. CARTE DI LAVORO	APPROCCIO - STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI VALIDITÀ	COMMENTI
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
C) Trattamento di fine rap. di lav. sub.:								
TFR: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
D) Debiti:								
4) debiti verso banche: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
7) debiti verso fornitori: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
9) debiti verso imprese controllate: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
12) debiti tributari: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO ⁶⁸ E DI SINGOLA ASSERZIONE ⁶⁹	RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI CONFORMITÀ	RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	RIF. CARTE DI LAVORO	APPROCCIO - STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI VALIDITÀ	COMMENTI
- valutazione								
13) debiti verso ist. di prev. e di sic. sociale: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
14) altri debiti: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
E) Ratei e Risconti:								
Ratei passivi: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
Risconti passivi: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO ⁶⁸ E DI SINGOLA ASSERZIONE ⁶⁹	RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI CONFORMITÀ	RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	RIF. CARTE DI LAVORO	APPROCCIO - STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI VALIDITÀ	COMMENTI
CONTO ECONOMICO								
A) Valore della produzione:								
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
2) var.Ne delle rim. di p.c.l., sem. e finiti: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
5) altri ricavi e proventi: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
B) Costi della produzione:								
6) per materie prime, suss., di cons. e merci: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
7) per servizi: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO ⁶⁸ E DI SINGOLA ASSERTIONE ⁶⁹	RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI CONFORMITÀ	RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	RIF. CARTE DI LAVORO	APPROCCIO - STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI VALIDITÀ	COMMENTI
8) per godimento beni di terzi: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
9) per il personale:								
a) salari e stipendi: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
b) oneri sociali: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
c) trattamento di fine rapporto: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
e) altri costi del personale: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
10) ammortamenti e svalutazioni:								
a) amm.to delle immobilizzazioni immateriali: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO ⁶⁸ E DI SINGOLA ASSERZIONE ⁶⁹	RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI CONFORMITÀ	RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	RIF. CARTE DI LAVORO	APPROCCIO - STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI VALIDITÀ	COMMENTI
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
b) amm.to delle immobilizzazioni materiali: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
d) sval.ne dei crediti compresi nell'attivo circolante: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
11) var.ne delle rim.ze di m.p., suss., di cons. e merci: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
14) oneri diversi di gestione: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
C) Proventi e oneri finanziari:								
16) altri proventi finanziari: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO ⁶⁸ E DI SINGOLA ASSERZIONE ⁶⁹	RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI CONFORMITÀ	RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	RIF. CARTE DI LAVORO	APPROCCIO - STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI VALIDITÀ	COMMENTI
17) interessi e altri oneri finanziari: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
17-bis) utili e perdite su cambi: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
E) Proventi e oneri straordinari:								
20) proventi: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
21) oneri: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
22) imposte:								
* correnti: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
* differite: xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO ⁶⁸ E DI SINGOLA ASSERTIONE ⁶⁹	RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO PRELIMINARE	STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI CONFORMITÀ	RISCHIO DI CONTROLLO DEFINITIVO	RISCHIO RESIDUO DI ERRORI	RIF. CARTE DI LAVORO	APPROCCIO - STRATEGIA DI REVISIONE PROCEDURE DI VALIDITÀ	COMMENTI
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								
* anticipate:xxx.xxx (euro/000)								
- completezza								
- esistenza								
- accuratezza e competenza								
- valutazione								

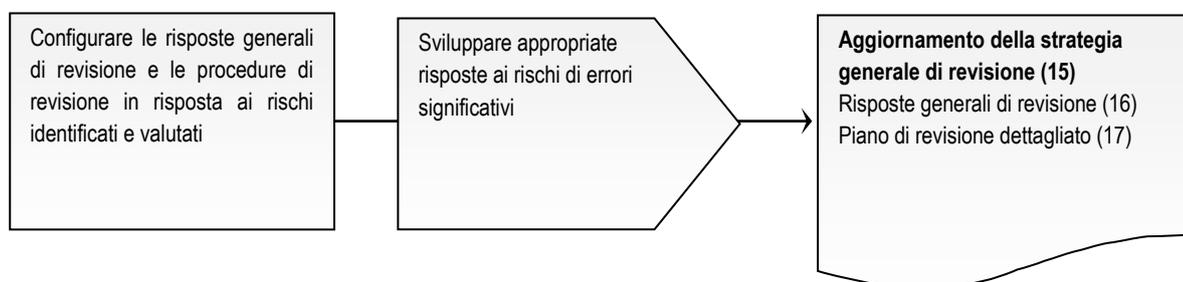
Preparato da: _____

Data: _____

Approvato da: _____

Data: _____

15. Aggiornamento della strategia generale di revisione



Il revisore aggiorna e modifica la strategia generale e il correlato piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione. *“A causa di eventi inattesi, o di cambiamenti nelle condizioni, o di elementi probativi acquisiti dai risultati delle procedure di revisione, il revisore può avere la necessità di modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione e, quindi, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi identificati e valutati. Ciò si può verificare nel caso in cui il revisore venga a conoscenza di informazioni che divergono significativamente da quelle disponibili all'epoca della pianificazione delle procedure di revisione. Ad esempio, gli elementi probativi acquisiti svolgendo le procedure di validità possono contraddire gli elementi probativi acquisiti attraverso le procedure di conformità”*.⁷⁰

La (ri-)formulazione della strategia generale di revisione è un processo che riguarda la fase preliminare della revisione e si estende fino al momento in cui è stata effettuata l'analisi dei rischi di errori significativi. Tuttavia, nelle fasi successive del lavoro, nuove circostanze, elementi probativi o informazioni raccolte possono richiedere cambiamenti o aggiornamenti alla strategia generale di revisione originariamente formulata.

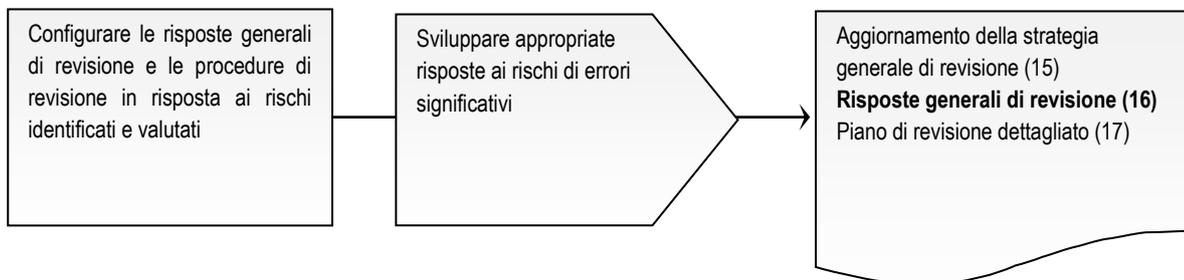
Il revisore documenta qualunque modifica significativa apportata alla strategia generale di revisione e al piano di revisione nel corso dell'incarico di revisione, e le ragioni di tali modifiche⁷¹.

Al fine di documentare il lavoro svolto, è opportuno che il revisore, in calce al memorandum sulla strategia generale di revisione, o in un foglio di lavoro separato, documenti il riesame della strategia generale precedentemente pianificata e gli eventuali cambiamenti che si sono resi necessari nel corso del lavoro. Questi ultimi sono comunicati tempestivamente al team di revisione, e opportunamente riflessi nel piano di revisione dettagliato. Di ciò è data evidenza nella documentazione relativa alle discussioni con il team di lavoro.

⁷⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, paragrafo A13.

⁷¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, paragrafi 10 e 12.

16. Risposte generali di revisione



16.1 Risposte generali

Le procedure di valutazione del rischio descritte nei capitoli precedenti sono delineate per identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzione per classi di operazioni, saldi contabili o informativa significativi.

Le procedure di revisione sono delineate per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi. La loro finalità è ottenere una risposta di revisione appropriata alle circostanze e ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso.

L'obiettivo del revisore, infatti, è acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate a tali rischi⁷².

I rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio sono di natura pervasiva e richiedono risposte generali di revisione. Tali rischi, infatti, influenzano potenzialmente molte aree di bilancio e molte asserzioni. Di conseguenza, i rischi a livello di bilancio, di solito, non possono essere affrontati adeguatamente soltanto mediante lo svolgimento di procedure specifiche, ma richiedono anche risposte di revisione più generali.

Le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio possono includere:

- la segnalazione al team di revisione della necessità di mantenere lo scetticismo professionale. Il revisore, quindi, avrà una maggiore sensibilità nella scelta della natura e dell'ampiezza della documentazione da esaminare a supporto delle operazioni significative e un maggiore riconoscimento della necessità di acquisire elementi di supporto alle spiegazioni e alle attestazioni della Direzione in merito ad aspetti significativi;
- l'assegnazione di personale (o l'utilizzo di collaboratori) con maggiore esperienza e con specifiche competenze o l'impiego di esperti;
- la maggiore supervisione del lavoro;

⁷² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.

-
- l'inclusione di elementi aggiuntivi di imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione da svolgere. Tale elemento appare di particolare importanza nel fronteggiare il rischio di frode. Il personale dell'impresa, infatti, potrebbe avere familiarità con le procedure di revisione che normalmente sono svolte: sfruttando tale conoscenza potrebbe porre in essere comportamenti fraudolenti congegnati per aggirarle. L'effettuazione di procedure di validità sui saldi contabili e asserzioni che altrimenti non si sarebbero esaminati in ragione della loro significatività o del loro rischio, l'utilizzo di differenti metodi di campionamento, e via discorrendo, sono accorgimenti che aiutano il revisore a far emergere tali comportamenti;
 - l'effettuazione di modifiche di carattere generale alla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione, come, ad esempio, svolgere procedure di validità a fine esercizio invece che a una data intermedia, modificare la natura delle procedure di revisione per acquisire elementi probativi più persuasivi, richiedere un maggior numero di conferme esterne, verificare l'esistenza fisica di alcuni elementi dell'attivo e così via;
 - la valutazione in merito al fatto se la selezione e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, con particolare riferimento a quelli relativi a stime, congetture ed operazioni complesse, possano essere indicative di una falsa informativa finanziaria, derivante dal tentativo della Direzione di manipolare i risultati d'esercizio.

Le risposte generali di revisione sono particolarmente importanti per i rischi di frode⁷³, per il rischio di continuità aziendale⁷⁴, per le stime contabili⁷⁵ e per le operazioni con parti correlate⁷⁶.

La valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e, di conseguenza, le risposte generali di revisione sono influenzate dalla comprensione dell'ambiente di controllo da parte del revisore. Un ambiente di controllo efficace può consentire al revisore di avere più fiducia nel controllo interno e nell'attendibilità degli elementi probativi generati all'interno dell'impresa e, conseguentemente, permette al revisore, ad esempio, di eseguire alcune procedure di revisione a una data intermedia piuttosto che a fine esercizio. Le carenze nell'ambiente di controllo, invece, hanno l'effetto contrario. Ad esempio, il revisore può fronteggiare un ambiente di controllo inefficace:

- svolgendo un numero maggiore di procedure di revisione a fine esercizio piuttosto che ad una data intermedia;
- acquisendo maggiori elementi probativi mediante procedure di validità;
- aumentando il numero di sedi, se esistenti, da includere nella revisione contabile.

Tali considerazioni hanno, quindi, un impatto significativo sull'approccio generale di revisione poiché comportano, per esempio, un maggiore utilizzo delle procedure di validità (approccio di validità), ovvero un approccio che utilizza sia le procedure di conformità, sia le procedure di validità (approccio combinato).

16.2 Documentazione

Il revisore include nella documentazione della revisione le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio, e in particolare ai rischi di errore dovuti a frode.

⁷³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 16.

⁷⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, paragrafo 10.

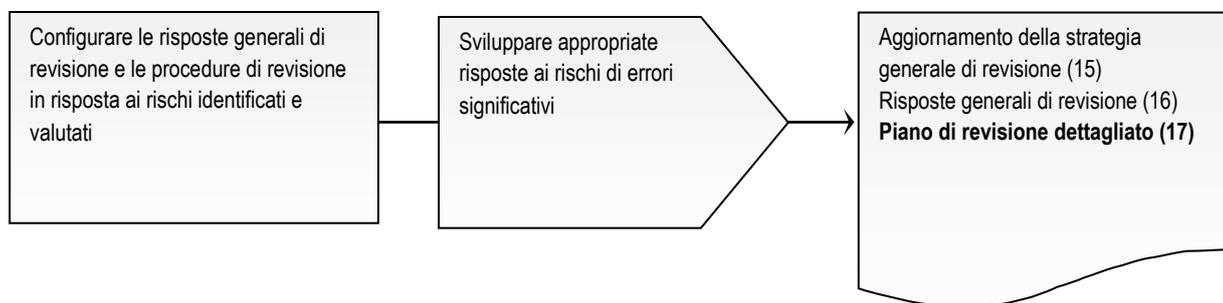
⁷⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540, paragrafo 8.

⁷⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, paragrafo 11.

Le risposte generali di revisione possono essere stabilite in fase di pianificazione e, quindi, inserite nella strategia generale di revisione.

Nel caso di un primo incarico di revisione, le risposte generali di revisione possono essere sviluppate preliminarmente durante la pianificazione e successivamente confermate o modificate in base agli esiti della valutazione dei rischi.

17. Piano di revisione dettagliato



Il revisore, dopo aver identificato e valutato i rischi di errori significativi in bilancio, alla luce della conoscenza dell'impresa e del suo contesto, incluso il sistema di controllo interno, definisce le risposte ai rischi identificati e valutati.

In questo capitolo, saranno analizzate le attività che il revisore pone in essere al fine di:

- fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni;
- valutare se la presentazione del bilancio nel suo complesso, inclusa l'informativa, sia conforme al quadro normativo di riferimento;
- valutare la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi;
- predisporre un'adeguata documentazione del lavoro svolto.

17.1 Le procedure di revisione

Le procedure di revisione si suddividono in:

- procedure di conformità. Sono procedure di revisione definite per valutare l'efficacia operativa dei controlli dell'impresa nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni⁷⁷;
- procedure di validità. Sono procedure di revisione definite per individuare errori significativi a livello di asserzioni⁷⁸.

Il revisore definisce e svolge procedure di revisione la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base e in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni (di seguito anche "procedure di revisione conseguenti").

La natura di una procedura di revisione attiene alla sua finalità (procedura di conformità o procedura di validità) e alla sua tipologia (ispezione, osservazione, indagine, richiesta di conferma, ricalcolo, riesecuzione, analisi comparativa).

La tempistica di una procedura di revisione attiene al momento della sua esecuzione o al periodo o alla data a cui si riferiscono gli elementi probativi.

Il revisore può eseguire una procedura di revisione a una data intermedia o dopo la chiusura dell'esercizio. Più è alto il rischio di errore significativo, maggiore è l'efficacia delle procedure di validità svolte in prossimità o dopo la chiusura

⁷⁷ Si veda l'appendice al presente capitolo per maggiori dettagli.

⁷⁸ Si veda l'appendice al presente capitolo per maggiori dettagli.

dell'esercizio, piuttosto che ad una data intermedia, o anche procedure di revisione svolte senza preavviso o in tempi non prestabiliti. Ciò risulta di particolare rilevanza qualora occorra fronteggiare i rischi di frode.

Di contro, lo svolgimento di procedure di revisione prima della fine dell'esercizio può aiutare il revisore a identificare problematiche significative nelle prime fasi della revisione e, di conseguenza, a risolverle con l'assistenza della Direzione o a sviluppare un efficace approccio di revisione per affrontarle. In tutti i casi in cui una procedura di revisione è stata svolta in un momento antecedente la fine dell'esercizio, essa va integrata in modo tale da coprire anche il periodo che intercorre dal momento in cui è stata svolta fino alla fine dell'esercizio.

L'**estensione** della procedura di revisione attiene, infine, alla sua ampiezza. Essa è determinata dopo aver considerato la significatività, il rischio identificato e valutato il grado di sicurezza che il revisore intende ottenere. In generale, l'estensione delle procedure di revisione aumenta all'incrementarsi del rischio di errori significativi.

Per esempio, per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi, può risultare appropriato aumentare le dimensioni dei campioni ovvero svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità a un livello più dettagliato, così come aggiungere un elemento di imprevedibilità alle procedure svolte.

La valutazione, da parte del revisore, dei rischi identificati a livello di asserzioni fornisce una base per considerare l'approccio di revisione appropriato al fine di individuare la procedura di revisione da svolgere.

Il revisore può stabilire che:

- per una particolare asserzione, possa far fronte in maniera efficace al rischio identificato e valutato di errori significativi svolgendo unicamente procedure di conformità. Tale approccio è adottabile solo quando il revisore decide di fare affidamento sul sistema di controllo interno dell'impresa e per quelle classi di operazioni, saldi di bilancio ed informativa non significativi. Se significativi, invece, occorre in ogni caso svolgere procedure di validità;
- per specifiche asserzioni, sia appropriato svolgere unicamente procedure di validità e, quindi, il revisore esclude l'effetto dei controlli dell'impresa dalla valutazione del relativo rischio. Ciò può verificarsi quando, sulla base delle procedure di valutazione del rischio svolte, il revisore non abbia identificato alcun controllo efficace attinente all'asserzione, ovvero quando il revisore non intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità.⁷⁹ In quest'ultimo caso il revisore, a fronte di rischi significativi, svolge comunque verifiche di dettaglio;
- sia efficace un approccio combinato, che preveda l'utilizzo sia di procedure di conformità, sia di procedure di validità. Si rileva che le verifiche di conformità possono generalmente svolgersi in corso d'esercizio e, quando hanno successo, possono comportare una riduzione della estensione delle procedure di validità.

Talune circostanze rendono necessario lo svolgimento delle procedure di conformità. Per esempio, anche nel caso in cui non si desideri fare affidamento sul sistema di controllo interno dell'impresa, qualora un saldo di bilancio sia composto da un numero molto elevato di transazioni di importo unitario ridotto, sarà necessario svolgere le procedure di conformità volte a valutare l'efficacia del controllo interno relativo al processo che genera il saldo in esame. In presenza di una più

⁷⁹ Si veda al riguardo quanto riportato nell'Appendice al presente capitolo.

alta valutazione del rischio il revisore acquisisce elementi probativi maggiormente persuasivi. A tal fine, il revisore può aumentare la quantità degli elementi probativi o acquisire elementi più pertinenti o attendibili, anche forniti da terzi.⁸⁰

Nel definire le procedure di conformità e le verifiche di dettaglio, il revisore determina le modalità di selezione delle voci da verificare. I metodi a disposizione del revisore per selezionare le voci da sottoporre a verifica sono:

- selezione di tutte le voci;
- selezione di voci specifiche;
- campionamento di revisione.

Si veda in proposito il successivo paragrafo 17.4.

17.2 Adeguatezza della presentazione e dell'informativa di bilancio

Il revisore svolge procedure di revisione per valutare se la presentazione del bilancio nel suo complesso, inclusa la relativa informativa, sia conforme al quadro normativo di riferimento sull'informativa finanziaria e rifletta l'appropriata classificazione e descrizione delle informazioni finanziarie relative all'impresa. Il revisore, inoltre, valuta la forma, i criteri di redazione e il contenuto del bilancio (compresa la nota integrativa) e di eventuali altre informazioni finanziarie allegate. Tale valutazione include, ad esempio, la terminologia utilizzata, la quantità di dettagli forniti, la classificazione delle voci nei prospetti e le basi di determinazione degli importi iscritti.

17.3 Elementi probativi e valutazione della loro sufficienza e dell'appropriatezza

Il revisore definisce e svolge le procedure di revisione che gli consentono di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio⁸¹.

La valutazione circa la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti per ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso e consentire al revisore di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio forma oggetto di giudizio professionale.

Gli elementi probativi sono acquisiti mediante lo svolgimento di:

- procedure di valutazione del rischio;
- procedure di revisione conseguenti, che comprendono:
 - procedure di conformità, laddove richieste dai principi di revisione o qualora il revisore abbia scelto di svolgerle;
 - procedure di validità.

Qualsiasi informazione utilizzata dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio costituisce un elemento probativo⁸².

⁸⁰ Per maggiore dettaglio si veda l'Appendice al presente capitolo.

⁸¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500.

⁸² Per le procedure di revisione da svolgere nel caso in cui si intenda avvalersi del lavoro di un esperto della Direzione, si rinvia al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo 8.

Gli elementi probativi comprendono le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio e qualsiasi altra informazione acquisita dal revisore.

La sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi sono correlate. Mentre la sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi, l'appropriatezza è la ponderazione della qualità degli stessi. La prima è influenzata dalla valutazione effettuata dal revisore dei rischi di errori significativi e della qualità degli elementi acquisiti, la seconda è la misura della pertinenza e attendibilità di quest'ultimi nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore. Affinché il revisore acquisisca elementi probativi attendibili, è necessario che le informazioni prodotte dall'impresa e utilizzate per lo svolgimento delle procedure di revisione siano sufficientemente complete, accurate, precise e dettagliate per le finalità del revisore.

Esemplificando, più alti sono i rischi identificati e valutati, maggiore è la quantità degli elementi probativi che il revisore acquisisce; più alta è la loro qualità, minore è, a parità di rischio, la quantità di elementi probativi che possono essere richiesti.

Gli elementi probativi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile. Una fonte importante di elementi probativi è costituita dalle registrazioni contabili dell'impresa. Essi possono, tuttavia, includere anche le informazioni acquisite da altre fonti quali le revisioni contabili eseguite nei precedenti esercizi o le procedure relative all'accettazione ed al mantenimento dell'incarico. Gli elementi probativi includono sia le informazioni che supportano e confermano quanto riportato dalla Direzione, sia eventuali elementi contraddittori di tali informazioni. Inoltre, in alcuni casi l'assenza di informazioni (per esempio, il rifiuto della Direzione di fornire un'attestazione richiesta) è utilizzata dal revisore come elemento probativo.

Gli elementi probativi possono essere acquisiti mediante:

- ispezione;
- osservazione;
- conferma esterna;
- ricalcolo;
- riesecuzione;
- procedure di analisi comparativa;
- indagine.

L'*ispezione* comporta l'esame di registrazioni o di documenti, interni o esterni, in formato cartaceo, elettronico o altro, ovvero la verifica fisica di una attività. Un esempio di ispezione utilizzata come procedura di conformità è la verifica delle autorizzazioni delle registrazioni.

L'*osservazione* consiste nell'assistere a un processo o ad una procedura svolta da altri, come, ad esempio, l'osservazione della conta fisica delle rimanenze effettuata dal personale dell'impresa.

La *conferma esterna* costituisce un elemento probativo acquisito dal revisore come risposta diretta in forma scritta indirizzata al medesimo da parte di un soggetto terzo, in formato cartaceo o elettronico o altro. L'[Allegato 17.4](#) fornisce un esempio di lettere di richiesta di informazioni di impiego più comune.

Il *ricalcolo* consiste nella verifica dell'accuratezza matematica di documenti o registrazioni. Il ricalcolo può essere svolto manualmente o elettronicamente.

La *riesecuzione* comporta un'esecuzione indipendente da parte del revisore di procedure o controlli che sono stati originariamente svolti nell'ambito del controllo interno dell'impresa.

Le *procedure di analisi comparativa* consistono in valutazioni dell'informazione finanziaria mediante l'analisi delle relazioni plausibili tra i dati di natura finanziaria e no. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate incoerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo.

L'*indagine* consiste nella ricerca di informazioni di natura finanziaria e di altra natura presso le persone, in possesso delle necessarie conoscenze, all'interno o all'esterno dell'impresa. Riguardo ad alcuni aspetti, il revisore può considerare necessario acquisire attestazioni scritte dalla Direzione per confermare le risposte ottenute mediante le indagini verbali⁸³.

Il revisore determina quali modifiche alle procedure di revisione o quali ulteriori procedure siano necessarie qualora gli elementi probativi acquisiti da una fonte siano incoerenti con quelli acquisiti da un'altra, o nutra dubbi sull'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi. Il revisore, inoltre, valuta l'eventuale effetto di tali circostanze sugli altri aspetti della revisione.

La revisione del bilancio è un processo cumulativo e iterativo. Man mano che il revisore svolge le procedure di revisione pianificate, gli elementi probativi acquisiti possono indurlo a modificare la natura, la tempistica o l'estensione di altre procedure di revisione pianificate. Il revisore può venire a conoscenza di informazioni che differiscono in modo significativo da quelle su cui era basata la valutazione del rischio. Per esempio: l'estensione degli errori individuati dal revisore svolgendo procedure di validità può modificare il proprio giudizio sulla valutazione del rischio e può indicare una carenza significativa nel controllo interno; il revisore può venire a conoscenza di incoerenze nelle registrazioni contabili o di elementi probativi contraddittori o mancanti; le procedure di analisi comparativa svolte nella fase di riesame complessivo della revisione possono indicare un rischio di errori significativi precedentemente non identificato. In tali circostanze, il revisore può ritenere necessario riesaminare le procedure di revisione pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi identificati e valutati, per tutte o alcune classi di operazioni, saldi contabili o informativa e relative asserzioni.

Il revisore, prima di concludere la propria attività, considera se le valutazioni dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni continuano ad essere appropriate e giunge ad una conclusione relativamente al fatto che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati. Se il revisore valuta di non aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati in presenza di rischi significativi su una determinata asserzione, egli cerca di ottenere ulteriori elementi probativi sufficienti e appropriati. Ove ciò non fosse possibile il revisore valuta l'impatto di tale situazione nell'espressione del proprio giudizio sul bilancio.

⁸³ Si veda il capitolo 24.

17.4 Cenni sul campionamento

17.4.1 La selezione delle voci da verificare

Nel definire le procedure di conformità e le verifiche di dettaglio, il revisore determina le modalità di selezione delle voci da verificare. I metodi a disposizione del revisore per selezionare le voci da sottoporre a verifica sono:

- selezione di tutte le voci;
- selezione di voci specifiche;
- campionamento di revisione.

L'esame di tutte le voci può essere appropriato, per esempio, quando la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato, esiste un rischio significativo e gli altri metodi non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati, ovvero la natura ripetitiva di un calcolo o di altri processi svolti automaticamente da un sistema informativo rende conveniente l'esame della totalità delle voci.

La decisione del revisore di selezionare voci specifiche può essere motivata dall'elevato valore delle stesse, dal fatto che queste siano inusuali, particolarmente soggette a rischio oppure voci nelle quali in passato sono stati riscontrati errori. Il revisore può, altresì, decidere di esaminare voci i cui valori registrati superino un determinato importo, al fine di verificare, in tal modo, una gran parte dell'importo totale di una classe di operazioni o di un saldo contabile. I risultati delle procedure di revisione applicate alle voci selezionate con questa modalità non possono essere proiettati sull'intera popolazione; di conseguenza, l'esame selettivo delle voci specifiche non fornisce elementi probativi in merito alla parte rimanente della popolazione.

Il campionamento di revisione è, viceversa, configurato statisticamente per consentire di trarre conclusioni sull'intera popolazione sulla base della verifica di un campione estratto dalla popolazione stessa⁸⁴. Più precisamente, in base ai principi di revisione, *“il campionamento di revisione consente al revisore di acquisire e valutare elementi probativi relativi ad alcune caratteristiche degli elementi selezionati al fine di permettere al revisore di formarsi una conclusione sulla popolazione dalla quale il campione è estratto, o di aiutarlo nel formarsi tale conclusione. Il campionamento di revisione può essere applicato utilizzando sia un approccio statistico che un approccio non statistico di campionamento”*⁸⁵.

Con campionamento statistico si intende *“un approccio di campionamento con le seguenti caratteristiche:*

- selezione casuale degli elementi del campione;*
- utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento.*

*Un approccio di campionamento che non abbia le caratteristiche evidenziate ai precedenti punti i) e ii) è considerato un campionamento non statistico”*⁸⁶.

La differenza tra campionamento statistico e non statistico può essere illustrato con un esempio. Si supponga di

⁸⁴ Per maggiori dettagli si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530.

⁸⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530, paragrafo A4.

⁸⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530, paragrafo 5, lettera G.

svolgere un campionamento non statistico scegliendo un campione casuale rappresentativo della popolazione e di svolgere procedure di revisione sul campione. I controlli evidenziano un errore del 7% sul campione selezionato. In questo caso, non si può fare ricorso al calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione e la stima del rischio di campionamento. Al termine dei controlli, si potrà affermare che l'errore più probabile contenuto nell'universo a cui appartiene il campione ammonta al 7% del valore del campione. In casi simili, il revisore deve valutare se estendere il campione al fine di ridurre l'errore di campionamento fino a un livello che ritiene accettabile.

Se, invece, si fossero utilizzate tecniche di calcolo delle probabilità anche per la valutazione dei risultati del campione e per la determinazione del rischio di campionamento, si potrebbe concludere che vi sono, per esempio, il 95% delle probabilità che gli errori nel universo oggetto di campionamento non superino il 7% del suo valore totale.

Nella pratica nella revisione delle imprese di minori dimensioni viene spesso utilizzato un campionamento di revisione non statistico, ma comunque basato su una selezione casuale degli elementi del campione.

17.5 Documentazione del lavoro svolto

La forma e l'ampiezza della documentazione della revisione contabile dipendono dal giudizio professionale del revisore e sono influenzate dalla natura, dalle dimensioni e dalla complessità dell'impresa e del suo sistema di controllo interno, dalla disponibilità di informazioni provenienti dall'impresa nonché dalla metodologia e dalle tecniche utilizzate nel corso della revisione.

Il revisore include nella documentazione della revisione:

- a) le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio e la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti svolte;
- b) la correlazione di tali procedure con i rischi identificati e valutati a livello di asserzioni;
- c) i risultati delle procedure di revisione, incluse le conclusioni qualora non altrimenti esplicitate.

Se il revisore pianifica di utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, acquisiti in precedenti revisioni, include nella documentazione della revisione le conclusioni raggiunte sulla possibilità di fare affidamento su quei controlli verificati in una precedente revisione.

La documentazione, inoltre, fornisce evidenza che il bilancio si riconcilia con le sottostanti registrazioni contabili.

Nel definire il piano dettagliato, il revisore considera quanto previsto dall'art. 14 del D.lgs. n. 39/2010 in merito alla regolare tenuta della contabilità e alla corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili. Nella pratica il piano dettagliato di revisione è costituito da più programmi di verifica dettagliati dove sono indicate le procedure di conformità e quelle di validità che si intende svolgere, precisandone la natura, la tempistica e l'estensione e collegando le scelte fatte con le valutazioni del rischio residuo a livello di asserzioni, per le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa. In particolare, generalmente, si predispose un programma di verifica per ciascun saldo di bilancio significativo, con l'indicazione delle procedure di validità che si è deciso di svolgere⁸⁷.

⁸⁷ L'Allegato 17.3 presenta un repertorio di possibili procedure di validità sui saldi di bilancio, con l'indicazione della loro pertinenza alle asserzioni.

17.6 Considerazioni per i sindaci-revisori

Si richiamano qui le considerazioni già espresse nel capitolo 13 in tema di rischio di controllo.

I sindaci-revisori sono comunque obbligati a vigilare sulla adeguatezza del controllo interno e ad attivarsi perché carenze o punti di debolezza siano superati, nell'ambito dello svolgimento della funzione sindacale. È, quindi, ragionevole attendersi che, nel corso dell'incarico, il rischio di controllo della società soggetta a revisione vada migliorando e che i sindaci possano fare affidamento sul controllo interno, confermando tale valutazione con adeguate procedure di conformità. Queste, pianificate ai fini della revisione legale, assumono valenza anche per lo svolgimento della vigilanza sindacale.

In queste circostanze, di regola, il piano di revisione dettagliato dei sindaci revisori seguirà l'approccio combinato di procedure di conformità e procedure di validità. Solo in casi rari i sindaci-revisori adotteranno un approccio di sole procedure di validità, per ragioni di efficienza operativa (per esempio: in società che hanno nell'esercizio solo poche operazioni rilevanti che è più semplice verificare totalmente).

APPENDICE 1 – Le procedure di revisione

A. LE PROCEDURE DI CONFORMITÀ

I controlli posti in essere dalla Direzione, descritti nel capitolo 13, possono prevenire errori significativi a livello di asserzioni ovvero li possono identificare e correggere. A tal fine il revisore seleziona per la verifica quei controlli ritenuti significativi a livello di asserzioni.

Come anticipato nel Capitolo 13, nelle imprese di dimensioni minori, possono essere presenti solo alcune 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 non estensiva l'esistenza, l'ampiezza e il funzionamento delle attività di controllo effettivamente poste in essere. In tali casi, può essere più efficiente per il revisore svolgere procedure di revisione che siano principalmente di validità. Il revisore definisce e svolge procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, se:

- a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni, dopo la preliminare comprensione, si aspetti che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura⁸⁸, tempistica⁸⁹ ed estensione⁹⁰ delle procedure di validità);
- b) le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni. Ciò può verificarsi, ad esempio, nel caso in cui un'impresa conduca la propria attività utilizzando i sistemi IT e la documentazione delle operazioni sia prodotta o conservata solamente attraverso il sistema IT stesso.

Le procedure di conformità, solitamente, sono costituite da una combinazione dei seguenti elementi:

- intervista al personale o indagine;
- verifica della documentazione pertinente o ispezione;
- osservazione del controllo posto in essere dall'impresa;
- riesecuzione di una procedura di controllo posta in essere dall'impresa.

L'intervista al personale da sola non è mai sufficiente a raggiungere l'obiettivo del revisore. Egli, pertanto, pianifica e svolge altre procedure di conformità per il raggiungimento dello stesso obiettivo.

Il revisore, inoltre:

- a) svolge procedure di revisione per acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, che consentano di valutare:
 - i) le modalità di esecuzione dei controlli nei momenti in cui avrebbero dovuto operare durante l'esercizio sottoposto a revisione;
 - ii) l'uniformità con cui i controlli siano stati applicati;
 - iii) i soggetti e i mezzi impiegati per eseguire i controlli;

⁸⁸ Si veda supra, paragrafo 17.1.

⁸⁹ Si veda supra, paragrafo 17.1.

⁹⁰ Si veda supra, paragrafo 17.1.

-
- b) determina se i controlli da verificare dipendano a loro volta da altri controlli (controlli indiretti) e, in tal caso, se sia necessario acquisire elementi probativi che supportino l'efficace funzionamento di tali controlli indiretti.

Alcuni dei fattori chiave che il revisore considera nel definire le procedure di conformità sono:

- l'identificazione del rischio di errore significativo e della relativa asserzione, rischio valutato tramite l'esecuzione delle procedure di conformità;
- l'attendibilità dei controlli posti in essere dall'impresa. Nel caso in cui si manifestassero, ad esempio, le seguenti situazioni, potrebbe essere più efficiente, se possibile, effettuare procedure di validità:
 - i controlli possono essere disattesi dalla Direzione;
 - l'attività di controllo non è sistematica;
 - i controlli sono eseguiti manualmente e gli errori sono frequenti;
- l'efficacia delle procedure di conformità.

Il revisore verifica i controlli nel momento specifico, ovvero durante tutto il periodo, per il quale egli intenda fare affidamento sugli stessi, al fine di conseguire un'appropriata base per supportare il livello di affidamento previsto.

Potrebbe verificarsi che la Direzione utilizzi sistemi automatici di controllo; in tali casi, potrebbe risultare difficile per il revisore reperire la documentazione di supporto. Egli, allora, valuta i controlli generali IT per verificare che il software operi efficacemente e in modo sicuro relativamente agli stessi.

Il revisore può ritenere opportuno utilizzare elementi probativi acquisiti in precedenti esercizi. In alcune circostanze, infatti, gli elementi probativi acquisiti da precedenti revisioni possono essere utilizzati, qualora il revisore svolga procedure di revisione per stabilirne la attuale rilevanza.

Per esempio, durante lo svolgimento di una precedente revisione, il revisore può avere stabilito che un controllo automatizzato stava funzionando in modo conforme alla sua configurazione. Il revisore può acquisire elementi probativi per stabilire se siano stati apportati cambiamenti al controllo automatizzato che ne influenzino il continuo ed efficace funzionamento; per esempio, può effettuare indagini presso la Direzione e ispezionare le fonti informatiche per individuare quali controlli siano stati modificati. La considerazione degli elementi probativi inerenti tali cambiamenti può portare ad aumentare o a diminuire gli elementi probativi da acquisire nell'esercizio in esame in merito all'efficacia operativa dei controlli.

Nel determinare se sia appropriato o meno utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti revisioni e, in caso affermativo, nello stabilire il lasso di tempo che può intercorrere prima di verificare nuovamente un controllo, il revisore considera i seguenti aspetti:

- a) l'efficacia di altri elementi del controllo interno, inclusi l'ambiente di controllo, il monitoraggio dei controlli dell'impresa e il processo per la valutazione dei rischi adottato dall'impresa;
- b) i rischi derivanti dalle caratteristiche del controllo, incluso se esso sia manuale ovvero automatizzato;
- c) l'efficacia dei controlli generali IT;
- d) l'efficacia del controllo e la sua applicazione da parte dell'impresa, inclusa la natura e l'estensione delle deviazioni nell'applicazione del controllo rilevate in precedenti revisioni, e se siano avvenuti cambiamenti di personale che influenzino in modo significativo l'applicazione del controllo;

-
- e) se, in presenza di mutamenti nelle circostanze, la mancanza di modifiche in uno specifico controllo comporti un rischio;
- f) i rischi di errori significativi ed il grado di affidamento riposto sul controllo.

Qualora si siano verificati cambiamenti che incidono sull'attuale rilevanza degli elementi probativi acquisiti nel corso della precedente revisione, il revisore verifica i controlli nella revisione in corso.

Per quei controlli che non sono stati modificati dalla data della loro ultima verifica, ovvero non costituiscono controlli che mitigano un rischio significativo, la decisione del revisore se fare affidamento sugli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni è oggetto di giudizio professionale. Inoltre, l'intervallo temporale che intercorre tra le verifiche di tali controlli è anch'esso oggetto di giudizio professionale, ma le stesse avvengono con cadenza almeno triennale. Si evidenzia che il revisore in ciascun esercizio verifica alcuni controlli. La verifica dei controlli, infatti, non può essere effettuata per intero nel corso di un unico esercizio di revisione senza lo svolgimento di verifiche su controlli nei successivi due esercizi.

Qualora vengano utilizzati gli elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti revisioni, le conclusioni raggiunte sulla possibilità di fare affidamento su quei controlli sono incluse nelle carte di lavoro.

B. LE PROCEDURE DI VALIDITÀ

Le procedure di validità comprendono:

- procedure di analisi comparativa;
- verifiche di dettaglio sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori, il revisore definisce e svolge procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile o informativa.

B1. PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

Le procedure di analisi comparativa si sostanziano in valutazioni dell'informazione finanziaria mediante l'analisi delle relazioni plausibili tra i dati di natura finanziaria e non. Le procedure di analisi comparativa comprendono l'indagine sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni acquisite dal revisore o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo.

L'impiego di procedure di analisi comparativa si basa sull'aspettativa che tra i dati considerati intercorrano relazioni di dipendenza o di correlazione e che queste continuino a sussistere in assenza di condizioni note che facciano supporre il contrario. Per esempio, se l'impresa ha un numero noto di dipendenti a retribuzione fissa nel corso dell'esercizio in esame, il revisore può utilizzare tali dati per stimare il costo totale del lavoro per l'esercizio amministrativo con un elevato grado di accuratezza, conseguendo elementi probativi per una voce significativa del bilancio e riducendo la necessità di svolgere verifiche di dettaglio sulle retribuzioni.

Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, singolarmente o in combinazione con verifiche di dettaglio, il revisore:

-
- a) stabilisce l'idoneità, per determinate asserzioni, di particolari procedure di analisi comparativa, tenendo conto dei rischi identificati e valutati di errori significativi e delle eventuali verifiche di dettaglio per tali asserzioni;
 - b) valuta l'attendibilità dei dati in base ai quali sviluppare le proprie aspettative su importi registrati o su indici, tenendo conto della fonte, della comparabilità, della natura e della pertinenza delle informazioni disponibili e dei controlli sulla loro predisposizione;
 - c) sviluppa un'aspettativa su importi registrati o su indici e valuta se tale aspettativa sia sufficientemente precisa da identificare un errore che, singolarmente o insieme ad altri errori, possa rendere il bilancio significativamente errato;
 - d) stabilisce l'ammontare degli scostamenti tra gli importi registrati e i valori attesi ritenuto accettabile senza lo svolgimento di ulteriori analisi.

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

- lo svolgimento di indagini presso la Direzione e l'acquisizione di elementi probativi appropriati, che siano pertinenti alle risposte ottenute dalla Direzione;
- lo svolgimento di altre procedure di revisione ritenute idonee nella fattispecie.

B2. VERIFICHE DI DETTAGLIO

Le verifiche di dettaglio includono:

- la selezione di un conto e di un campione rappresentativo di operazioni al fine di ricalcolare il corretto ammontare, confermare, anche tramite l'ispezione di documenti, l'esistenza dei saldi, assicurarsi che le operazioni siano state registrate nel periodo corretto etc.;
- le procedure di revisione relative alla fase di chiusura del bilancio: il controllo della riconciliazione del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili e l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio;
- le procedure di conferma esterna (dette anche "circularizzazioni"). I risultati di tali procedure forniscono elementi probativi maggiormente persuasivi in quanto forniti da fonti esterne all'impresa. Le circularizzazioni sono svolte per confermare o richiedere informazioni sui saldi contabili e sui loro elementi e possono essere utilizzate anche per confermare i termini di accordi, contratti, o le operazioni tra un'impresa e le altre parti, o, ancora, per confermare l'assenza di alcune condizioni, quale un "accordo a latere", o le stime effettuate dalla Direzione.

Sul piano formale le richieste di conferma sono rivolte dalla società a un terzo e gli domandano di confermare direttamente all'indirizzo del revisore circostanze pertinenti o meno il bilancio. Il revisore predispose un testo che la società riporta, generalmente su una lettera su propria carta intestata, indirizzandolo ai soggetti indicati dal revisore e sottoscrivendolo. Il revisore provvede direttamente all'inoltro delle richieste al destinatario e riceve direttamente le risposte.

Nell'utilizzare le procedure di conferma esterna, il revisore:

- a) determina le informazioni da confermare o da richiedere;
- b) seleziona il soggetto appropriato a cui inviare la richiesta;
- c) valuta le ragioni di un eventuale rifiuto della Direzione di consentire di inviare una richiesta di conferma. Tale valutazione include la considerazione delle implicazioni sulla valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode e la considerazione se la circostanza costituisca una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie. In tal caso, se la limitazione deve considerarsi di effetto significativo o pervasivo, ne consegue un giudizio con modifica nella relazione di revisione;
- d) definisce il contenuto delle richieste di conferma e si assicura che le stesse siano correttamente indirizzate e contengano le informazioni per far sì che le risposte siano inviate direttamente al revisore (nel caso di sindaci–revisori le risposte vanno inviate allo studio del presidente o di un sindaco effettivo a ciò preposto dal Collegio);
- e) cura l'invio (a mezzo posta o posta elettronica certificata) delle richieste al soggetto circolarizzato, inclusi gli eventuali solleciti;
- f) esamina il contenuto delle risposte ricevute.

Qualora il revisore avesse dubbi in merito all'attendibilità delle risposte ricevute:

- acquisisce ulteriori elementi probativi per risolvere tali dubbi;
- valuta le relative implicazioni sulla valutazione dei rischi, incluso il rischio di frode.

Le risposte ricevute elettronicamente, per esempio per fax o per posta elettronica non certificata, sono esposte a rischio di inattendibilità, poiché può essere difficile ottenere prova sicura della provenienza e della identificazione di colui che risponde e può essere difficile individuare eventuali alterazioni intervenute nel testo.

Nel caso di mancata risposta il revisore svolge procedure di revisione alternative al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.

Procedure di revisione alternative che il revisore può svolgere includono ad esempio:

- per i saldi dei crediti, l'esame dei relativi incassi successivi alla chiusura dell'esercizio, o della relativa documentazione di supporto (per esempio: esame del documento di trasporto o dell'accordo tra le parti);
- per i saldi dei debiti, l'esame delle fatture di acquisto, anche pervenute successivamente alla chiusura dell'esercizio, o della relativa documentazione contrattuale.

Una mancata risposta a una richiesta di conferma può indicare un rischio precedentemente non identificato di errore significativo. In tali situazioni, il revisore può avere necessità di riconsiderare la valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni, e di modificare le procedure di revisione pianificate.

Nel caso in cui le risposte evidenzino eccezioni, il revisore indaga sulle stesse al fine di stabilire se siano o meno indicative di errori e il relativo impatto sul bilancio di quest'ultimi.

In relazione alle circostanze, il revisore può stabilire che:

- sia sufficiente svolgere esclusivamente procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso (ad esempio laddove la valutazione del rischio da

parte del revisore sia supportata da elementi probativi derivanti dalle procedure di conformità o si hanno grandi volumi di operazioni che tendono a essere prevedibili nel tempo). Tuttavia, nel caso in cui il revisore abbia stabilito che un rischio identificato e valutato a livello di asserzioni sia significativo, il revisore deve svolgere verifiche di dettaglio specificatamente rispondenti a quel rischio, tanto nell'ipotesi in cui siano appropriate soltanto le verifiche di dettaglio quanto in quella in cui si consideri appropriata una combinazione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità e di verifiche di dettaglio.

L'**Allegato 17.4** fornisce un esempio di lettere di richiesta di informazioni relative a:

- Consulenti fiscali;
- Compagnie assicuratrici;
- Fornitori;
- Consulenti legali;
- Conto corrente postale;
- Istituti di credito;
- Mutui;
- Clienti.

APPENDICE 2 - Aspetti particolari

Nella presente appendice, sono analizzati specifici aspetti riguardanti i saldi di apertura⁹¹, le rimanenze⁹², i contenziosi e le contestazioni⁹³. Tali argomenti, infatti, trovano specifico riscontro nei principi di revisione internazionali (ISA Italia)⁹⁴. Le indicazioni qui riportate identificano solo alcune delle procedure che il revisore svolge su tali voci di bilancio, non esaurendo l'estensione delle procedure conseguenti che il revisore può ritenere opportuno svolgere sulle stesse.

Saldi di apertura

I saldi di apertura sono costituiti dai saldi contabili di chiusura dell'esercizio precedente.

Nello svolgere un primo incarico di revisione, il revisore acquisisce elementi probativi sufficienti e appropriati per stabilire se:

- a) i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo in esame;
- b) appropriati principi contabili, utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura, siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame, o se i cambiamenti di tali principi contabili siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente rappresentati e descritti in bilancio.

Per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo in esame, il revisore:

- a) definisce se i saldi di chiusura del periodo precedente siano stati correttamente riportati a nuovo nel periodo in esame o, se appropriato, siano stati rideterminati;
- b) definisce se i saldi di apertura riflettono l'applicazione di appropriati principi contabili;
- c) svolge una o alcune delle seguenti attività:
 - i) riesamina, se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile, le carte di lavoro del revisore precedente per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura, nonché altre informazioni pertinenti la revisione contabile. Il revisore precedente è tenuto a consentire l'accesso al revisore in carica, previo rilascio di una lettera di manleva da parte della società sottoposta a revisione, che lo autorizza a esibire le carte di lavoro, nonché di una lettera di manleva da parte del revisore in carica, che si impegna ad utilizzare le informazioni raccolte solo per le finalità della revisione in corso. Esempi di tali lettere di manleva sono disponibili all'[Allegato 17.1](#) e all'[Allegato 17.2](#);
 - ii) valuta se le procedure di revisione svolte nel corso del periodo in esame forniscano elementi probativi a supporto dei saldi di apertura o svolge specifiche procedure di revisione per acquisire elementi probativi su tali saldi.

⁹¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510.

⁹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 501

⁹³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 501.

⁹⁴ In merito alle "Parti correlate", "Stime contabili" e alla "Continuità aziendale", si veda di seguito in "Altre casistiche".

Se il revisore acquisisce elementi probativi sul fatto che i saldi di apertura contengono errori che potrebbero influire in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame, egli svolge le procedure di revisione aggiuntive ritenute appropriate alle circostanze al fine di determinare l'impatto sul bilancio del periodo in esame. Se il revisore conclude che sussistono tali errori nel bilancio del periodo in esame, egli li comunica a un livello appropriato della Direzione e ai responsabili delle attività di governance⁹⁵. Qualora l'effetto dell'errore non sia appropriatamente contabilizzato o non sia adeguatamente presentato o descritto in bilancio, il revisore esprimerà un giudizio con modifica nella relazione finale.

Se il bilancio del periodo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore ed è stato espresso, su quel bilancio, un giudizio con modifica, il revisore valuta l'impatto di ciò che ha dato origine a tale giudizio sulla valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio del periodo in esame ed esprime un giudizio conseguente sul bilancio dell'esercizio in esame.

Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sui saldi di apertura, egli valuta i relativi effetti nell'espressione del proprio giudizio sul bilancio.

Quando il ruolo di revisore precedente era affidato a un Collegio Sindacale, occorre prendere contatto con il responsabile dell'archiviazione delle carte di lavoro (generalmente il presidente) e indirizzare le lettere di manleva a tutti i componenti, antepoendo una opportuna premessa.

Rimanenze

Nel caso in esame, l'obiettivo del revisore è acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardanti l'esistenza e le condizioni delle rimanenze.

Solitamente, la Direzione stabilisce le procedure sulla base delle quali le rimanenze sono fisicamente contate almeno una volta all'anno per fornire una base per la redazione del bilancio e, se applicabile, per accertare l'affidabilità del sistema di inventario permanente dell'impresa (se il sistema amministrativo-contabile lo prevede).

Qualora le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore:

- a) presenza alla conta fisica delle rimanenze, tranne nei casi in cui non risulti fattibile;
- b) svolge procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali dell'impresa per stabilire se riflettano accuratamente i risultati effettivi della conta delle rimanenze.

Il revisore, dopo aver valutato le istruzioni e le procedure redatte dalla Direzione per l'effettuazione della conta fisica e per la rilevazione ed il controllo dei relativi risultati, osserva lo svolgimento delle procedure di conta, verificando la conformità delle attività poste in essere con le istruzioni impartite. La presenza alla conta fisica comporta, inoltre, l'ispezione delle giacenze per accertarne l'esistenza e valutarne le condizioni, nonché l'esecuzione di conte di verifica.

La valutazione delle istruzioni e delle procedure redatte dalla Direzione include il fatto se esse si occupino, per esempio, di:

⁹⁵ Si veda quanto riportato al capitolo 23.

-
- la messa in atto di attività di controllo appropriate, per esempio, la raccolta delle evidenze utilizzate per la conta fisica delle rimanenze (come i cartellini pre-numerati), la rilevazione delle evidenze non utilizzate per la conta fisica, nonché le procedure per la conta e per la seconda conta;
 - l'accurata identificazione della fase di completamento dei prodotti in corso di lavorazione, delle voci a lento rigiro, delle voci obsolete o danneggiate e delle rimanenze di proprietà di soggetti terzi, per esempio, in conto deposito;
 - le procedure, se applicabile, utilizzate per stimare le quantità fisiche, come può essere necessario per la stima della quantità fisica di un cumulo di carbone;
 - i controlli sui movimenti delle rimanenze tra diverse aree del magazzino, sulle spedizioni e sui ricevimenti delle rimanenze prima e dopo la data di riferimento dell'inventario.

Qualora la conta fisica delle rimanenze sia svolta a una data diversa dalla data di riferimento del bilancio, il revisore svolge procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sul fatto se le variazioni delle rimanenze intervenute tra la data della conta e la data di riferimento del bilancio siano correttamente registrate.

Qualora il revisore non possa essere presente alla conta fisica delle rimanenze a causa di circostanze impreviste, egli effettua conte fisiche o ne osserva lo svolgimento a una data alternativa e svolge procedure di revisione sulle operazioni nel frattempo intercorse.

Qualora la presenza alla conta fisica delle rimanenze non sia fattibile, il revisore svolge procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardo l'esistenza e le condizioni delle rimanenze. Qualora ciò non sia possibile, il revisore esprime un giudizio con modifica nella relazione di revisione.

Qualora le rimanenze detenute presso soggetti terzi siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore acquisisce elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni svolgendo una o entrambe le seguenti procedure:

- a) richiedere conferma ai soggetti terzi in merito alle quantità e alle condizioni delle rimanenze detenute per conto dell'impresa;
- b) svolgere un'ispezione oppure effettuare altre procedure di revisione appropriate alle circostanze.

Contenziosi e contestazioni

Nel caso in esame, l'obiettivo del revisore è acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardanti la completezza dei contenziosi e delle contestazioni che coinvolgono l'impresa. Il revisore, quindi, definisce e svolge procedure di revisione per identificare i contenziosi e le contestazioni coinvolgenti l'impresa che possono originare un rischio di errore significativo. Tali procedure comprendono:

- a) le indagini presso la Direzione e, se applicabile, presso altri soggetti all'interno dell'impresa, incluso il legale interno;
- b) il riesame dei verbali delle riunioni dei responsabili delle attività di governance e della corrispondenza intercorsa tra l'impresa ed il suo consulente legale esterno;
- c) la richiesta di conferma ai legali;

d) il riesame dei conti relativi alle spese legali.

Il revisore chiede ai legali di indicargli qualsiasi contenzioso e contestazione di cui essi siano a conoscenza, di fornirgli una valutazione dei relativi esiti, nonché un'indicazione della stima delle implicazioni economiche, patrimoniali e finanziarie per l'impresa. Il revisore, oltre a inviare richieste di conferma ai legali, può chiedere l'autorizzazione della Direzione per incontrarli personalmente. La comunicazione diretta con i legali dell'impresa aiuta il revisore ad acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sul fatto se contenziosi e contestazioni potenzialmente significativi siano noti e se le stime della Direzione sulle implicazioni economiche, patrimoniali e finanziarie siano ragionevoli.

Nel caso in cui:

- a) la Direzione rifiuti di concedere al revisore il permesso di comunicare o di incontrare i legali dell'impresa, ovvero questi rifiutino di rispondere appropriatamente alla lettera di richiesta di informazioni, ovvero sia stato loro vietato di rispondere,
- b) il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati mediante lo svolgimento di procedure di revisione alternative,

il revisore esprime un giudizio con modifica nella relazione di revisione.

Il revisore richiede alla Direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, di fornire attestazioni scritte che tutti i contenziosi e le contestazioni noti, in corso o solo potenziali, i cui effetti dovrebbero essere considerati nella redazione del bilancio, siano stati portati a conoscenza del revisore, contabilizzati e oggetto d'informativa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile⁹⁶.

Altre casistiche

Nel definire le procedure di revisione conseguenti, occorre ricordare che alcuni principi di revisione internazionali delineano alcuni aspetti specifici da considerare, compendiate nella tabella 17.A, in cui sono riportati letteralmente i corrispondenti paragrafi.

TABELLA 17.A – Aspetti da considerare e ISA Italia di riferimento

Principio di revisione internazionale n. 240, “Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio”, paragrafi 28 – 33
Il revisore deve determinare le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio. Nel determinare le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio, il revisore deve: a) assegnare all'incarico e supervisionare il personale, tenendo conto delle conoscenze, delle competenze e delle capacità delle persone cui affidare responsabilità significative nell'incarico di revisione nonché della valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi dovuti a frodi per tale incarico;

⁹⁶ Si veda quanto riportato nel capitolo 24.

b) valutare se la selezione e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, con particolare riferimento a quelli relativi a quantificazioni soggettive e ad operazioni complesse, possano essere indicative di una falsa informativa finanziaria, derivante dal tentativo della Direzione di manipolare i risultati d'esercizio;

c) inserire un elemento di imprevedibilità nella selezione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione.

Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in funzione dei rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di asserzioni.

La Direzione si trova in una posizione unica per commettere frodi a causa della propria capacità di manipolare le registrazioni contabili, nonché di predisporre bilanci falsi forzando controlli che, sotto altri aspetti, sembrano operare efficacemente. Benché il grado di rischio di forzatura dei controlli da parte della Direzione vari da impresa ad impresa, esso è comunque presente in ogni impresa. Data l'imprevedibilità dei modi in cui tale forzatura potrebbe verificarsi, essa rappresenta un rischio di errori significativi dovuti a frodi e, quindi, un rischio significativo. A prescindere dalla valutazione del revisore sul rischio di forzatura dei controlli da parte della Direzione, il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione per:

a) verificare la correttezza delle scritture registrate nei libri contabili e delle rettifiche apportate in sede di redazione dei bilanci. Nel definire e svolgere procedure di revisione per tali verifiche, il revisore deve:

- i) svolgere indagini presso i soggetti coinvolti nel processo di predisposizione dell'informativa finanziaria in merito ad attività non appropriate o inusuali riguardanti l'elaborazione delle scritture contabili e delle rettifiche;
- ii) selezionare le scritture contabili e le rettifiche effettuate alla fine del periodo amministrativo;
- iii) considerare la necessità di verificare le scritture contabili e le rettifiche nel corso del periodo amministrativo;

b) riesaminare le stime contabili al fine di individuare eventuali ingerenze e valutare se le circostanze che le hanno prodotte rappresentano un rischio di errori significativi dovuti a frodi. Nello svolgere tale riesame, il revisore deve:

- i) valutare se i giudizi e le decisioni della Direzione nell'effettuare le stime contabili incluse nel bilancio, benché individualmente ragionevoli, indichino una possibile ingerenza da parte della Direzione dell'impresa che possa rappresentare un rischio di errore significativo dovuto a frodi. In tal caso, il revisore deve riconsiderare le stime contabili nel loro complesso;
- ii) svolgere un riesame retrospettivo delle valutazioni e delle assunzioni della Direzione relativamente a stime contabili significative rappresentate nel bilancio dell'esercizio precedente;

c) per le operazioni significative che esulino dal normale svolgimento dell'attività aziendale, ovvero che altrimenti sembrino inusuali data la comprensione acquisita dal revisore dell'impresa e del contesto in

cui opera, nonché delle altre informazioni ottenute nel corso della revisione, il revisore deve valutare se la logica economica sottostante alle operazioni (o la sua eventuale assenza) suggerisce che le operazioni siano state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per nascondere appropriazioni illecite di beni e di attività dell'impresa.

Il revisore deve stabilire se, al fine di rispondere ai rischi identificati di forzature dei controlli da parte della Direzione, sia necessario svolgere altre procedure di revisione aggiuntive a quelle espressamente menzionate sopra (ossia, laddove vi siano specifici rischi aggiuntivi di forzatura da parte della Direzione che non sono coperti dalle procedure svolte per soddisfare le regole precedenti.

Principio di revisione internazionale n. 540, "Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa", paragrafi 12 -18

Sulla base dei rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve stabilire:

- a) se la Direzione abbia applicato appropriatamente le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile riguardanti la stima contabile;
- b) se i metodi per effettuare le stime contabili siano appropriati e siano stati applicati coerentemente, e se le eventuali modifiche nelle stime contabili o nel metodo per la loro effettuazione rispetto al periodo amministrativo precedente siano appropriate alle circostanze.

Nel rispondere ai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve porre in essere una o alcune delle seguenti attività, tenendo in considerazione la natura della stima contabile:

- a) stabilire se gli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione forniscano elementi probativi riguardo la stima contabile;
- b) verificare le modalità con cui la Direzione ha effettuato la stima contabile e i dati sui quali essa è basata. Nel far questo, il revisore deve valutare se:
 - i) il metodo di quantificazione utilizzato sia appropriato nelle circostanze;
 - ii) le assunzioni utilizzate dalla Direzione siano ragionevoli alla luce degli obiettivi di quantificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- c) verificare l'efficacia operativa dei controlli sulle modalità con le quali la Direzione ha effettuato le stime contabili, insieme all'effettuazione di appropriate procedure di validità;
- d) sviluppare una stima puntuale o un intervallo di stima per valutare la stima puntuale della Direzione. A tal fine:
 - i) quando il revisore utilizza assunzioni o metodi che sono diversi da quelli adottati dalla Direzione, il revisore deve acquisire una comprensione delle assunzioni o dei metodi della Direzione sufficiente per stabilire se la propria stima puntuale o il proprio intervallo di stima tengano conto delle variabili applicabili e per valutare eventuali differenze significative rispetto alla stima puntuale della Direzione;
 - ii) quando il revisore conclude che sia appropriato utilizzare un intervallo di stima, egli deve

restringere l'intervallo, in base agli elementi probativi disponibili, fino al punto in cui tutti i valori ricompresi nell'intervallo siano considerati ragionevoli.

[...] Il revisore deve considerare se siano necessarie competenze o conoscenze specifiche su uno o più aspetti delle stime contabili al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Per le stime contabili che danno origine a rischi significativi, in aggiunta alle altre procedure di validità svolte, il revisore deve valutare quanto segue:

- a) in che modo la Direzione abbia considerato assunzioni o risultati alternativi e per quali ragioni li abbia scartati, ovvero in quale altro modo abbia fronteggiato l'incertezza nell'effettuazione della stima contabile;
- b) se le assunzioni significative utilizzate dalla Direzione siano ragionevoli;
- c) l'intenzione della Direzione di porre in essere particolari linee di condotta e la sua capacità di farlo, se rilevante per la ragionevolezza delle assunzioni significative utilizzate dalla Direzione ovvero l'appropriata applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento.

Se, a giudizio del revisore, la Direzione non abbia fronteggiato adeguatamente gli effetti dell'incertezza nella stima relativamente alle stime contabili che danno origine a rischi significativi, il revisore deve, se lo considera necessario, sviluppare un intervallo di stima con cui valutare la ragionevolezza della stima contabile.

Per le stime contabili che danno origine a rischi significativi, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se:

- a) la decisione della Direzione di rilevare o meno le stime contabili nel bilancio;
- b) il criterio di quantificazione prescelto per le stime contabili,

siano conformi alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Il revisore deve valutare, sulla base degli elementi probativi acquisiti, se le stime contabili nel bilancio siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero se le stime contabili contengano errori.

Principio di revisione internazionale n. 550, "Parti Correlate", paragrafi 20 -25

Il revisore definisce e svolge procedure di revisione conseguenti per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate.

Qualora il revisore identifichi accordi o informazioni che possano indicare l'esistenza di rapporti o operazioni con parti correlate che la Direzione non ha precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso, egli deve stabilire se le circostanze sottostanti confermano l'esistenza di tali rapporti o operazioni.

Qualora il revisore identifichi parti correlate ovvero operazioni significative con parti correlate che la Direzione non ha precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso, egli deve:

-
- a) comunicare prontamente le relative informazioni agli altri membri del team di revisione;
 - b) laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni in merito alle parti correlate:
 - i) richiedere alla Direzione di identificare tutte le operazioni con tali parti correlate recentemente identificate ai fini di una ulteriore valutazione da parte del revisore;
 - ii) svolgere indagini sul motivo per cui i controlli dell'impresa sui rapporti e sulle operazioni con parti correlate non hanno consentito l'identificazione o l'evidenziazione dei rapporti e delle operazioni con tali parti correlate;
 - c) svolgere appropriate procedure di validità con riferimento a tali parti correlate recentemente identificate o ad operazioni significative realizzate con le stesse;
 - d) riconsiderare il rischio che possano esistere altre parti correlate o altre operazioni significative con parti correlate che la Direzione non ha precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso, e svolgere ulteriori procedure di revisione, secondo quanto ritenuto necessario;
 - e) se la mancata evidenziazione da parte della Direzione appare intenzionale (e quindi indicativa di un rischio di errore significativo dovuto a frode), valutarne le implicazioni sulla revisione contabile.

Con riferimento ad operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dalla normale attività aziendale, il revisore deve:

- a) ispezionare i contratti o gli accordi sottostanti, ove presenti, e valutare se:
 - i) la logica economica sottostante a tali operazioni (o la sua assenza) indica che le operazioni sono state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per occultare appropriazioni illecite di attività dell'impresa;
 - ii) i termini delle operazioni sono coerenti con le spiegazioni fornite dalla Direzione;
 - iii) le operazioni sono state appropriatamente contabilizzate e presentate in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) acquisire elementi probativi in merito al fatto se le operazioni sono state appropriatamente autorizzate e approvate.

Qualora la Direzione abbia espresso una asserzione nel bilancio in merito al fatto che un'operazione con parti correlate è stata effettuata a condizioni equivalenti a quelle prevalenti in una operazione conclusa a normali condizioni di mercato, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su tale asserzione.

Al fine di formarsi un giudizio sul bilancio il revisore deve valutare:

- a) se i rapporti e le operazioni con parti correlate identificate siano stati appropriatamente contabilizzati e presentati in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) se gli effetti dei rapporti e delle operazioni con parti correlate:

- i) impediscano al bilancio di fornire una corretta rappresentazione (in presenza di quadri normativi basati sulla corretta rappresentazione); ovvero
- ii) rendano il bilancio fuorviante (in presenza di quadri normativi basati sulla conformità).

Principio di revisione internazionale n. 570, “Continuità aziendale”, paragrafi 11-17

Per tutta la durata della revisione, il revisore deve prestare attenzione agli elementi probativi relativi a eventi o circostanze che possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Il revisore deve valutare a sua volta la valutazione della Direzione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Nell'apprezzare la valutazione della Direzione sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve coprire lo stesso periodo considerato dalla Direzione nell'effettuare la propria valutazione, come richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero da leggi o regolamenti qualora questi specifichino un periodo più lungo. Se la valutazione della Direzione sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento copre un periodo inferiore ai dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio, il revisore deve richiedere alla Direzione di estendere la sua valutazione ad un periodo di almeno dodici mesi a partire da quella data.

Nell'apprezzare la valutazione della Direzione, il revisore deve considerare se questa includa tutte le informazioni pertinenti di cui sia venuto a conoscenza in seguito al lavoro di revisione svolto.

Il revisore deve indagare presso la Direzione circa gli eventi o le circostanze, di cui questa sia a conoscenza, successivi al periodo considerato nella valutazione, che possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esista un'incertezza significativa mediante lo svolgimento di procedure di revisione aggiuntive, inclusa la considerazione dei fattori attenuanti. Tali procedure devono includere:

- a) la richiesta alla Direzione di effettuare una valutazione sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, laddove la Direzione non vi abbia già provveduto;
- b) la valutazione dei piani d'azione futuri della Direzione connessi alla sua valutazione della continuità aziendale, la misura in cui la realizzazione di tali piani possa migliorare la situazione e se tali piani siano attuabili nelle specifiche circostanze;
- c) ove l'impresa abbia predisposto una previsione dei flussi di cassa, e l'analisi della previsione rappresenti un fattore significativo nel considerare l'esito futuro di eventi o circostanze nella valutazione della pianificazione di azioni future da parte della Direzione:
 - i) la valutazione dell'attendibilità dei dati sottostanti, utilizzati per effettuare la previsione;

-
- ii) lo stabilire se le assunzioni sottostanti alla previsione siano adeguatamente supportate;
 - d) la considerazione se, successivamente alla data in cui la Direzione ha effettuato la propria valutazione, si siano resi disponibili ulteriori fatti o informazioni;
 - e) la richiesta di attestazioni scritte alla Direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, relative ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità.

Sulla base degli elementi probativi acquisiti, il revisore deve concludere se, a suo giudizio, esista un'incertezza significativa legata ad eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Sussiste un'incertezza significativa se l'entità del suo impatto potenziale e la probabilità che essa si verifichi è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'informativa appropriata sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza al fine di:

- a) una corretta rappresentazione del bilancio, in presenza di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione; ovvero
- b) un bilancio non fuorviante, in presenza di un quadro normativo basato sulla conformità.

APPENDICE 3 - Un possibile approccio al campionamento di revisione per le procedure di validità

Nella pratica è spesso utile frazionare (o più tecnicamente “stratificare”) l’universo da cui estrarre il campione in base ad alcune qualità dei suoi elementi e applicare a ogni strato un appropriato criterio di selezione delle voci da esaminare. Per esempio, un possibile approccio alla scelta del campione dei crediti verso clienti da circolarizzazione potrebbe essere:

1. eliminare dall’universo dei clienti da circolarizzare i crediti che per loro natura e caratteristiche non saranno oggetto di circolarizzazione ma verranno assoggettati ad altre procedure di revisione (per esempio: crediti non movimentati nel corso dell’esercizio, crediti con saldo avere o crediti in contenzioso);
2. stratificare i crediti da circolarizzare in base al loro importo assegnando ad ogni strato uno specifico criterio di selezione del campione.

Tipologia del saldo “Crediti verso clienti”	Criterio di selezione delle voci da circolarizzare
Tutti i crediti maggiori di XXX	Selezione di tutte le voci
Crediti compresi tra YYY e XXX	Selezione di una voce ogni tre
Crediti inferiori a YYY	Campionamento di revisione

Limitiamo ora la nostra disamina alla voce “Crediti inferiori a YYY” della precedente tabella per i quali si è scelto di effettuare i controlli su di un campione identificato mediante un campionamento di revisione.

Nella pratica il revisore si trova ad affrontare tre problemi:

1. definire la dimensione del campione;
2. individuare gli elementi dell’universo indagato (“Crediti inferiori a YYY”) che costituiranno il campione;
3. proiettare gli errori eventualmente riscontrati sull’intero universo.

Evidenziamo che quanto esposto nel seguito è valido per l’individuazione di campioni al servizio di procedure di validità che generalmente sono applicate ad universi che hanno un valore monetario.

Per le procedure di conformità che normalmente non indagano un saldo contabile, ma un attributo di un certo documento o procedura può essere necessario utilizzare metodi diversi.

Definire la dimensione del campione

Per ogni voce/area di bilancio da indagare il revisore definisce un livello di rischio (Alto, Moderato o Basso). Al fine di determinare la dimensione del campione, il revisore può associare a ogni livello di rischio un “livello di confidenza”⁹⁷ e un

⁹⁷ Il livello di confidenza è il livello di rischio di individuazione degli errori considerato accettabile affinché la verifica non fornisca risultati corretti. Per esempio, un livello di confidenza pari al 95% indica che se una data verifica venisse svolta 100 volte (selezionando un campione rappresentativo con metodo casuale) i risultati della verifica sarebbero corretti 95 volte. Si dà, quindi, l’eventualità che 5 verifiche su 100 producano risultati non corretti (non riescono a individuare errori esistenti nell’universo indagato).

“fattore di confidenza”⁹⁸, ad esempio quelli proposti dalla ISA Guide ed esposti nella seguente tabella.

Livello di rischio	Livello di confidenza	Fattore di confidenza
Alto	95%	3,0
Medio	80-90%	Da 1,6 a 2,3
Basso	65% - 75%	Da 1,1 a 1,4

Per determinare la dimensione del campione è necessario calcolare dapprima l’*“intervallo di campionamento”* e poi la *“dimensione del campione”*:

$$\text{Intervallo di campionamento} = \text{Significatività operativa} / \text{Fattore di confidenza}$$

L’intervallo di campionamento, oltre a essere utilizzato nel calcolo della dimensione del campione, serve anche per selezionare il primo numero casuale necessario per individuare gli elementi del campione successivi al primo.

$$\text{Dimensione del campione} = \frac{\text{Dimensione monetaria dell'universo da cui estrarre il campione}}{\text{Intervallo di campionamento}}$$

Ad esempio:

Scopo della verifica	Identificare il numero di clienti da circolizzare relativamente alla voce di crediti verso clienti
Livello di rischio residuo della voce “Clienti”	Alto
Totale della voce “Crediti inferiori a YYY” (che rappresenta la dimensione monetaria dell’universo da cui estrarre il campione)	138.863
Livello e fattore di confidenza	95% - 3
Significatività operativa	15.000

$$\text{Intervallo di campionamento} = 15.000 / 3,0 = 5.000$$

$$\text{Dimensione del campione} = (138.863) / 5.000 = 28$$

In conclusione il metodo proposto ha identificato che il campione dovrà includere 28 unità (cioè il saldo di 28 clienti).

Si evidenzia che questo metodo, che trae spunto dalla ISA Guide, prevede che il calcolo della dimensione del campione

⁹⁸ Il fattore di confidenza deriva da un calcolo statistico basato sul livello di confidenza richiesto.

tenga conto della dimensione monetaria dell'universo da cui estrarre il campione, della significatività operativa e del fattore di confidenza, ma non tenga in considerazione la concentrazione dei crediti o il numero di crediti che costituisce l'universo indagato. Nel caso in cui i crediti siano concentrati o significativamente dispersi, altri metodi potrebbero essere maggiormente appropriati.

Identificare il campione

Una volta identificata la dimensione del campione (28 saldi clienti) si pone il problema di come identificare, all'interno dell'universo dei crediti verso clienti, quali siano gli item che costituiranno il campione.

In questo caso, il più utilizzato dai revisori è il "metodo delle unità monetarie" che consente di dare a ogni euro di un certo saldo contabile la stessa possibilità di essere scelto. Tuttavia, poiché il saldo di conto è generalmente composto di molti saldi di sotto-conti, quelli di più elevato importo avranno maggiore possibilità di essere scelti. Ciò che conta è che tutti i crediti avranno almeno una possibilità di essere scelti!

Questo metodo, dunque, appare particolarmente efficiente poiché, privilegiando la scelta dei saldi d'importo più elevato, consente di determinare campioni non particolarmente ampi che, tuttavia, rappresentino un percentuale elevato dell'intero universo.

Il metodo prevede che:

- dato un elenco di crediti venga calcolato il totale cumulato;
- venga estratto un numero casuale uguale o inferiore all'intervallo di campionamento (tale numero verrà successivamente incrementato di un importo pari all'intervallo di campionamento ogni volta che un elemento della popolazione verrà inclusa nel campione)
- venga incluso nel campione l'elemento il cui saldo cumulato sia maggiore del numero casuale estratto.
- vengano inclusi nel campione tutti gli altri crediti il cui valore cumulato è superiore dell'intervallo di campionamento

Un esempio che utilizza i dati precedenti è il seguente:

Numero casuale estratto = 436

	Saldo dei crediti inferiori a YYYY	Totale cumulativo	Intervallo di campionamento	Includere nel campione?
Cliente A	4.750	4.750	436	SI (1)
Cliente B	3.500	8.250	5.436	SI (2)
Cliente C	1.800	10.050	10.436	NO
Cliente D	2.700	12.750	10.436	SI (3)
Cliente E	950	13.700	15.436	NO
Cliente F	2.580	16.280	15.436	SI (4)

(Omissis)	(Omissis)	(Omissis)	(Omissis)	Questa colonna conterrà altri 24 SI

Totale	138.863	138.863		28 elementi scelti

Proiettare gli errori

E' possibile eseguire la proiezione degli errori solo qualora la popolazione sia omogenea.

Per proiettare gli eventuali errori sull'intero universo indagato è necessario:

- calcolare ogni errore in termini assoluti e percentuali;
- sommare le percentuali di errore compensando sopravvalutazioni e sottovalutazioni;
- calcolare l'errore percentuale medio per elemento del campione, dividendo la percentuale totale di errore per il numero degli elementi del campione (con e senza errori);
- moltiplicare l'errore medio per il valore monetario totale della popolazione ottenendo l'errore proiettato nella popolazione.

Nel nostro esempio si ha quanto segue.

Valore corretto	Valore sottoposto a revisione	Errore riscontrato	Errore %
500	400	100	20,00%
350	200	150	42,86%
600	750	(150)	(25,00%)
Errore percentuale totale			37,86%
Errore percentuale medio = $37,85 / 28$ (dimensione del campione)			1,3518%
Errore proiettato = $1,3518 * 138.863$			1.877,15 (euro)

ALLEGATO 17.1 - Esempio di lettera di "manleva" che il revisore precedentemente incaricato richiede alla società soggetta a revisione legale, prima di consentire al revisore che ha ottenuto il nuovo incarico, l'accesso alla propria documentazione.

Spettabile

ABC SpA/Srl/soc.coop.

Luogo e data

Mi avete informato che Nome e Cognome, in qualità di revisore legale della Vostra società, a me subentrante, ha richiesto di accedere alle informazioni da me detenute a seguito della revisione legale da svolta sul bilancio della Vostra società al *giorno/mese/anno*.

Ai sensi dell'art.9 comma 2 del D.Lgs n. 39/2010, in qualità di soggetto precedentemente incaricato della revisione legale dei vostri bilanci, sono tenuto a consentire l'accesso alle informazioni utili sullo svolgimento della revisione legale al nuovo soggetto che avete incaricato di tale funzione.

Con la sottoscrizione della presente convenite sui seguenti punti:

- mi sollevate dall'obbligo di riservatezza nei confronti di Nome e Cognome, revisore legale a me subentrante;
- l'accesso alle informazioni da me detenute a seguito della revisione legale svolta sul vostro bilancio al *giorno/mese/anno* ivi incluse quelle contenute nelle mie carte di lavoro, è finalizzato alla acquisizione di informazioni utili allo svolgimento della revisione legale di cui il revisore subentrante è stato incaricato; pertanto le informazioni che saranno acquisite saranno utilizzate solo a tale scopo e non saranno utilizzate per altro fine o divulgate a terzi senza il mio preventivo consenso scritto. Il revisore subentrante Nome e Cognome assumerà tale impegno con la sottoscrizione di una specifica lettera, qui allegata;
- in considerazione delle finalità dell'accesso consentito alle informazioni da me detenute, non richiederete al revisore subentrante di esprimere commenti, in qualsiasi forma, sulla qualità del lavoro da me svolto;
- il revisore subentrante non potrà rendere testimonianza, fornire assistenza, assumere il ruolo di perito o comunque assumere incarichi in cui gli sia richiesto di esprimere commenti o valutazioni sulla qualità del lavoro da me svolto.

Vogliate manifestare il vostro accordo con quanto sopra, restituendomi la copia della presente, datata e sottoscritta per accettazione dal vostro Legale rappresentante.

Distinti saluti

Allegato: copia lettera di manleva richiesta al revisore subentrante

Nome e Cognome (*Revisore uscente*)

.....

Per accettazione ABC SpA/Srl/soc.coop.

Nome e Cognome (*Legale rappresentante*)

.....

Luogo e data

ALLEGATO 17.2 - Esempio di lettera di "manleva" che il revisore precedente incaricato richiede al revisore che ha ottenuto il nuovo incarico prima di consentirgli l'accesso alla propria documentazione.

Egregio dottor

Nome e Cognome (*Revisore subentrante*)

Luogo e data

Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della ABC SpA/Srl/soc.coop. al *giorno/mese/anno*.

Il mio esame è stato pianificato e svolto secondo i principi di revisione internazionali (ISA Italia), al fine di esprimere un giudizio professionale su tale bilancio e, a conclusione del lavoro, ho emesso la relazione di revisione in data

Con l'emissione di tale relazione, non essendo intervenuti eventi successivi, si è concluso il mio incarico di revisione legale⁹⁹.

La ABC SpA/Srl/soc.coop. mi ha informato che in data le ha conferito l'incarico per la revisione legale del bilancio al *giorno/mese/anno* e che ella ha manifestato la necessità di accedere alle informazioni da me detenute a seguito della revisione legale da me svolta sul bilancio al *giorno/mese/anno*, ivi incluse quelle contenute nelle mie carte di lavoro, utili allo svolgimento della revisione legale di cui è stato incaricato.

Ai sensi dell'art. 9 comma 2, D.Lgs. n. 39/2010, sono tenuto a consentire tale accesso, per la finalità sopra indicata.

Ella potrà acquisire le informazioni utili allo svolgimento della revisione legale di cui è stato incaricato anche attraverso l'accesso, che le sarà consentito, alle mie carte di lavoro pertinenti:

- i dati e le informazioni di valutazione dei rischi di revisione e di pianificazione del lavoro,
- il piano dettagliato di revisione applicato e la documentazione delle procedure di revisione svolte,
- i problemi emersi dal lavoro,
- le conclusioni raggiunte.

Considerando le finalità del suo accesso alle informazioni di cui dispongo, con la sottoscrizione della presente lettera ella prende atto che la mia revisione non è stata svolta in considerazione del suo successivo esame, così che le informazioni che potrà ottenere da me o attraverso le mie carte di lavoro potrebbero non essere sufficienti ai suoi fini e si impegna:

- a non fotocopiare o riprodurre elettronicamente in qualsiasi formato le carte di lavoro da me predisposte senza il mio espresso consenso;
- a non utilizzare le informazioni acquisite per fini diversi ed a non divulgarle a terzi senza il mio preventivo consenso scritto;

⁹⁹ Da modificare, in conseguenza, in caso di eventi successivi.

-
- a non rendere testimonianza, fornire assistenza, assumere il ruolo di perito o comunque assumere incarichi in cui le sia chiesto di esprimere commenti o valutazioni sulla qualità del lavoro da me svolto;
 - a non utilizzare le informazioni raccolte come elementi probativi per la revisione legale che ella deve svolgere, la loro sufficienza e appropriatezza per la revisione legale che ella deve svolgere dovrà essere il risultato di una sua autonoma determinazione;
 - a conservare le informazioni da me ottenute con la doverosa riservatezza. In particolare ella si impegna a richiedere il mio preventivo consenso scritto prima di rendere disponibile a terzi le sue carte di lavoro che contengono le informazioni da me ottenute, e ad ottenere da tali terzi ogni necessaria manleva anche a mio favore. Ella si impegna infine a comunicarmi ogni eventuale richiesta di accesso da parte di autorità alle sue carte di lavoro che contengono le informazioni da me ottenute.

La ABC SpA/Srl/soc.coop. è stata da me informata circa il contenuto della presente.

Voglia manifestare il suo accordo con quanto sopra restituendomi copia della presente, datata e sottoscritta per accettazione.

Distinti saluti

Nome e Cognome (*Revisore uscente*)

.....

Per accettazione

Nome e Cognome (*Revisore subentrante*)

.....

Luogo e data

ALLEGATO 17.3 - Esempio di piano di revisione di dettaglio per le procedure di validità

Modalità di compilazione

Elencare le procedure di validità che saranno svolte.

L'elenco di seguito proposto, esemplificativo e non esaustivo, evidenzia le procedure di validità generalmente applicabili ai saldi di bilancio. Le procedure indicate sono pensate con riferimento ad una impresa di media dimensione, che non opera su commessa, caratterizzata da un sistema di controllo interno affidabile. Si ipotizza inoltre che il bilancio dell'esercizio precedente sia stato assoggettato a revisione legale, che il precedente revisore abbia svolto un lavoro conforme ai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

La tabella è suddivisa in sezioni corrispondenti alle principali aree di bilancio. Ogni sezione è suddivisa in due parti:

- Procedure principali: sono le procedure applicate normalmente, con estensione contenuta, quando la valutazione dei rischi è bassa e con estensione più ampia quando la valutazione dei rischi è alta.
- Altre procedure: sono alcune procedure applicate con minore frequenza e comprendono possibili procedure addizionali da includere nel piano quando la valutazione dei rischi è alta.

Sono state esplicitate le procedure relative alle seguenti aree di bilancio:

- Immobilizzazioni immateriali;
- Immobilizzazioni materiali;
- Titoli e partecipazioni;
- Rimanenze;
- Crediti verso clienti e ricavi di vendita;
- Altri crediti;
- Disponibilità liquide e debiti finanziari;
- Ratei e risconti attivi;
- Patrimonio netto;
- Fondi per rischi ed oneri;
- Costo del lavoro;
- Debiti verso fornitori e costi per acquisti;
- Altri debiti;
- Ratei e risconti passivi;

Conti d'ordine (da utilizzare per le revisioni dei bilanci il cui esercizio è iniziato prima dell'1 gennaio 2016)¹⁰⁰:

- Imposte sul reddito: correnti, anticipate e differite;
- Conto economico.

¹⁰⁰ Molte delle procedure indicate sono tuttavia utilizzabili anche per la revisione dei bilanci il cui esercizio è iniziato dopo tale data, per accertare le circostanze che devono dare luogo ad adeguata informativa.

Per ogni procedura è stata indicata l'asserzione¹⁰¹ o le asserzioni che essa è normalmente in grado di fronteggiare. L'indicazione delle asserzioni coperte da ogni procedura è molto utile nella fase di definizione del piano di revisione, in quanto consente al revisore di verificare che il piano fronteggi tutte le asserzioni pertinenti e che la copertura sia proporzionale al rischio valutato.

Tale materiale è in ogni caso da utilizzare in modo ragionato.

Potrebbe, ad esempio, essere necessario svolgere procedure di validità diverse da quelle indicate, a seconda delle circostanze. Ogni procedura inclusa nel piano deve essere comunque adattata alle circostanze, specificandone la tempistica e l'estensione (ad esempio, quantificando la numerosità dei campioni da selezionare, o fissando gli importi "soglia" da utilizzare per la selezione delle operazioni o dei saldi).

¹⁰¹ Per il significato delle abbreviazioni si riporta la tabella sulle asserzioni tratta dal capitolo 3 "Le asserzioni".

Asserzioni	Descrizione
Completezza (C)	È stato incluso nel bilancio tutto ciò che avrebbe dovuto essere stato registrato in contabilità o esposto in nota integrativa. Non ci sono attività, passività, transazioni o eventi non registrati o non esposti, la nota integrativa non ha elementi mancanti o incompleti.
Esistenza (E)	Tutto ciò che è registrato o esposto nel bilancio esiste e deve esservi incluso. Le attività, le passività, le transazioni registrate e gli altri aspetti inclusi in nota integrativa esistono, si sono manifestati e sono pertinenti all'impresa.
Accuratezza e Competenza (A)	Tutti i ricavi, i costi, le attività e le passività sono proprietà dell'impresa e sono stati registrati per un corretto importo e per competenza nell'esercizio corretto. Tale aspetto include anche l'appropriata classificazione degli importi e l'appropriata esposizione nella nota integrativa.
Valutazione (V)	Le attività, le passività ed il patrimonio netto sono registrati in bilancio ad un valore appropriato. Qualsiasi correzione causata da valutazioni o classificazioni richiesta dalla loro natura o dai principi contabili applicabili è stata correttamente registrata.

SOCIETÀ:
REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX
PIANO DI REVISIONE DI DETTAGLIO PER LE PROCEDURE DI VALIDITÀ

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Descrizione della procedura	Costo				Ammortamenti e fondo			
	C	E	A	V	C	E	A	V
Procedure principali								
Ottenere informazioni circa i piani, le politiche di investimento e circa eventuali mutamenti nelle politiche di ammortamento. Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa	x	x	x		x	x	x	
Ottenere il riepilogo dei movimenti di incremento e decremento delle immobilizzazioni immateriali con dettaglio di: costi storici, fondi ammortamento, ripartite per categoria. Ottenere a fine esercizio il riepilogo definitivo, qualora le precedenti verifiche siano state svolte in una data intermedia. Selezionare un campione di singoli movimenti di incremento e decremento e verificare: - che il movimento sia documentato, - che il valore di iscrizione in contabilità sia corretto (costo d'acquisto, oneri accessori; valore di vendita e correttezza del valore di decremento del fondo, correttezza del calcolo delle eventuali plusvalenze o minusvalenze), - che la classificazione sia appropriata, - che sussistano le condizioni di utilità pluriennale e di destinazione ad utilizzo durevole.		x	x	x		x	x	
A fine esercizio accertare la corrispondenza del riepilogo dei movimenti con il bilancio dell'esercizio.	x	x	x		x	x	x	
Effettuare una analisi sintetica complessiva sul riepilogo per accertare se emergono apparenti anomalie riguardo a: - andamento noto della gestione, - politiche e piani dichiarati dagli amministratori, - politiche seguite nel passato. Approfondire le apparenti anomalie, eventualmente con altre verifiche. Valutare se il campione verificato in corso d'anno è sufficiente, altrimenti estendere il campione.	x	x	x	x	x	x	x	x
Effettuare una analisi comparativa delle quote di ammortamento rispetto a quelle dell'esercizio precedente, approfondendo eventuali scostamenti anomali.					x	x	x	X
Verificare che l'ammortamento dei costi di impianto ed ampliamento e di quelli di sviluppo aventi utilità pluriennale, avvenga nel rispetto delle norme civilistiche. In caso di distribuzione di dividendi, verificare se residuano riserve sufficienti a coprire l'ammontare di tali costi non ancora ammortizzati. ¹⁰²								X

¹⁰² Nella revisione dei bilanci il cui esercizio è iniziato prima dell'1 gennaio 2016 la procedura è applicabile ai costi di ricerca, sviluppo e pubblicità capitalizzati in accordo con il principio contabile pertinente.

Descrizione della procedura	Costo				Ammortamenti e fondo			
	C	E	A	V	C	E	A	V
Per le principali componenti delle immobilizzazioni derivanti da incrementi del passato, verificare che permangano le condizioni di utilità pluriennale.				x				
Verificare che il periodo di ammortamento dell'avviamento rispetti le norme civilistiche e sia motivato in Nota Integrativa.					x			x
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x	x	x	x	x
Altre procedure								
Verificare la recuperabilità degli acconti a fornitori di immobilizzazioni immateriali iscritti in bilancio.				x				
Effettuare il ricalcolo dei fondi ammortamento. Indagare eventuali differenze significative rispetto ai fondi ammortamento iscritti in bilancio.					x	x	x	
Analizzare eventuali perizie di valutazione delle immobilizzazioni immateriali.				x				

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Descrizione della procedura	Costo				Ammortamenti e fondo			
	C	E	A	V	C	E	A	V
Procedure principali								
Ottenere informazioni circa i piani, le politiche di investimento e circa eventuali mutamenti nelle politiche di ammortamento. Predisporre la leading, quadrala con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa	x	x	x		x	x	x	
Ottenere il riepilogo dei movimenti di incremento e decremento delle immobilizzazioni materiali con dettaglio di: costi storici, fondi ammortamento, ripartite per categoria. Ottenere a fine esercizio il riepilogo definitivo, qualora le precedenti verifiche siano state svolte ad una data intermedia. Selezionare un campione di singoli movimenti di incremento e decremento e verificare: - che il movimento sia documentato, - che il valore di iscrizione in contabilità sia corretto (costo di acquisto, oneri accessori; valore di vendita e correttezza del valore di decremento del fondo, correttezza del calcolo delle eventuali plusvalenze e minusvalenze), - che la registrazione contabile e la alimentazione di altre procedure extracontabili sia corretta, e la sua classificazione appropriata, - l'esistenza fisica nei casi più rilevanti.		x	x			x	x	
A fine esercizio accertare la corrispondenza del riepilogo dei movimenti con il bilancio dell'esercizio.	x	x	x		x	x	x	

Descrizione della procedura	Costo				Ammortamenti e fondo			
	C	E	A	V	C	E	A	V
Effettuare una analisi sintetica complessiva sul riepilogo per accertare se emergono apparenti anomalie riguardo a: - andamento noto della gestione, - politiche e piani dichiarati dagli amministratori, - politiche seguite nel passato. Approfondire le apparenti anomalie, eventualmente con altre verifiche, fino ad ottenere soddisfazione. Valutare se il campione verificato in corso d'anno è sufficiente, altrimenti estendere il campione.	x	x	x	x	x	x	x	x
Effettuare una analisi comparativa delle quote di ammortamento rispetto a quelle dell'esercizio precedente, approfondendo eventuali scostamenti anomali.					x	x	x	x
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili.	x	x	x	x	x	x	x	x
Verificare la corretta separazione dei terreni dai fabbricati e la recuperabilità del valore dei terreni stessi, applicando l'albero decisionale da OIC 9, al fine di accertarsi se debba poi essere svolta anche l'analisi del fair value o del valore d'uso (da calcolarsi con il metodo "pieno" o "semplificato" come indicato nel principio stesso).			x	x			x	x
Altre procedure								
Verificare un campione di registrazioni relative a spese di manutenzione capitalizzate, in base alla relativa documentazione di supporto. Verificare la sussistenza delle condizioni richieste dai principi contabili di riferimento relative alla capitalizzabilità di tali spese.		x	x					
Verificare un campione di registrazioni relative a spese di manutenzione iscritte nel conto economico, in base alla relativa documentazione di supporto. Verificare che si tratti di spese di manutenzione ordinaria e non capitalizzabili.	x		x					
Effettuare un inventario fisico dei cespiti e verificarne le condizioni di utilizzo e funzionamento.	x	x		x	x	x		x
Effettuare il ricalcolo dei fondi ammortamento. Indagare eventuali differenze significative rispetto ai fondi ammortamento iscritti in bilancio.					x	x	x	
Analizzare eventuali perizie di valutazione delle immobilizzazioni materiali.				x				
Effettuare la quadratura tra contabilità generale e registro cespiti, se in uso, sia per il costo storico che per i fondi ammortamento, sia per categoria che per totali.	x		x		x		x	
Inviare una richiesta di conferma relativa a cespiti detenuti da terzi.		x				x		
Richiedere le visure catastali o altra documentazione di supporto ritenuta idonea per l'attestazione della proprietà degli immobili.			x					
Verificare la recuperabilità degli acconti a fornitori di immobilizzazioni materiali iscritti in bilancio.				x				
Effettuare il ricalcolo con il metodo finanziario del valore contabile dei cespiti acquisiti in leasing. Verificare la concordanza con l'informativa fornita in nota integrativa. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x		x	x	x		x	x

TITOLI E PARTECIPAZIONI

Descrizione della procedura	Titoli e Partecipazioni				Proventi, Oneri, Plusvalenze e Minusvalenze		
	C	E	A	V	C	E	A
Procedure principali							
Ottenere un riepilogo dei movimenti di acquisizione e dismissione di titoli e partecipazioni, dettagliato per le diverse componenti iscritte nelle immobilizzazioni e nell'attivo circolante, con copia della documentazione pertinente ordinata per componente e data. Ottenere a fine esercizio il prospetto definitivo.							
Selezionare un campione di movimenti significativi di titoli e tutti i movimenti significativi di partecipazioni, verificando: - che il movimento sia documentato, - che il valore di iscrizione sia corretto (costo di acquisto, oneri accessori, valore di vendita ecc.), - che la registrazione contabile sia corretta, e la sua classificazione appropriata.		x	x			x	x
A fine esercizio accertare la corrispondenza del riepilogo dei movimenti con il bilancio dell'esercizio.	x	x	x		x	x	x
Verificare in prossimità della chiusura dell'esercizio, a campione, l'esistenza dei titoli e delle partecipazioni con i titoli in giacenza presso la società. Predisporre l'invio delle richieste di conferma ai terzi depositari. Riconciliare successivamente con la giacenza di fine esercizio quanto fisicamente verificato.		x					
Predisporre la leading, quadrala con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa	x	x	x	x	x	x	x
In base alla lettura dei verbali degli organi sociali effettuare un riscontro tra le delibere relative a titoli e partecipazioni e la corrispondente documentazione di supporto, verificando la corretta registrazione contabile.	x		x	x	x		x
Verificare per un campione di titoli e partecipazioni iscritti nell'attivo circolante il rispetto del criterio di valutazione al minore tra costo e mercato.				x			
Verificare per un campione di titoli e altre partecipazioni iscritti nelle immobilizzazioni il rispetto del criterio di valutazione al costo diminuito in caso di perdite durevoli di valore.				x			
Se le partecipazioni immobilizzate in controllate e collegate sono iscritte in bilancio al costo verificare l'assenza di perdite durevoli di valore emerse nel corso dell'esercizio.				x			
Se le partecipazioni di cui al punto precedente sono iscritte in bilancio valutandole con il metodo del patrimonio netto, accertare la corretta applicazione del metodo.				x			
Confrontare la quota di PN detenuta con il valore di carico della partecipazione e valutare la presenza di indicatori di impairment. Nel caso siano presenti indicatori di impairment: - valutare la ragionevolezza delle considerazioni fatte dal management; - procedere con una verifica autonoma se ritenuto necessario.			x	x	x		x
Titoli: confrontare il valore di mercato dei titoli detenuti con il valore in carico al 31.12 e valutare la presenza di indicatori di impairment. Nel caso siano presenti indicatori di impairment: - valutare la ragionevolezza delle considerazioni fatte dal management;			x	x	x		x

Descrizione della procedura	Titoli e Partecipazioni				Proventi, Oneri, Plusvalenze e Minusvalenze		
	C	E	A	V	C	E	A
- procedere con una verifica autonoma se ritenuto necessario							
In caso di acquisto o possesso di azioni proprie accertare la corretta contabilizzazione e il rispetto puntuale delle norme di legge e dei principi contabili pertinenti.			x				
Ottenere attraverso colloqui con il management e documentazione di supporto, lo status giuridico delle società e la probabilità di partecipazione alle perdite da queste effettuate. Indagare inoltre su possibili accordi di ripiano perdite sottoscritti dalla società nei confronti delle partecipate. Se necessario procedere alla circolarizzazione.				x	x		
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili.	x	x	x	x	x	x	x
Altre procedure							
Verificare le registrazioni contabili relative a dividendi incassati con la relativa documentazione di supporto.		x				x	x
Verificare che la classificazione in bilancio di titoli e partecipazioni sia coerente con la destinazione indicata dal consiglio di Amministrazione al momento dell'acquisto. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.			x				

RIMANENZE

Descrizione della procedura	Rimanenze finali				Variazione delle rimanenze		
	C	E	A	V	C	E	A
Procedure principali							
Partecipare alle operazioni di inventario fisico: - Accertare l'esistenza e il rispetto delle procedure di inventario. - Ottenere il tabulato di magazzino valorizzato alla data della verifica. - Effettuare la conta fisica selezionando un campione di codici dal tabulato di magazzino valorizzato fornito dalla società (c.d. selezione dal contabile al fisico) - Ricontrare le conte di cui al punto precedente con quelle effettuate dai dipendenti della società: in caso di discordanza effettuare una seconda conta. - Selezionare alcune merci e procedere alla loro conta, verificare la corrispondenza con i dati riportati nel tabulato di magazzino valorizzato fornito (c.d. selezione dal fisico al contabile). - Se l'inventario è stato effettuato in prossimità della chiusura dell'esercizio, verificare tramite l'analisi di documentazione di supporto pertinente il corretto raccordo tra le quantità esistenti alla chiusura dell'esercizio e le quantità riscontrate in sede di inventario. - Tramite osservazione e/o tramite colloqui con il personale durante l'inventario, accertarsi dell'eventuale presenza di materiale obsoleto, a lento rigiro, danneggiato, ai fini dell'eventuale svalutazione.	x	x	x		x	x	x

Descrizione della procedura	Rimanenze finali				Variazione delle rimanenze		
	C	E	A	V	C	E	A
Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa	x	x	x	x	x	x	x
<p>Verificare la corretta valorizzazione delle rimanenze: verificare a campione la correttezza del metodo di determinazione del costo, del valore di mercato e del confronto tra le due grandezze, secondo quanto stabilito dalle norme di legge e dai Principi Contabili.</p> <p><i>Costo di acquisto:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Verificare che il metodo di costo (F.I.F.O., L.I.F.O. ecc.) sia determinato correttamente. - Verificare a campione che i costi e le quantità utilizzate nel calcolo siano documentate (fatture, documenti di trasporto, ecc.). - Verificare che eventuali oneri accessori siano documentati. <p><i>Costi di produzione:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Verificare che i costi diretti utilizzati siano determinati correttamente e documentati. - Verificare che i costi indiretti e generali di produzione siano correttamente attribuiti e documentati. <p><i>Valore di mercato:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Verificare la corretta determinazione del valore di mercato per il confronto con il costo: <ul style="list-style-type: none"> o costo di sostituzione o valore di realizzo (valore di mercato al netto di spese dirette commerciali). - Verificare che la valutazione sia avvenuta al minore tra costo e mercato. 				x			
Discutere con i responsabili e gli amministratori la necessità di svalutare i beni obsoleti o a lento rigiro. Qualora la società abbia provveduto a svalutare i beni obsoleti o a lento rigiro, verificare il metodo di determinazione del fondo svalutazione magazzino e la sua congruità.				x			
<p>Verificare a campione il rispetto della competenza di periodo per i costi e i ricavi connessi alle entrate ed alle uscite della merce (test di cut-off).</p> <p>Selezionare un campione di documenti costituito da:</p> <ul style="list-style-type: none"> - gli ultimi X documenti di entrata e di uscita da ogni magazzino per l'esercizio in chiusura, - i primi X documenti di entrata e di uscita da ogni magazzino per il nuovo esercizio, - le ultime X fatture di acquisto e di vendita per l'esercizio in chiusura, - le prime X fatture di acquisto e di vendita per il nuovo esercizio. <p>Per ogni documento di entrata e di uscita selezionato, risalire alla relativa fattura di acquisto e di vendita; per ogni fattura selezionata, risalire al relativo documento di entrata e di uscita.</p> <p>Per ogni documento verificare, il rispetto del principio della competenza per i movimenti di carico e di scarico di magazzino</p>	x	x	x		x	x	x

Descrizione della procedura	Rimanenze finali				Variazione delle rimanenze		
	C	E	A	V	C	E	A
e per i costi ed i ricavi corrispondenti.							
Accertare la continuità di applicazione nel tempo di Principi Contabili omogenei o, in caso contrario, il rispetto del Principio Contabile sui cambiamenti di criterio.				x			
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x	x	x	x
Altre procedure							
Effettuare la quadratura dei saldi iniziali con le carte di lavoro dell'esercizio precedente, e dei saldi finali con il tabulato di magazzino valorizzato fornito dalla società. Calcolare la variazione delle rimanenze finali e confrontarlo con l'importo iscritto dalla società a conto economico.					x	x	x
Selezionare un campione di depositari e/o di terzi ed inviare richieste di conferma delle giacenze detenute, chiedendo di indicare nella risposta le quantità loro risultanti. Riconciliare la risposta ottenuta con quanto riportato dalla società nel tabulato di magazzino.	x	x					
Esaminare la documentazione relativa agli acconti a fornitori iscritti in bilancio, verificandone la recuperabilità.		x		x			
Verificare la ragionevolezza delle rettifiche inventariali	x		x				
Inviare lettere di richiesta di conferma relative a beni di terzi detenuti presso la società sottoposta a revisione.	x		x				

CREDITI VERSO CLIENTI E RICAVI DI VENDITA

Descrizione della procedura	Crediti verso clienti				Ricavi di vendita		
	C	E	A	V	C	E	A
Procedure principali							
Selezionare un campione di fatture di vendita; per ogni fattura selezionata, verificare la correttezza matematica dei calcoli, verificare le quantità vendute con il documento di consegna, e le altre condizioni di vendita con l'ordine del cliente o con il contratto. Verificare infine la corretta rilevazione e classificazione contabile del ricavo e del credito, nonché dell'incasso successivo.	x		x		x		x
Selezionare un campione di registrazioni contabili di ricavi di vendita; per ogni registrazione verificare la corrispondenza della registrazione con la relativa fattura di vendita, il documento di consegna, e l'ordine del cliente. Verificare infine la		x	x			x	x

Descrizione della procedura	Crediti verso clienti				Ricavi di vendita		
	C	E	A	V	C	E	A
corretta rilevazione e classificazione contabile del credito e dell'eventuale incasso.							
Effettuare il test di cut-off sulle vendite (si veda quanto esposto nella sezione "Rimanenze").	x	x	x		x	x	x
Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa	x	x	x		x	x	x
Selezionare dal partitario clienti un campione (saldo Clienti + saldo Effetti) ed inviare una richiesta di conferma. In caso di risposta non in accordo riconciliare con le risultanze contabili. In caso di mancata risposta svolgere procedure alternative (incassi successivi o riscontro documentale).		x	x			x	x
Verificare la presenza di clienti con saldo "avere", analizzandone la natura, e verificando la necessità di un'eventuale riclassificazione degli stessi in altre voci di bilancio.			x				
Effettuare la conta fisica delle eventuali cambiali in portafoglio riscontrandone il valore con le risultanze contabili.	x	x	x				
Selezionare un campione ed ottenere riscontro delle ricevute bancarie in portafoglio mediante verifica della presentazione in banca nell'esercizio successivo.		x	x				
Ottenere riscontro delle ricevute bancarie in portafoglio presso istituti di credito analizzando le risposte ricevute dalle banche a seguito dell'invio di richieste di conferma (si veda quanto esposto nella sezione "Disponibilità liquide"), oppure, mediante la verifica della presentazione in banca nel corso dell'esercizio di un campione delle stesse.	x	x	x				
Verificare se i saldi "Clienti" ed "Effetti" sono tutti esigibili entro i dodici mesi successivi alla data di bilancio. In caso contrario, verificare la corretta classificazione in bilancio della parte esigibile oltre tale periodo. Verificare inoltre l'anzianità delle note di credito da ricevere e delle fatture da emettere, al fine di accertarsi che non sussistano i presupposti per un loro storno a conto economico.			x				
Verificare che eventuali crediti in valuta estera siano stati convertiti al cambio vigente alla data di bilancio.				x			
Verificare che la società disponga di un'analisi dei crediti verso la clientela per anzianità di scaduto. Verificare che tale analisi sia utilizzata ai fini della determinazione del fondo svalutazione crediti. Qualora lo sia, controllare la corrispondenza fra il saldo clienti di contabilità generale, il partitario clienti e lo scadenziario clienti, nonché verificare che quest'ultimo sia stato predisposto correttamente.		x	x	x			
Analizzare i crediti in contenzioso o al legale, utilizzando le informazioni ottenute dai legali nelle loro lettere di risposta alla richiesta di informazioni.				x			
Verificare che il fondo svalutazione crediti sia stato calcolato secondo uno di questi criteri: - analisi della svalutazione "generica" basata sull'esperienza passata; - analisi specifica dei crediti di dubbia esigibilità; - una combinazione dei precedenti.				x			
Verificare che il fondo svalutazione crediti esposto in bilancio in diretta deduzione dei crediti commerciali sia congruo al fine di fronteggiare il rischio di inesigibilità del credito.				x			
Verificare che la società abbia compreso tra i crediti o gli altri crediti (con contropartita ricavi o proventi): - fatture da emettere per beni o prestazioni di servizi,		x	x		x	x	x

Descrizione della procedura	Crediti verso clienti				Ricavi di vendita		
	C	E	A	V	C	E	A
- royalties e provvigioni attive, - premi e sconti di fine anno riconosciuti a clienti ecc.							
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	X	x	x	x	x	x
Altre procedure							
Qualora il valore nominale dei crediti includa sia la quota capitale che la quota interessi, verificare la corretta contabilizzazione per competenza di quest'ultima. Verificare inoltre che, qualora i crediti prevedano tempi di incasso lunghi senza l'addebito di interessi espliciti congrui, tali crediti siano stati adeguatamente attualizzati, riscontando la parte di ricavo riferibile ad interessi non ancora maturati.			x				x
Verificare a campione il rispetto della competenza finanziaria di periodo per gli incassi da clienti (test di cut-off finanziario). Selezionare un campione di incassi da clienti dagli estratti conto bancari dell'ultimo mese dell'esercizio e del primo mese dell'esercizio successivo, verificandone la registrazione contabile nel corretto esercizio di competenza. Selezionare un campione di incassi da clienti registrati in contabilità nell'ultimo mese dell'esercizio e nel primo mese dell'esercizio successivo, verificandone la corretta registrazione per competenza in base al riscontro con gli estratti conto bancari o altra documentazione di supporto.	x	x	x				
Verificare la congruità dell'accantonamento a note credito da emettere per premi, in base agli accordi stipulati con i clienti.	x	x	x		x	x	x
Analizzare a campione le note credito emesse nell'esercizio successivo. Per quelle di competenza dell'esercizio in esame, verificarne il corretto accantonamento in bilancio.		x	x			x	x
In caso di mancata risposta svolgere procedure alternative (incassi successivi o riscontro documentale).	x		x		x		x
Analizzare il dettaglio dei conti dei ricavi di vendita. Selezionare eventuali operazioni di vendita anomale e/o inusuali per tipologia o importo. Verificare la corretta registrazione e classificazione contabile, sulla base della relativa documentazione di supporto.		x	x			x	x
Validazione del partitario attraverso sommarizzazione indipendente	x		x				
Validazione del tabulato di aging attraverso la selezione di un campione di clienti e controllo della corretta appostazione delle fatture per scadenza	x		x				

ALTRI CREDITI

Descrizione della procedura	Altri crediti			
	C	E	A	V
Procedure principali				
Effettuare un'analisi comparativa rispetto ai valori dell'esercizio precedente, ottenendo adeguata spiegazione o eventuale documentazione delle differenze significative. Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio.	x	x	x	x
Valutare la necessità di chiedere conferma ad un campione di debitori e/o effettuare riscontri documentali su un campione di crediti.		x	x	
Valutare la recuperabilità degli altri crediti				x
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x

DISPONIBILITÀ LIQUIDE E DEBITI FINANZIARI

Descrizione della procedura	Disponibilità liquide e debiti verso banche				Debiti per obbligazioni e v/ altri finanziatori				Proventi e oneri finanziari		
	C	E	A	V	C	E	A	V	C	E	A
Procedure principali											
Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa, confrontando le voci di debito alla data del nostro esame con i valori del precedente esercizio; motivare gli scostamenti significativi con le grandezze del bilancio correlate ai debiti: - investimenti finanziati con mezzi di terzi, - mutamenti nella struttura dell'indebitamento.	x	x	x	x	x	x	X	x	x	x	x
Controllare i saldi di cassa tramite conteggi a fine anno (o tramite raccordo con il conteggio più recente).	x	x	x								
Inviare una richiesta di informazioni a tutte le banche con le quali la società ha intrattenuto rapporti nel corso dell'esercizio e riconciliare le risposte con le risultanze contabili. Verificare tutte le informazioni contenute nelle risposte pervenute e verificarne la corretta esposizione in bilancio. Chiedere alla società di sollecitare le banche ad inviare le risposte ancora mancanti.	x	x	x	x					x	x	x
Verificare le riconciliazioni bancarie predisposte dalla società. Verificare gli importi in riconciliazione se presenti.	x	x	x						x	x	x
Verificare la registrazione nel corretto esercizio degli interessi, spese, commissioni ecc.	x	x	x						x	x	x
Verificare che eventuali poste in valuta estera siano state convertite al cambio vigente a fine anno.				x				x	x		x
Indagare se esistono conti bancari vincolati a qualsiasi titolo. Chiedere se esistono garanzie su conti correnti.	x		x								

Descrizione della procedura	Disponibilità liquide e debiti verso banche				Debiti per obbligazioni e v/ altri finanziatori				Proventi e oneri finanziari		
	C	E	A	V	C	E	A	V	C	E	A
Verificare che tali informazioni siano riportate nella nota integrativa.											
Controllare che i crediti e debiti verso banche siano esposti al valore nominale, senza compensazioni tra conti attivi e conti passivi.			x	x							
In caso di prestito obbligazionario esaminare i rimborsi della quota capitale e gli interessi contabilizzati o stanziati, verificandone la conformità alle disposizioni del relativo regolamento.					x		x			x	
Inviare una richiesta di informazioni agli istituti che hanno erogato un finanziamento alla società. Riconciliare le risposte con le risultanze contabili. Verificare tutte le informazioni contenute nelle risposte pervenute e verificarne la corretta esposizione in bilancio. Chiedere alla società di sollecitare gli istituti ad inviare le risposte ancora mancanti.	x	x	x	x					x	x	x
In caso di altri finanziamenti a medio-lungo termine, esaminare i rimborsi della quota capitale e gli interessi contabilizzati o stanziati, verificandone la conformità alle disposizioni del relativo contratto.					x		x			x	
Verificare il rispetto, anche prospettico, degli eventuali covenant, nell'ambito della valutazione in merito al presupposto della continuità aziendale. Verificare eventuali ulteriori clausole/garanzie su finanziamenti, da contratto.											
Predisporre un riepilogo della posizione finanziaria netta quadrata con il bilancio, e valutare il presupposto della continuità aziendale, anche, se necessario, tramite l'ottenimento di un budget di cassa e/o di un business plan.											
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Altre procedure											
Inviare alla Banca d'Italia una richiesta di conferma dei dati relativi alla Centrale Rischi, avendo particolare cura nel riscontro dei rapporti bancari intrattenuti.	x	x	x								
Effettuare il test di cut-off finanziario sugli incassi da clienti (Si veda sezione "crediti verso clienti e ricavi di vendita").	x	x									
Effettuare il test di cut-off finanziario sui pagamenti a fornitori (Si veda sezione "Debiti verso fornitori e costi per acquisti").	x	x									
Selezionare un campione di movimenti bancari di trasferimento fondi dell'ultimo periodo dell'esercizio e dell'inizio del nuovo esercizio. Per i movimenti selezionati, verificare la corretta rilevazione e classificazione in contabilità generale.	x	x	x								
Analizzare il dettaglio dei conti bancari. Selezionare eventuali operazioni anomale e/o inusuali per tipologia o		x	x								

Descrizione della procedura	Disponibilità liquide e debiti verso banche				Debiti per obbligazioni e v/ altri finanziatori				Proventi e oneri finanziari		
	C	E	A	V	C	E	A	V	C	E	A
importo. Verificare la documentazione a supporto e la corretta registrazione e classificazione contabile.											
Verificare il corretto trattamento contabile delle operazioni di copertura (ad es. Interest Rate Swap, opzioni su cambi, contratti a termine, ecc.).				x					x	x	x
Effettuare analisi comparative e/o di ragionevolezza sugli interessi attivi e passivi.									x	x	x
(per le cooperative) Selezionare un campione di saldi a debito per prestito sociale, inviare una richiesta di conferma, riconciliando le risposte in disaccordo e svolgendo procedure alternative per le risposte non ricevute.						x	x			x	x
(per le cooperative) Selezionare un campione di nominativi di soci, inviare loro una richiesta di conferma del debito per prestito sociale, riconciliando le risposte in disaccordo e svolgendo procedure alternative per le risposte non ricevute.					x		x		x		x
Verificare la corretta attualizzazione relativa ai debiti a lungo termine infruttiferi o con tassi di interesse significativamente inferiori ai tassi di mercato.								x			x

RATEI E RISCONTI ATTIVI

Descrizione della procedura	Ratei e risconti attivi			
	C	E	A	V
Procedure principali				
Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa	x	x	x	x
Accertare che siano state rilevate per competenza le principali voci con natura di rateo attivo (quota di proventi comuni a due o più esercizi, per la parte di competenza): - interessi attivi su strumenti finanziari, - affitti e locazioni attive riconosciute alla fine del periodo di riferimento, etc.	x			
Accertare che siano state rilevate per competenza le principali voci con natura di risconto attivo (quote di costi comuni a due o più esercizi, per la parte non di competenza): - locazioni passive, - costi per contratti con prestazioni periodiche (es: erogazione di servizi di manutenzione, guardiania, vigilanza, assistenza), ecc.	x			
Valutare la completezza delle registrazioni in base alle informazioni raccolte nel corso delle verifiche periodiche (contratti, verbali CdA, ecc.).	x		x	
Per le voci significative, verificare la documentazione di supporto e l'accuratezza matematica degli importi.		x	x	x
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x

PATRIMONIO NETTO

Descrizione della procedura	Patrimonio netto			
	C	E	A	V
Procedure principali				
Ottenere il prospetto dei movimenti intervenuti nei conti di patrimonio netto nel corso dell'esercizio. Tale prospetto evidenzia per ciascuna voce componente il patrimonio netto: - il saldo iniziale; - gli incrementi e i decrementi dell'esercizio; - il saldo finale. Verificare la concordanza dei saldi iniziali del prospetto con il bilancio dell'esercizio precedente.	x	x	x	x
Verificare la concordanza dei saldi finali con la contabilità ed il bilancio; verificare l'accuratezza matematica del prospetto.			x	
Verificare le variazioni dell'esercizio indicate nel prospetto con la documentazione di supporto.		x	x	
Verificare e analizzare che i movimenti nei conti di patrimonio netto siano stati effettuati in ossequio alle norme di legge vigenti ed ai principi contabili nonché nel rispetto delle decisioni assembleari.			x	
Verificare la completezza delle variazioni dell'esercizio in base alle informazioni raccolte nel corso delle verifiche.	x			
Accertare che i dividendi deliberati o pagati durante il periodo siano stati registrati correttamente.	x		x	
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x

FONDI PER RISCHI ED ONERI

Descrizione della procedura	Fondi per rischi ed oneri				Accantonamenti per rischi e altri accantonamenti		
	C	E	A	V	C	E	A
Procedure principali							
Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa	x	x	x	x	x	x	x
Ottenere un prospetto dei movimenti intervenuti nei fondi per rischi ed oneri nel corso dell'esercizio. Tale prospetto evidenzia per ciascun fondo: - il saldo iniziale; - le variazioni intervenute nell'esercizio; - il saldo finale. Verificare la concordanza dei saldi iniziali del prospetto con il bilancio dell'esercizio precedente.	x	x	x	x			
Verificare la concordanza dei saldi finali con la contabilità ed il bilancio; verificare l'accuratezza matematica del prospetto.			x				x
Ottenere dalla società un prospetto contenente il riepilogo del contenzioso in essere a qualsiasi titolo, con indicazione della quantificazione delle relative passività potenziali. Effettuare un riscontro con le risultanze contabili.	x		x	x	X		
Definire tramite discussione con i responsabili della società se ci sono situazioni (quali cause in corso, accertamenti o	x				X		

Descrizione della procedura	Fondi per rischi ed oneri				Accantonamenti per rischi e altri accantonamenti		
	C	E	A	V	C	E	A
comunicazioni da parte di autorità ed organi dello Stato, od altre) che possano fondatamente far prevedere una futura passività a carico della società, non già riflessa in bilancio.							
Relativamente a tali situazioni esaminare tutta la documentazione disponibile.	x				x		
Ottenere l'elenco dei legali e del costo sostenuto nell'anno per le loro consulenze. Verificare la completezza dell'elenco, mediante analisi del conto relativo alle spese di consulenza legale. Qualora le situazioni di contenzioso siano seguite da legali esterni valutare l'opportunità di chiedere conferme.	x				x		
Relativamente alle situazioni di contenzioso esistenti nell'esercizio precedente richiedere un aggiornamento.		x					
Esaminare il conto economico al fine di individuare l'esistenza di costi significativi (ad es. negli oneri diversi di gestione, negli oneri straordinari ecc.) che segnalino l'esistenza di passività per cause o contenziosi.	x				x		
Verificare se sono previste penali per il mancato rispetto di condizioni contrattuali.	x				x		
Verificare il corretto trattamento contabile di situazioni di contenzioso, di cui si è venuti a conoscenza durante i consigli di amministrazione o comitati esecutivi, o dalla lettura dei relativi verbali.	x				x		
Ottenere attestazioni scritte dagli amministratori.	x	x			x	x	
Alla luce delle procedure sopra descritte valutare se la società abbia effettuato adeguati accantonamenti in bilancio e se abbia fornito coerente, accurata e completa informativa in Nota Integrativa.	x	x	x	x	x	x	x
Fondo per imposte Ottenere informazioni sull'ultimo periodo d'imposta accertabile da parte dell'Amministrazione finanziaria. Ottenere informazioni sulla situazione fiscale e sulle possibili condizioni circa gli esercizi non ancora definiti. Chiedere se esistono accertamenti in rettifica degli imponibili dichiarati ai fini delle imposte dirette e delle imposte indirette. Ottenere ed esaminare gli eventuali ricorsi presentati e gli stati del contenzioso. In caso di richiesta di conferma al consulente fiscale della società, verificare la risposta ricevuta.	x	x	x	x	x	x	x
Alla luce delle procedure sopra descritte valutare se la società abbia effettuato adeguati accantonamenti in bilancio e se abbia fornito sufficiente informativa nella Nota Integrativa. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni espone nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x	x	x	x
Altre procedure							
Effettuare un'indagine presso il responsabile del personale, al fine di individuare possibili passività potenziali (ad es. a seguito di ispezioni INPS, INAIL, ecc.)	x			x	x		
Verificare il corretto accantonamento relativo alle manifestazioni a premio in corso alla fine dell'esercizio.		x	x	x		x	x
Fondo indennità suppletiva di clientela							
Verificare l'accuratezza dell'elenco degli agenti inclusi nel fondo, verificare la correttezza matematica dei conteggi e, sulla base delle casistiche recenti di interruzione dei rapporti, valutare la probabilità dell'erogazione del fondo e, di conseguenza, la sua congruità.	x	x	x	x			

Descrizione della procedura	Fondi per rischi ed oneri				Accantonamenti per rischi e altri accantonamenti		
	C	E	A	V	C	E	A
Verificare la ragionevolezza dell'accantonamento al fondo di competenza dell'esercizio, sulla base dell'importo delle provvigioni passive rilevate a conto economico.	x	x	x		x	x	x
Fondo garanzia prodotti							
Se la società vende o ha venduto i suoi prodotti con garanzia (per difetti di fabbricazione, assistenza post vendita ecc.), verificare che siano effettuati accantonamenti in bilancio per costi di garanzia previsti a fronte delle vendite per le quali il termine della garanzia non sia ancora scaduto.	x				x		
Se la società ha costituito un fondo garanzia nell'esercizio precedente verificare la sua congruità rispetto ai costi per interventi in garanzia sostenuti nell'esercizio a fronte di vendite effettuate nell'esercizio precedente.		x		x			
Determinare la congruità del fondo garanzia tenendo conto dei trend storici tra vendite e costi per interventi in garanzia, verificando i conteggi effettuati.			x	x			
Verificare che l'accantonamento a conto economico sia dovuto alla garanzia concessa sui prodotti venduti nell'esercizio, verificando l'accuratezza dei conteggi.						x	x

COSTO DEL LAVORO

Descrizione della procedura	Trattamento di fine rapporto				Debiti vs istituti previdenziali e vs dipendenti				Costo per il personale			
	C	E	A	V	C	E	A	V	C	E	A	
Procedure principali												
Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa sulle voci di costo del personale, come ad esempio: - costo medio per dipendente, per categoria e per mese; - incidenza dei contributi previdenziali sulle retribuzioni, per categoria e per mese.										x	x	x
Ottenere il tabulato nominativo del TFR alla data di bilancio, verificando sia la corrispondenza del totale iniziale con il saldo del bilancio del precedente esercizio sia la corrispondenza del totale finale con il saldo del bilancio in esame. Ottenere inoltre il tabulato con i movimenti contabili dell'esercizio (saldo iniziale + carico dell'anno ± trasferimenti – utilizzi ed anticipazioni = saldo finale) e verificare la corrispondenza con il prospetto nominativo, con la contabilità e con il bilancio.	x	x	x	x						x	x	x
Verificare la completezza del tabulato nominativo del TFR, riconciliando il relativo numero di dipendenti con quelli in forza alla data di fine esercizio come risulta dai libri matricola e dal libro unico del lavoro.	x											
Effettuare un ricalcolo complessivo di ragionevolezza dell'accantonamento TFR, riconciliando l'importo dell'incremento del saldo patrimoniale con l'importo rilevato a conto economico.	x	x	x							x	x	x

Descrizione della procedura	Trattamento di fine rapporto				Debiti vs istituti previdenziali e vs dipendenti				Costo per il personale		
	C	E	A	V	C	E	A	V	C	E	A
Effettuare procedure di analisi comparativa sui saldi di bilancio dei debiti relativi al personale: - debiti verso istituti previdenziali; - debiti tributari, per la parte relativa alle ritenute su lavoro dipendente; - altri debiti, per la parte relativa al debito per retribuzioni, inclusa la verifica della ragionevolezza del calcolo dei premi a dipendenti.					x	x	x	x			
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Altre procedure											
Per un campione di dipendenti, effettuare il ricalcolo del TFR maturato sulla base di quanto disposto dalla legge e dagli accordi integrativi interni. Considerare inoltre il possibile effetto di eventuali premi o altri emolumenti a carattere continuativo corrisposti al personale (fringe benefits, etc.).	x										
Per un campione di dipendenti dimessi o a cui è stato liquidato in parte il TFR durante l'esercizio, riscontrare quanto a loro effettivamente liquidato con il fondo maturato alla fine dell'esercizio precedente e con le quote maturate nell'esercizio. Verificare la documentazione di supporto (ad esempio, dimissioni, accordo con il dipendente, richiesta di anticipazioni e sussistenza dei requisiti di legge ecc.)		x									
Effettuare a campione il riscontro documentale dei versamenti del TFR al fondo tesoreria INPS o ad altri fondi.		x									
Verificare la correttezza dei calcoli aritmetici del tabulato nominativo del TFR.			x								
Analizzare il dettaglio dei conti dei costi del personale. Selezionare eventuali operazioni anomale e/o inusuali per tipologia o importo. Verificare la corretta registrazione e classificazione contabile, sulla base della relativa documentazione di supporto.										x	x
Verificare la concordanza tra un campione di nominativi risultanti nel Libro Unico del Lavoro con la rilevazione della loro presenza (ad es. cartellino, badge, ecc.).										x	
Effettuare il ricalcolo di alcuni cedolini paga selezionati a campione, verificando le informazioni in essi contenute in base alle fonti pertinenti (CCNL, rilevazione ore, ecc.).											x
Verificare per un mese a campione le registrazioni contabili relative alle retribuzioni con la relativa documentazione di supporto. Verificare la corretta classificazione.										x	x
Ottenere il tabulato nominativo valorizzato delle ferie e dei ROL maturati e non goduti alla fine dell'esercizio. Verificare la concordanza del tabulato con la contabilità generale. Verificare l'accuratezza del dettaglio in base al numero dei dipendenti in forza (come risulta dai libri matricola e dal libro unico del lavoro) e verificare a campione per alcuni nominativi la completezza del debito (ad es. verificando il numero delle ore in base al cedolino paga dell'ultimo mese dell'esercizio).					x				x		
Verificare i principali saldi a debito a fine esercizio con la documentazione attestante il relativo pagamento						x		x			

Descrizione della procedura	Trattamento di fine rapporto				Debiti vs istituti previdenziali e vs dipendenti				Costo per il personale		
	C	E	A	V	C	E	A	V	C	E	A
nell'esercizio successivo.											
Quadratura dei saldi al 31.12 dell'anno oggetto di audit con i dati provenienti da ufficio paghe/studio paghe esterno.	x	x	x	x					x	x	x

DEBITI VERSO FORNITORI E COSTI PER ACQUISTI

Descrizione della procedura	Debiti vs fornitori				Costi per acquisti		
	C	E	A	V	C	E	A
Procedure principali							
Selezionare un campione di fatture di acquisto; per ogni fattura selezionata verificare la correttezza matematica dei calcoli, verificare i beni o servizi acquistati in base al documento di consegna o ad altro documento, e le altre condizioni di acquisto con l'ordine inviato al fornitore o con il contratto. Verificare infine la corretta rilevazione e classificazione contabile del costo e del debito, nonché del pagamento successivo.	x		x		x		x
Selezionare un campione di registrazioni contabili di acquisto (materie prime, merci, servizi, ecc.); per ogni registrazione verificare la corrispondenza della registrazione con la relativa fattura di acquisto, il documento di consegna o altro documento di supporto, e l'ordine inviato al fornitore. Verificare infine la corretta rilevazione e classificazione contabile del debito e dell'eventuale pagamento.		x	x			x	x
Effettuare il test di cut-off sugli acquisti (Si veda la sezione "Rimanenze").	x	x	x		x	x	x
Verificare, a fine esercizio, la concordanza fra il saldo fornitori di contabilità generale, il partitario fornitori e lo scadenziario fornitori, nonché effettuare le procedure di analisi comparativa.	x	x	x		x	x	x
Selezionare dal partitario fornitori un campione ed inviare una richiesta di conferma del debito. In caso di risposta non in accordo riconciliare con le risultanze contabili. In caso di mancata risposta svolgere procedure alternative a campione (pagamenti successivi e riscontro documentale).	x		x		x		x
Verificare la presenza di saldi fornitori con saldo "dare", analizzandone la natura, e verificando la necessità di un'eventuale riclassificazione degli stessi in altre voci di bilancio.			x				
Verificare che i debiti in valuta estera siano stati convertiti al cambio vigente alla data di bilancio.				x			
Esaminare a campione la documentazione contabile (ad esempio, fatture, bolle di entrata, contratti, pagamenti, registrazioni contabili) successiva alla chiusura dell'esercizio e verificare che non vi siano passività non registrate.	x				x		
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x	x	x	x

Descrizione della procedura	Debiti vs fornitori				Costi per acquisti		
	C	E	A	V	C	E	A
Altre procedure							
Effettuare un confronto tra il margine di contribuzione dell'esercizio in esame con quello dell'esercizio precedente, ottenendo la quadratura con quello derivante dalla contabilità industriale.	x	x	x		x	x	x
Effettuare l'analisi comparativa delle voci di acquisto di beni e servizi a livello di singoli conti di contabilità generale.					x	x	
Selezionare un campione di debiti verso fornitori ed inviare una richiesta di conferma. In caso di risposta non in accordo riconciliare con le risultanze contabili. In caso di mancata risposta svolgere procedure alternative (riscontro documentale).		x	x			x	x
Verificare l'eventuale presenza di saldi significativi o inusuali nel partitario fornitori, ottenendo adeguata spiegazione e documentazione di supporto.		x					
Analizzare il dettaglio del debito per fatture da ricevere e verificare che non siano rimasti degli importi significativi non riscontrati nel corso della verifica delle passività non registrate; in tal caso verificare la documentazione di supporto. Verificare inoltre l'anzianità delle fatture da ricevere e delle note di credito da emettere, al fine di accertarsi che non sussistano i presupposti per un loro storno a conto economico.		x					
Verificare a campione il rispetto della competenza finanziaria di periodo per i pagamenti a fornitori (test di cut-off finanziario). Selezionare un campione di pagamenti a fornitori dagli estratti conto bancari dell'ultimo mese dell'esercizio e del primo mese dell'esercizio successivo, verificandone la registrazione contabile nel corretto esercizio di competenza. Selezionare un campione di pagamenti a fornitori registrati in contabilità nell'ultimo mese dell'esercizio e nel primo mese dell'esercizio successivo, verificandone la corretta registrazione per competenza in base al riscontro con gli estratti conto bancari o altra documentazione di supporto.	x	x	x				
Analizzare le note credito ricevute nell'esercizio successivo, verificandone l'eventuale corretto accantonamento per competenza.	x				x		

ALTRI DEBITI

Descrizione della procedura	Altri debiti			
	C	E	A	V
Procedure principali				
Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa, ottenendo adeguata spiegazione o eventuale documentazione delle differenze significative.	x	x	x	
Valutare la necessità di chiedere conferma ad un campione di creditori e/o effettuare riscontri documentali su un campione di debiti.		x	x	
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x

RATEI E RISCONTI PASSIVI

Descrizione della procedura	Ratei e risconti passivi			
	C	E	A	V
Procedure principali				
Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa	x	x	x	x
Accertare che siano state rilevate per competenza le principali voci con natura di rateo passivo (quota di costi comuni a due o più esercizi, per la parte di competenza): - utenze, - spese condominiali (pagate a consuntivo), ecc.	x			
Accertare che siano state rilevate per competenza le principali voci con natura di risconto passivo (quote di proventi comuni a due o più esercizi, per la parte non di competenza): - locazioni attive, - ricavi per contratti con prestazioni periodiche, ecc.	x			
Accertare che le poste con natura di stanziamento per costi maturati alla chiusura dell'esercizio siano state rilevate fra i debiti: - stipendi e salari per straordinari e relativi contributi, 13ma mensilità, - ferie e ROL maturati e non goduti e relativi contributi, - fatture da ricevere per beni o prestazioni di servizi, - royalties e provvigioni, - compensi agli organi sociali, - premi e sconti di fine anno ai clienti, - ecc.		x	x	
Valutare la completezza delle registrazioni in base alle informazioni raccolte nel corso delle verifiche periodiche (contratti, verbali CdA, ecc.).	x		x	
Per le voci significative, verificare la documentazione di supporto e l'accuratezza matematica degli importi.		x	x	x
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x

CONTI D'ORDINE (da utilizzare per le revisioni dei bilanci il cui esercizio è iniziato prima dell'1 gennaio 2016)

Descrizione della procedura	Conti d'ordine			
	C	E	A	V
Procedure principali				
Ottenere il dettaglio delle voci componenti i conti d'ordine. Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa	x	x	x	x
Verificare le voci significative con la documentazione di supporto.		x	x	x

Descrizione della procedura	Conti d'ordine			
	C	E	A	V
Verificare tutte le informazioni contenute nelle risposte pervenute dalle banche e dalla Banca d'Italia (Si veda sezione "Disponibilità liquide e debiti finanziari"). In particolare accertare che le informazioni riferite alle garanzie e quelle riferite a strumenti finanziari derivati e contratti di leasing siano contenute nei conti d'ordine e, se del caso, contabilizzate.	x			
Verificare se sono stati ceduti crediti con clausola "pro-solvendo" o comunque con rischio di regresso (es. cambiali scontate, cessioni a factor). Se il rischio di regresso è ancora presente alla data di bilancio e i crediti non sono più esposti in stato patrimoniale, verificare che il relativo importo sia indicato nei conti d'ordine.	x			
Verificare l'iscrizione nei conti d'ordine delle merci di terzi presso la società.	x			
Ottenere informazioni circa l'esistenza di vincoli contrattuali con i clienti o fornitori (rispettivamente nel caso di riserva di proprietà su beni venduti o acquistati), riscontrando l'eventuale importo iscritto nei conti d'ordine.	x			
Raccogliere le informazioni derivanti dalla verifica di altre voci di bilancio, relative all'esistenza di garanzie date o ricevute e raffrontarle con le rilevazioni nei conti d'ordine.	x			
Verificare la corretta classificazione e descrizione dei conti d'ordine, nonché l'adeguatezza dei valori iscritti in base alle disposizioni dei principi contabili.			x	x
Verificare che la società abbia distintamente indicato, per ciascuna tipologia di conti d'ordine, le garanzie prestate a favore di imprese controllanti, controllate, collegate e consociate.			x	
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x

IMPOSTE SUL REDDITO: CORRENTI, ANTICIPATE E DIFFERITE

Descrizione della procedura	Crediti e debiti tributari, Fondo imposte differite				Imposte sul reddito		
	C	E	A	V	C	E	A
Procedure principali							
Imposte correnti							
Accertare la conformità della dichiarazione dei redditi dell'esercizio precedente con il calcolo provvisorio effettuato nel medesimo esercizio per lo stanziamento in bilancio. Verificare la corretta rilevazione tra le sopravvenienze attive/passive della eventuale differenza tra carico tributario dichiarato e contabilizzato in bilancio. Indagare sui motivi che hanno generato la differenza.					x		
Verificare nel corso dell'esercizio che gli acconti per imposte IRAP e IRES siano stati correttamente determinati e puntualmente versati.	x	x	x				
Confrontare i saldi di debito/credito ed i costi per imposte correnti iscritti a conto economico con quelli del periodo precedente, ed indagare sulle variazioni impreviste o sull'assenza di variazioni previste. Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio.	x	x	x	x	x	x	x
Sulla base della bozza di calcolo delle imposte predisposta, esaminare le principali variazioni in aumento e in diminuzione;	x	x	x	x	x	x	x

Descrizione della procedura	Crediti e debiti tributari, Fondo imposte differite				Imposte sul reddito		
	C	E	A	V	C	E	A
confrontare le variazioni con quelle degli esercizi precedenti ed esaminare la documentazione di supporto; accertarsi che tutte le voci significative siano state considerate.							
Nel caso di coinvolgimento di esperti fiscali, ottenere un memorandum sull'attività svolta e sulle conclusioni raggiunte	X	X	x	X	X	X	X
Verificare il calcolo matematico delle imposte sul reddito e la corretta applicazione dell'aliquota d'imposta vigente.			x				x
Considerare la ragionevolezza del trattamento di voci che possono dar adito a contestazioni fiscali.	x				x		
Confrontare l'incidenza del carico fiscale per imposte sul reddito (IRES e IRAP correnti rapportate rispettivamente all'utile dell'esercizio e al valore della produzione) con quello dell'esercizio precedente, tenendo conto delle differenze temporanee e permanenti riportate nella bozza di calcolo delle imposte fornita dalla società.	x	x			x	x	
Valutare l'opportunità di chiedere conferma al consulente fiscale della società. In tal caso verificare la risposta ricevuta e le possibili implicazioni sullo stanziamento delle imposte correnti e sulle passività potenziali di natura fiscale.	x	x			x	x	
Verificare la correttezza di eventuali riclassifiche dal/al passivo patrimoniale.			x				
Verificare la presenza dei requisiti per l'iscrizione di crediti tributari (istanza di rimborso).		x	x	x			
Verificare la liquidazione IVA di periodo.	x		x				
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x	x	x	x
Imposte anticipate e differite							
Svolgere procedure di analisi comparativa, indagando su variazioni anomale o sull'assenza delle variazioni previste.	x	x	x	x	x	x	x
Esaminare gli incrementi ed i decrementi del fondo imposte differite o del credito per imposte anticipate. Supportare tali verifiche con ricalcoli ed analisi delle variazioni in aumento e diminuzione indicate dalla società nella bozza di calcolo delle imposte correnti. Verificare la correttezza delle aliquote utilizzate per il calcolo.	x	x	x		x	x	x
Valutare la necessità di apportare variazioni a quanto iscritto in passato sulla base di intervenute modifiche alle circostanze pertinenti (variazioni di aliquote, di previsioni, ecc.).			x		x		
Valutare la completezza dei costi per imposte differite e la sussistenza del presupposto della ragionevole certezza per gli stanziamenti di imposte anticipate (in particolare nel caso di perdite fiscali). Verificare che l'aliquota applicata per la fiscalità differita e anticipata, sia coerente con quanto previsto dall'OIC 25, paragrafo 91.	x			x	x		
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	X	x	x	x	x

CONTO ECONOMICO

Descrizione della procedura	Voci di conto economico		
	C	E	A
Procedure principali			
Nel corso delle verifiche periodiche, effettuare riscontri documentali a campione sulle classi di operazioni significative che alimentano il conto economico e che non sono già verificate con le procedure previste nelle sezioni precedenti.	x	x	x
Svolgere procedure di analisi comparativa ed indagare su eventuali scostamenti anomali, per esempio sulla base di: <ul style="list-style-type: none"> - dettagli delle voci dell'esercizio e corrispondenti dettagli dell'esercizio precedente, - dettagli dei preventivi e dei consuntivi, - incidenze percentuali sui ricavi delle vendite e delle prestazioni, - correlazioni tra voci di conto economico e di stato patrimoniale, - indici economici di composizione, di rotazione e di redditività, - calcoli di congruenza ove applicabili (ad esempio, interessi passivi sulla base dell'indebitamento medio bancario). 	x	x	x
Sulla base del bilancio di verifica definitivo, verificare quali voci di conto economico non sono ancora state verificate dalle procedure indicate nei punti precedenti o nelle altre sezioni. Per le eventuali voci significative non verificate, ottenere documentazione a supporto delle registrazioni selezionate.	x	x	x
Considerare l'opportunità di ampliare le verifiche sulle componenti di costo tradizionalmente soggette al rischio di frode, in funzione della valutazione del rischio specifico: <ul style="list-style-type: none"> - pubblicità, - consulenze, - spese legali, - rappresentanza - omaggi, ecc. 		x	
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x

Preparato da: _____

Data: _____

Approvato da: _____

Data: _____

ALLEGATO 17.4- Modelli di lettere di richieste di conferma^{103 104}

- a. CONSULENTE FISCALE**
- b. COMPAGNIE ASSICURATRICI**
- c. FORNITORI**
- d. CONSULENTI LEGALI**
- e. C/C POSTALE**
- f. ISTITUTI DI CREDITO**
- g. MUTUI**
- h. CLIENTI (CON E/C ALLEGATO)**

¹⁰³ Far preparare alla società cliente il seguente materiale:

- un originale firmato della lettera;
- 2 copie della lettera firmata (per l'invio della II richiesta e per l'archiviazione nelle carte di lavoro);
- per i clienti, 2 copie dell'estratto conto (per l'invio della I richiesta e per l'archiviazione nelle carte di lavoro);
- buste affrancate indirizzate al revisore per la risposta, quando previsto dal testo della lettera.

¹⁰⁴ Nel caso in cui le lettere siano predisposte in una data successiva alla data di chiusura può essere richiesto alla controparte di aggiornare le informazioni alla data della risposta.

SITUAZIONE PRATICHE IN CORSO PRESSO IL CONSULENTE FISCALE

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c.

Nome e indirizzo del revisore

Egregi Signori,

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

(Collegio Sindacale della Società presso)

NOME E COGNOME

INDIRIZZO

CAP CITTÀ

FAX

EMAIL

1. Periodi di imposta accertabili da parte delle autorità competenti.
2. Eventuali esenzioni ed agevolazioni tributarie di cui usufruiamo o di cui è stata richiesta applicazione alle autorità fiscali competenti.
3. Eventuali opzioni effettuate e regimi speciali impiegati dalla società in materia di IVA: modificazioni rispetto al precedente periodo di imposta.
4. Eventuali accertamenti e/o verifiche tributari ricevuti durante l'esercizio e situazione dell'eventuale contenzioso fiscale in essere con indicazione degli importi contestati, delle motivazioni contenute nell'accertamento, del grado di trattazione raggiunto comprensivo degli esiti riportati nei vari gradi, nonché delle Vostre previsioni sul futuro esito delle controversie.
5. Natura, effetti ed eventuali aspetti di particolare rilevanza in relazione ad operazioni straordinarie.
6. Dettaglio di eventuali istanze di condono tributario: specificazione delle relative regolarizzazioni contabili rese eventualmente necessarie, avvenute negli esercizi non ancora definiti.
7. Elenco di tutte le altre possibili passività laddove vi sia una ragionevole possibilità che il manifestarsi possa influire in maniera rilevante e negativa sulla situazione patrimoniale della Società.
8. Qualsiasi altra informazione di natura fiscale a Vostra conoscenza e per la quale la Vostra opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o di altri terzi interessati.
9. Ammontare degli onorari e delle spese dovuti e non ancora a voi liquidati alla data del 31/12/20XX.

Vi preghiamo di far pervenire risposta alla presente entro il XXXX.

Vi informiamo che i dati assunti da XXXXX, titolare del trattamento, saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione legale dei conti del nostro bilancio e saranno conservati a cura dello stesso in archivi cartacei ed in archivi elettronici nel rispetto delle misure di sicurezza previste dal D.Lgs. 196/2003. Si rinvia all'articolo 7 del citato decreto per i diritti spettanti all'interessato a propria tutela.

Distinti saluti

(Nome della Società)

Legale rappresentante o Procuratore

RICHIESTA DI INFORMAZIONI ALLE COMPAGNIE ASSICURATRICI

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c.

Nome e indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

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

(Collegio Sindacale della Società presso)

NOME E COGNOME

INDIRIZZO

CAP CITTÀ

FAX

EMAIL

la nostra posizione assicurativa con la Vostra Società alla data del 31/12/20XX con riferimento a tutte le polizze, specificando dettagliatamente per ogni polizza:

1. Numero
2. Assicurato (denominazione della società)
3. Beneficiario (denominazione)
4. Oggetto (descrizione e ubicazione)
5. valori assicurati (massimale, eventuale franchigia)
6. tipo di rischio assicurato (incendio, furto, ecc.)
7. premio annuo e relative scadenze;
8. durata della polizza specificando se rinnovabile o meno.

Vogliate inoltre fornire le informazioni riguardanti le nostre passività o esposizioni (effettive o anche solo potenziali) relative a garanzie da Voi prestate per nostro conto (quali ad esempio fidejussioni, avvalli, ecc.), sempre alla data del 31/12/20XX.

Per facilitare la risposta, alleghiamo una busta affrancata ed indirizzata ai nostri revisori.

Vi preghiamo di far pervenire risposta alla presente entro il XXXX.

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

Distinti saluti

(Nome della Società)

Legale rappresentante o Procuratore

RICHIESTA DI ESTRATTO CONTO A FORNITORI

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c.

Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori.

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

(Collegio Sindacale della Società presso)

NOME E COGNOME

INDIRIZZO

CAP CITTÀ

FAX

EMAIL

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

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

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

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

Grati per la Vostra collaborazione, e certi che vorrete aderire alla nostra richiesta con cortese sollecitudine,
Vi porgiamo i nostri distinti saluti.

(Nome della Società)

Legale rappresentante o Procuratore

RICHIESTA DI INFORMAZIONI AI CONSULENTI LEGALI

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c.

Nome e Indirizzo del Revisore

Egregio Avvocato,

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

(Collegio Sindacale della Società presso)

NOME E COGNOME

INDIRIZZO

CAP CITTÀ

FAX

EMAIL

1. elenco di tutte le controversie (intimate o di imminente inizio), conciliazioni, arbitrati e cause in corso (attive o passive) al 31/12/20XX od ogni altra passività che possa coinvolgere la nostra Società di cui Lei fosse a conoscenza.
2. La preghiamo di indicare per ogni pratica:
 - a. la descrizione della controversia,
 - b. una sua valutazione del rischio di soccombenza,
 - c. l'attuale stato procedurale,
 - d. la quantificazione dell'eventuale onere per la società in caso di soccombenza o transazione e l'eventuale possibile recupero assicurativo.
3. un elenco che indichi la natura e gli importi di ogni giudizio reso o accordo raggiunto in cui la nostra Società è parte attiva o passiva, dall'inizio dell'esercizio fino alla data della Sua risposta;
4. un elenco di tutte le altre possibili passività, sulla base delle informazioni in suo possesso, laddove vi sia una ragionevole possibilità che il manifestarsi possa influire in maniera determinante e negativa sulla situazione patrimoniale della Società;
5. qualsiasi altra informazione di natura legale a Sua conoscenza e per la quale la Sua opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o dei creditori o di altri terzi interessati.

6. l'importo dei Suoi onorari maturati alla data di bilancio ma da Lei non ancora fatturati.

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

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

Distinti saluti.

(Nome della Società)

Legale rappresentante o Procuratore

RICHIESTA DI INFORMAZIONI ALL'AMMINISTRAZIONE POSTALE

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c.

Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

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

(Collegio Sindacale della Società presso)

NOME E COGNOME

INDIRIZZO

CAP CITTÀ

FAX

EMAIL

1. Saldo e numero di codice dei nostri conti alla data del 31/12/20XX;
2. I nominativi delle persone autorizzate ad operare con Voi, indicando se con firma singola o congiunta e degli eventuali massimali operativi di ciascuno di essi.

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

Grati per la Vostra collaborazione, Vogliate accettare i nostri distinti saluti.

(Nome della Società)

Legale rappresentante o Procuratore

RICHIESTA DI INFORMAZIONI AGLI ISTITUTI DI CREDITO

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c.

Nome e Indirizzo del Revisore

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

(Collegio Sindacale della Società presso)

NOME E COGNOME

INDIRIZZO

CAP CITTÀ

FAX

EMAIL

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

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

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

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

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

¹⁰⁵ Limite di significatività per altre operazioni non specificamente previste dal modulo ABI-Rev

¹⁰⁶ Periodo entro il quale rilevano i conti estinti.

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

Distinti saluti.

(Nome della Società)

Legale rappresentante o Procuratore

LETTERA DI CONFERMA FINANZIAMENTI - MUTUI

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

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

(Collegio Sindacale della Società presso)

NOME E COGNOME

INDIRIZZO

CAP CITTÀ

FAX

EMAIL

le operazioni che avevamo con Voi in corso alle Vostre chiusure alle ore 24 del giorno 31.12.20XX indicando l'ammontare dei finanziamenti a noi concessi e per ciascuno di essi:

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

Vogliate inoltre allegare una copia del piano di ammortamento.

Il Vostro elenco infine, dovrà essere completato dalla dichiarazione "Eccettuato per quanto qui esposto e per quanto a noi risulti, la Società in oggetto non era in alcun altro modo indebitata, né era creditrice, nei nostri confronti, né erano in corso con il nostro istituto altre operazioni alla data del 31/12/20XX".

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

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

Grati per la Vostra collaborazione, vogliate accettare i nostri distinti saluti.

(Nome della Società)

Legale rappresentante o Procuratore

RICHIESTA DI CONFERMA SALDI A CLIENTI (CON ESTRATTO CONTO ALLEGATO)

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data.....

Spett.le

p.c.c

Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

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

(Collegio Sindacale della Società presso)

NOME E COGNOME

INDIRIZZO

CAP CITTÀ

FAX

EMAIL

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

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

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

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

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

Grati per la Vostra collaborazione e certi che vorrete aderire alla nostra richiesta con cortese sollecitudine, Vi ringraziamo anticipatamente e Vi porgiamo i nostri distinti saluti.

(Nome della Società)

Legale rappresentante o Procuratore

¹⁰⁷ Ovvero, data di riferimento della richiesta.

NOME DEL CLIENTE

SALDO AL 31/12/20XX¹⁰⁸

- a) Confermiamo che alla data suindicata eravamo debitori per Euro¹⁰⁹ dei quali Euro
coperti da effetti con scadenza dal in avanti.
- b) Su detto saldo sono già state pagate le seguenti somme:
.....
- c) Non siamo d'accordo perché.....

Data

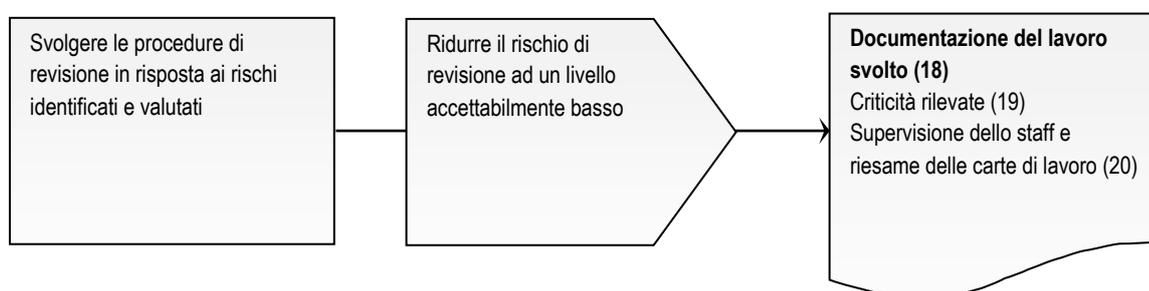
Timbro e Firma

N.B. Si prega di voler mettere una X sul paragrafo o sui paragrafi ai quali si vuole rispondere

¹⁰⁸ Ovvero, data di riferimento della richiesta.

¹⁰⁹ L'elenco deve essere adattato al caso specifico.

18. Documentazione del lavoro svolto



18.1 Documentazione

La documentazione della revisione nel caso di imprese di dimensioni minori è generalmente meno ampia di quella prevista per le imprese maggiori. Inoltre, nel caso di una revisione contabile in cui il responsabile dell'incarico svolga il lavoro per intero, la documentazione non includerà aspetti documentati unicamente per informare o dare istruzioni ai membri del team di revisione, o per comprovare il riesame effettuato da altri membri del team (per esempio: non vi saranno aspetti da documentare relativi alle discussioni o alla supervisione del lavoro del team di revisione).

Nel predisporre la documentazione della revisione, il revisore di un'impresa di dimensioni minori può anche considerare utile ed efficiente riportare aspetti della revisione in un unico documento, che rinvii in modo appropriato alle carte di lavoro di supporto. Esempi di aspetti che possono essere documentati congiuntamente nella revisione del bilancio includono la comprensione dell'impresa e del suo controllo interno, la strategia generale di revisione e il piano di revisione, la significatività, i rischi identificati e valutati, gli aspetti significativi evidenziati nel corso della revisione e le conclusioni raggiunte.

L'obiettivo del revisore è predisporre una documentazione che fornisca:

- a) sufficiente e appropriata evidenza documentale degli elementi a supporto della relazione di revisione;
- b) evidenza che la revisione contabile sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

La documentazione, predisposta tempestivamente¹¹⁰, è conservata per dieci anni dalla data della relazione di revisione¹¹¹.

La documentazione può essere formalizzata su supporto cartaceo o elettronico o di altro tipo e comprende, a titolo esemplificativo, programmi di revisione, analisi dei dati, memorandum, riepiloghi, lettere di conferma o di attestazione, check-list, corrispondenza, e-mail, estratti o copie di documenti aziendali.

Il revisore predisporre una documentazione della revisione che sia sufficiente a consentire a un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere:

¹¹⁰ La prassi internazionale considera quale appropriato limite di tempo per il completamento della raccolta della documentazione nella sua versione definitiva quello non superiore a 60 giorni dalla data della relazione di revisione (ISQC Italia n.1, par A54).

¹¹¹ Art. 14 comma 6, Decreto Legislativo 39/2010.

-
- a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte per conformarsi ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
 - b) i risultati delle procedure di revisione svolte e gli elementi probativi acquisiti;
 - c) gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.

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

- a) gli elementi identificativi delle specifiche voci o degli aspetti oggetto di verifica;
- b) i soggetti che hanno svolto il lavoro di revisione e in quale data è stato completato;
- c) i soggetti che hanno riesaminato il lavoro di revisione svolto, nonché la data e l'estensione di tale riesame.

Il revisore documenta gli aspetti significativi discussi con la Direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti, specificando la natura degli aspetti significativi trattati, le date in cui gli incontri hanno avuto luogo e quali soggetti sono stati coinvolti.

Se il revisore ha identificato informazioni incoerenti con le sue conclusioni finali, relativamente a un aspetto significativo, egli documenta il modo in cui ha trattato tali incoerenze.

Qualora, in circostanze di natura eccezionale, il revisore giudichi necessario derogare a una regola pertinente¹¹² contenuta in un principio di revisione, egli documenta il modo in cui le procedure di revisione alternative svolte consentano il raggiungimento dello specifico scopo per cui tale regola è prevista e le ragioni della deroga.

Qualora, in circostanze di natura eccezionale, il revisore svolga nuove procedure di revisione o integri quelle già effettuate o formuli nuove conclusioni successivamente alla data della relazione di revisione, egli documenta:

- a) le circostanze riscontrate;
- b) le procedure di revisione svolte, nuove o integrative, gli elementi probativi acquisiti, le conclusioni raggiunte ed il loro effetto sulla relazione di revisione;
- c) il momento e il soggetto che apporta e riesamina le conseguenti modifiche alla documentazione della revisione.

Il revisore raccoglie la documentazione della revisione in un file di revisione.

Durante l'esecuzione della revisione, le carte di lavoro sono normalmente archiviate in uno spazio messo a disposizione dalla società soggetta a revisione, tuttavia il revisore deve accertarsi che vi siano adeguate procedure di sicurezza per impedire accessi alle carte di lavoro non autorizzati.

Il revisore completa il processo di raccolta del file di revisione nella versione definitiva in modo tempestivo dopo la data della relazione di revisione.

Il completamento della raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva successivamente alla data della relazione di revisione risponde esclusivamente a esigenze di sistemazione formale della stessa e non implica lo

¹¹² Le regole contenute nei principi di revisione sono configurate per permettere al revisore di raggiungere gli obiettivi specificati negli stessi, e quindi gli obiettivi generali del revisore. Di conseguenza, salvo circostanze eccezionali, i principi di revisione richiedono la conformità ad ogni regola che sia pertinente nelle circostanze della revisione. Le regole in tema di documentazione si applicano esclusivamente quando sono pertinenti nelle circostanze. Una regola non è pertinente nel caso in cui: a) l'intero principio di revisione non sia pertinente (ad esempio se l'impresa non possiede una funzione di revisione interna le regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610 non sono pertinenti); ovvero b) la regola è subordinata a particolari condizioni che non sussistono (ad esempio, la regola di esprimere un giudizio con modifica qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati, e tale condizione non sussiste).

svolgimento di nuove procedure di revisione né l'elaborazione di nuove conclusioni. Durante la raccolta delle carte di lavoro nella versione definitiva, possono essere effettuate modifiche alla documentazione della revisione purché siano di natura formale. Esempi di tali modifiche includono:

- cancellare o eliminare la documentazione superata;
- classificare le carte di lavoro, ordinarle ed evidenziare i rinvii tra le stesse;
- firmare, al loro completamento, le check-list relative alla raccolta delle carte di lavoro;
- documentare gli elementi probativi acquisiti dal revisore, esaminati e condivisi con i membri del team di revisione prima della data della relazione di revisione.

Dopo il completamento del file di revisione nella versione definitiva, il revisore non cancella o elimina documentazione di alcun genere prima della scadenza del termine previsto per la sua conservazione.

Il revisore deve adottare adeguate procedure interne per l'archiviazione delle carte di lavoro che garantiscano da accessi non controllati.

In circostanze diverse da quelle di natura eccezionale, qualora il revisore ravvisi la necessità di modificare la documentazione della revisione esistente o di aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento del file di revisione definitivo, egli, indipendentemente dalla natura delle modifiche o delle aggiunte da apportare, documenta:

- a) le specifiche ragioni che hanno reso necessario apportare modifiche o aggiunte;
- b) il momento e il soggetto che effettua modifiche o aggiunte e le riesamina.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, fornisce un quadro di riferimento generale per la documentazione della revisione. Altri principi di revisione forniscono delle indicazioni in merito alla documentazione che il revisore include nelle carte di lavoro in specifiche circostanze. In tabella 18.A, si riporta l'elenco corredato dei relativi riferimenti.

TABELLA 18.A – Riferimenti in tema di documentazione del lavoro

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, "<i>Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione</i>" – paragrafi 10-12;- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, "<i>Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio</i>" – paragrafi 24-25;- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, "<i>Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio</i>" – paragrafi 44- 47;- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, "<i>La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio</i>" – paragrafo 29;- Principio di revisione (SA Italia) n. 250B, "<i>Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale</i>" – paragrafi 17-18;- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, "<i>Comunicazione con i responsabili delle attività di governance</i>" – paragrafo 23; |
|--|

- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, "*Pianificazione della revisione contabile del bilancio*" – paragrafo 12;
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, "*L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera*" – paragrafo 32;
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, "*Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile*" – paragrafo 14;
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, "*Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati*" – paragrafi 28-30;
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, "*Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile*" – paragrafo 15;
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540, "*Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa*" – paragrafo 23;
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, "*Parti correlate*" – paragrafo 28;
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, "*La revisione del bilancio del gruppo – considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)*" – paragrafo 50 e 50 (I);
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610, "*Utilizzo del lavoro dei revisori interni*" – paragrafo 13.
- Principio di revisione (SA Italia) n. 720B, "*Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio di coerenza*" – paragrafo 24

18.2 Considerazioni per i sindaci–revisori

Le regole sulla documentazione del lavoro di revisione si applicano anche ai sindaci–revisori che sono tenuti a verbalizzare, nell'apposito libro, gli accertamenti eseguiti nel corso dell'attività di vigilanza, ma non l'attività di revisione legale.

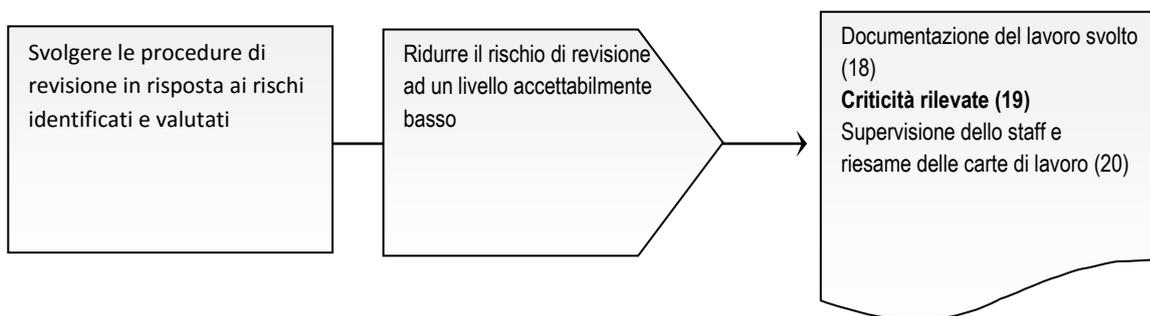
Le carte di lavoro sono generalmente archiviate presso lo studio del presidente, ma potrebbero essere archiviate anche presso un membro effettivo, all'uopo delegato dal collegio.

In ogni caso, il soggetto responsabile dell'archiviazione delle carte ha anche la responsabilità di adottare modalità sicure di archiviazione, che impediscano accessi non controllati.

Gli altri sindaci, se lo ritengono opportuno per propria sicurezza, possono archiviare copia delle principali o di tutte le carte di lavoro, eventualmente su supporto elettronico non modificabile.

La diffusione della documentazione del lavoro su supporto elettronico dovrebbe facilitare i problemi di archiviazione delle carte di lavoro.

19. Criticità rilevate



19.1 Le criticità rilevate

Nel corso dello svolgimento delle procedure di revisione, il revisore può incontrare criticità che saranno oggetto di rilevazione e documentazione.

Le principali criticità che il revisore può incontrare sono, ad esempio:

- a) errori negli importi del bilancio (che comportano rettifiche o riclassifiche¹¹³);
- b) errori di informativa in bilancio;
- c) carenze nei controlli interni;
- d) circostanze che determinano significative difficoltà per il revisore nell'applicazione delle necessarie procedure di revisione;
- e) casi di non conformità, identificate o sospette, a leggi e regolamenti.

La necessità di rilevare e di documentare le criticità deriva dall'esigenza di agevolare alcune delle fasi descritte nei capitoli seguenti:

- il riesame del lavoro (Capitolo 20);
- l'eventuale aggiornamento della valutazione dei rischi (Capitolo 21) e della significatività (Capitolo 22);
- la comunicazione e la discussione con la Direzione e con i responsabili delle attività di governance (Capitolo 23);
- la formazione del giudizio e la redazione della relazione di revisione (Capitolo 27).

Per rilevare e documentare una criticità è consigliabile che il revisore:

- descriva analiticamente le circostanze in cui è emersa tale criticità, indicando i possibili effetti in bilancio ed allegando la relativa documentazione a supporto (o rinviando alla stessa);
- riepiloghi, in apposita carta di lavoro o memorandum, tutte le criticità emerse nel corso del lavoro.

La documentazione deve essere sufficiente a consentire a un revisore esperto, che non abbia cognizione dell'incarico, di comprendere i risultati delle procedure di revisione¹¹⁴, inclusi gli errori identificati e la loro natura. Nel predisporla, occorre considerare che la documentazione potrebbe essere oggetto di riesame anche in un futuro non immediato e chi effettuerà il riesame dovrà essere in grado di ricostruire gli errori identificati dal revisore e il percorso logico che ha determinato le sue conclusioni.

¹¹³ Per errore di "riclassifica", si intende il riepilogo di un saldo di conto in un saldo di bilancio differente da quello corretto, senza modificare il risultato d'esercizio o il patrimonio netto.

¹¹⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo 8.

19.2 La documentazione delle criticità

Le carte di lavoro di riepilogo di tutte le criticità emerse (o memorandum delle conclusioni) sono archiviate ordinando le stesse secondo criteri scelti dal revisore.

Si tratta di documentazione non indirizzata alla generalità dei destinatari del bilancio, utile a riepilogare gli elementi essenziali delle conclusioni raggiunte a supporto del giudizio del revisore sul bilancio, che rappresenta l'unica manifestazione esterna del convincimento raggiunto dal revisore in merito al bilancio. Tale giudizio, infatti, è il frutto di una valutazione complessiva e compendiata delle evidenze raccolte dal revisore nel corso dell'intero processo di revisione.

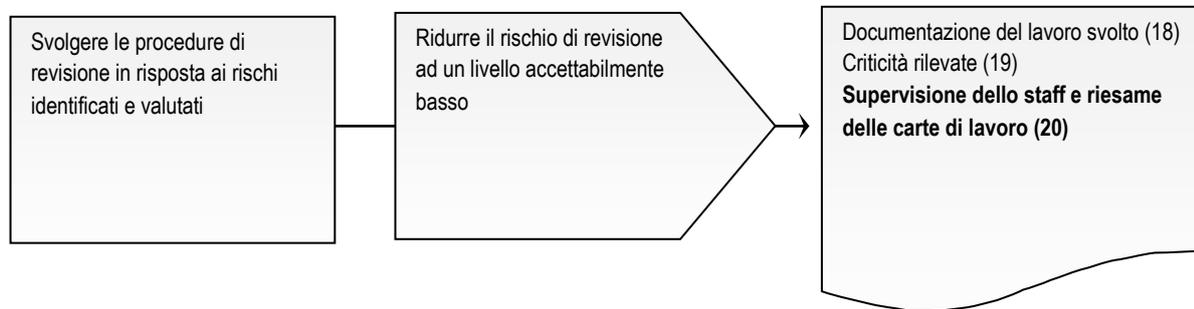
19.3 Considerazioni per i sindaci-revisori

Normalmente le conclusioni circa lo svolgimento delle procedure di revisione dovrebbero essere condivise tra tutti i membri del collegio sindacale in quanto rappresentano la conclusione di un percorso logico basato sull'analisi di fatti. Tuttavia, in alcuni casi, il giudizio professionale dei componenti del collegio può divergere dando luogo a un dissenso circa il fatto che una procedura di revisione abbia evidenziato o meno la presenza di un errore nel bilancio.

In questo caso, il sindaco dissenziente ha il diritto di annotare nelle carte di lavoro il proprio dissenso e i motivi dello stesso¹¹⁵.

¹¹⁵ Il successivo capitolo 27 tratta anche gli effetti del dissenso di un sindaco sulla stesura della relazione di revisione.

20. Supervisione dello staff e riesame delle carte di lavoro



Il revisore svolge l'incarico in modo da perseguire l'obiettivo della qualità della revisione contabile del bilancio¹¹⁶. Un incarico di qualità implica che:

- il revisore e il personale eventualmente impiegato rispettino i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- la relazione emessa a conclusione del lavoro di revisione sia appropriata alle circostanze.

L'obiettivo della qualità è perseguito nel corso di tutte le fasi del processo di revisione, dall'accettazione dell'incarico all'espressione del giudizio¹¹⁷.

Per quanto riguarda la fase dello svolgimento delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati, l'obiettivo della qualità si esplicita nell'attività di Direzione e supervisione del lavoro, nonché di riesame dello stesso.

20.1 Direzione e supervisione del lavoro

Negli incarichi conferiti dalle imprese di dimensioni minori, il lavoro può essere svolto interamente dal singolo professionista; in questi casi, l'attività di Direzione e supervisione non è applicabile.

Qualora, invece, il lavoro sia svolto da un team di revisione, l'attività di Direzione comporta che i suoi membri siano informati su aspetti quali:

- le loro responsabilità, inclusa la necessità di rispettare i principi etici applicabili, la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile con scetticismo professionale;
- gli obiettivi del lavoro da svolgere;
- la natura dell'attività dell'impresa;
- le problematiche relative al rischio;
- i problemi che possono presentarsi;

¹¹⁶ La qualità dell'incarico è un obiettivo, previsto dai principi di revisione internazionali, che il revisore persegue a prescindere dal controllo pubblico della qualità che verrà implementato ai sensi dell'art. 20 del D.Lgs. n. 39/2010.

¹¹⁷ Per le procedure relative all'accettazione dell'incarico e al mantenimento dei rapporti con il cliente si rinvia al capitolo 5.

-
- l'approccio dettagliato per lo svolgimento dell'incarico¹¹⁸.

L'attività di supervisione del team, ove applicabile, include:

- il monitoraggio dell'avanzamento dell'incarico di revisione;
- la considerazione della competenza e delle capacità dei membri del team di revisione, incluso se essi hanno tempo sufficiente per svolgere il loro lavoro, se comprendono le istruzioni loro impartite e se stanno svolgendo il lavoro in conformità all'approccio pianificato per l'incarico di revisione;
- l'esame degli aspetti significativi che emergono durante l'incarico di revisione, considerandone la rilevanza e modificando appropriatamente l'approccio pianificato;
- l'identificazione degli aspetti da sottoporre alla consultazione o alla considerazione da parte dei membri più esperti del team di revisione durante lo svolgimento dell'incarico.¹¹⁹

20.2 Riesame del lavoro

Il riesame della documentazione del lavoro¹²⁰ prima dell'emissione della relazione di revisione consente al revisore di assicurarsi che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte ai fini della relazione da emettere.

Il riesame del lavoro consiste nel considerare, ad esempio, se:

- il lavoro sia stato svolto in conformità ai principi professionali ed alle disposizioni di legge e regolamenti applicabili;
- la natura, la tempistica e l'estensione del lavoro svolto debbano essere modificate;
- il lavoro svolto supporti le conclusioni raggiunte e sia documentato in modo appropriato;
- gli elementi probativi acquisiti siano sufficienti e appropriati a supportare la relazione di revisione;
- gli obiettivi delle procedure sono stati conseguiti;
- gli aspetti significativi che richiedano ulteriori considerazioni siano stati evidenziati;
- le consultazioni appropriate siano state svolte e le conclusioni raggiunte siano state documentate e messe in atto¹²¹.

Il riesame tempestivo permette di identificare e valutare le aree critiche oggetto di giudizio professionale e i rischi significativi¹²². Le carte di lavoro prodotte sono riviste da un soggetto diverso da quello che le ha predisposte, indicando la data e l'oggetto del riesame, salvo il lavoro non sia interamente svolto dal singolo professionista.

¹¹⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo A13.

¹¹⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo A15.

¹²⁰ Il riesame della documentazione del lavoro è abbinato, eventualmente, alla discussione con il team di revisione, ove l'incarico non venga svolto interamente dal singolo professionista.

¹²¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo A17.

¹²² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo A18.

20.3 Considerazioni per i sindaci-revisori

Direzione e supervisione del lavoro

Nel caso in cui il collegio sindacale non si avvalga di ausiliari, in sede di pianificazione il collegio sindacale identifica le procedure di revisione da svolgere in modo collegiale e quelle da svolgere individualmente, assegnandole ai vari componenti.

Nel caso in cui il collegio sindacale si avvalga di collaboratori e/o ausiliari, il loro coinvolgimento e le specifiche aree d'intervento saranno definite in fase di pianificazione, indicando anche le modalità di formalizzazione delle loro carte di lavoro e di riesame.

Ai collaboratori e ausiliari possono essere affidate procedure di revisione di contenuto prevalentemente esecutivo, come anche quelle che richiedono particolari specializzazioni.

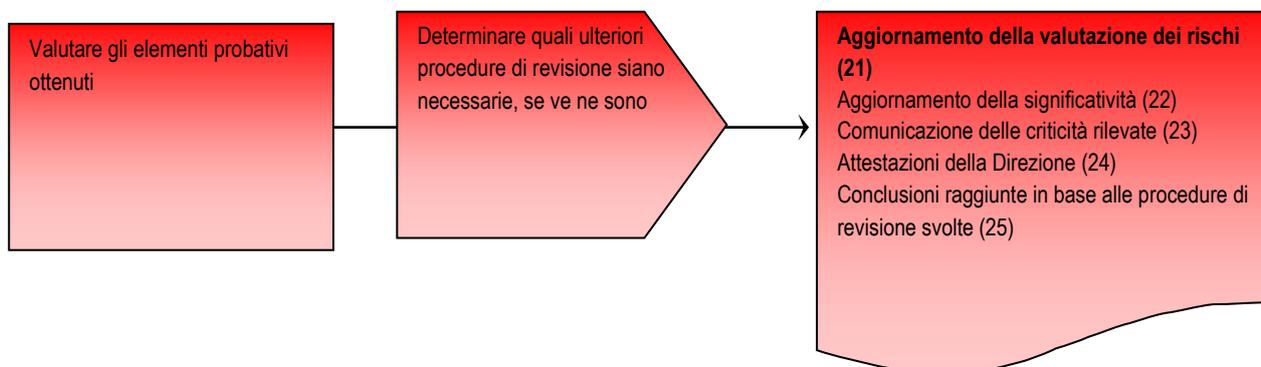
L'intensità dell'azione di supervisione di collaboratori e ausiliari deve essere proporzionale al loro grado di preparazione professionale ed all'importanza delle attività di controllo a loro assegnate. L'utilizzo di programmi di lavoro dettagliati e check-list può spesso essere di ausilio a collaboratori ed ausiliari nel loro lavoro.

Supervisione e riesame

Le procedure di revisione conseguenti possono essere svolte individualmente da ogni sindaco e ciò rappresenta normalmente il modo più efficiente per svolgere il lavoro. Tuttavia, le carte di lavoro predisposte da ogni sindaco devono essere soggette a un processo di riesame. Tale riesame può essere effettuato in sede collegiale oppure in maniera circolare, in modo che l'attività di un componente sia riesaminata da un altro componente, la cui attività è assoggettata al riesame del terzo componente e così via. Qualora si manifestino divergenze tra il componente che ha effettuato il controllo e il componente che ha effettuato il riesame, la valutazione delle attività svolte è demandata al collegio. In ogni caso, le valutazioni dei profili maggiormente rilevanti di ciascuna fase del processo di revisione (per esempio: i controlli che hanno evidenziato errori significativi) sono effettuate collegialmente.

Anche i controlli svolti da parte di collaboratori e ausiliari devono essere oggetto di riesame da parte dei sindaci, con la modalità circolare o collegiale.

21. Aggiornamento della valutazione dei rischi



21.1 Premessa: la fase di reporting

La redazione della relazione di revisione rappresenta il momento conclusivo della fase di reporting, la quale include anche tutte le attività descritte nei successivi capitoli afferenti la valutazione degli elementi probativi acquisiti.

In particolare, le principali tematiche che il revisore affronta in questa fase possono essere compendiate nella tabella 21.A.

TABELLA 21.A – Tematiche da considerare

Significatività	I livelli di significatività per il bilancio nel suo complesso e di significatività operativa, stabiliti in fase di pianificazione, sono ancora appropriati tenendo conto dei risultati effettivi di bilancio?
Rischi	Alla luce delle criticità rilevate, la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni è ancora appropriata? Altrimenti, la valutazione dei rischi è stata rivista ed è stata considerata la necessità di svolgere procedure di revisione aggiuntive?
Errori	Sono stati considerati gli effetti degli errori identificati e non corretti sul lavoro di revisione? Sono stati considerati i motivi che hanno determinato gli errori in bilancio o le deviazioni dei controlli interni? Essi potrebbero indicare un rischio non ancora identificato o una carenza significativa nel controllo interno.
Frodi	I membri del team hanno adottato un atteggiamento di scetticismo professionale? Sono emersi segnali o circostanze che potrebbero essere indicatori di possibili frodi? Se sì, sono state adottate appropriate linee di condotta?
Elementi probativi	Sono stati ottenuti elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre i rischi di errori significativi in bilancio ad un livello accettabilmente basso? È stata considerata la necessità di svolgere ulteriori procedure?

Analisi comparativa	<p>È stata eseguita l'analisi comparativa nella fase finale del lavoro, al fine di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • supportare le conclusioni formatesi nel corso della revisione di singole componenti o di singoli elementi di bilancio, oppure • identificare rischi di errori significativi prima non rilevati?
----------------------------	--

21.2 Aggiornamento della valutazione dei rischi

Prima di chiudere la revisione, il revisore valuta, sulla base delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti, se le valutazioni dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni continuano ad essere appropriate¹²³.

La valutazione dei rischi a livello di asserzioni spesso è basata sulle informazioni disponibili prima dello svolgimento delle procedure di revisione. Durante lo svolgimento dell'attività di revisione, possono essere acquisite nuove informazioni che richiedono di modificare la valutazione preliminare.

Per esempio, in fase di pianificazione il livello di rischio relativo alla completezza per le rimanenze di magazzino potrebbe essere valutato basso, in base all'aspettativa che il controllo interno operi efficacemente. Se una procedura di conformità rilevasse che il controllo interno non è efficace, occorrerebbe modificare la valutazione del rischio e svolgere ulteriori procedure di revisione per ridurre il rischio ad un livello accettabilmente basso.

Nella tabella 21.B, sono indicati, a titolo esemplificativo, alcuni fattori da considerare nello stabilire se la valutazione preliminare dei rischi sia ancora appropriata.

TABELLA 21.B – Fattori da considerare per la rivalutazione del rischio

Valutazione del controllo interno	<p>Procedure di conformità</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gli esiti delle procedure di conformità supportano il livello pianificato di mitigazione del rischio basato sull'efficacia operativa dei controlli? <p>Forzature dei controlli</p> <ul style="list-style-type: none"> • C'è evidenza di forzature dei controlli interni da parte della Direzione? <p>Debolezze dei controlli</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dalle debolezze dei controlli interni emergono errori potenziali che dovrebbero essere portati all'attenzione della Direzione?
Elementi probativi acquisiti	<p>Nuovi fattori di rischio</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gli elementi probativi ottenuti identificano nuovi rischi intrinseci, di frode o forzature dei controlli? <p>Elementi probativi contraddittori</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gli elementi probativi ottenuti contraddicono le altre fonti di informazioni disponibili?

¹²³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 25.

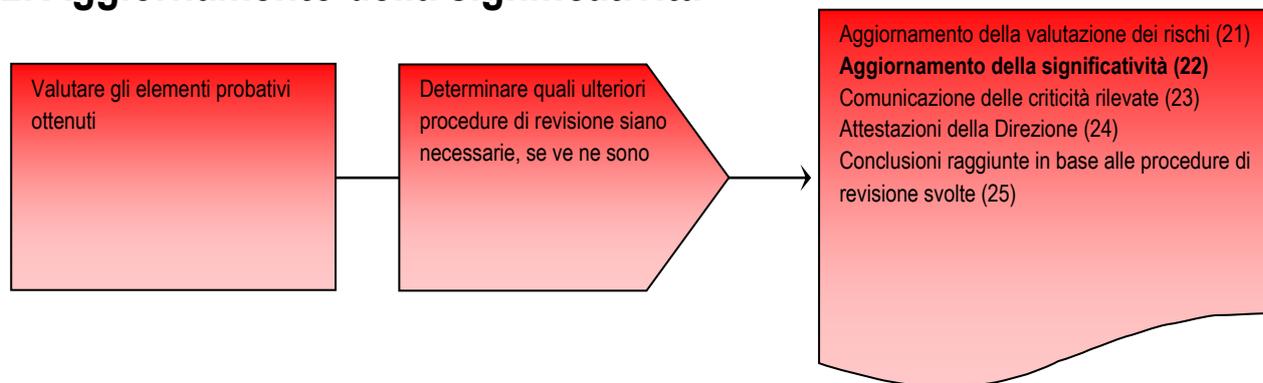
	<p>Principi contabili</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ci sono evidenze che i principi contabili non sono sempre applicati dall'impresa in modo coerente? <p>Correlazioni inattese</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gli elementi probativi evidenziano correlazioni inattese tra dati finanziari e non finanziari? <p>Frodi</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ci sono evidenze riscontrate nelle procedure di conformità che potrebbero essere indicative di possibili frodi? <p>Attendibilità delle attestazioni</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ci sono evidenze che mettano in dubbio l'attendibilità delle attestazioni fatte dalla Direzione o dai responsabili delle attività di governance?
Errori identificati	<p>Ingerenze nelle stime</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gli errori identificati nelle stime contabili potrebbero indicare ingerenze della Direzione? <p>Errori</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gli errori identificati sono rappresentativi di una carenza del sistema di controllo interno in precedenza non individuata? - Gli errori identificati, considerati singolarmente o nel loro insieme, costituiscono un errore significativo per il bilancio nel suo complesso?

Le eventuali modifiche della valutazione preliminare dei rischi sono documentate, ad esempio indicando:

- il nuovo livello del rischio per le aree / asserzioni riconsiderate;
- i dettagli delle conseguenti modifiche al piano di revisione;
- le variazioni della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione pianificate;
- la necessità di svolgere ulteriori procedure di revisione.

Tale documentazione può essere formalizzata mediante apposite annotazioni a margine della matrice dei rischi esemplificata nell'[Allegato 14.1](#).

22. Aggiornamento della significatività



22.1 Aggiornamento della significatività

Il revisore modifica la significatività per il bilancio nel suo complesso nel caso in cui, nel corso della revisione contabile, venga a conoscenza di informazioni che lo avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso¹²⁴.

In particolare, l'aggiornamento della significatività avviene prima di valutare gli effetti degli errori identificati e non corretti, cioè quegli errori che il revisore ha identificato nel corso della revisione e che non sono stati corretti della Direzione, per confermare se la stima della significatività rimanga appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi dell'impresa¹²⁵.

Qualora, inoltre, il revisore giunga a ritenere appropriato un livello di significatività per il bilancio nel suo complesso inferiore rispetto a quello inizialmente determinato, egli stabilisce se sia necessario modificare la significatività operativa e se la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti continuino ad essere appropriate¹²⁶.

Poiché la significatività per il bilancio nel suo complesso è stabilita in relazione alle esigenze degli utilizzatori del bilancio stesso, essa non è modificata in relazione agli esiti del lavoro svolto e in base a modifiche nella valutazione dei rischi.

Il motivo principale per cui, al contrario, la significatività per il bilancio nel suo complesso potrebbe essere modificata è che i valori di riferimento utilizzati per determinarla in fase di pianificazione sono variati o i risultati effettivi sono stati sensibilmente diversi da quelli attesi.

Tuttavia, considerando che una modifica alla significatività per il bilancio nel suo complesso può determinare una modifica alla significatività operativa, è opportuno che il revisore non attenda la fine dell'incarico per procedere all'aggiornamento.

La significatività operativa, invece, potrebbe essere modificata più spesso e indipendentemente da modifiche alla significatività per il bilancio nel suo complesso.

I fattori che possono comportare una modifica alla significatività operativa sono, ad esempio:

- modifiche alle valutazioni dei rischi;

¹²⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo 12.

¹²⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, paragrafo 10.

¹²⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo 13.

-
- natura e importi degli errori identificati;
 - cambiamenti nella comprensione dell'impresa.

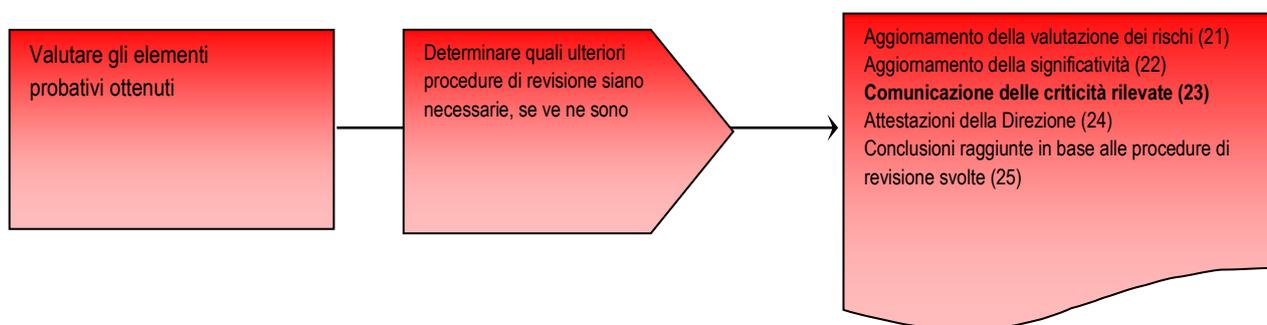
Ogni riduzione della significatività operativa è comunicata al team di revisione, ove presente, e correttamente implementata, in quanto comporta modifiche alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure di revisione.

22.2 Documentazione

Il revisore documenta qualunque modifica dei livelli di significatività effettuata nel corso della revisione unitamente ai fattori considerati nella determinazione di tale modifica¹²⁷.

¹²⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo 14.

23. Comunicazione delle criticità rilevate



23.1 Comunicazione degli errori

Il revisore comunica alla Direzione gli errori identificati nel corso della revisione, diversi da quelli chiaramente trascurabili¹²⁸, e chiede alla stessa la loro correzione¹²⁹.

Qualora la Direzione si rifiuti di correggere un errore, il revisore comprende le motivazioni e valuta l'effetto degli errori non corretti sul bilancio¹³⁰.

Il revisore, inoltre, comunica ai responsabili delle attività di governance gli errori non corretti e l'effetto che tali errori possono avere nella relazione di revisione. Il revisore chiede anche a tali soggetti la correzione degli errori¹³¹.

Il revisore richiede alla Direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance un'attestazione scritta se essi ritengono che gli errori non corretti non siano significativi per il bilancio nel suo complesso. Tale attestazione non esime, tuttavia, il revisore dal giungere a una conclusione circa l'effetto degli errori sul bilancio¹³².

Le suddette comunicazioni rientrano nell'ambito di quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance"¹³³.

Sono ora approfonditi alcuni aspetti attinenti tale comunicazione generale, mentre nel capitolo 26 è esplicitato il processo di valutazione degli errori identificati inclusa la comunicazione degli stessi alla Direzione.

¹²⁸ Per il concetto di "errore chiaramente trascurabile", si rinvia al paragrafo 9.5.

¹²⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, paragrafo 8.

¹³⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, paragrafo 9. Si veda, inoltre, il capitolo successivo per quanto attiene la richiesta di attestazioni alla Direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance in merito al proprio convincimento relativamente agli errori non corretti.

¹³¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, paragrafo 12.

¹³² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, paragrafi 14 e A24.

¹³³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260. Questo principio di revisione fornisce un quadro di riferimento generale per la comunicazione tra il revisore e i responsabili delle attività di governance e identifica alcuni aspetti specifici da comunicare a quest'ultimi. Altri principi di revisione internazionali identificano ulteriori aspetti da comunicare (si veda tabella di seguito riportata). Infine, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265 tratta specificatamente delle comunicazioni inerenti le carenze significative nel controllo interno riscontrate dal revisore nel corso dell'incarico.

23.2 Comunicazioni nelle imprese di dimensioni minori

Nel caso di un'impresa di dimensioni minori, gestita sovente da un unico proprietario, non esistono altre figure che assumono un ruolo di governance. Inoltre, questa figura riveste, spesso, anche il ruolo di amministratore (proprietario-amministratore).

In questi casi, la comunicazione avviene tra revisore e proprietario-amministratore e può risolversi in una discussione al termine delle principali attività di revisione. Le discussioni devono essere adeguatamente verbalizzate.

23.3 Obiettivi della comunicazione

Gli obiettivi della comunicazione con i responsabili dell'attività di governance, così come sopra definiti, sono i seguenti¹³⁴:

- specificare chiaramente che la responsabilità del revisore nell'esprimere un giudizio sul bilancio non solleva i responsabili dalle attività di governance dalle loro responsabilità riguardo alla formazione del bilancio stesso;
- ottenere dai responsabili delle attività di governance informazioni rilevanti per la revisione;
- fornire tempestivamente ai responsabili delle attività di governance osservazioni emerse dalla revisione che sono significative e pertinenti alla loro responsabilità di supervisione del processo di formazione dell'informazione finanziaria.

23.4 Aspetti più rilevanti oggetto di comunicazione¹³⁵

Gli aspetti da comunicare ai responsabili delle attività di governance includono¹³⁶:

- la descrizione dei rispettivi ambiti di responsabilità del revisore e dei responsabili delle attività di governance, di cui si è detto nel paragrafo precedente;
- la descrizione della portata e della tempistica pianificate per la revisione;
- i risultati significativi emersi dalla revisione che includono:
 - il punto di vista del revisore in merito all'accettabilità delle prassi contabili significative adottate dall'impresa, compresi i principi e le stime contabili e l'informativa di bilancio;
 - le eventuali difficoltà significative riscontrate nel corso della revisione, per esempio ritardi significativi da parte della Direzione nel fornire al revisore le informazioni richieste o eventuali limitazioni imposte dalla Direzione;
 - eventuali aspetti significativi emersi dalla revisione discussi con la Direzione;
 - attestazioni scritte richieste dal revisore;
- gli eventuali altri aspetti significativi rilevati nel corso della revisione che sono considerati dal revisore rilevanti per i responsabili delle attività di governance ai fini della loro supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.

¹³⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 9.

¹³⁵ Sono stati tralasciati gli aspetti della comunicazione inerenti l'indipendenza del revisore richiesti dal principio di revisione internazionale n. 260 nel solo caso di società quotate.

¹³⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafi 14-17.

La tabella 23.A riportata illustra ulteriori aspetti da comunicare ai responsabili delle attività di governance identificati in altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) diversi dal principio n. 260.

Tabella 23.A – Principi di revisione in tema di comunicazione

Principio di revisione internazionale	Specifiche esigenze di comunicazione
Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1), “Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un’informazione e servizi connessi” – paragrafo 30 a)	Identità e ruolo del responsabile dell’incarico di revisione
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, “Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio” – paragrafi 21, 38 c) i) e 40-42	<ul style="list-style-type: none"> • Presenza di frodi effettive, sospette o segnalate concernenti l’impresa identificate dal revisore • Eventuale recesso del revisore dall’incarico e le motivazioni dello stesso
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, “La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio” – paragrafi 14, 19 e 22-24	Non conformità a leggi o a regolamenti di cui il revisore sia venuto a conoscenza nel corso della revisione, salvo che si tratti di aspetti chiaramente irrilevanti
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265, “Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla Direzione” – paragrafo 9	Carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione ¹³⁷
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, “Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile” – paragrafi 12-13	<ul style="list-style-type: none"> • Errori non corretti ed effetto di tali errori sulla relazione di revisione • Effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa e sul bilancio nel suo complesso
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505, “Conferme esterne” – paragrafo 9	Rifiuto da parte della Direzione di consentire al revisore l’invio di richieste di conferme qualora non vi sia la possibilità di acquisire elementi probativi attraverso procedure alternative
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510, “Primi incarichi di revisione contabile– Saldi di apertura” – paragrafo 7	Errori sui saldi di apertura che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame

¹³⁷ Anche alla luce dei risultati di ciascuna verifica periodica, ai sensi del principio di revisione nazionale (SA Italia) n. 250B, paragrafo 16.

Principio di revisione internazionale	Specifiche esigenze di comunicazione
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, “ <i>Parti correlate</i> ” – paragrafo 27	Aspetti significativi emersi durante la revisione connessi con le parti correlate dell’impresa
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, “ <i>Eventi successivi</i> ” – paragrafi 7 b)-c), 10 a), 13 b), 14 a) e 17	<ul style="list-style-type: none"> • Esistenza di eventi successivi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che potrebbero influire sul bilancio • Esistenza di fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della propria relazione
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, “ <i>Continuità aziendale</i> ” – paragrafo 23	Eventi o circostanze identificate che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell’impresa di continuare ad operare come un’entità in funzionamento
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, “ <i>La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)</i> ” – paragrafo 49 ¹³⁸	<ul style="list-style-type: none"> • Una descrizione generale della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti • Una descrizione generale della natura del coinvolgimento previsto dal team di revisione del gruppo nel lavoro svolto dai revisori delle componenti sulle informazioni finanziarie delle componenti significative • I casi in cui dalla valutazione del team di revisione del gruppo del lavoro svolto dal revisore della componente emergano dubbi sulla qualità del lavoro di tale revisore • Qualsiasi limitazione allo svolgimento della revisione contabile del gruppo • Le frodi o le sospette frodi che coinvolgano la Direzione del gruppo, la Direzione delle componenti, i dipendenti con un ruolo rilevante nel controllo interno a livello di gruppo o altri, laddove la frode comporti un errore significativo nel bilancio del gruppo <p>Gli aspetti descritti sono comunicati dal revisore del gruppo ai responsabili delle attività di governance del gruppo</p>
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, “ <i>Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente</i> ” – paragrafi 12, 14, 19 a) e 28	<ul style="list-style-type: none"> • Limitazioni imposte dalla Direzione allo svolgimento delle procedure di revisione qualora tali limitazioni comportino l’emissione di un giudizio con rilievi ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio. Gli errori identificati nel corso della revisione a fronte dei quali il revisore ha stabilito che l’emissione di un giudizio con rilievi non sia adeguata per comunicare la gravità della

¹³⁸ Il principio di revisione internazionale n. 600 sarà spesso non applicabile in un’impresa di dimensioni minori.

Principio di revisione internazionale	Specifiche esigenze di comunicazione
	<p>situazione ed abbia pertanto deciso di recedere dall'incarico, ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gli errori significativi che attengono alla mancata presentazione di informazioni obbligatorie • Le circostanze dalle quali deriva la prevedibile emissione di un giudizio con modifica e la formulazione che il revisore propone di adottare nella relazione per tale modifica del giudizio
<p>Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706, <i>“Richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente”</i> – paragrafo 9</p>	<p>L'intenzione di inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti e la formulazione che il revisore prevede di adottare per tale paragrafo</p>
<p>Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710, <i>“Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo”</i> – paragrafo 18</p>	<p>Presenza di errori significativi nel bilancio del precedente periodo amministrativo sul quale un altro revisore aveva espresso un giudizio senza modifica</p>
<p>Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720, <i>“Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile”</i> – paragrafi 10, 13 e 16</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Rifiuto da parte della Direzione di apportare delle modifiche alle altre informazioni in presenza di incoerenze significative riscontrate dal revisore prima della data della relazione • Rifiuto da parte della Direzione di apportare delle modifiche alle altre informazioni in presenza di incoerenze significative riscontrate dal revisore dopo la data della relazione • Rifiuto da parte della Direzione di apportare delle modifiche alle altre informazioni in presenza di errori significativi nella rappresentazione dei fatti
<p>Principio di revisione (ISA Italia) n. 720B, <i>“Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all’espressione del giudizio sulla coerenza”</i> – paragrafi 10 e 11</p>	<p>Segnalazione di incoerenze riscontrate nella relazione sulla gestione</p>

La tabella 23.B contiene alcuni esempi di argomenti di discussione con i responsabili delle attività di governance.

TABELLA 23.B – Esempi di argomenti di discussione con i responsabili delle attività di governance

Argomenti	Aspetti da presentare/discutere
Approccio di revisione	Sintesi della portata e della tempistica pianificata nella revisione.
Stato del lavoro e punti in sospeso	Illustrazione del lavoro di revisione che deve essere ancora effettuato. Accordo sui tempi necessari per terminare il lavoro e per emettere la relazione di revisione. Ottenimento di una lettera di attestazione.
Risultati emersi dalla revisione	Illustrazione di tematiche contabili e di revisione particolari che si ritiene utile comunicare e discutere (ad esempio: situazioni di contenzioso, accantonamenti al fondo rischi, operazioni fuori bilancio, e via discorrendo). Comunicazione di aspetti del sistema di controllo interno e delle procedure contabili amministrative emersi nel corso della revisione che potrebbero essere oggetto di un riesame da parte dei responsabili della società al fine di apportare le necessarie misure correttive.
Panoramica sugli obiettivi strategici della società	Ottenimento di informazioni aggiornate sugli obiettivi strategici della società e dei loro effetti sulla revisione (ad esempio: richiesta di finanziamenti, progetti di sviluppo, nuovi prodotti, continuità aziendale, eccetera).
Discussione in merito alla revisione del prossimo esercizio	Identificazione di aspetti che possono modificare l'approccio di revisione (ad esempio: miglioramento delle procedure contabili-amministrative che possono avere un impatto sulle procedure di conformità, acquisizione di nuove società, e così via).
Altri aspetti	Possono essere rappresentati, ad esempio, da lavori addizionali compatibili con l'indipendenza del revisore, rapporti con altri revisori, discussione sul superamento delle ore di revisione previste, e via discorrendo.

23.5 Lettera di suggerimenti

Il revisore, nel corso della revisione, può rilevare carenze procedurali della società che, pur non influenzando il suo giudizio sul bilancio, ritiene utile portare all'attenzione della Direzione e dei responsabili delle attività di governance affinché possano essere effettuate le opportune azioni correttive.

In genere, queste osservazioni sono individuate nell'ambito delle analisi e delle valutazioni del sistema di controllo interno e delle procedure amministrativo-contabili, finalizzate a determinare l'approccio di revisione (applicazione di procedure di conformità piuttosto che procedure di validità o una combinazione delle due), ma possono emergere anche in altre fasi della revisione¹³⁹.

Questo documento non ha alcun collegamento con il contenuto della relazione di revisione, né può costituire un elemento che giustifichi o supporti il giudizio del revisore sul bilancio.

Parimenti, l'attività di revisione non è finalizzata all'individuazione di carenze significative del controllo interno. Pertanto, le conclusioni cui il revisore giunge non rappresentano una valutazione del sistema di controllo interno della società. Ciò

¹³⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265.

in quanto, la valutazione da parte del revisore del controllo interno è effettuata al solo fine di stabilire la strategia di revisione ritenuta appropriata.

A titolo puramente esemplificativo, si elencano di seguito alcune carenze che possono essere riscontrate dal revisore:

- mancanza di separazione di funzioni;
- ingerenza della Direzione;
- ambiente di controllo interno debole;
- personale non sufficientemente competente riguardo ai compiti affidatigli;
- carenze procedurali nei controlli IT;
- controlli migliorabili, atti a prevenire o ad individuare frodi;
- controlli migliorabili sull'applicazione di politiche contabili;
- controlli migliorabili sulle operazioni con parti correlate.

Nelle imprese di dimensioni minori, in mancanza di procedure formalizzate, è più frequente un approccio di revisione basato principalmente su procedure di validità e, di conseguenza, l'individuazione di carenze procedurali. Pertanto, tramite l'emissione di una lettera di suggerimenti alla Direzione, il revisore può fornire alla stessa utili consigli per migliorare le procedure aziendali e il sistema di controllo interno.

Gli aspetti contenuti nella lettera possono essere riepilogati in un documento strutturato, per esempio, come segue:

- situazione riscontrata;
- rischio associato e livello di priorità attribuito alla carenza rilevata;
- suggerimenti proposti per il miglioramento;
- commenti ricevuti dalla Direzione.

La lettera di suggerimenti può essere emessa:

- prima della chiusura dell'esercizio, al termine dell'analisi del sistema di controllo e delle procedure amministrativo-contabili;
- dopo la chiusura dell'esercizio, successivamente all'emissione della relazione di revisione.

È preferibile che il contenuto della lettera di suggerimenti sia discusso con la Direzione o con i responsabili delle attività di governance prima della sua emissione in forma finale sia per evitare incomprensioni sia per dare più efficacia ai suggerimenti proposti.

23.6 Considerazioni per i sindaci–revisori

Nel contesto dei principi di revisione internazionali (ISA Italia), il collegio sindacale, quando non è incaricato di svolgere anche la revisione legale, fa parte dei “responsabili dell'attività di governance”. Pertanto, nel caso dei sindaci–revisori, s'intendono con “responsabili dell'attività di governance” gli altri soggetti preposti al governo dell'impresa.

Il tema delle comunicazioni con la Direzione e i responsabili dell'attività di governance viene declinato dai sindaci–revisori in modo significativamente differente da quanto avviene per il revisore individuale o la società di revisione, in considerazione delle peculiarità della funzione di vigilanza sindacale e delle sinergie che si possono sviluppare con la funzione di revisione legale.

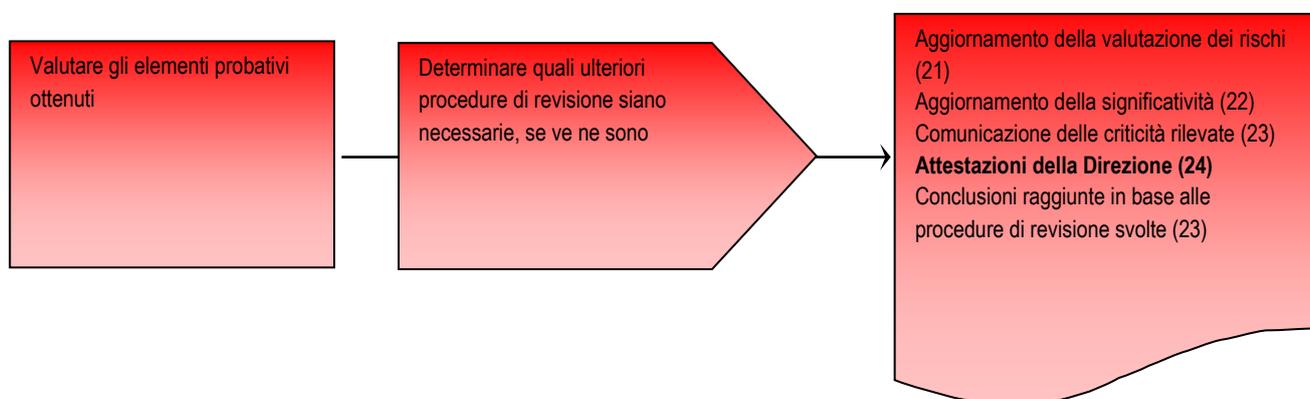
In particolare:

- la comunicazione assume un ruolo centrale nello svolgimento della funzione sindacale. Da un lato, la richiesta d'informazioni è specificamente indicata dal legislatore tra i poteri del collegio, dall'altro la comunicazione con la Direzione e i responsabili della attività di governance costituisce il primo passaggio del dovere di reazione attiva, che obbliga il collegio ad attivarsi in presenza di errori, carenze e debolezze di controllo interno, comportamenti discutibili o censurabili e simili, affinché siano corretti o superati;
- le modalità di comunicazione non sono concentrate in pochi momenti formali, ma coinvolgono la quotidianità della attività sindacale e, specificamente, alcuni ambiti di intervento, come la partecipazione alle riunioni degli organi di governance. Per questo, le comunicazioni dei sindaci revisori sono tempestive e devono essere prontamente documentate nelle verbalizzazioni e nelle carte di lavoro;
- un revisore individuale o una società di revisione, dopo aver assolto i propri doveri di comunicazione secondo i principi di revisione, si limitano a prendere atto delle reazioni o delle inerzie delle controparti, adottando i comportamenti conseguenti. I sindaci-revisori, responsabili della tutela della società, dei soci e dei terzi, devono continuare a esercitare una pressione, sulla base dei propri poteri, perché errori, carenze, debolezze siano superati.

In questo quadro, infine, la segnalazione di carenze e debolezze sul controllo interno e dei conseguenti suggerimenti, con modalità formali, è doverosa per il collegio sindacale, che, ragionevolmente, comunicherà i punti meritevoli di attenzione con tempestività¹⁴⁰ e si attiverà per monitorare le azioni conseguenti.

¹⁴⁰ Di regola, si utilizza una lettera formale o la trasmissione del verbale contenente i rilievi e i conseguenti suggerimenti, con modalità che provano la ricezione da parte della Direzione.

24. Attestazioni della Direzione



24.1 La lettera di attestazione

Al termine del lavoro, il revisore richiede il rilascio della lettera di attestazione, sottoscritta dal legale rappresentante della società, mediante la quale è messo chiaramente in evidenza che il sottoscrittore ritiene di aver adempiuto le proprie responsabilità e conferma che:

- a) sono state fornite al revisore tutte le informazioni pertinenti come concordato nei termini dell'incarico di revisione;
- b) tutte le operazioni sono state registrate e riflesse in bilancio¹⁴¹.

Le attestazioni scritte rappresentano elementi probativi al pari delle altre risposte ottenute a seguito delle indagini svolte nel corso della revisione.

Sebbene le attestazioni scritte forniscano elementi probativi necessari, esse non costituiscono, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati sugli aspetti cui si riferiscono. Conseguentemente, le attestazioni scritte non possono essere usate quale:

- sostituto di altre procedure di revisione;
- unica evidenza di un significativo aspetto della revisione.

Le attestazioni scritte supportano (ma non sostituiscono) altri elementi probativi rilevanti per il bilancio o per specifiche asserzioni del bilancio stesso.

Le attestazioni scritte sono richieste, oltre che al legale rappresentante, a chi ha la responsabilità della redazione del bilancio. Spesso, il soggetto responsabile è la Direzione (piuttosto che i responsabili delle attività di governance). Le attestazioni scritte possono, pertanto, essere richieste al presidente o all'amministratore delegato dell'impresa e al

¹⁴¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580. Questo principio di revisione fornisce un quadro di riferimento generale in materia di attestazioni della Direzione.

direttore amministrativo e finanziario. In alcune circostanze, tuttavia, anche altri soggetti, quali i responsabili delle attività di governance, sono responsabili della redazione del bilancio.

Le responsabilità della Direzione sono descritte nelle attestazioni scritte nello stesso modo in cui tali responsabilità sono descritte nei termini dell'incarico di revisione (si veda a tale proposito quanto riportato nel capitolo 7).

Le attestazioni scritte formano oggetto di una lettera indirizzata al revisore.

Nella pratica, il revisore predispone una bozza di lettera contenente le attestazioni che ritiene necessarie e chiede che venga predisposta dalla società, indicandolo come destinatario e facendola sottoscrivere dal legale rappresentante e, generalmente, dal responsabile amministrativo

La data della lettera di attestazione è quanto più prossima possibile, ma non successiva a quella della relazione di revisione.

Se la Direzione non fornisce una o più delle attestazioni scritte richieste, il revisore:

- a) discute la questione con la Direzione;
- b) effettua una nuova valutazione dell'integrità della Direzione e valuta l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e degli elementi probativi in generale;
- c) intraprende le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione.

Il revisore, in particolare, dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio qualora:

- a) egli concluda che sussistono sufficienti dubbi sull'integrità della Direzione tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte; ovvero
- b) la Direzione non fornisca le attestazioni scritte.

L'**Allegato 24.1** contiene un esempio di lettera di attestazione tratta dall'appendice 2 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580. È opportuno, comunque, considerare che la tipologia di attestazioni da ricevere dalla Direzione varia a seconda delle circostanze specifiche emerse nel corso della revisione. Pertanto, l'esempio fornito è suscettibile di integrazioni e/o eliminazioni sulla base delle suddette considerazioni. Inoltre, certe circostanze saranno dichiarate in forma negativa, quando pertinente (per esempio: si chiederà ai responsabili di una piccola società commerciale ben conosciuta, che non investe in strumenti finanziari, di dichiarare che "non vi sono stati investimenti in strumenti finanziari derivati di natura speculativa" piuttosto che "vi abbiamo informato di tutti gli investimenti in strumenti finanziari derivati di natura speculativa").

L'**Allegato 24.2** mostra un esempio pratico lettera di attestazione e di declinazione delle regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, nel caso di un'impresa di piccole dimensioni.

La tabella di seguito riportata illustra ulteriori aspetti per i quali è necessario acquisire attestazioni scritte identificati in altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) diversi dal principio n. 580. Se, in aggiunta a tali attestazioni, il revisore stabilisce che sia necessario acquisire una o più attestazioni scritte per supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a una o più asserzioni specifiche in esso contenute, il revisore richiede tali altre attestazioni scritte.

Principio di revisione internazionale	Attestazioni scritte
<p>Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, <i>“Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio”</i> – paragrafo 39</p>	<p>Il revisore deve ottenere dalla Direzione attestazioni scritte nelle quali questa:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) riconosca la propria responsabilità per la configurazione, la messa in atto ed il mantenimento del controllo interno al fine di prevenire ed individuare le frodi; b) ha comunicato al revisore i risultati della propria valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi; c) ha comunicato al revisore quanto a sua conoscenza relativamente a frodi o sospette frodi che interessino l'impresa e che coinvolgano: <ul style="list-style-type: none"> i) la Direzione stessa; ii) i dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno; ovvero iii) altri soggetti, nel caso in cui la frode possa avere un impatto significativo sul bilancio; d) ha comunicato al revisore quanto a sua conoscenza in merito ad eventuali segnalazioni di frodi o di sospette frodi, che influenzano il bilancio dell'impresa, da parte di dipendenti, ex dipendenti, analisti, autorità di vigilanza o altri soggetti.
<p>Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, <i>“La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio”</i> – paragrafo 16</p>	<p>Il revisore deve richiedere alla Direzione di fornire attestazioni scritte in merito al fatto che tutti i casi conosciuti di non conformità o di sospette non conformità a leggi e regolamenti, i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione del bilancio, siano stati portati a conoscenza del revisore stesso.</p>
<p>Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, <i>“Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile”</i> – paragrafo 14</p>	<p>Il revisore deve richiedere alla Direzione un'attestazione scritta se essa ritenga che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso. Un riepilogo di tali errori non corretti deve essere incluso nell'attestazione scritta ovvero allegato ad essa.</p>
<p>Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 501, <i>“Elementi probativi – Considerazioni specifiche su determinate voci”</i> – paragrafo 12</p>	<p>Il revisore deve richiedere alla Direzione di fornire attestazioni scritte in merito al fatto che tutti i contenziosi e le contestazioni noti, siano essi in corso o solo potenziali, i cui effetti dovrebbero</p>

Principio di revisione internazionale	Attestazioni scritte
	essere considerati nella redazione del bilancio, siano stati portati a conoscenza del revisore, contabilizzati e oggetto di informativa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540, "Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa" – paragrafo 22	Il revisore deve acquisire attestazioni scritte da parte della Direzione in merito al fatto che essa ritenga ragionevoli le assunzioni significative utilizzate per effettuare le stime contabili.
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, "Parti correlate" – paragrafo 26	Laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni sulle parti correlate, il revisore deve acquisire attestazioni scritte dalla Direzione in merito al fatto che: a) essa ha portato a conoscenza del revisore l'identità delle parti correlate dell'impresa e tutti i rapporti e operazioni con parti correlate di cui sia a conoscenza; b) essa ha appropriatamente contabilizzato e presentato in bilancio tali rapporti e operazioni in conformità alle disposizioni del quadro normativo.
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, "Eventi successivi" – paragrafo 9	Il revisore deve richiedere alla Direzione di fornire attestazioni scritte in merito al fatto che tutti gli eventi intervenuti successivamente alla data di riferimento del bilancio e per i quali il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richieda rettifiche o informativa nel bilancio abbiano dato luogo a rettifiche ovvero siano stati oggetto di informativa di bilancio.
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, "Continuità aziendale" – paragrafo 16 e)	Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esista un'incertezza significativa mediante lo svolgimento di procedure di revisione aggiuntive, inclusa la considerazione dei fattori attenuanti. Tali procedure devono includere, tra l'altro, il rilascio di attestazioni scritte della Direzione in merito ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità.

Principio di revisione internazionale	Attestazioni scritte
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710, <i>“Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo”</i> – paragrafo 9	Il revisore deve richiedere attestazioni scritte per tutti i periodi amministrativi cui si riferisce il giudizio di revisione. Il revisore deve acquisire altresì un’attestazione scritta specifica in merito a eventuali rideterminazioni effettuate per correggere un errore significativo contenuto nel bilancio del periodo amministrativo precedente che influisce sulle informazioni comparative.
Principio di revisione (SA Italia) n. 720 B, <i>“Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all’espressione del giudizio di coerenza”</i> – paragrafo 23	Il revisore deve richiedere attestazioni scritte in merito alla responsabilità per la redazione della relazione sulla gestione

Sebbene, generalmente, tutte le attestazioni richieste dal revisore vadano a integrare la lettera di attestazione richiesta alla conclusione del lavoro, nulla vieta che specifiche attestazioni su specifiche circostanze siano oggetto di lettere separate, ottenute nel corso del lavoro.

L'**Allegato 24.3** mostra un esempio di lettera di attestazione richiesta specificamente per la sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali.

24.2 Considerazioni per i sindaci–revisori

I sindaci–revisori sono tenuti al rispetto del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580 e per essi restano valide tutte le considerazioni riportate al precedente paragrafo. Le peculiarità della comunicazione dei sindaci–revisori con la Direzione e i responsabili delle attività di governance, approfondite al capitolo 23, non costituiscono circostanze esimenti all’applicazione del principio 580.

ALLEGATO 24.1 - Esempio di lettera di attestazione

Nell' esempio che segue si suppone che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sia costituito dalle norme del Codice Civile integrate dai principi contabili nazionali emessi dall'OIC; che la regola di cui al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 in merito all'acquisizione di attestazioni scritte non sia pertinente e che non sussistano eccezioni alle attestazioni scritte richieste. In presenza di eccezioni, è necessario modificare le attestazioni in modo da riflettere le eccezioni.

(Carta intestata dell'impresa)

(Revisore destinatario)

(Data)

Si rilascia la presente lettera di attestazione in relazione alla revisione legale dei conti da Voi svolta sul bilancio della società ABC Srl/SpA/Soc. coop. al 31 dicembre 20XX finalizzata alla formulazione di un giudizio in merito al fatto che il bilancio fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione.

Noi confermiamo che *(al meglio delle nostre conoscenze e delle nostre convinzioni, dopo aver effettuato le indagini che consideravamo necessarie al fine di informarci in maniera adeguata)*:

Bilancio d'esercizio

- Abbiamo adempiuto alle nostre responsabilità, come stabilito nei termini dell'incarico di revisione datato [inserire la data] per la redazione del bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; in particolare il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli stessi.
- Le assunzioni significative da noi utilizzate per effettuare le stime contabili, incluse quelle quantificate al fair value, sono ragionevoli.¹⁴²
- I rapporti e le operazioni con parti correlate sono stati contabilizzati in modo appropriato e rappresentati in bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione.¹⁴³
- Tutti gli eventi successivi alla data di riferimento del bilancio e per i quali le norme che disciplinano la redazione del bilancio richiedono rettifiche o un'informativa nel bilancio, sono stati oggetto di rettifica o di informativa.¹⁴⁴
- Gli effetti di errori non corretti non sono significativi, sia singolarmente sia nel loro insieme, per il bilancio nel suo complesso. Un elenco degli errori non corretti è allegato alla lettera di attestazione.¹⁴⁵
- [Qualunque altro aspetto che il revisore può considerare appropriato].

Informazioni fornite

- Vi abbiamo fornito:

¹⁴² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540.

¹⁴³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550.

¹⁴⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560.

¹⁴⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450.

-
- Accesso a tutte le informazioni che eravamo consapevoli essere pertinenti alla redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
 - Le ulteriori informazioni che ci avete richiesto ai fini della revisione contabile;
 - La possibilità di contattare senza limitazioni i soggetti nell'ambito dell'impresa dai quali voi ritenevate necessario acquisire elementi probativi.
- Tutte le operazioni sono state registrate nelle scritture contabili e riflesse in bilancio.
 - Vi abbiamo informato dei risultati della nostra valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi.¹⁴⁶
 - Vi abbiamo fornito tutte le informazioni in merito alle frodi o alle sospette frodi di cui siamo a conoscenza e che interessano l'impresa e coinvolgono:
 - la Direzione;
 - i dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno; ovvero
 - altri soggetti, nel caso in cui le frodi possano avere un effetto significativo sul bilancio.¹⁴⁷
 - Vi abbiamo fornito tutte le informazioni in merito a segnalazioni di frodi o a sospette frodi, che influenzano il bilancio dell'impresa, comunicate da dipendenti, ex dipendenti, analisti, autorità di vigilanza o da altri soggetti.¹⁴⁸
 - Vi abbiamo informato di tutti i casi noti di non conformità o di sospetta non conformità a leggi o regolamenti i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione del bilancio.¹⁴⁹
 - Vi abbiamo informato dell'identità delle parti correlate dell'impresa e di tutti i rapporti e operazioni con parti correlate di cui siamo a conoscenza.¹⁵⁰
 - [Qualunque altro aspetto che il revisore può considerare necessario].

La Direzione

¹⁴⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240.

¹⁴⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240.

¹⁴⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.240.

¹⁴⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250.

¹⁵⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550.

ALLEGATO 24.2 - Esempio di lettera di attestazione

Carta intestata di **Beta S.p.A.**

Al Collegio Sindacale

di Beta S.p.A.

Milano, 15 aprile 2016

Con riferimento alla revisione legale dei conti da Voi condotta sul bilancio d'esercizio di Beta S.p.A. al 31 dicembre 2015, ai sensi delle norme contenute nel Decreto Legislativo del 27 gennaio 2010, n. 39, che mostra un patrimonio netto di Euro 4474200, comprensivo di un utile di Euro 107300, Vi confermiamo, per quanto a nostra conoscenza, le seguenti attestazioni, già portate alla Vostra attenzione nello svolgimento del Vostro esame.

1. La finalità dell'incarico a Voi conferito è di esprimere il Vostro giudizio professionale che il suddetto bilancio fornisca una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale-finanziaria e del risultato economico della Beta S.p.A. in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione. In relazione al Vostro incarico di revisione legale dei conti vi confermiamo che è nostra la responsabilità che il bilancio d'esercizio sia redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale-finanziaria e il risultato economico d'esercizio della società.
2. Vi confermiamo che nell'ambito dell'incarico a Voi conferito esprimerete altresì il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio. E' nostra la responsabilità della redazione della relazione sulla gestione al bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2015 in conformità alle norme di legge. Vi confermiamo, pertanto, che la stessa presenta tutte le informazioni richieste dalla normativa vigente e che tali informazioni sono coerenti con il bilancio d'esercizio.
3. Il bilancio è stato predisposto nella prospettiva di continuità dell'impresa; in particolare, Vi confermiamo che riteniamo appropriato il presupposto della continuità aziendale che sottende la preparazione del bilancio, prendendo a riferimento un periodo futuro di almeno 12 mesi dalla data di bilancio.
4. Vi confermiamo che la responsabilità per l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della Società rispetto alla natura e alle dimensioni dell'impresa, nonché per l'implementazione e adozione delle necessarie misure per la sua attuazione appartiene al Consiglio di Amministrazione. Vi confermiamo altresì che ad oggi, da tali nostre attività, non sono emersi significativi elementi che possano incidere sulla correttezza del bilancio.

-
5. Alcune delle attestazioni incluse nella presente lettera sono descritte come aventi natura limitata agli aspetti significativi. In proposito, Vi confermiamo che siamo consapevoli che le omissioni o gli errori nelle voci di bilancio e nell'informativa contenuta nella nota integrativa sono significativi quando possono, individualmente o nel complesso, influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio stesso. La significatività dipende dalla dimensione e dalla natura dell'omissione o dell'errore valutata a seconda delle circostanze. La dimensione o la natura della voce interessata dall'omissione o dall'errore, o una combinazione delle due, potrebbe costituire il fattore determinante.
6. Vi confermiamo:
- a) che le scritture contabili riflettono accuratamente e compiutamente tutte le operazioni della Società. Allo stato attuale delle nostre conoscenze, tutte le operazioni poste in essere sono state compiute secondo corretti criteri di gestione, sono legittime, sia sotto l'aspetto formale sia sotto l'aspetto sostanziale, e inerenti all'attività sociale;
 - b) che la documentazione messa a Vostra disposizione ai fini dell'espletamento del Vostro incarico è completa, autentica e attendibile e che le informazioni ivi contenute sono corrette ed esatte. In particolare abbiamo messo a Vostra disposizione:
 - i. tutte le scritture contabili ed i relativi supporti documentali ed informativi;
 - ii. i libri sociali completi e correttamente tenuti, nonché i verbali e le bozze delle riunioni non ancora trascritte nei libri in questione, in forma comunque sostanzialmente definitiva;
 - c) che, a nostra conoscenza, non esistono ulteriori accordi, impegni, controdeklarazioni, intese, anche di natura verbale, né ulteriori operazioni o atti di gestione rispetto a quanto diligentemente riportato nelle scritture contabili;
 - d) che è nostra responsabilità l'implementazione e il funzionamento di un adeguato sistema di controllo interno sul reporting finanziario volto, tra l'altro, a prevenire e ad individuare frodi;
 - e) che non siamo a conoscenza di casi di frodi o sospetti di frodi, con riguardo alla Società, che hanno coinvolto:
 - il management;
 - i dipendenti con incarichi di rilievo nel controllo interno;
 - altri soggetti, anche terzi, la cui frode o sospetta frode potrebbe avere inciso in modo sostanziale sul bilancio;
 - f) che non siamo a conoscenza di dichiarazioni di frode o sospetti di frode, con riguardo alla Società, relativi al bilancio fatte da dipendenti, ex-dipendenti, analisti, autorità pubbliche o altri soggetti.
7. Vi confermiamo che la nostra Società non è soggetta ad attività di Direzione e coordinamento da parte di altri soggetti.

-
8. Vi confermiamo di aver adottato un modello organizzativo, ai sensi del D.Lgs. 231/2001 idoneo ad individuare e prevenire le condotte penalmente rilevanti poste in essere dalla Società o dai soggetti sottoposti alla sua Direzione e/o vigilanza.
 9. Non vi sono state operazioni atipiche o inusuali.
 10. Vi confermiamo, con la precisazione di cui al precedente paragrafo 5, che il bilancio d'esercizio non è inficiato di errori significativi, incluse le omissioni.
 11. Vi confermiamo che la relazione sulla gestione non contiene incoerenze significative con il bilancio d'esercizio quali ad esempio:
 1. differenze fra dati, importi o commenti forniti in bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e quelli riportati nella relazione sulla gestione;
 2. contraddizioni fra dati e importi contenuti nel bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e relativi commenti forniti nella relazione sulla gestione;
 3. informazioni fornite nella relazione sulla gestione secondo criteri di presentazione e di misurazione diversi da quelli utilizzati in bilancio, in assenza di appropriati commenti che ne permettano la riconducibilità al bilancio.
 12. Non vi sono state, limitatamente agli aspetti che possono avere un effetto significativo sul bilancio:
 - a) irregolarità da parte di Amministratori, Dirigenti ed altri dipendenti della Società che rivestano posizioni di rilievo nell'ambito del sistema di controllo interno amministrativo;
 - b) irregolarità da parte di altri dipendenti della Società;
 - c) notifiche da parte di amministrazioni pubbliche, autorità giurisdizionali o inquirenti, organismi di controllo pubblico o autorità indipendenti di vigilanza (Tribunali, Guardia di Finanza, Uffici imposte, Autorità garanti della concorrenza e del mercato, ecc.) aventi ad oggetto richieste di informazioni o chiarimenti, nonché provvedimenti inerenti l'inosservanza delle vigenti norme;
 - d) violazioni o possibili violazioni di leggi o regolamenti;
 - e) inadempienze di clausole contrattuali;
 - f) violazioni del decreto Legislativo n. 231 del 21 novembre 2007 (Legge Antiriciclaggio);
 - g) violazioni della Legge 10 ottobre 1990, n. 287 (cosiddetta Antitrust);
 - h) operazioni al di fuori dell'oggetto sociale.
 13. Non vi sono, in aggiunta a quanto illustrato in nota integrativa:
 - a) potenziali richieste di danni o accertamenti di passività che, a parere dei nostri legali, possano probabilmente concretizzarsi e quindi tali da dover essere evidenziate nel bilancio come passività, così come definite nel successivo punto b);

-
- b) passività significative, perdite potenziali per le quali debba essere effettuato un accantonamento in bilancio d'esercizio, oppure evidenziate nella nota integrativa, e utili potenziali che debbano essere evidenziati nella nota integrativa.
- c) significative operazioni non correttamente rilevate nelle scritture contabili e quindi nel bilancio;
- d) eventi occorsi in data successiva al 31 dicembre 2015 tali da rendere l'attuale situazione patrimoniale-finanziaria sostanzialmente diversa da quella approvata dagli organi della società, tale da richiedere rettifiche o annotazioni integrative al bilancio d'esercizio;
- e) accordi di riacquisto di attività precedentemente alienate;
- f) perdite che si devono sostenere in relazione all'evasione o incapacità di evadere gli impegni assunti;
- g) perdite durevoli di valore relative ad immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie ed investimenti fissi non utilizzati e/o obsoleti aventi un valore di bilancio significativo che debbano essere svalutati per perdite di valore.
14. Non sono previsti programmi futuri o intendimenti che possano alterare significativamente il valore di carico delle attività o delle passività o la loro classificazione o la relativa informativa nel bilancio d'esercizio.
15. Non abbiamo: a) intestazioni fiduciarie; b) impegni assunti o accordi stipulati in relazione ad acquisti o cessioni di crediti, di partecipazioni, di rami d'azienda o di altri beni, e garanzie di redditività sui beni venduti o accordi per il riacquisto di attività precedentemente alienate; c) impegni assunti o accordi stipulati in relazione a strumenti derivati riguardanti valute, tassi d'interesse, beni (ad es. merci o titoli) e indici; d) impegni di acquisto di immobilizzazioni tecniche ovvero impegni di acquisto, di vendita o di altro tipo di natura straordinaria e di ammontare rilevante; e) perdite o penalità su ordini di vendita o di acquisto e su contratti in corso di esecuzione; f) impegni per trattamenti economici integrativi (correnti o differiti) con il personale, gli agenti o altri; g) impegni esistenti per contratti di affitto o di leasing; h) affidamenti bancari ed accordi sui tassi di interesse; i) impegni cambiari, avalli, fidejussioni date o ricevute; l) effetti di terzi ceduti allo sconto od in pagamento, ma non ancora scaduti; m) opzioni di riacquisto di azioni proprie o accordi a tale fine, azioni soggette a opzioni, "Warrant", obbligazioni convertibili o altre fattispecie similari.
16. La società esercita pieni diritti su tutte le attività possedute e non vi sono pegni o vincoli su di esse, né alcuna attività è soggetta a ipoteca o altro vincolo (ad eccezione di quelli evidenziati nel bilancio).
17. Vi confermiamo la completezza e attendibilità delle informazioni forniteVi con riguardo all'identificazione delle parti correlate e alle operazioni realizzate con tali parti che sono rilevanti rispetto al bilancio. Vi confermiamo che per "parte correlata" ed "operazione con parte correlata" abbiamo fatto riferimento alle definizioni contenute nello IAS 24 "Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate". Vi confermiamo che per rilevanti intendiamo quelle operazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari del bilancio.

18. Vi confermiamo che il bilancio d'esercizio e la relazione sulla gestione, che Vi abbiamo trasmesso in data 31 marzo 2016 sono conformi a quelli che saranno depositati presso la sede sociale. Ci impegniamo inoltre a darVi tempestiva comunicazione delle eventuali modifiche che fossero apportate ai suddetti documenti prima del deposito.

E' nostra la responsabilità di informare il revisore circa l'emergere di eventi che possano avere un effetto sul bilancio tra la data di rilascio della relazione e la data di approvazione del bilancio.

Con la presente dichiarazione la Società riconosce e conferma inoltre che la completezza, attendibilità e autenticità di quanto sopra specificamente attestato costituisce, anche ai sensi e per gli effetti degli artt. 1227 e 2049 Cod. Civ., presupposto per una corretta possibilità di svolgimento della Vostra attività di revisione e per l'espressione del Vostro giudizio professionale, mediante l'emissione della relazione sul bilancio.

Cordiali saluti

Beta S.p.A.

Direttore Amministrativo

Presidente

ALLEGATO 24.3 - Esempio di lettera di attestazione Dichiarazioni fiscali

Carta intestata della società

Al Revisore della Alfa spa

[Luogo], [data]

Oggetto: Sottoscrizione del/della *[Dichiarazione IVA, Modello Unico, Modello Irap, Modello 770]*

Con riferimento alla Vostra sottoscrizione del/della *[Dichiarazione IVA 20xx, Modello Unico 20xx, Modello Irap 20xx, Modello 770 20xx]* in qualità di soggetto incaricato del controllo contabile, Vi confermiamo quanto segue:

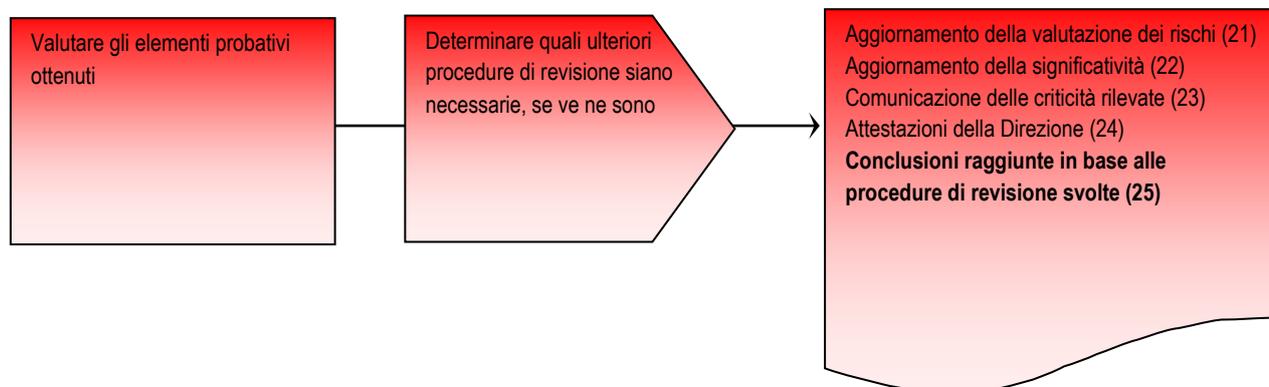
- è nostra la responsabilità della redazione del/della *[Dichiarazione IVA 20xx, Modello Unico 20xx, Modello Irap 20xx, Modello 770 20xx]* in conformità alle vigenti disposizioni tributarie;
- i dati inclusi nell'allegato/a *[Dichiarazione IVA 20xx, Modello Unico 20xx, Modello Irap 20xx, Modello 770 20xx]* sono conformi alle scritture contabili rilevanti ai fini civilistici e tributari. Tali scritture contabili sono tenute dalla nostra società in maniera completa, accurata e veritiera;
- non sono stati notificati né sono pendenti procedimenti promossi da parte di organismi di controllo pubblico (Guardia di Finanza, Agenzia Entrate, Uffici imposte ed altre Autorità) aventi ad oggetto l'inosservanza in capo alla Nostra società delle vigenti disposizioni tributarie con riferimento all'esercizio sociale oggetto delle dichiarazioni da Voi sottoscritte *[ovvero, con riferimento all'esercizio sociale oggetto delle dichiarazioni da Voi sottoscritte, sono attualmente pendenti i seguenti procedimenti]*;
- ci rendiamo conto che le procedure di verifica da Voi svolte, considerata la loro natura ed estensione, e conseguentemente la relativa sottoscrizione del/della *[Dichiarazione IVA 20xx, Modello Unico 20xx, Modello Irap 20xx, Modello 770 20xx]*, non rappresentano l'espressione di un giudizio di merito circa la correttezza sostanziale e la completezza del/della *[Dichiarazione IVA 20xx, Modello Unico 20xx, Modello Irap 20xx, Modello 770 20xx]*. Dette valutazioni rimangono viceversa di Nostra esclusiva competenza e responsabilità.

Inoltre, Vi confermiamo che alla data odierna non siamo a conoscenza di atti, fatti o altre circostanze che rendano necessarie o anche solo opportune rettifiche da apportare alla dichiarazione sopraindicata.

Cordiali saluti.

Il Legale Rappresentante

25. Conclusioni raggiunte in base alle procedure di revisione svolte



Dopo aver svolto le pianificate procedure di revisione, è necessario effettuare una valutazione dei risultati ottenuti.

Nel presente paragrafo, sono trattati gli aspetti più strettamente connessi alla valutazione degli errori riscontrati e al completamento del lavoro¹⁵¹.

L'[Allegato 25.3](#) presenta una check-list sulle conclusioni del lavoro di revisione.

25.1 Il processo di valutazione degli errori

Il revisore riepiloga gli errori che riscontra nel corso della revisione in una specifica carta di lavoro. L'[Allegato 25.1](#) presenta un modello di riepilogo degli errori rilevati.

Il processo di valutazione degli errori comprende le seguenti fasi:

- A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori significativi.
- B. Riesame della strategia generale di revisione e del piano di revisione.
- C. Correzione degli errori.
- D. Valutazione dell'effetto degli errori non corretti.
- E. Verifica della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi acquisiti.
- F. Svolgimento di procedure di analisi comparativa finale.

A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori significativi

Gli errori individuati possono essere distinti in:

- errori oggettivi ovvero puntuali mancanze rilevate dal revisore nel corso delle proprie verifiche;
- errori proiettati ovvero errori quantificati proiettando, sull'intera popolazione, l'effetto degli errori emersi dalle verifiche svolte su base campionaria;

¹⁵¹ Il revisore valuta gli elementi probativi nel momento stesso in cui li acquisisce. Nella fase conclusiva della revisione, i risultati delle differenti verifiche svolte sono valutati complessivamente al fine di acquisire una visione d'insieme.

-
- errori stimati ovvero frutto di valutazioni soggettive del revisore.

Gli errori emersi nel corso delle verifiche sono considerati dapprima singolarmente e, successivamente, nel loro aggregato. Errori singolarmente non significativi potrebbero, infatti, produrre un effetto combinato o aggregato rilevante ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio.

Nella valutazione individuale dell'errore il revisore considera la dimensione (significatività) dello stesso nonché la sua natura. Alcuni errori, infatti, possono essere considerati significativi anche se dal punto di vista strettamente quantitativo sono di importo inferiore alla significatività.

Il revisore considera, per esempio, i seguenti fattori di natura qualitativa connessi a un errore o a una criticità:

- l'errore/criticità evidenzia circostanze di non conformità al quadro normativo o ai principi contabili (per esempio: una carenza di informativa o una inadeguata rappresentazione di fatti di gestione);
- l'errore/criticità evidenzia disfunzioni del sistema di controllo interno (per esempio: una inefficienza del controllo interno che ha prodotto errori nel bilancio);
- l'errore/criticità non permette di percepire il cambiamento di un trend significativo (per esempio: l'errore nasconde il passaggio da un trend di espansione dei ricavi a uno di contrazione degli stessi);
- l'errore/criticità permette alla Direzione di ottenere risultati che consentono l'erogazione di bonus o incentivi;
- l'errore/criticità ha impatto su altre parti (per esempio: le parti correlate);
- l'errore/criticità compromette la comprensibilità dell'informativa (per esempio: una carenza informativa che, a giudizio del revisore, impedisce agli utilizzatori di ottenere una corretta comprensione della situazione patrimoniale, economica o finanziaria della società);
- l'errore ha un impatto significativo sui quozienti di bilancio utilizzati per valutare la situazione patrimoniale economica e finanziaria della società;
- l'errore evidenzia il mancato rispetto di covenant bancari o di altri obblighi contrattuali.

Dopo la valutazione della significatività dei singoli errori riscontrati, il revisore procede al loro riepilogo e alla loro aggregazione, ad eccezione di quelli chiaramente trascurabili.

Tuttavia, alcuni errori (come le carenze o le mancanze nell'informativa) ed errori qualitativamente significativi (quali le frodi) non possono mai essere aggregati ma sono sempre oggetto di singola valutazione.

Vi sono molti modi per aggregare gli errori al fine di evidenziarne il loro impatto complessivo, ad esempio su:

- il saldo di bilancio o classe di transazioni;
- il totale delle attività o delle passività;
- il totale dei ricavi;
- il totale del risultato prima delle imposte (ed eventualmente delle operazioni straordinarie);
- il risultato netto.

Nell'**Allegato 25.1**, viene proposto un esempio di documento di riepilogo degli errori riscontrati. Tale carta di lavoro è aggiornata dal revisore via via che vengono individuati gli errori.

B. Riesame della strategia di revisione e del piano di revisione

Il primo obiettivo da raggiungere è valutare l'effetto degli errori significativi sulla strategia di revisione e sul piano dettagliato di revisione e se essi indichino la necessità di svolgere ulteriori procedure di revisione.

La valutazione degli errori può condurre a una revisione della strategia di revisione e del piano di revisione dettagliato qualora:

- la natura dell'errore o le circostanze che lo hanno determinato indicano che possano esservi altri errori che, aggregati a quelli già evidenziati, possano eccedere il limite di significatività operativa;
- i soli errori già riscontrati, nel loro insieme, si avvicinino o superino il limite di significatività operativa.

In questi casi, è, quindi, necessario valutare se la strategia generale di revisione e il piano di lavoro necessitino di essere modificati e se si debba procedere allo svolgimento di ulteriori procedure di revisione¹⁵².

C. Correzione degli errori

Per tutti gli errori significativi, è necessario intraprendere azioni correttive che includono:

- la richiesta alla Direzione di correggere l'errore identificato. Se la Direzione si rifiuta, occorre:
 - comprendere i motivi che l'hanno indotta a opporre il rifiuto;
 - considerare attentamente le ragioni della Direzione nel valutare se il bilancio sia significativamente errato¹⁵³;
- pianificare con la Direzione di verificare nuovamente alcune aree particolarmente a rischio ed, eventualmente, procedere alla correzione del bilancio in base ai risultati di queste nuove verifiche;
- svolgere ulteriori procedure di revisione.

È opportuno ottenere un'attestazione scritta circa l'eventuale decisione e motivazione della Direzione di non correggere un errore identificato.

D. Valutazione dell'effetto degli errori non corretti

Il revisore stabilisce se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi. A tal fine, egli considera:

- a) l'entità e la natura degli errori, sia relativamente a particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa, sia relativamente al bilancio nel suo complesso e le particolari circostanze in cui si sono verificati;
- b) l'effetto degli errori non corretti, relativi agli esercizi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso¹⁵⁴.

Se l'errore non corretto è significativo, il revisore considera tale circostanza ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio. In particolare, il revisore:

- quantifica gli effetti dell'errore significativo sulla voce di bilancio coinvolta nonché, tenendo conto degli effetti fiscali correnti e differiti, gli effetti sul patrimonio netto e sul risultato di esercizio;

¹⁵² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, paragrafo 6.

¹⁵³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, paragrafi 8 e 9.

¹⁵⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, paragrafo 11.

-
- considera se gli effetti significativi di quanto riscontrato, dal punto di vista quantitativo o qualitativo:
 - siano così pervasivi da rendere inattendibile il bilancio nel suo complesso. In tal caso, il revisore esprimerà un giudizio negativo;
 - non siano così pervasivi da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio considerato nel suo complesso. In tal caso, il revisore esprimerà un giudizio con rilievi.

E. Verifica della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi acquisiti

Il revisore giunge a una conclusione relativamente al fatto che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati¹⁵⁵.

La valutazione della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi è una questione di giudizio professionale e si basa sul soddisfacente svolgimento delle procedure di revisione formulate in risposta ai rischi di errori significativi.

I fattori da considerare in questa valutazione includono:

- la significatività degli errori riscontrati;
- le risposte della Direzione;
- le precedenti esperienze;
- i risultati delle procedure di revisione svolte;
- la qualità delle informazioni utilizzate per supportare le conclusioni di revisione;
- la persuasività degli elementi probativi;
- la coerenza tra i risultati raggiunti, la valutazione del rischio e la conoscenza dell'impresa.

L'indisponibilità di sufficienti e appropriati elementi probativi comporta una limitazione della quale il revisore considera l'effetto ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio. In particolare, il revisore considera se l'effetto di tale limitazione sia pervasivo o meno, tale da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio considerato nel suo insieme. Nel caso tale limitazione fosse pervasiva, egli dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio, mentre in caso contrario emette un giudizio con rilievi.

F. Svolgimento di procedure di analisi comparativa finale

In prossimità del completamento della revisione contabile, il revisore svolge procedure di analisi comparativa che lo supportano nella formazione di una conclusione complessiva sul fatto che il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa¹⁵⁶.

In merito al possibile utilizzo delle procedure di analisi comparativa come procedure di valutazione del rischio e come procedure di validità si rinvia a quanto detto nei capitoli 12 e 17.

Lo scopo delle procedure di analisi comparativa finale è quello di:

- identificare eventuali rischi di errori significativi precedentemente non rilevati. In tali circostanze, il revisore riconsidera la propria valutazione dei rischi come specificato nel precedente paragrafo;

¹⁵⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 26.

¹⁵⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520, paragrafo 6.

-
- supportare le conclusioni raggiunte durante il lavoro sugli elementi del bilancio;
 - aiutare il revisore nel pervenire ad una conclusione complessiva sulla ragionevolezza del bilancio.

25.2 Gli eventi successivi

25.2.1 Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione¹⁵⁷

Il revisore considera l'effetto degli eventi e delle operazioni, di cui è venuto a conoscenza e che si sono manifestati nel periodo intercorrente tra la data di riferimento del bilancio e la data della sua relazione di revisione. Ciò implica che egli acquisisca elementi probativi sufficienti e appropriati per stabilire se tali eventi, qualora richiedano rettifiche ovvero informativa, siano appropriatamente riflessi nel bilancio così come previsto dalle regole contabili di riferimento¹⁵⁸.

L'acquisizione di tali elementi probativi avviene mediante lo svolgimento delle seguenti procedure di revisione sugli eventi successivi, la cui natura ed estensione varia in base alla valutazione del rischio effettuata dal revisore:

- a) acquisire una comprensione delle procedure stabilite dalla Direzione per garantire l'identificazione degli eventi successivi;
- b) svolgere indagini presso la Direzione se siano intervenuti eventi successivi che potrebbero influire sul bilancio;
- c) leggere gli eventuali verbali delle assemblee dei soci, delle riunioni degli organi con responsabilità direttive e degli organi responsabili delle attività di governance, tenutesi successivamente alla data di riferimento del bilancio e indagare sugli aspetti discussi nel corso delle riunioni i cui verbali non siano ancora disponibili¹⁵⁹;
- d) leggere l'ultimo bilancio intermedio dell'impresa successivo alla data di riferimento del bilancio, ove disponibile.

Per le attestazioni da richiedere alla Direzione si rinvia a quanto riportato nel capitolo 24¹⁶⁰.

25.2.2 Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio¹⁶¹

Il revisore non è obbligato a svolgere procedure di revisione concernenti il bilancio successivamente alla data della propria relazione. Tuttavia, se, successivamente alla data della relazione di revisione, ma prima della data di approvazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione stessa, egli:

- a) discute l'aspetto con la Direzione;

¹⁵⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, paragrafi 6-9.

¹⁵⁸ Si vedano: l'art. 2428, comma 3, punto 5), c.c. (dal 01/01/2016, art. 2427, punto 22-quarter, c.c.); il documento OIC n. 29, paragrafi 58-64 "Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio"; il principio contabile internazionale IAS 10, "Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio".

¹⁵⁹ I sindaci-revisori, obbligati a partecipare alle riunioni degli organi di governance, hanno diretta conoscenza di quanto emerso.

¹⁶⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, paragrafi 6-9.

¹⁶¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, paragrafi 10-13.

- b) stabilisce se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
- c) svolge indagini su come la Direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

Se la Direzione redige un bilancio modificato, il revisore predisponde una nuova relazione sul bilancio modificato, dopo aver svolto sulla modifica in oggetto le procedure di revisione ritenute necessarie nelle circostanze, ed estende le procedure di revisione relative agli eventi successivi, di cui al paragrafo precedente lettere a)-d), fino alla data della nuova relazione che non dovrà essere antecedente alla data di redazione del bilancio modificato.

La Direzione può decidere di non modificare il bilancio in circostanze in cui il revisore ritiene, invece, che ciò sia necessario. In tal caso, se la relazione di revisione non è già stata consegnata all'impresa, il revisore esprime un giudizio con modifica; se la relazione è già stata consegnata all'impresa e il bilancio viene approvato senza le necessarie modifiche, il revisore intraprende le azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione¹⁶².

25.2.3 Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio¹⁶³

Dopo che il bilancio è stato approvato, il revisore continua a non avere alcun obbligo di svolgere procedure di revisione relativamente allo stesso. Tuttavia, se, successivamente all'approvazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della relazione di revisione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione di revisione, egli:

- a) discute l'aspetto con la Direzione;
- b) stabilisce se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
- c) svolge indagini su come la Direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

Se la Direzione redige un bilancio modificato, il revisore:

- a) svolge sulla modifica le procedure di revisione necessarie nelle circostanze;
- b) riesamina le misure poste in essere dalla Direzione per assicurarsi che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato insieme alla relazione di revisione siano informati della situazione;
- c) estende le procedure di revisione relative agli eventi successivi, di cui al paragrafo 25.2.1 lettere a)-d), fino alla data della nuova relazione di revisione che non dovrà essere antecedente alla data di redazione del bilancio modificato;
- d) predisponde una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato. La nuova relazione include un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti che faccia riferimento a una nota del bilancio in cui sono discusse in maniera più approfondita le ragioni della modifica apportata al bilancio precedentemente approvato e alla precedente relazione predisposta dal revisore.

Se la Direzione non pone in essere le misure necessarie per assicurare che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato siano informati della situazione e non redige un bilancio modificato in circostanze in cui il

¹⁶² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, paragrafi 10-13.

¹⁶³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, paragrafi 14-17.

revisore ritiene che lo stesso debba essere modificato, il revisore notifica alla Direzione che egli intraprenderà azioni volte a prevenire che si faccia affidamento in futuro sulla relazione di revisione. Se, nonostante tale notifica, la Direzione non ponga in essere le misure necessarie, il revisore intraprende azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione¹⁶⁴.

25.3 Continuità aziendale

Il revisore acquisisce elementi probativi sufficienti e appropriati in merito al corretto utilizzo da parte della Direzione del presupposto di continuità aziendale nella redazione del bilancio e conclude se vi sia una incertezza significativa riguardo alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento¹⁶⁵.

Il presupposto della continuità aziendale è un principio fondamentale per la redazione del bilancio, pertanto, la Direzione è chiamata a valutare la capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento. Il revisore valuta a sua volta tale valutazione effettuata dalla Direzione. Generalmente l'orizzonte temporale utilizzato dalla Direzione è di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Se la valutazione della Direzione copre un periodo inferiore, il revisore chiede alla Direzione di estendere tale valutazione a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Se la Direzione, a seguito della richiesta da parte del revisore, rifiuta di effettuare o di estendere la propria valutazione, il revisore ne considera gli effetti sulla propria relazione.

Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale, il revisore acquisisce elementi probativi sufficienti e appropriati per stabilire se sussista un'incertezza significativa mediante lo svolgimento di procedure di revisione aggiuntive, inclusa la considerazione dei fattori attenuanti. Tali procedure includono:

- a) la richiesta alla Direzione di effettuare una valutazione sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento, laddove la Direzione non vi abbia già provveduto;
- b) la valutazione dei piani d'azione futuri della Direzione connessi alla sua valutazione della continuità aziendale, la misura in cui la realizzazione di tali piani possa migliorare la situazione e se tali piani siano attuabili nelle specifiche circostanze;
- c) ove l'impresa abbia predisposto una previsione dei flussi di cassa, e l'analisi della previsione rappresenti un fattore significativo nel considerare l'esito futuro di eventi o circostanze nella valutazione della pianificazione di azioni future da parte della Direzione:
 - i. la valutazione dell'attendibilità dei dati sottostanti, utilizzati per effettuare la previsione;
 - ii. lo stabilire se le assunzioni sottostanti alla previsione siano adeguatamente supportate;
- d) la considerazione se, successivamente alla data in cui la Direzione ha effettuato la propria valutazione, si siano resi disponibili ulteriori fatti o informazioni;
- e) la richiesta di attestazioni scritte alla Direzione relative ai piani d'azione futuri e alla loro fattibilità.

¹⁶⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, paragrafi 14-17.

¹⁶⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, paragrafi 6 e 9.

Si suggerisce, inoltre, di considerare se le previsioni, effettuate dalla Direzione nei precedenti esercizi, si sono rivelate corrette o meno.

Se il revisore conclude che l'utilizzo da parte della Direzione del presupposto della continuità aziendale è inappropriato ed il bilancio è stato redatto nella prospettiva della continuità aziendale, egli esprime un giudizio negativo.

Se il revisore conclude che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato alle circostanze, ma sussiste un'incertezza significativa, egli stabilisce se il bilancio:

- a) descriva adeguatamente gli eventi o le circostanze principali che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento ed i piani della Direzione per far fronte a tali eventi o circostanze;
- b) evidenzi chiaramente che esiste un'incertezza significativa relativa a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, di conseguenza, che la stessa può non essere in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento dell'attività aziendale.

Se nel bilancio è fornita una informativa adeguata, il revisore esprime un giudizio senza modifica ed include nella propria relazione un richiamo d'informativa al fine di:

- a) evidenziare l'esistenza di un'incertezza significativa relativa all'evento o alla circostanza che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
- b) richiamare l'attenzione sull'informativa resa in bilancio.

In situazioni caratterizzate da molteplici incertezze significative per il bilancio nel suo complesso, il revisore può considerare appropriato, in casi estremamente rari, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, anziché aggiungere un richiamo d'informativa.

Qualora il bilancio non presenti un'informativa adeguata, il revisore esprime un giudizio con rilievi, o un giudizio negativo, secondo le circostanze previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

25.4 Documentare le conclusioni raggiunte: il memorandum conclusivo

È raccomandabile, ed è di uso generalizzato nella migliore pratica professionale della revisione contabile, predisporre un documento riepilogativo, chiamato memorandum conclusivo¹⁶⁶ (o, anche, memorandum di sintesi), dove si descrivono gli aspetti significativi identificati durante la revisione, il modo con cui sono stati affrontati, eventualmente rimandando ad altra documentazione di revisione le conclusioni raggiunte e le decisioni rilevanti assunte.

Questo documento, oltre a facilitare il riesame del lavoro ed eventuali ispezioni di controllo della qualità, consente al revisore di riconsiderare se tutti gli aspetti significativi sono stati correttamente identificati e trattati e se tutti gli obiettivi della revisione sono stati raggiunti.

Il memorandum conclusivo, infine, consente al revisore, anche a distanza di tempo, di riconsiderare il percorso che lo ha portato alle decisioni rilevanti sul giudizio professionale che ha espresso nella relazione finale.

¹⁶⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo A11.

A titolo esemplificativo e non esaustivo un memorandum conclusivo tratta i seguenti aspetti:

- i termini dell'incarico e la composizione del team di revisione;
- i risultati della revisione svolta sul bilancio dell'esercizio precedente;
- l'attività della società;
- i risultati, in sintesi, della valutazione del rischio;
- la significatività utilizzata per il lavoro;
- in sintesi, i punti rilevanti della pianificazione;
- i risultati della revisione delle voci qualificanti il bilancio;
- i problemi e rilievi emersi, con l'indicazione degli errori non corretti e dei loro effetti;
- le decisioni rilevanti assunte;
- le conclusioni per la relazione finale.

L'[Allegato 25.2](#) mostra un esempio di memorandum conclusivo.

ALLEGATO 25.1 - Esempio di riepilogo degli errori riscontrati

Errori che comportano effetti economico patrimoniali									
Rif. carte di N lavoro	Descrizione	Effetti sulle voci coinvolte		Effetti economici e patrimoniali			Corretto Non corr.	Relazione	Note
		DARE	AVERE	PN 201x-1	Risultato Es. 201x	PN 201x			
1 XXXX	Voci interessate DR AV								
	Effetto lordo	-----	-----						
	Effetto Ires corrente								
	Effetto Irap corrente								
	Effetto Ires differito								
	Effetto Irap differito								
	Effetto netto			-----	-----	-----			
				=====	=====	=====			
.			
N XXXX	Voci interessate DR AV								
	Effetto lordo	-----	-----						
	Effetto Ires corrente								
	Effetto Irap corrente								
	Effetto Ires differito								
	Effetto Irap differito								
	Effetto netto			-----	-----	-----			
				=====	=====	=====			
	Totale								
	Effetto lordo								
	Effetto Ires corrente								
	Effetto Irap corrente								
	Effetto Ires differito								
	Effetto Irap differito								
	Effetto netto			-----	-----	-----			
	di cui corretti dalla Direzione			-----	-----	-----			
	Totale errori residui al netto dell'effetto fiscale			=====	=====	=====			
Errori che comportano riclassificazioni									
1 XXXX	Voci interessate DR AV						Corretto Non corr.	Relazione	Note
	Totale	-----	-----						
		-----	-----						
.			
N XXXX	Voci interessate DR AV								
	Totale	-----	-----						
		-----	-----						
Errori pertinenti l'informativa o altri aspetti									
	Descrizione						Corretto Non corr.	Relazione	Note

Errori che comportano effetti economico patrimoniali									
Rif. carte di lavoro	Descrizione	Effetti sulle voci coinvolte		Effetti economici e patrimoniali			Corretto Non corr.	Relazione	Note
		DARE	AVERE	PN 201x-1	Risultato Es. 201x	PN 201x			
1 XXXX	DR Sva partecipazioni	45.000							
	AV Partecipazioni		45.000						
	Effetto lordo	45.000	45.000	-	45.000	45.000			
	Effetto Ires corrente			-	12.375	12.375			
	Effetto netto			-	32.625	32.625	No	No	
2 XXXX	DR Sva crediti	140.000							
	AV Crediti		140.000						
	Effetto lordo	140.000	140.000	-	140.000	140.000			
	Effetto Ires corrente			-	38.500	38.500			
	Effetto netto			-	101.500	101.500	No	Si	
3 XXXX	DR Costi per servizi	175.000							
	AV Debiti C/Fornitori fatt. da ric.		175.000						
	Effetto lordo	175.000	175.000	-	175.000	175.000			
	Effetto Ires corrente			-	48.125	48.125			
	Effetto Irap corrente			-	6.825	6.825			
	Effetto netto			-	120.050	120.050	No	Si	
Totale									
	Effetto lordo			-	360.000	360.000			
	Effetto Ires corrente			-	99.000	99.000			
	Effetto Irap corrente			-	6.825	6.825			
	Effetto Ires differito			-					
	Effetto Irap differito			-					
	Effetto netto			-	254.175	254.175			
	di cui corretti dalla Direzione			-	-	-			
	Totale errori residui al netto dell'effetto fiscale				254.175	254.175			
Errori che comportano riclassificazioni									
							Corretto Non corr.	Relazione	Note
1 XXXX	Dr B7) costi per servizi	8.000							
	AV B9d) trattamento di quiesc.		8.000						
	Effetto lordo	8.000	8.000				Si	No	
Errori pertinenti l'informativa o altri aspetti									
	Descrizione						Corretto Non corr.	Relazione	Note
1 XXXX	In nota integrativa la riserva legale è stata erroneamente indicata tra le riserve distribuibili						Si		
2 XXXX	L'ipoteca gravante sul fabbricato industriale viene indicata fra i conti d'ordine. Avrebbe invece essere solo oggetto di informativa in nota integrativa						Si		

ALLEGATO 25.2 – Esempio di memorandum conclusivo

Si ipotizza il caso di un memorandum conclusivo predisposto da un collegio sindacale nel primo anno di incarico. Sono stati riscontrate delle deviazioni dai principi contabili significative, ed altre minori. La conclusione è di esprimere un giudizio con modifica per i rilievi significativi. Si noti la corrispondenza con l'esempio di riepilogo degli errori non corretti di cui all'Allegato 25.1.

MEMORANDUM CONCLUSIVO

Incarico

In qualità di collegio sindacale di Beta S.p.A., nominato per gli esercizi 2015, 2016 e 2017, abbiamo ricevuto anche l'incarico di revisione legale per i medesimi esercizi. Il team per la revisione è costituito dai sindaci:

Paolo Delta – Presidente

Pietro Epsilon – Sindaco effettivo

Luca Zeta – Sindaco effettivo

Paolo Iota – collaboratore, dipendente dello Studio Professionale Delta

Risultato del lavoro sull'esercizio precedente

Per il triennio 2012, 2013 e 2014 la revisione legale è stata svolta dal dottor Piero Crippa, revisore individuale, che ha emesso, per i bilanci dei tre esercizi, relazioni di revisione contenenti giudizi senza rilievi.

L'esame delle carte di lavoro del revisore uscente ci consente di considerare validi i saldi di apertura con le seguenti eccezioni:

- il revisore uscente non ha effettuato, all'inizio del suo incarico, una ricostruzione della composizione dei saldi delle immobilizzazioni materiali e immateriali, limitandosi a verificare gli incrementi e i decrementi dei diversi esercizi, quando esistenti.

Pertanto nella nostra revisione è stata prevista tale procedura di verifica;

- il revisore uscente ha verificato la corretta valutazione dei crediti commerciali attraverso colloqui con la Direzione, senza procedere ad una analisi della anzianità dei crediti, che, quindi, abbiamo comunque pianificato di eseguire.

Attività della società

Beta è una media impresa che produce prodotti finiti tessili di alta qualità per il bagno, il letto, la tavola.

La società ha uffici e stabilimento nella periferia di Milano e occupa circa 70 dipendenti.

Il processo di lavorazione consiste nella acquisizione di tessuti greggi di qualità, che vengono poi candeggiati, tinteggiati, tagliati, decorati e confezionati.

Si fa un ampio ricorso a terzisti, attentamente selezionati. La produzione è destinata prevalentemente al magazzino, ma non sono infrequenti produzioni su commesse infrannuali di grandi clienti. La società controlla una piccola S.r.l., specializzata in un ramo parallelo del tessile di qualità, connesso alla attività sportiva. I clienti sono le grandi catene

alberghiere e i ristoranti di fascia alta, la grande distribuzione e i negozi specializzati che commercializzano prodotti di alta qualità. Le vendite all'estero sono oltre il 50%, prevalentemente nei paesi dell'occidente sviluppato.

La società è nel complesso ben strutturata, ma presenta alcune debolezze di controllo interno nel ciclo delle vendite e della rilevazione dei crediti. L'amministrazione è ben presidiata.

Significatività

Il livello di significatività relativamente al bilancio nel suo complesso è stato definito in Euro 160.000.

La significatività operativa (basata sulla valutazione del rischio di revisione delle singole aree di bilancio e asserzioni) è stata fissata in Euro 120.000.

Sono stati considerati trascurabili gli errori inferiori a 12.000 Euro.

Si rimanda alla carta di lavoro di dettaglio pertinente XXXX

Risultato della valutazione del rischio e del controllo interno

La carta di lavoro XXXX riassume, per ogni voce di bilancio e relativa asserzione, il rischio residuo valutato di errori significativi, dopo l'esecuzione di procedure di conformità sul controllo interno e la conseguente strategia di revisione in termini di procedure di validità.

Risultati emersi dallo svolgimento delle procedure di revisione

Immobilizzazioni immateriali e materiali

Le immobilizzazioni immateriali sono costituite dal residuo di un investimento effettuato nel 2011 per la protezione internazionale ventennale del marchio, ammortizzato in funzione della durata della protezione. Dalle verifiche non sono emerse anomalie.

Per le immobilizzazioni materiali abbiamo ricostruito la composizione di quanto iscritto in bilancio per ogni categoria sulla base degli investimenti effettuati nelle diverse annate per tutti i cespiti ancora in corso di ammortamento.

La verifica della documentazione pertinente e della corretta capitalizzazione nella categoria appropriata è stata eseguita al 100%. La ricognizione fisica è stata effettuata a campione.

La società ammortizza i cespiti sulla base delle aliquote ordinarie fiscali, che sono considerate rappresentative della vita utile economico tecnica dei cespiti.

Gli ammortamenti effettuati in passato e nell'esercizio sono corretti.

La verifica non ha evidenziato alcuna anomalia.

Partecipazioni

Abbiamo accertato l'esistenza della partecipazione in Gamma S.r.l. e abbiamo effettuato un esame limitato sul bilancio al 31 dicembre 2015 della controllata, predisposto, ma non ancora approvato, con richiesta di conferma ad un campione di clienti e alla banca, verifiche di corretta valutazione, analisi comparativa e incontrando gli amministratori della società.

Tali verifiche non hanno evidenziato anomalie.

Tuttavia l'esame dei movimenti di patrimonio netto successivi alla acquisizione ha messo in evidenza quanto segue.

Rilievo

La società ha subito perdite negli esercizi 2006, 2007, 2009, 2010, che sono ormai da considerare durevoli e comportano una perdita durevole di valore della partecipazione, per Euro 45000. Riportiamo nel Riepilogo degli errori riscontrati quanto segue.

Descrizione	Effetti sulle voci coinvolte		Effetti economici e patrimoniali		
	DARE	AVERE	PN 31/12/2014	Risultato Es. 2015	PN 31/12/2015
DR Sva partecipazioni	45000				
AV partecipazioni		45000			
Effetto lordo	45000	45000	-	45000	45000
Effetto Ires corrente			-	12375	12375
Effetto netto			-	32625	32625

L'errore segnalato non è stato corretto.

Rimanenze

Abbiamo assistito all'inventario fisico verificando a campione la correttezza delle conte e la corretta successiva inclusione di quanto contato fra le rimanenze di magazzino. Abbiamo inoltre verificato a campione la corretta valorizzazione delle rimanenze, il rispetto del principio del minore tra costo e mercato, l'assenza di beni obsoleti o di lento rigiro e il rispetto del principio di competenza per le entrate e le uscite.

Dalle nostre procedure di revisione non sono emersi rilievi.

Crediti commerciali

Abbiamo verificato l'esistenza dei crediti con un esteso campione di richieste di conferma ai debitori, e la loro corretta valutazione, ottenendo una risposta del legale incaricato del recupero dei crediti ed esaminando il prospetto di anzianità dei crediti iscritti in bilancio.

Abbiamo inoltre verificato a campione la corretta conversione dei crediti in valuta estera.

Dalle nostre verifiche è emerso quanto segue.

Rilievo

Il saldo iscritto in bilancio comprende posizioni verso clienti falliti nell'esercizio per Euro 140000, che riteniamo necessario svalutare del 100%. Conseguentemente i crediti verso clienti sono sopravvalutati per Euro 140000, con i relativi effetti fiscali. Riportiamo nel riepilogo gli errori riscontrati come segue

Descrizione	Effetti sulle voci coinvolte		Effetti economici e patrimoniali		
	DARE	AVERE	PN 31/12/2014	Risultato Es. 2015	PN 31/12/2015
DR Sva crediti	140000				
AV Crediti		140000			
Effetto lordo	140000	140000	-	140000	140000
Effetto Ires corrente			-	38500	38500
Effetto netto			-	101500	101500

L'errore segnalato non è stato corretto. Si vedano in proposito le comunicazioni con i responsabili della governance di cui alle carte di lavoro della sezione YYY.

Crediti diversi, ratei e risconti attivi

Abbiamo esaminato la documentazione pertinente le principali componenti dei saldi iscritti in bilancio senza riscontrare anomalie.

Patrimonio netto

Abbiamo esaminato i movimenti nei conti di patrimonio netto senza rilevare anomalie salvo quanto segue.

Rilievo

La Nota Integrativa deve limitare l'informazione di libera distribuibilità delle riserve alla sola riserva straordinaria, essendo la riserva legale distribuibile solo per la parte eccedente il quinto del capitale sociale. La segnalazione è stata recepita nella versione definitiva della Nota Integrativa.

Fondi per rischi e oneri

Le procedure di indagine che abbiamo svolto non hanno evidenziato rischi di passività latenti.

Il F.I.S. di clientela è stato correttamente stanziato e risulta capiente, tuttavia, riguardo alla classificazione a conto economico abbiamo rilevato quanto segue.

Rilievo

La corretta classificazione dell'accantonamento per F.I.S. clientela, secondo i principi contabili è in B7) Costi per servizi e non in B9d) Trattamento di quiescenza e simili.

La segnalazione è stata recepita nella versione definitiva del Conto Economico.

Fondo TFR e costo del lavoro

Dall'analisi del fondo TFR a bilancio e dell'accantonamento operato per il 2015 non sono emerse anomalie. Le informazioni fornite dal consulente del lavoro vengono correttamente espresse in bilancio. Il costo del lavoro viene correttamente rilevato.

Dall'analisi dell'area di bilancio non emergono rilievi.

Fornitori

Abbiamo verificato il saldo fornitori tramite richiesta di conferma a campione. Le risposte in disaccordo sono state riconciliate.

I tempi medi di pagamento sono in linea con quelli dell'esercizio precedente e sono ragionevoli.

La ricerca di passività non registrate ha evidenziato quanto segue.

Rilievo

La società non ha stanziato fatture da ricevere come segue:

1. onorari maturati dal consulente fiscale Studio Aliquota per una consulenza specifica prestata nel 2015, che da risposta alla lettera di circolarizzazione ammontano a 60.000 euro. La risposta del consulente è consultabile in XXXX;
2. prestazioni di servizi per 115.000 euro avvenute nel 2015 ma erroneamente contabilizzate nel 2016. Si veda XXXX.

L'errore comporta una sottovalutazione dei debiti per fatture da ricevere.

Riportiamo nel riepilogo gli errori riscontrati come segue.

Descrizione	Effetti sulle voci coinvolte		Effetti economici e patrimoniali		
	DARE	AVERE	PN 31/12/2014	Risultato Es. 2015	PN 31/12/2015
DR Costi per servizi	175000				
AV Debiti C/Fornitori fatt. da ric.		175000			
Effetto lordo	175000	175000	-	175000	175000
Effetto Ires corrente			-	48125	48125
Effetto Irap corrente			-	6825	6825
Effetto netto			-	120050	120050

L'errore segnalato non è stato corretto. Si vedano in proposito le comunicazioni con i responsabili della governance di cui alle carte di lavoro della sezione YYY.

Disponibilità e debiti finanziari

La società ha effettuato le riconciliazioni bancarie, che abbiamo verificato. La procedura di richiesta di conferma agli istituti di credito non ha evidenziato operazioni anomale né sono stati segnalati titoli in custodia né contratti derivati in essere. Le poste di Conto Economico (interessi, commissioni, imposte) vengono correttamente registrate. L'esposizione in bilancio del debito residuo per i mutui in essere è corretta. Le garanzie prestate per l'ottenimento degli affidamenti sono state correttamente illustrate nella nota integrativa.

Dall'analisi dell'area di bilancio non emergono rilievi.

Altri debiti, ratei e riscontri passivi

Dall'analisi comparativa condotta emergono acconti da clienti in crescita, principalmente a causa dell'incremento del fatturato estero, a fronte del quale vengono in genere richiesti acconti sulle forniture. Gli altri importi appaiono sostanzialmente in linea con l'anno precedente.

Le informazioni fornite dai consulenti fiscali e del lavoro vengono correttamente riflesse in bilancio. Il calcolo delle imposte correnti e il debito relativo in bilancio sono stati verificati senza rilevare anomalie. Dall'analisi dell'area di bilancio non emergono eccezioni.

Conti d'ordine

Dall'analisi della documentazione a supporto, concludiamo che la Nota Integrativa espone correttamente la natura delle garanzie prestate, ed evidenzia che la fidejussione è rilasciata a favore di una controllata.

Non si rilevano beni di terzi presso l'impresa né impegni. Si segnala quanto segue.

Rilievo

In ossequio ai principi contabili, l'ipoteca gravante sul fabbricato industriale a garanzia dei mutui in essere non va iscritta fra i conti d'ordine. La versione definitiva dello Stato Patrimoniale recepisce quanto segnalato.

Conto economico

La nostra verifica è avvenuta svolgendo procedure di analisi comparativa, svolgendo limitate procedure di validità nel corso dell'esercizio sulle principali classi di operazioni e riscontrando le contropartite economiche di quanto verificato sui saldi di bilancio.

Dal nostro esame non sono emersi rilievi.

Nota Integrativa e Relazione sulla Gestione

Abbiamo riscontrato la sostanziale completezza della Nota Integrativa e la sua corrispondenza con lo Stato Patrimoniale e il Conto Economico.

Abbiamo riscontrato la conformità al bilancio delle informazioni finanziarie contenute nella Relazione sulla Gestione e la ragionevolezza delle altre informazioni.

Conclusioni

La somma dei rilievi non recepiti supera ampiamente i limiti di significatività. Pertanto esprimeremo un giudizio con modifica sul bilancio. Il nostro giudizio sul bilancio conterrà un rilievo per la sottovalutazione dei debiti per fatture da ricevere ed un rilievo per la sopravvalutazione dei crediti commerciali. Il rilievo sulla valutazione della partecipazione, che residua, si colloca, da solo, al di sotto dei limiti di significatività e non verrà menzionato in relazione. Il giudizio di coerenza della Relazione sulla Gestione con il bilancio viene coinvolto dai due rilievi sul bilancio. Non vi sono elementi dell'informativa da richiamare, né sono necessari paragrafi di altri aspetti.

ALLEGATO 25.3 - Checklist completamento lavoro

Modalità di compilazione

Viene indicata di seguito una check list per la valutazione globale degli elementi probativi da utilizzare per dimostrare il completamento del lavoro prima dell'emissione della relazione di revisione. Indicare:

SI Non sono necessarie ulteriori procedure

NO Sono necessarie ulteriori procedure

REF Indicare il riferimento alle carte di lavoro

Se sono necessarie ulteriori procedure, è necessario riportare:

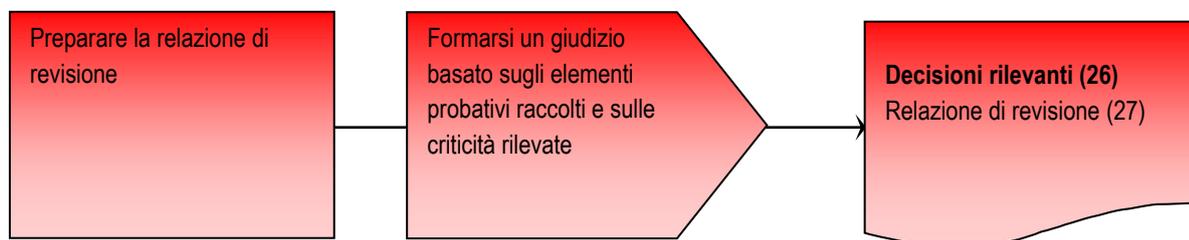
- il riferimento delle carte di lavoro;
- la sigla di chi ha svolto il lavoro.

CHECK-LIST

FATTORI DA CONSIDERARE	SI	NO	REF	Commenti
1. Significatività <ul style="list-style-type: none">- Alla luce dei risultati ottenuti dalle procedure di revisione implementate, il livello di significatività a livello di bilancio ed il livello di significatività operativa sono ancora adeguati?				
2. Rischio <ul style="list-style-type: none">- Alla luce dei risultati ottenuti dalle procedure di revisione implementate, le valutazioni sui rischi di errori significativi a livello di asserzioni sono ancora adeguate?- In caso contrario, è stata considerata la necessità di implementare procedure di revisione supplementari?				
3. Errori <ul style="list-style-type: none">- È stato considerato l'effetto degli errori e delle deviazioni, rilevati durante il lavoro di revisione, e non corretti?- È stata presa in considerazione la causa degli errori e delle deviazioni?				
4. Rischio di Frode <ul style="list-style-type: none">- I membri del team di revisione hanno adottato un atteggiamento di scetticismo professionale adeguato?- Se sono stati riscontrati segnali di avvertimento o circostanze sospette che potrebbero essere indicatori di possibili frodi, sono state prese misure adeguate per confermare o dissipare tali questioni?				
5. Elementi Probativi <ul style="list-style-type: none">- Sono stati ottenuti sufficienti elementi probativi per ridurre ad un livello accettabile il rischio di errori significativi nel bilancio?- Le carte di lavoro relative alle varie sezioni sono state riviste da personale di livello appropriato o dal responsabile del lavoro?				
6. Analisi Comparative <ul style="list-style-type: none">- La procedura di analisi comparativa effettuata nella fase finale della verifica conferma i risultati delle procedure di revisione implementate?				

FATTORI DA CONSIDERARE	SI	NO	REF	Commenti
7. Attestazioni scritte - Sono state ottenute le necessarie attestazioni scritte dalla Direzione? - Sono state effettuate le necessarie comunicazioni ai responsabili degli organi di governance?				
8. Fascicolo di bilancio - È stata ottenuta la copia del bilancio definitivo firmato dal legale rappresentante della società?				
9. Relazione di revisione - Il contenuto della bozza di relazione di revisione riflette i risultati del lavoro e la forma ed il contenuto previsto dalle normativa vigente e dai principi di revisione?				

26. Decisioni rilevanti



Il revisore documenta gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni¹⁶⁷.

Tra gli aspetti significativi che richiedono giudizi professionali significativi possono essere ricomprese le decisioni relative agli errori residui, nonché le altre decisioni rilevanti di cui si dirà nel prosieguo del presente capitolo.

26.1 Decisioni in merito agli errori residui

Nel capitolo 25 è stata illustrata la fase finale della revisione che perviene all'evidenza di eventuali "errori residui" che la Direzione non accetta di correggere o perché non li ritiene significativi o per altre ragioni. In questa fase del processo di revisione, come già detto, il revisore riprende in esame detti errori ed effettua una valutazione sia disaggregata che aggregata degli stessi.

Questa valutazione è fatta in contraddittorio con i responsabili della Società revisionata e detto confronto viene verbalizzato in un'apposita carta di lavoro.

26.2 Altre decisioni importanti

Altre decisioni importanti possono incidere in misura significativa sia sul bilancio dell'esercizio in esame sia sui bilanci degli esercizi successivi. Ne costituiscono esempi:

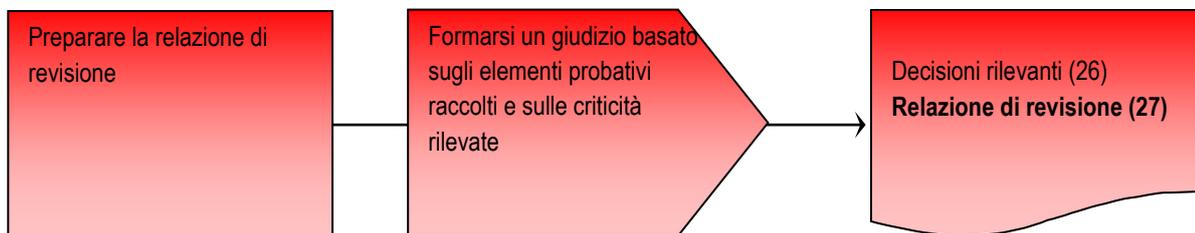
- le limitazioni nello svolgimento delle procedure di revisione. Per esempio: la società potrebbe aver richiesto di non circolarizzare alcuni clienti che presentano rilevanti saldi a fine esercizio. In tal caso, il revisore valuta le motivazioni di tali limitazioni e definisce la possibilità di procedure alternative o la necessità di esprimere un giudizio con modifica;
- difficoltà finanziarie della società in conseguenza delle quali si manifestano problematiche di continuità aziendale;
- procedimenti adottati dalla società per effettuare stime complesse. Per esempio: stanziamenti di fondi utilizzando statistiche di settore poiché la società di recente costituzione non ne ha di proprie;

¹⁶⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo 8, lettera c).

-
- accettazione, previa conferma da parte di esperti di fiducia del revisore (quali legali, esperti finanziari), di particolari principi contabili che possono costituire deroghe alle norme di generale accettazione.

Tali aspetti, che richiedono giudizi professionali significativi, sono documentati dal revisore nella forma che egli ritiene più opportuna.

27. Relazione di revisione



27.1 La relazione finale secondo i principi di revisione internazionali (ISA Italia)

Il contenuto della relazione finale del revisore è disciplinato dall'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010.

La volontà del legislatore nazionale e comunitario di imporre una forma e una struttura standardizzata della relazione di revisione risponde a esigenze di omogeneità del giudizio conclusivo di revisione per facilitarne la comprensione, permettere il confronto tra società, consentire di apprezzare le variazioni che interessano la medesima società nel corso del tempo.

Gli (ISA Italia) comprendono cinque principi pertinenti la relazione finale del revisore, ai quali si rimanda per le finalità del presente capitolo, ai quali si aggiunge il (SA Italia) n. 720B.

- principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 – “*Formazione del giudizio e relazione sul bilancio*”,
- principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 – “*Modifiche al giudizio e relazione del revisore indipendente*”,
- principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706 – “*Richiami di informativa e paragrafi di altri aspetti nella relazione del revisore indipendente*”,
- principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710 – “*Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo*”,
- principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720 – “*Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile*”,
- principio di revisione (SA Italia) n. 720B – “*La responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all’espressione del giudizio di coerenza*”.

L'**Allegato 27.1** presenta un modello di relazione finale contenente un giudizio senza modifiche.

27.2 Considerazioni per i sindaci–revisori

27.2.1 Le relazioni dei sindaci revisori all'assemblea dei soci

I sindaci-revisori sono tenuti a predisporre due relazioni per rendicontare all'assemblea dei soci i risultati del controllo societario che hanno svolto:

- la relazione sulla vigilanza svolta e sugli altri doveri del collegio sindacale, ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.;
- la relazione di revisione, ai sensi dell'art. 14 D.Lgs. n. 39/2010.

Il secondo documento deve essere predisposto secondo i principi di revisione sopra richiamati.

La relazione ex art. 2429, comma 2, c.c. è, invece, un documento in forma libera, che deve comprendere i contenuti indicati nella norma. Tuttavia, la professione ne suggerisce la struttura e i contenuti in modo dettagliato¹⁶⁸.

I sindaci–revisori possono decidere di predisporre due relazioni separate o di presentarle in un unico documento unitario. Questa soluzione è raccomandabile poiché in Italia il controllo societario si fonda sui due pilastri della vigilanza sindacale e della revisione legale dei conti e il collegio sindacale, che può, potenzialmente, sviluppare notevoli sinergie tra le due funzioni, è l'organo elettivo per il controllo societario. In questo quadro, il documento unitario assume la forma di una rendicontazione sul “controllo societario” nel suo complesso.

Il documento unitario può avere la seguente struttura.

Titolo

Destinatari

Premessa

A – Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

B – Relazione sulla attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

B1 – Attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2403 ss. c.c.

B2 – Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio

B3 – Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio

Luogo e data

Firma

Il luogo di emissione è quello dove si trova lo studio del presidente del collegio.

La data di emissione è quella in cui il collegio approva il documento, data che, salvo il caso di rinuncia formale ai termini di deposito da parte dei soci, non deve essere successiva al termine di suddetto deposito, inteso come il quindicesimo giorno antecedente la data di prima convocazione dell'assemblea per la approvazione del bilancio.

In caso di approvazione unanime, la relazione può essere sottoscritta solo dal presidente, a nome del collegio, precisando tale circostanza.

¹⁶⁸ Norme di comportamento del collegio sindacale – Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate – CNDCEC settembre 2015, Norma 7.1.

L'attività di revisione legale svolta dal collegio sindacale non deve essere verbalizzata, ma il documento unitario, che contiene la relazione ex art. 2429, comma 2, c.c., va verbalizzato integralmente.

L'**Allegato 27.2** presenta un modello di documento finale unitario del collegio sindacale, con un giudizio senza modifiche nella relazione di revisione e senza rilievi nella relazione di vigilanza.

27.2.2 Coerenza tra la relazione di revisione e le proposte del Collegio in ordine alla approvazione del bilancio

Il collegio sindacale è tenuto, ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c., a esprimere osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio.

Quali devono essere allora queste osservazioni e proposte quando la relazione di revisione contiene un giudizio con modifica?¹⁶⁹

Se la relazione di revisione contiene:

- un giudizio con rilievi per deviazioni dalle regole di riferimento di effetto non pervasivo,
- un giudizio con rilievi per limitazioni di effetto non pervasivo, imputabili a circostanze oggettive,
- la dichiarata impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni da circostanze oggettive, di effetto pervasivo, o per gravi incertezze,

i sindaci – revisori inviteranno l'assemblea a considerare gli effetti (o i possibili effetti) del giudizio contenuto nella relazione di revisione e a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di approvare il bilancio così come redatto dagli amministratori.

Se, invece, la relazione di revisione contiene:

- un giudizio negativo per deviazioni dalle regole di riferimento, di effetto pervasivo,
- un giudizio con rilievi per limitazioni imputabili alla Direzione, di effetto non pervasivo,
- la dichiarata impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni imputabili alla Direzione, di effetto pervasivo,

i sindaci–revisori inviteranno l'assemblea a non approvare il bilancio.

27.2.3 Dissenso sul contenuto della relazione di revisione

Quando il revisore è un organo collegiale, può accadere la circostanza del dissenso di un membro del collegio sul contenuto della relazione.

Come trattare questa circostanza, considerando, fra l'altro, che l'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010 stabilisce che il revisore, che nel caso dei sindaci–revisori è l'intero collegio, deve firmare la relazione di revisione?¹⁷⁰

¹⁶⁹ Le osservazioni che seguono sono pertinenti sia che il collegio sindacale predisponga due relazioni separate, sia che predisponga un unico documento unitario. Esse sono pertinenti anche al caso in cui la relazione di revisione contenente un giudizio con modifica sia stata predisposta da un altro soggetto e il collegio non abbia da eccepire su tale conclusione.

¹⁷⁰ Le considerazioni che seguono sono pertinenti sia qualora il collegio sindacale predisponga due relazioni separate, sia qualora predisponga un unico documento unitario.

Una possibile soluzione comporta i seguenti passaggi:

- la relazione di revisione viene predisposta secondo il punto di vista della maggioranza;
- s'inserisce nella relazione un paragrafo "Altri aspetti" dove si precisa che un sindaco, identificato, dissente dal contenuto della relazione e che le motivazioni saranno indicate nella relazione ex art. 2429, comma 2, c.c., in sede di osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio;
- in questa sede si indicheranno, con l'accordo del dissenziente, le motivazioni e gli effetti del dissenso;
- si concluderà invitando l'assemblea a considerare le motivazioni e gli effetti del dissenso del sindaco e a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di decidere in merito alla approvazione del bilancio.

Anche il sindaco dissenziente potrà firmare queste conclusioni, poiché, in tal modo, la sua responsabilità resta ben distinta da quella della maggioranza del collegio.

ALLEGATO 27.1 - Un modello di relazione di revisione legale

Si ipotizza che il revisore legale sia un revisore individuale, che il giudizio sia senza modifica e che la relazione non contenga né richiami di informativa, né paragrafi di altri aspetti.

Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del DLgs 27 gennaio 2010, N.39

Agli Azionisti [Ai Soci] dellaS.p.A. [S.r.l., Soc.Coop.]

Relazione sul bilancio d'esercizio

Ho svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della S.p.A. [S.r.l., Soc.Coop.], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20XX, dal conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Responsabilità del revisore

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 comma 3 del D.Lgs n. 39/2010. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati,

della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della rappresentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio.

Giudizio

A mio giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della S.p.A. [S.r.l., Soc.Coop.] al 31 dicembre 20XX e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n.720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della S.p.A. [S.r.l., Soc.Coop.] con il bilancio d'esercizio della S.p.A. [S.r.l., Soc.Coop.] al 31 dicembre 20XX. A mio giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della S.p.A. [S.r.l., Soc.Coop.] al 31 dicembre 20XX.

Luogo e data

Nome e Cognome (Revisore Legale)

ALLEGATO 27.2 – Esempio di relazione unitaria del collegio sindacale

Si ipotizza un caso in cui il giudizio sul bilancio a seguito della revisione legale sia senza modifica e la relazione di revisione non contenga né richiami di informativa, né paragrafi di altri aspetti. Similmente si ipotizza che non ci siano rilievi a seguito della vigilanza sindacale.

RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE ALL'ASSEMBLEA DEGLI AZIONISTI

All'Assemblea degli Azionisti (dei Soci) della S.p.A. [S.r.l.Soc.Coop]

Premessa

Il Collegio sindacale, nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX, ha svolto sia le funzioni previste dagli artt. 2403 e ss. c.c. sia quelle previste dall'art. 2409 bis c.c.

La presente relazione unitaria contiene nella sezione A) la "Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del DLgs. 27 gennaio 2010, N.39" e nella sezione B) la "Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.".

A) Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del DLgs. 27 gennaio 2010, N.39

Relazione sul bilancio d'esercizio

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della S.p.A [S.r.l.,Soc.Coop], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20XX, dal conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane e che ne disciplinano i criteri di redazione.

Responsabilità del revisore

È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs n. 39/2010. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi. La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il

controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della rappresentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Giudizio

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della S.p.A. [S.r.l.,Soc.Coop.] al 31 dicembre 20XX e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n.720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della S.p.A. [S.r.l.,Soc.Coop.], con il bilancio d'esercizio della S.p.A. [S.r.l.,soc.coop.] al 31 dicembre 20XX. A nostro giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della S.p.A. [S.r.l.,Soc.Coop.] al 31 dicembre 20XX.

B) Relazione sull'attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

Nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20xx la nostra attività è stata ispirata alle disposizioni di legge e alle norme di comportamento del Collegio sindacale emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

B1) Attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2403 ss. c.c.

Abbiamo vigilato sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione.

Abbiamo partecipato alle assemblee dei soci ed alle riunioni del consiglio di amministrazione, in relazione alle quali, sulla base delle informazioni disponibili, non abbiamo rilevato violazioni della legge e dello statuto, né operazioni manifestamente imprudenti, azzardate, in potenziale conflitto di interesse o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale.

Abbiamo acquisito dall' amministratore delegato [e/o dal direttore generale], durante le riunioni svolte, informazioni sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggiore rilievo, per le

loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate e, in base alle informazioni acquisite, non abbiamo osservazioni particolari da riferire.

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo della società, anche tramite la raccolta di informazioni dai responsabili delle funzioni e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire.

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione, mediante l'ottenimento di informazioni dai responsabili delle funzioni e l'esame dei documenti aziendali, e a tale riguardo, non abbiamo osservazioni particolari da riferire.

Non sono pervenute denunce dai soci ex art. 2408 c.c.

Nel corso dell'esercizio non sono stati rilasciati dal Collegio sindacale pareri previsti dalla legge.

Nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi altri fatti significativi tali da richiederne la menzione nella presente relazione.

B2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio

Per quanto a nostra conoscenza, gli amministratori, nella redazione del bilancio, non hanno derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 4, c.c.

Ai sensi dell'art. 2426, n. 5 c.c. abbiamo espresso il nostro consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di costi di impianto e di ampliamento per €, costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità per €¹⁷¹.

Ai sensi dell'art. 2426, n. 6 c.c. abbiamo espresso il nostro consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di un avviamento per €

I risultati della revisione legale del bilancio da noi svolta sono contenuti nella sezione A della presente relazione.

B3) Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta il Collegio propone alla assemblea di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX, così come redatto dagli amministratori.

Luogo e data

Il Collegio Sindacale

Nome e Cognome (Presidente)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)

¹⁷¹ I paragrafi relativi all'art. 2426, n. 5 e 6 c.c. vanno aggiunti, ovviamente, solo quando pertinenti.