



**DOT  
COM**

**LA RELAZIONE DI REVISIONE LEGALE:  
TIPOLOGIE DI GIUDIZI E CONTINUITA'  
AZIENDALE**

**Relatore: Dottorssa Barbara Negro**

**OPEN Dot Com Spa**

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

## AGENDA

- *Struttura e contenuto della relazione:*
  - *Processo di revisione e obiettivi di revisione – ISA ITALIA 200*
  - *Significatività - ISA ITALIA 320*
  - *Errore Pervasivo – ISA ITALIA 705*
  - *Cenni sulla valutazione del rischio – ISA ITALIA 315*
- *Giudizio sul bilancio:*
  - *Giudizio positivo - ISA ITALIA 700*
  - *Giudizio con modifiche - ISA ITALIA 705*
  - *Richiami d’informativa - ISA ITALIA 706*
  - *Responsabilità del revisore - ISA ITALIA 720*
  - *Giudizio di coerenza sulla relazione sulla gestione SA ITALIA 720B*



**DOT  
COM**

# **PROCESSO DI REVISIONE E OBIETTIVI DI REVISIONE- ISA ITALIA 200**

**OPEN Dot Com Spa**

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

## KIT DEL REVISORE – documenti istituzionali

- *Codice civile*
- *Principi contabili italiani (OIC) e Principi contabili internazionali (IAS/IFRS)*
- *Principi di revisione italiani (ISA ITALIA e SA ITALIA) e Principi di revisione internazionali (ISA)*
- *D.Lgs 39/2010 - Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati integrato e modificato dal Dlgs 135/16 in attuazione della direttiva 2014/56/UE*
- *Documenti emanati da Assirevi*
- *Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti (CNDCEC – febbraio 2012)*
- *Verbali e procedure del collegio sindacale (IRDCEC - giugno 2013)*

## **KIT DEL REVISORE – documenti istituzionali**

- *Principi di revisione ISA Italia (Assirevi, quaderno n. 16, marzo 2015)*
- *Attività di vigilanza del collegio sindacale delle società non quotate nell'ambito dei controlli sull'assetto organizzativo (ODCEC Roma – maggio 2015)*
- *Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate (CNDCEC – settembre 2015)*
- *Linee guida per il sindaco unico (CNDCEC – dicembre 2015)*
- *Applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori (CNDCEC – dicembre 2015)*
- *Verbali e procedure del collegio sindacale (CNDCEC – aprile 2016)*
- *Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia (CNDCEC – luglio 2016)*
- *Circolare 3/2017 UGDCEC Torino - Controllo di qualità nelle revisione*
- *Liste di controllo bilancio d'esercizio e consolidato (Assirevi – Febbraio 2018)* .....

## KIT DEL REVISORE – documenti istituzionali

- *La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti* (CNDCEC – marzo 2018 – aggiorna il documento di marzo 2016)
- Le attestazioni della Direzione e le relazioni di revisione sul bilancio (Documenti di ricerca Assirevi 204 e 205 – marzo 2018)
- *Approccio Metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni* (CNDCEC aprile 2018)
- *Carte di lavoro* (CNDCEC aprile 2018)
- *Manuale delle procedure di controllo qualità per il sindaco – revisore* (CNDCEC aprile 2018)
- *Norme del collegio sindacale in società quotate* (CNDCEC aprile 2018)



### **(3) Possibili effetti sul piano della responsabilità dei soggetti incaricati della funzione di controllo contabile e incaricati della sottoscrizione delle dichiarazioni.**

Il D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE) ha ridisegnato il sistema delle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, prevedendo, tra l'altro, specifiche ipotesi di responsabilità per i revisori.

Sotto l'aspetto civilistico, l'art. 15 del citato decreto, sostituendo gli abrogati artt. 2409-sexies c.c. e 164 T.U.F., riguardanti in passato, rispettivamente, la responsabilità dei soggetti incaricati del controllo contabile delle società disciplinate dal codice civile e della revisione contabile delle società con azioni quotate, sancisce la responsabilità solidale dei revisori, delle società di revisione e degli amministratori della società che ha conferito l'incarico di revisione.

Specifiche sanzioni di natura sia amministrativa che penale sono poi contemplate nel Capo VIII, artt. 24 – 32, del D.Lgs. n. 39/2010.

Le sanzioni amministrative:

- sono previste per accertate irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale e per mancata o ritardata di informazioni relative alle persone dei revisori;
- consistono in misure pecuniarie o interdittive;
- sono applicate, tenendo conto della gravità del comportamento tenuto, sia dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (art. 24) nei confronti dei soggetti che effettuano attività di revisione verso enti non di interesse pubblico, sia dalla CONSOB (art. 26) relativamente agli incarichi svolti dai revisori degli enti individuati dall'art. 16 dello stesso decreto, per le altre si ricorre al giudizio ordinario.

Le sanzioni penali, accorpando e riformulando figure criminose già presenti nel codice civile e nel TUIF, sono previste per le seguenti fattispecie: falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale (art. 27); corruzione dei revisori (art. 28); impedito controllo (art. 29); compensi illegali (art. 30); illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione (art. 31).

Per quanto riguarda l'identificazione del responsabile o dei responsabili, giova ricordare che l'art. 1, comma 5, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662), dispone che la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali è sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione. La dichiarazione priva di tale sottoscrizione è valida, salva l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 9, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei

tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della Legge 23 dicembre 1996, n. 662), e successive modificazioni.

La norma deve essere coordinata con il disposto dell'articolo 9, comma 5 del D.Lgs. n. 471/1997, il quale prevede che, quando la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali non è sottoscritta dai soggetti che presentano la relazione di revisione ai sensi dell'articolo 1 del D.P.R. n. 322/1998, si applica la sanzione amministrativa fino al trenta per cento del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente, con un minimo di 250 euro.

Dal punto di vista procedurale i verificatori, una volta rilevate fattispecie rilevanti:

- sotto l'aspetto amministrativo, provvederanno a inoltrare apposita segnalazione al Ministero delle Finanze o alla CONSOB per l'ulteriore prosecuzione della procedura;
- sotto l'aspetto penale, informeranno la competente A.G. secondo le consuete modalità previste per la comunicazione di qualsiasi altra notizia di reato.



## **RIFORMA FALLIMENTARE – codice della crisi e dell’insolvenza – Legge delega 155/2017**

### **EXCURSUS NORMATIVO TEMPORALE**

- Lavori della Commissione Rordorf sul rinnovamento delle procedure concorsuali;
- **19/10/2017** – Approvazione in Senato della Legge delega di riforma (L. 155/2017) delle discipline della crisi di impresa e dell’insolvenza;
- **10/01/2019** – Approvazione del D.Lgs n. 14 di Riforma delle procedure concorsuali e della crisi di impresa in attuazione della L. 155/2017 corredato dalla Relazione Illustrativa;
- **14/02/2019** – Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.Lgs n. 14/2019 e con effetto 30 gg successivi dal 16/03/2019;
- **16/12/2019** – Obbligo di Nomina dell’organo di controllo o del revisore delle società SRL e Cooperative – Modifiche dell’Atto Costitutivo e dello Statuto (adeguamento in 9 mesi dalla data del 16/03/2019).

## **RIFORMA FALLIMENTARE – codice della crisi e dell’insolvenza – Legge delega 155/2017**

*Focus sull’organo di controllo:*

- Spirito della Riforma è la **Conservazione dell’attività aziendale**;
- Faro della Riforma è preservare la **Continuità Aziendale**;
- Significativa introduzione nella Riforma di un sistema di misure di «**allerta precoce**», motivato dalla speranza di intervenire nella crisi di impresa prima che sia irreparabile nel duplice intento di salvaguardare **l’attività economica** e di tutelare il **ceto creditorio**;
- **Emersione tempestiva** della **Crisi** prima dell’insolvenza conclamata;
- **Ruolo** di rilevanza e **responsabilità** dell’**organo controllo** o del **revisore** per le Nano imprese SRL e le società Cooperative
- **Ruolo** di rilevanza degli **amministratori** che dovranno dotare le proprie aziende di un assetto organizzativo contabile ed amministrativo ed in merito agli obblighi di conservazione del patrimonio sociale (art. 378 D.Lgs n. 14/2019 e del nuovo comma 6 dell’art. 2476)

## **RIFORMA FALLIMENTARE – codice della crisi e dell’insolvenza – Legge delega 155/2017**

Caratteristiche dimensionali delle Nano - SRL e delle Cooperative (costituite dal 16.03.2019) molto stringenti in termini di numeri e con il superamento di 1 solo parametro per 2 anni consecutivi (art. 379 comma 1 del D.Lgs comporta delle modifiche art. 2477 c.c. e viene cancellato il richiamo ai limiti del bilancio abbreviato art 2435 c.c.):

- Attivo Stato Patrimoniale superiore a 2 milioni di €;
  -
- Ricavi di Vendita superiori a 2 milioni di €;
  -
- Dipendenti superiori a 10 unità

## **RIFORMA FALLIMENTARE – codice della crisi e dell’insolvenza – Legge delega 155/2017**

### *Opportunità:*

- Si ampliano le opportunità per i professionisti (nuovi incarichi)
- Occorrono competenze nel campo della revisione legale anche su incarichi di Nano imprese SRL
- Nuove opportunità e nuovi incarichi per i professionisti con competenza **specific**a di revisione legale (circa 140.000 Nano imprese a livello nazionale saranno interessate dalla Riforma)
- Benefici per le Nano SRL e le Cooperative che incrementeranno la **propria cultura aziendale** e dovranno implementare un sistema di controllo interno che porterà vantaggi e maggiore efficienza nei processi e nel controllo di gestione - un vero e proprio **indifferibile cambiamento culturale**

## **RIFORMA FALLIMENTARE – codice della crisi e dell’insolvenza – Legge delega 155/2017**

### *Criticità della riforma:*

- 10 mesi per l’adozione della Riforma della crisi impresa (tempo lungo)
- Le attività di revisione inizieranno a dicembre 2019 (quasi a fine anno- recupero delle attività di revisione dal gennaio 2019 e saldi di apertura)
- Indipendenza dell’organo di controllo rispetto alla Nano impresa revisionata
- Implementazione di un sistema di controllo interno anche per le Nano Imprese
- Maggiori costi per le Nano Imprese

## **RIFORMA FALLIMENTARE – codice della crisi e dell’insolvenza – Legge delega 155/2017**

### *Sistema di allerta della crisi d’impresa - CHI:*

- Obblighi imprenditore (Art. 3) → adozione assetto organizzativo adeguato (ex art. 2086 cc)
- Obblighi degli organi di controllo e del revisore (Art. 14) → valutare tale assetto, e, di conseguenza, l’equilibrio economico-finanziario e il *going concern*

### *Sistema di allerta della crisi d’impresa - COSA:*

- Strumenti di allerta = obblighi di segnalazione (Art. 12)
- Sistema di allerta interno ed esterno
- L’intervento dei creditori qualificati (Art. 15)
- Convenienza delle segnalazioni

## **RIFORMA FALLIMENTARE – codice della crisi e dell’insolvenza – Legge delega 155/2017**

*Sistema di allerta della crisi d’impresa – COME*

- *Indici economici, patrimoniali e finanziari (Art. 13)*
- *Monitoraggio costante dell’imprenditore e degli organi di controllo*
- *Elenco degli indicatori non ancora divulgato dal CNDCEC*

*Indici previsti:*

- *Quoziente di indebitamento (PFN/PN)*
- *Cash flow attività operativa*
- *Rotazione di crediti e debiti*
- *PFN/EBITDA*
- *Capitale Circolante Netto*
- *PN/Tot attivo*
- *Margine di struttura (PN – assets)*
- *Indicatori reali: ritardi cronici nei pagamenti di fornitori, di ritenute previdenziali ed erariali, di stipendi*

## IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE

<b>Pianificazione e identificazione del rischio</b>	Valutare se accettare o mantenere l'incarico	Comprendere il business del cliente	<b>Approfondire la conoscenza dell'ambiente IT</b>	<b>Valutazione dell'affidabilità del controllo interno</b>	<b>Identificare i rischi di frode e livelli di rischio</b>	Definire i valori soglia (materialità)	Identificazione aree e fatti significativi e le asserzioni impattanti il bilancio
	Composizione del team di revisione						
<b>Strategie di valutazione dei rischi</b>	Identificazione delle operazioni significative e meccanismi di funzionamento			<b>Comprensione dei flussi aziendali</b>		Definizione della strategia di audit e dei controlli da effettuare	
	Effettuazione dei IT test	<b>Analisi delle procedure aziendali</b>		<b>Effettuazione dei walkthrough test</b>		Strategia di revisione	Piano di revisione
<b>Effettuazione dei test</b>	Test di dettaglio		Test di controllo		Test sulle Journal Entries		
<b>Relazione</b>	Riesame delle carte		Emissione relazione di revisione		Lettera dei suggerimenti		Archiviazione della documentazione

## IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE

Attività (*)	Gennaio	Febbraio	Marzo	Aprile	Maggio	Giugno	Luglio	Agosto	Settembre	Ottobre	Novembre	Dicembre		
<b>Pianificazione, identificazione del rischio e strategia di audit</b>								Pianificazione ed identificazione del rischio						
<b>Inventari di magazzino</b>	Inventari di magazzino										Pianificazione inventari	Inventari di magazzino		
<b>Conferme esterne</b>	Procedura di circolarizzazione													
<b>Test sul bilancio</b>	Attività di interim	Attività di final (bilanci con chiusura 120 gg)		Attività di final (bilanci con chiusura 180 gg)							Attività di interim			
<b>Relazione di revisione</b>			Bilanci chiusura 120 gg		Bilanci chiusura 180 gg									
<b>Controllo dichiarazioni</b>			Modello Iva							Modello Redditi / 770				
<b>Verifiche periodiche</b>		IV verifica trimestrale			I verifica trimestrale			II verifica trimestrale			III verifica trimestrale			

(\*) per società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare

## OBIETTIVI GENERALI DI REVISIONE – ISA ITALIA 200

1. *esprimere con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto ed illustrare i risultati della revisione legale*
2. *verifica nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili*
3. *Verifiche volte alla sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali*
4. Revisione del bilancio semestrale abbreviato (per le società quotate)

## OBIETTIVI GENERALI DI REVISIONE – ISA ITALIA 200

*La finalità della revisione è accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori:*

- *acquisire una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non sia inficiato da errori significativi, dovuti a frodi o comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione di bilancio applicabile*
- *emettere una relazione sul bilancio ed effettuando comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti*

*Per ottenere una ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e per consentire in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio*

## OBIETTIVI GENERALI DI REVISIONE – ISA ITALIA 200

L'art. 14 del d.lgs. 39/2010 richiede al revisore di esprimere, **con apposita relazione**, un giudizio sul bilancio d'esercizio (e consolidato, ove redatto).

La relazione costituisce **il punto di arrivo e la sintesi del complessivo lavoro compiuto dal revisore a partire dalla strategia generale di revisione ed è rivolta a tutti i lettori del bilancio** cui comunica se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio.

Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione deve illustrare analiticamente i motivi della decisione.

La relazione deve essere redatta, oltre che dal revisore, anche dal sindaco unico o dal collegio sindacale cui sia stato affidato l'incarico di revisione.

*L'argomento al centro del prossimo convegno dei giovani commercialisti in scena a Cagliari*

# Per i revisori sanzioni più dure

## *L'inasprimento principale sotto il profilo amministrativo*

DI SARA MAURELLI\*

La revisione legale sarà al centro del dibattito al prossimo convegno regionale organizzato dall'Unione giovani dottori commercialisti ed esperti contabili di Cagliari che si terrà l'8 giugno nella splendida cornice cittadina. Un tema cruciale e di grande attualità per la categoria dei commercialisti ma ancora più sentito dai giovani. Il dlgs. 17 luglio 2016 n. 135, entrato in vigore dal 5 agosto 2016, ha aggiornato le regole sulla formazione del revisore legale dei conti, sulla deontologia professionale e sul sistema sanzionatorio. Dal 1° gennaio 2017 il revisore deve ottemperare ad un obbligo formativo triennale e dovrà acquisire annualmente almeno venti crediti in materie, temi e argomenti indicati in apposito programma definito dal Mef, per

un totale di minimo sessanta crediti formativi nel triennio. Nella prima fase applicativa della modifica normativa sono state numerose le difficoltà riscontrate, per stessa ammissione del Mef nella circolare n° 28 del 2017. A fronte di tali criticità, anche al fine di favorire diffusamente il rispetto dei nuovi obblighi, è stata prevista la possibilità di acquisire i necessari crediti anche mediante la partecipazione a corsi erogati nel 2018, purché conformi al programma ministeriale 2017. Il Mef è l'Ente deputato alla verifica dell'effettivo assolvimento dell'obbligo formativo e ad infliggere, in caso di inadempimento, la sanzione amministrativa pecuniaria. Nel mese di febbraio 2018 è stato sciolto il nodo dell'equivalenza della formazione a carico dei revisori con quella necessaria per essere iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli

esperti contabili. Con il protocollo d'intesa tra Cndcec e Mef, onde evitare che il professionista iscritto sia al registro sia nell'albo debba maturare almeno centocinquanta crediti formativi per ogni triennio, sono state definite le modalità attraverso le quali il Consiglio nazionale procederà all'accreditamento degli eventi formativi ai fini del riconoscimento dell'equipollenza. È stato stabilito, inoltre, l'obbligo in capo agli Ordini territoriali, tramite il Consiglio nazionale, di trasmettere annualmente al Mef i dati riguardanti l'assolvimento dell'obbligo formativo da parte dei propri iscritti. Per le violazioni dei propri doveri da parte

del revisore sono previste conseguenze sanzionatorie sotto il profilo civile, amministrativo e penale. Il dlgs 135/2016 è intervenuto con modifiche che hanno interessato soprattutto le sanzioni amministrative: chi non rispetta le regole rischia dall'avvertimento alla cancellazione ma sussistono anche ipotesi di reato. L'intento della riforma, volta a migliorare la qualità della revisione, è quello di improntare il sistema a stringenti requisiti di accesso e valorizzazione delle competenze specifiche, prevedendo un inasprimento del sistema sanzionatorio. Ciò, però, impone una più attenta definizione del concetto di responsabilità.

È bene ricordare che i revisori e le società di revisione rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. Disposizione contestabile in quanto i compiti e le funzioni di amministratori e revisori sono molto diverse: equiparare la responsabilità significa equiparare in generale chi effettua degli illeciti contabili con chi li controlla. È evidente la differenza del contributo effettivo del revisore rispetto a quello degli amministratori soprattutto in tutte quelle condotte non omissive. Non si è ritenuto, quindi, in occasione della riforma, limitare la responsabilità dei revisori con l'introduzione di un limite di responsabilità.

\* *Coordinatore regionale Ungdcec Sardegna*

Pagina a cura dell'



Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili®



## **ERRORE PERVASIVO**

### **Definizione - ISA 705**

Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli effetti degli errori sul bilancio 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:

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

## SIGNIFICATIVITÀ PER IL BILANCIO NEL SUO COMPLESSO

La determinazione della significatività implica l'esercizio del giudizio professionale. Nella prassi professionale viene spesso applicata una **percentuale** ad un **valore di riferimento** prescelto (ISA Guide IFAC).

Parametri di riferimento	a 31/12/2018	Percentuali applicabili		Valori (€)	
		Min	Max	Min	Max
Totale attivo	3.134.136	1,00%	3,00%	31.341	94.024
Valore della produzione (A1 + A5 del CE)	4.549.691	<b>1,00%</b>	3,00%	<b>45.497</b>	136.491
Risultato operativo	147.873	3,00%	7,00%	4.436	10.351
Patrimonio Netto	276.626	3,00%	5,00%	8.299	13.831

Significatività o Materialità € 45.497

Errore Tollerabile o Significatività operativa € 27.298 (85% - 60% Materialità)

Nominal Amount o Errore chiaramente trascurabile € 1.365 (15% - 5% Errore Tollerabile)





**DOT  
COM**

# **IL RISCHIO DI REVISIONE**

**OPEN Dot Com Spa**

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

## ISA ITALIA 200 – RISCHIO INTRINSECO

Le tre componenti del rischio di revisione:

- **Rischio intrinseco** (inherent risk)
- **Rischio di controllo** (control risk)
- **Rischio di individuazione** (detection risk)

Rischi propri dell'impresa

Rischio del revisore

### Rischio intrinseco

La possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito.

## RISCHIO DI CONTROLLO E RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE

### Rischio di controllo

Il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

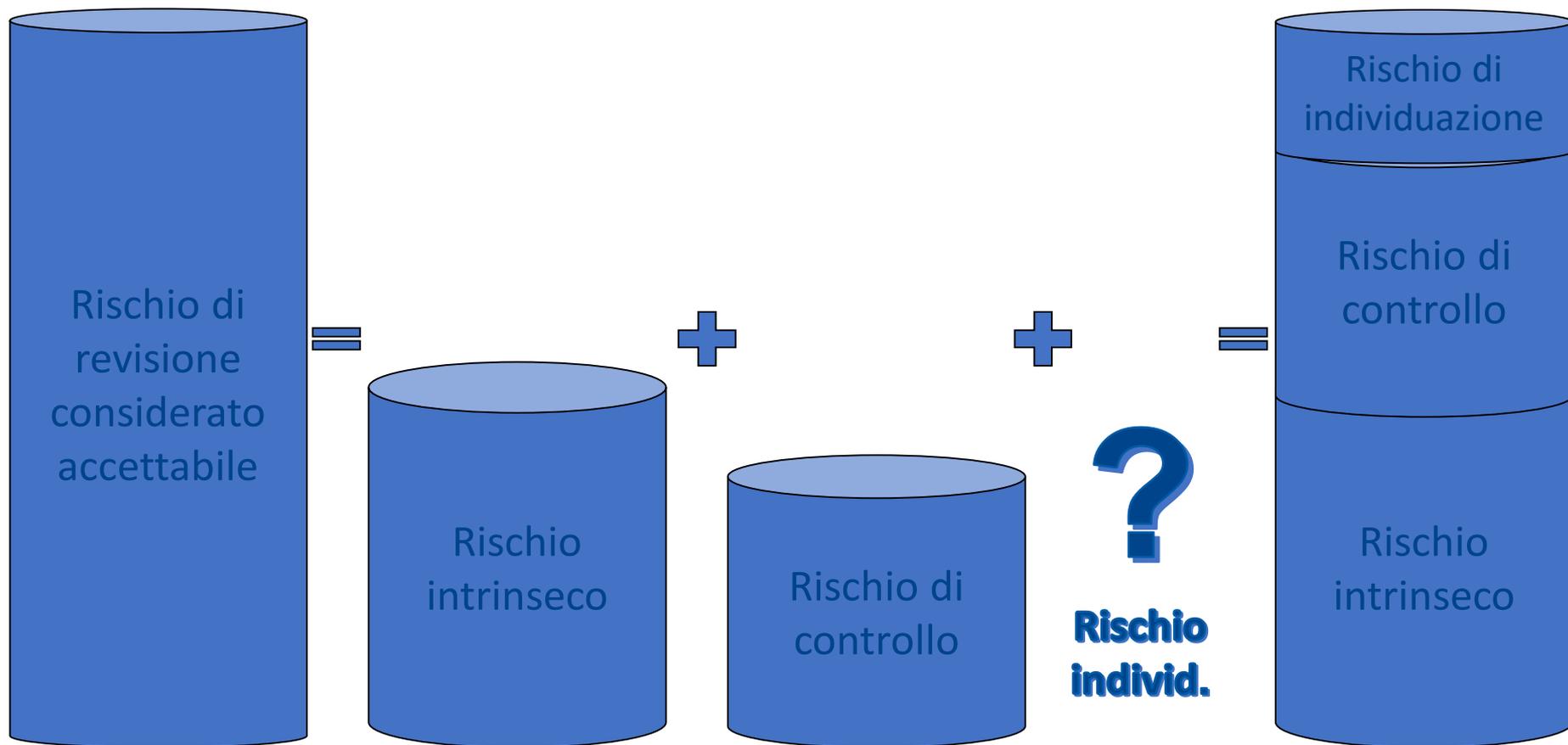


### Rischio di individuazione

Il rischio che il revisore non individui un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o congiuntamente con altri errori.

**Insieme, formano il rischio di revisione (audit risk).**

## RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE E RISCHIO DI REVISIONE



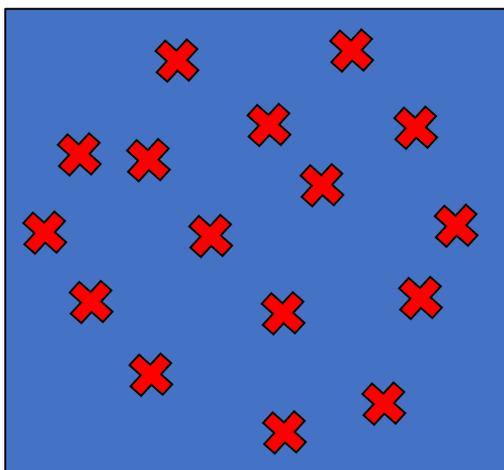
## RISCHIO DI REVISIONE IN SINTESI

### Alfa Srl:

- Alto rischio intrinseco
- Alto rischio di controllo



Maggiore probabilità di errori significativi

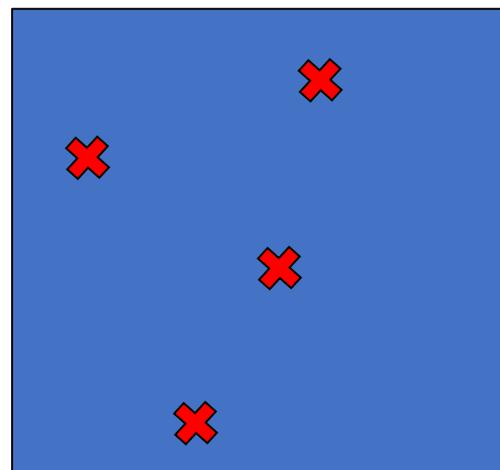


### Beta Srl:

- Basso rischio intrinseco
- Basso rischio di controllo



Minore probabilità di errori significativi



La Alfa Srl richiederà controlli più estesi per ridurre il rischio di individuazione mantenendo così il rischio di revisione ad un livello accettabile.



**DOT  
COM**

# **GIUDIZIO SUL BILANCIO**

**OPEN Dot Com Spa**

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

## I PRINCIPI DI REVISIONE CHE IMPATTANO LA RELAZIONE AL BILANCIO

- ISA ITALIA 570: “La continuità aziendale”
- ISA ITALIA 580: “Le attestazioni scritte”
- ISA Italia 700: “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”
- ISA Italia 701: “Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente”
- ISA Italia 705 “Modifiche al giudizio e relazione del revisore indipendente”
- ISA Italia 706 “Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente”
- ISA Italia 710 “Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo”
- ISA Italia 720 “Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile”
- SA Italia 720B “La responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla espressione del giudizio sulla coerenza”

## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Le responsabilità del revisore sono quelle di:

- Acquisire elementi probativi sufficienti ed approvati sull'utilizzo appropriato da parte della Direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e giungere ad una conclusione a riguardo;
- Concludere sulla base degli elementi probativi acquisiti, se esista una incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'impresa in funzionamento;
- Formulare la relazione di revisione in conformità alla continuità aziendale

Le responsabilità del revisore sussistono anche se il quadro normativo sull'informativa finanziaria non prevede esplicitamente che la Direzione effettui una specifica valutazione della continuità aziendale

## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Responsabilità:

Primaria: Amministratori

Supervisione: Sindaci e Revisori (disgiunta)

Periodo: 12 dalla data di chiusura dell'esercizio

Cosa: Capacità dell'impresa di continuare la sua attività secondo le regole del normale funzionamento

## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Attività da svolgere – da parte del revisore:

1. Nello svolgere le procedure di valutazione del rischio (ISA Italia 315) il revisore deve considerare se esistano eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare in funzionamento
2. Apprezzare la valutazione della Direzione in merito alla corretta valutazione della capacità dell'impresa di continuare a operare come entità in funzionamento. Se la valutazione della Direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare alla data di riferimento è inferiore il revisore deve richiedere di estendere la sua valutazione
3. Indagare sugli eventi successivi o circostanza che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa ad operare in funzionamento

## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Procedure aggiuntive da parte del revisore in caso di dubbi significativi:

1. Richiesta alla Direzione di effettuare una valutazione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come entità in funzionamento
2. Valutazione dei piani d'azione futuri della Direzione connessi alla sua valutazione della continuità aziendale, della misura in cui la realizzazione di tali piani possa migliorare la situazione e se siano attribuibili a specifiche circostanze
3. Valutazione delle previsioni dei Flussi di cassa: attendibilità delle assunzioni e che le previsioni siano adeguatamente supportate

## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Indicatori finanziari:

- Situazione di deficit patrimoniale o CCN negativo
- Prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso oppure una eccessiva dipendenza da prestiti a breve per finanziare attività a lungo termine;
- Indizi di cessazione del sostegno da parte dei creditori
- Bilanci storici o prospettici che mostrano Flussi di cassa negativi
- Indicatori economici e finanziari negativi
- Consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività utilizzate per generare i flussi di cassa
- Difficoltà nel pagamento dei dividendi arretrati o discontinuità nella distribuzione dei dividendi
- Incapacità di pagare i debiti alla scadenza
- Incapacità di rispettare le clausole dei prestiti
- ....

## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Indicatori gestionali:

- Intenzione della Direzione di liquidare o cessare l'attività
- Perdita di membri della Direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione
- Perdita di mercati fondamentali, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti
- Difficoltà con il personale
- Scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti
- Comparsa di concorrenti di grandi successo
- .....

## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Altri indicatori:

- Capitale ridotto al di sotto dei limiti legali
- Procedimenti legali che in caso di soccombenza possono comportare richieste di risarcimento cui l'impresa probabilmente non è in grado di far fronte
- Modifiche di leggi o regolamenti o delle politiche di governative che si presume possano influenzare negativamente l'impresa
- Eventi catastrofici contro i quali non vi è stata stipulata una polizza assicurativa o con massimali insufficienti
- .....

## RELAZIONE SUL BILANCIO

- Indipendenza e obiettività
- Lettera di attestazione della Direzione
- Attestazione della continuità aziendale
- Relazione del revisore sul bilancio
- Lettera dei suggerimenti

## INDIPENDENZA E OBIETTIVITÀ (art. 10 D.lgs. 39/2010)

c.1 L'indipendenza non è solo del revisore legale o della società di revisione legale, ma anche di qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale.

c.1 ter Il revisore legale o la società di revisione legale deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi, anche soltanto potenziale, o da relazioni d'affari o di altro genere, dirette o indirette, riguardanti il revisore legale o la società di revisione legale e, laddove applicabile, la sua rete, i membri dei suoi organi di amministrazione, i suoi dirigenti, i suoi revisori, i suoi dipendenti, qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore legale o alla società di revisione legale.

## INDIPENDENZA E OBIETTIVITÀ (art. 10 D.Lgs 39/2010)



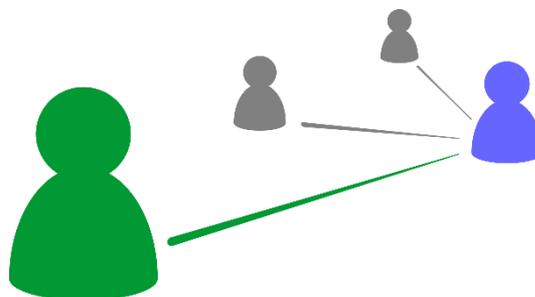
c. 2 Il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei rischi di autoriesame, di interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, o da familiarità ovvero una minaccia di intimidazione, determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la sua rete, o qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della revisione legale, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa.

Cosa si intende per «rete»?

## DEFINIZIONE DI RETE - ART. 1, LETT. L), D.LGS 39/2010

Il D.lgs. 135/2016 ha modificato la definizione di rete contenuta nel D.lgs. 39/2010, che è ora la seguente: *la struttura più ampia alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale che è finalizzata alla cooperazione e che:*

- 1. persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o*
- 2. è riconducibile a una proprietà, un controllo o una direzione comuni o*
- 3. condivide direttive e procedure comuni di controllo della qualità, o una strategia aziendale comune, o l'utilizzo di una denominazione o di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali.*



## LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE

Documento di ricerca Assirevi 204R (revised) derivante dall'applicazione delle linee guida fornite nel ISA Italia 580: attestazioni scritte in merito al contenuto da parte della Direzione.

Al termine del lavoro il revisore richiede il rilascio della lettera di attestazione sottoscritta dal legale rappresentante della società nel quale vengono sottoscritti di aver adempiuto alle proprie responsabilità e quali sono stati gli elementi probativi nell'ambito dell'attività di revisione contabile finalizzati all'espressione di un giudizio sul bilancio:

- La direzione ha adempiuto alle sue responsabilità in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile
- La direzione ha fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti e l'accesso, come concordato nei termini dell'incarico di revisione, a tutte le informazioni registrate e riflesse in bilancio.

## LA STRUTTURA DELLA RELAZIONE 1/3

<b>Titolo</b>	<b>Indica che si tratta della relazione di un revisore indipendente ex d.lgs. 39/2010</b>
<b>Destinatario</b>	Indica che i destinatari della relazione sono gli azionisti/soci della società
<b>Sezione Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio</b>	
<b>Giudizio</b>	Identifica l'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile, dichiara che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile, identifica l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio, specifica la data o il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto.
<b>Elementi alla base del giudizio</b>	Indica che la revisione è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA ITALIA), le responsabilità e la conformità ai principi di indipendenza ed in materia etica. Riferimento alla sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi
<b>Elementi alla base del giudizio con modifica</b>	Paragrafo da inserire nei casi in cui venga espresso un giudizio con rilievi, negativo o venga dichiarata l'impossibilità di esprimere un giudizio e in cui indicare sinteticamente le deviazioni o le limitazioni riscontrate. Nel caso di deviazioni occorre anche indicare gli effetti sulla voce coinvolta, nonché sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto, al netto di effetti fiscali.

## LA STRUTTURA DELLA RELAZIONE 2/3

Richiami di informativa	(eventuale)
Altri aspetti	(eventuale)
Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale	<p>Descrive le responsabilità degli amministratori per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta e l'appropriatezza dell'utilizzo della continuità aziendale</p> <p>La responsabilità del collegio sindacale è sulla vigilanza e sull'informativa finanziaria della società</p>
Responsabilità del revisore	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obiettivo della revisione</li> <li>• Riferimento alla "ragionevole sicurezza" e alla "significatività"</li> </ul>

## LA STRUTTURA DELLA RELAZIONE 3/3

### Sezione Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio	Contiene il giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione con il bilancio di esercizio.
Altri aspetti	(eventuale)

**Sezione altri aspetti (sezione eventuale, nel caso in cui il paragrafo relativo ad altri aspetti sia pertinente a tutte le responsabilità del revisore ovvero ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della relazione di revisione)**

Firma del revisore	
Data della relazione del revisore	Riporta una data non antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il giudizio sul bilancio.
Sede del revisore	Indica la sede in cui il revisore esercita la propria attività (in caso di collegio sindacale, la sede in cui si trova lo studio del presidente del collegio).

## TIPOLOGIA DI GIUDIZIO DEL REVISORE

1. Positivo senza rilievi: bilancio è redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile
2. Positivo con rilievi quando:
  - “avendo acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, ma non pervasivi, per il bilancio; ovvero
  - non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi.” (ISA Italia 705, par. 7).

## TIPOLOGIA DI GIUDIZIO DEL REVISORE

3. Negativo: avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi, per il bilancio.” (ISA Italia 705, par. 8)
4. Impossibilità di esprimere un giudizio: quando il revisore “non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.” (ISA Italia 705, par. 9)

**Ed i richiami d’informativa?**

## **RICHIAMI D'INFORMATIVA – ISA ITALIA 706**

Fanno 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.” (par. 5a). “Le circostanze in cui il revisore può considerare necessario inserire un richiamo d’informativa sono ad esempio:

- un’incertezza relativa all’esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza;
- l’applicazione anticipata rispetto alla data di entrata in vigore (ove consentito) di un nuovo principio contabile ... che abbia un effetto pervasivo sul bilancio;
- una grave catastrofe che abbia avuto o continui ad avere un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell’impresa.” (ISA Italia 706, par. A1).

## **RICHIAMI D'INFORMATIVA – ISA ITALIA 706**

L'inserimento di un richiamo d'informativa non influisce sul giudizio del revisore; questo aspetto si riflette nella collocazione del richiamo nel corpo della relazione, nella quale viene inserito dopo il paragrafo contenente il giudizio.

Tipicamente, i richiami di informativa possono avere ad oggetto i seguenti aspetti, purché oggetto di appropriata informativa da parte degli amministratori:

- modifiche statutarie;
- operazioni societarie straordinarie;
- eventi straordinari avvenuti nel corso dell'esercizio;
- situazioni di incertezza e passività potenziali;
- particolari criteri di valutazione utilizzati o cambiamento dei criteri di valutazione adottati;
- rivalutazioni previste da leggi speciali;
- adesione a condoni fiscali o a strumenti deflativi del contenzioso.

## PARAGRAFO ALTRI ASPETTI 1/2

Fa riferimento ad un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, è rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

Esempio:

- bilancio periodo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di altro revisore (o collegio sindacale)
- bilancio periodo precedente non sottoposto a revisione

## PARAGRAFO ALTRI ASPETTI 2/2

Oggetto	Collocazione
Aspetto rilevante ai fini della comprensione della revisione contabile del bilancio	Immediatamente dopo il giudizio e dopo gli eventuali richiami
Aspetto pertinente ad altri obblighi di reportistica assolti nella relazione di revisione	Nella sezione “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari”
Aspetto pertinente a tutte le responsabilità del revisore ovvero ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della relazione di revisione	In una sezione separata collocata dopo la “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari”

ESEMPIO: ALLEGATO 2

## **COSA SONO I RILIEVI**

### **Limitazioni alle procedure di revisione**

Esempi:

Indisponibilità dei bilanci delle partecipate, diniego da parte della società all'invio delle procedure di conferma ISA Italia 505, impossibilità di assistere a operazioni inventariali, negazione nel fornire tabulati dei crediti, magazzini, libro cespiti, mastri conto, documentazione comprovante acquisti / vendite,

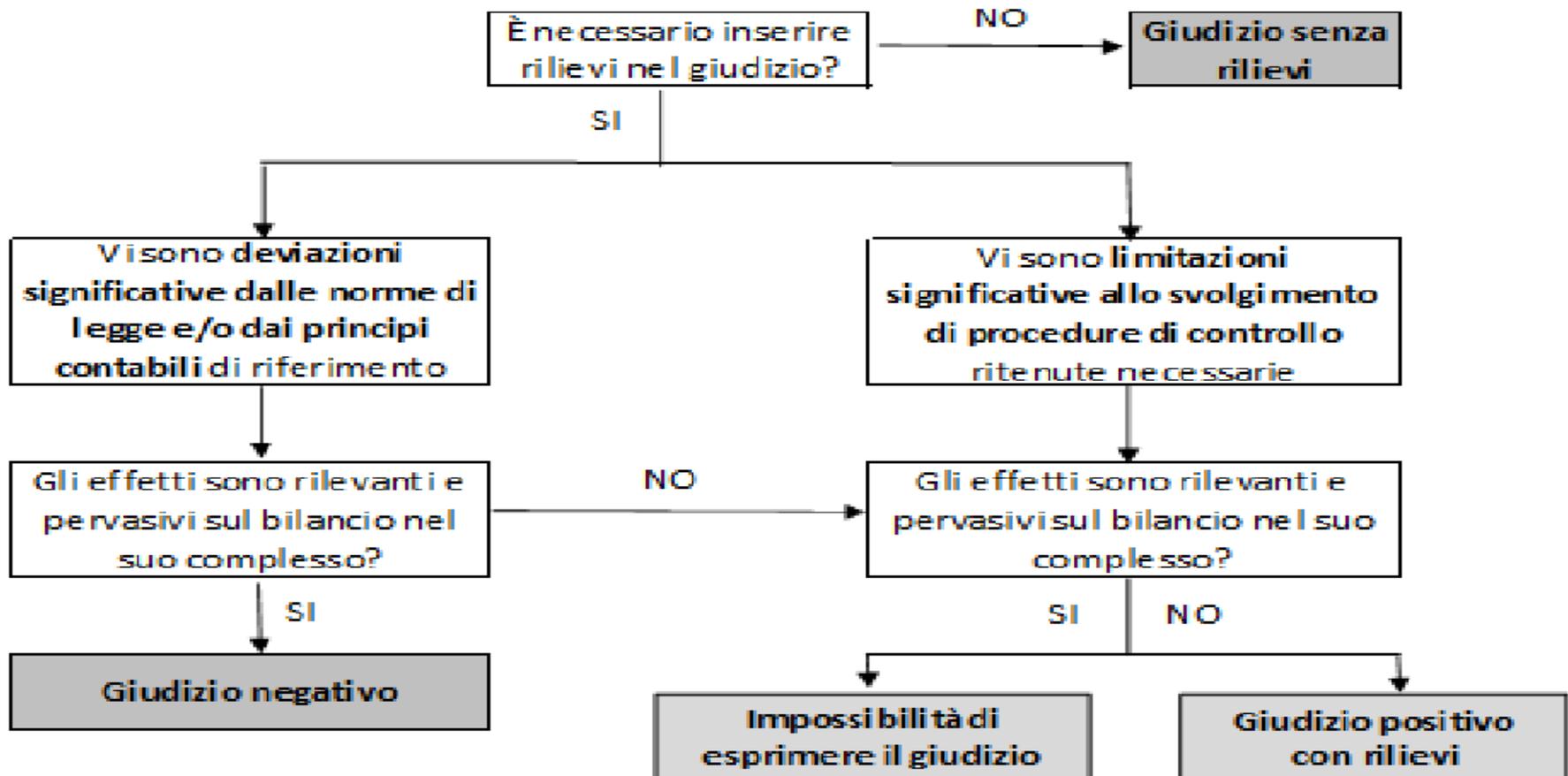
....

### **Deviazioni da principi contabili OIC, Codice civile, leggi e norme**

Esempi:

Mancata svalutazione titoli, partecipazioni, rimanenze, crediti, mancato rispetto principio competenza, informazioni obbligatorie in nota integrativa o relazione sulla gestione, non accantonamento a fondi rischi e oneri, ...

## RILIEVI IN RELAZIONE



## ASPETTO CHE DA ORIGINE ALLA MODIFICA E GIUDIZIO

Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica	Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio	
	Significativo ma non pervasivo	Significativo e pervasivo
Bilancio significativamente errato	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo
Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati	Giudizio con rilievi	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

## SITUAZIONI DI INCERTEZZA

Presupposto di Continuità	Condizione	Giudizio
Appropriato ma con un'incertezza significativa	Informativa adeguata	<ul style="list-style-type: none"><li>• Senza modifica (con richiami)</li><li>• Impossibilità di esprimere il giudizio (in caso di molteplici e significative incertezze)</li></ul>
	Informativa NON adeguata	<ul style="list-style-type: none"><li>• Con rilievi</li><li>• Negativo</li></ul>
Non appropriato	Bilancio redatto sul presupposto di continuità	<ul style="list-style-type: none"><li>• Negativo</li></ul>
Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione secondo le richieste del revisore	Il revisore NON riesce a verificare la presenza della continuità	<ul style="list-style-type: none"><li>• Con rilievi per limitazioni al procedimento di revisione</li><li>• Impossibilità di esprimere il giudizio</li></ul>

ESEMPI: ALLEGATO 3 e 4

## RELAZIONE SU ALTRE DISPOSIZIONI DI LEGGE O REGOLAMENTARI - GIUDIZIO DI COERENZA

- Principio di revisione SA Italia 720B
- Seconda sezione della relazione (obiettivo: separatezza dei giudizi)

Contenuto Relazione sulla gestione	Tipo controllo
Informazioni finanziarie	Procedure di verifica
Informazioni non finanziarie	Lettura d'insieme

## PRINCIPIO DI REVISIONE - SA ITALIA 720B

*«Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione»*

La relazione di revisione deve comprendere un giudizio sulla coerenza della Relazione sulla Gestione (RsG) con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge.

Il revisore pertanto deve:

1. Esprimere un giudizio sulla coerenza della RsG;
2. Rilasciare una dichiarazione sugli eventuali errori significativi formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile.

## **RESPONSABILITA' DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE**

La responsabilità della redazione della Relazione sulla gestione compete agli amministratori, che sono responsabili anche della sua completezza e correttezza.

La dichiarazione del revisore sugli eventuali errori significativi non rappresenta un giudizio sulla rappresentazione veritiera e corretta della Relazione sulla gestione e non costituisce alcuna forma di Assurance.

L'obiettivo della dichiarazione è di evidenziare eventuali contraddizioni che possono emergere dalla lettura della Relazione sulla gestione con gli elementi probativi acquisiti per esprimere il giudizio sul bilancio.

## PROCEDURE DA ATTUARE

Per poter esprimere un giudizio sulla Relazione sulla gestione il revisore deve:

1. Acquisire una comprensione generale:
  - delle norme di legge relative alla Relazione sulla gestione;
  - delle norme di legge relative al settori di attività in cui opera la società.
2. Concordare modalità e tempistica di messa a disposizione:
  - della Relazione sulla gestione;
  - degli eventuali dettagli necessari per lo svolgimento della propria attività.

## PROCEDURE DA ATTUARE

Per acquisire una comprensione delle modalità con cui l'impresa rispetta le norme di legge il revisore può:

- Avvalersi della comprensione già acquisita sul settore dell'impresa;
- Svolgere indagini presso la direzione sulle procedure dell'impresa aventi oggetto la predisposizione della Relazione sulla gestione;
- Aggiornare la conoscenza delle norme;
- Ottenere conferme di informazioni relativamente a bilanci di società partecipate e/o facenti parte del gruppo.

## PROCEDURE DA ATTUARE

Nello svolgimento delle procedure previste per l'espressione del giudizio sulla coerenza e sulla conformità della Relazione sulla gestione il revisore esercita lo scetticismo professione come indicato dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 e dalla normativa di riferimento.

Inoltre: *«Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità della direzione, supervisione e svolgimento dell'incarico in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge»* (ISA Italia) n. 200

## LE VERIFICHE DA EFFETTUARE

Ai fini della verifica della coerenza con il bilancio al revisore non è richiesto di confrontare tutti gli importi e/o le informazioni contenute.

Il revisore nella selezione degli importi e delle informazioni su cui svolgere le proprie procedure di revisione e nella definizione della natura ed estensione delle procedure stesse esercita il proprio ***giudizio professionale***.

## LE VERIFICHE DA EFFETTUARE

Nella selezione dell'importo e/o della informazione da verificare il revisore deve tener conto:

- della **significatività** dell'importo e/o della informazione;
- della **dimensione** dell'importo rispetto a quello contenuto nel bilancio;
- della **criticità** dell'importo e/o della informazione;
- delle **direttive** e **procedure** dell'impresa messe in atto per la predisposizione della Relazione sulla gestione.

## GLI ERRORI RISCONTRABILI

- **Incoerenza**: presenza di informazioni contenute nella Rsg che contraddicono quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione.
- **Incoerenza significativa**: incoerenza che considerata singolarmente, o insieme ad altre incoerenze, potrebbero influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio.
- **Mancanza di conformità**: assenza di informazioni richieste dalle norme di legge.
- **Errore**: presenza di informazioni ritenute non correttamente rappresentate.
- **Errore significativo**: errore che potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio.

## GLI ERRORI RISCONTRABILI

Se a seguito dello svolgimento delle procedure il revisore identifica un errore nella Relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute deve discutere tale aspetto con gli amministratori della società.

Il revisore deve comprendere se tale errore sia o meno significativo e se sia necessario apportare delle modifiche alla relazione sulla gestione o al bilancio cui si riferisce.

Il revisore deve inoltre valutare se la comprensione dell'impresa e del suo contesto operativo acquisite nel corso dell'incarico siano da aggiornare.

## GLI ERRORI RISCONTRABILI

Se a seguito delle procedure attuate il revisore riscontra la presenza di un errore significativo o di una mancanza di conformità o di una incoerenza significativa nella relazione sulla gestione **deve chiedere agli amministratori la correzione dello stesso.**

Se gli amministratori si rifiutano di effettuare la correzione il revisore deve comunicare tale aspetto alla governance della società chiedendo che si proceda con la correzione.

## GLI ERRORI RISCONTRABILI

Nel caso in cui l'errore non venga corretto il revisore deve valutare le implicazioni che tale errore ha sulla propria relazione di revisione e comunicare alla direzione le modalità con cui ritiene formulare il giudizio sulla coerenza e sulla conformità della relazione sulla gestione.

## IL GIUDIZIO DEL REVISORE

Il giudizio sulla Relazione sulla gestione ai sensi del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 deve essere assolto in una sezione separata della relazione di revisione dal titolo:

*«Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari»*

La sezione deve contenere:

1. La descrizione delle responsabilità degli amministratori;
2. La descrizione delle responsabilità del revisore;
3. Il giudizio sulla coerenza con il bilancio.

## IL GIUDIZIO DEL REVISORE

Nel caso in cui il revisore abbia emesso un giudizio senza modifica sul bilancio ma riscontri:

- **Mancanza di conformità** → esprime un giudizio di non conformità nella apposita sezione separata della relazione di revisione.
- **Errori significativi** → deve dichiarare tale circostanza nel relativo paragrafo della relazione di revisione fornendo indicazioni sulla natura dell'errore

## IL GIUDIZIO DEL REVISORE

Nel caso in cui la relazione sulla gestione non sia messa a disposizione in tempo utile per lo svolgimento delle procedure di revisione il revisore deve:

1. Valutare le implicazioni le implicazioni di tale circostanza ai fini dell'espressione del giudizio sulla coerenza;
2. Valutare le implicazioni le implicazioni di tale circostanza ai fini del rilascio della dichiarazione sugli eventuali errori significativi.

## RELAZIONE TRA IL GIUDIZIO SUL BILANCIO E IL GIUDIZIO SULLA COERENZA

Giudizio sul bilancio	Giudizio di coerenza della relazione con bilancio
Giudizio senza modifica	<ul style="list-style-type: none"><li>• Giudizio di coerenza (in caso di assenza di incoerenze significative nella relazione sulla gestione rispetto al bilancio)</li><li>• Giudizio di coerenza con rilievi (se il revisore riscontra incoerenze significative, deve comunicarle agli amministratori chiedendo che la relazione sulla gestione venga modificata. In caso di mancata eliminazione delle incoerenze segnalate, il revisore deve esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi)</li><li>• Giudizio di coerenza negativo (nel caso di incoerenza significativa e pervasiva)</li></ul>

## RELAZIONE TRA IL GIUDIZIO SUL BILANCIO E IL GIUDIZIO SULLA COERENZA 2/2

Giudizio sul bilancio	Giudizio di coerenza della relazione con bilancio
Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio o per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati	<ul style="list-style-type: none"><li>Valutare nelle specifiche circostanze i riflessi sul giudizio sulla coerenza derivanti dalla parziale inattendibilità (accertata o potenziale) del bilancio</li></ul>
Giudizio negativo	<ul style="list-style-type: none"><li>Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio</li></ul>
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	<ul style="list-style-type: none"><li>Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio</li></ul>

## MANAGEMENT LETTER

La management letter è:

- Un servizio che il revisore rende alla società cliente all'interno dell'attività di revisione.
- Indipendente dal giudizio finale sul bilancio

### FORMA

- Concisa e divisa in paragrafi
- Osservazioni principali evidenziate con caratteri diversi
- Evitare terminologia troppo tecnica

### SOSTANZA

Concretezza e praticità

Precisione e accuratezza

Costruttiva

## MANAGEMENT LETTER

È un documento distinto dalla relazione finale, che contiene suggerimenti del revisore alla società cliente riguardanti:

### AMBITO AMMINISTRATIVO:

- necessità di un SCI / efficiente
- procedure contabili-amministrative efficienti

### ASPETTI DI INTERESSE PARTICOLARE PER LA SOCIETA' CLIENTE

- miglioramento dell'organizzazione aziendale
- individua particolari problematiche fiscali

## MANAGEMENT LETTER

Voce di bilancio	Situazione riscontrata	Conseguenze	Suggerimenti
Immobilizzazioni materiali	1) La procedura di rilevazione degli acquisti cespiti nel libro cespiti non prevede una formalizzazione delle verifiche effettuate circa la correttezza degli importi e della classificazione nelle relative categorie di appartenenza.  Il responsabile della funzione non lascia traccia della sua approvazione/autorizzazione alla registrazione nella categoria proposta	Errata determinazione dei fondi di ammortamento.  Errata classificazione/capitalizzazione di costi come acquisti di cespiti. Difficoltà di individuazione del cespite venduto e quindi della relativa corretta determinazione della plus-minus valenza.	Lasciare sempre evidenza dei controlli fatti circa l'importo e l'allocazione dell'incremento dei cespiti.  Lasciare sempre firma/sigla di autorizzazione/approvazione dell'importo e dell'allocazione del cespite acquisito.
	2) La capitalizzazione di costi interni non segue una procedura di autorizzazione che consenta di tracciare i controlli fatti al fine di accertare il rispetto dei requisiti previsti dai principi contabili di riferimento.	Errata contabilizzazione degli incrementi dei cespiti. Errata determinazione dei fondi di ammortamento.	Adottare una procedura minima che lasci traccia dei controlli fatti e delle autorizzazioni/approvazioni ottenute dai responsabili circa i costi capitalizzati con riferimento alla loro natura e al documento che li ha originati, nonché del conto di contabilità di provenienza, nel caso in caso in cui fossero transitati da conto economico.
	3) La società non effettua una quadratura tra il libro cespiti e la contabilità generale.	Difficoltà di individuare in modo tempestivo eventuali errori di registrazione/allocazione degli acquisti/vendite e di conseguenza ammortamenti e plus-minus valenze	Effettuare almeno una volta all'anno una quadratura fra il libro dei cespiti , importo e categoria, e i relativi conti di contabilità.



**DOT  
COM**

# **Responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile**

**OPEN Dot Com Spa**

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

## ART 27 D.LGS 39/2010: Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale

1. I responsabili della revisione legale i quali, al fine di conseguire per se' o per altri un ingiusto profitto, nelle relazioni o in altre comunicazioni, con la consapevolezza della falsità e l'intenzione di ingannare i destinatari delle comunicazioni, attestano il falso od occultano informazioni concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società, ente o soggetto sottoposto a revisione, in modo idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni sulla predetta situazione, sono puniti, se la condotta non ha loro cagionato un danno patrimoniale, con l'arresto fino a un anno.

2. Se la condotta di cui al comma 1 ha cagionato un danno patrimoniale ai destinatari delle comunicazioni, la pena è della reclusione da uno a quattro anni.

## ART 27 D.LGS 39/2010: Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale

3. Se il fatto previsto dal comma 1 è commesso dal responsabile della revisione legale di un ente di interesse pubblico o di ente sottoposto a regime intermedio, la pena è della reclusione da uno a cinque anni.

4. Se il fatto previsto dal comma 1 è commesso dal responsabile della revisione legale di un ente di interesse pubblico o di un ente sottoposto a regime intermedio per denaro o altra utilità data o promessa, ovvero in concorso con gli amministratori, i direttori generali o i sindaci della società assoggettata a revisione, la pena di cui al comma 3 è aumentata fino alla metà.

5. La pena prevista dai commi 3 e 4 si applica a chi dà o promette l'utilità nonché ai direttori generali e ai componenti dell'organo di amministrazione e dell'organo di controllo dell'ente di interesse pubblico o dell'ente sottoposto a regime intermedio assoggettati a revisione legale, che abbiano concorso a commettere il fatto.

## ART 28 D.LGS 39/2010: Corruzione dei revisori

1. I responsabili della revisione legale, i quali, a seguito della dazione o della promessa di utilità, per sé o per un terzo, compiono od omettono atti, in violazione degli obblighi inerenti al loro ufficio, cagionando nocimento alla società, sono puniti con la reclusione sino a tre anni. La stessa pena si applica a chi dà o promette l'utilità.
2. Il responsabile della revisione legale e i componenti dell'organo di amministrazione, i soci, e i dipendenti della società di revisione legale, i quali, nell'esercizio della revisione legale dei conti degli enti di interesse pubblico o degli enti sottoposti a regime intermedio o delle società da questi controllate, fuori dei casi previsti dall'articolo 30, per denaro o altra utilità data o promessa, compiono od omettono atti in violazione degli obblighi inerenti all'ufficio, sono puniti con la reclusione da uno a cinque anni. La stessa pena si applica a chi dà o promette l'utilità.
3. Si procede d'ufficio.

## ART 29 D.LGS 39/2010: Impedito controllo

1. I componenti dell'organo di amministrazione che, occultando documenti o con altri idonei artifici, impediscono o comunque ostacolano lo svolgimento delle attività di revisione legale sono puniti con l'ammenda fino a **settantacinquemila euro**.
2. Se la condotta di cui al comma 1 ha cagionato un danno ai soci o a terzi, si applica la pena dell'ammenda fino a **a settantacinquemila euro e dell'arresto fino a diciotto mesi**.
3. Nel caso di revisione legale di enti di interesse pubblico o di enti sottoposti a regime intermedio, le pene di cui ai commi 1 e 2 **sono raddoppiate**.
4. Si procede d'ufficio.

## ART 30 D.LGS 39/2010: Compensi illegali

1. Il responsabile della revisione legale e i componenti dell'organo di amministrazione, i soci, e i dipendenti della società di revisione legale, che percepiscono, direttamente o indirettamente, dalla società assoggettata a revisione legale compensi in denaro o in altra forma, oltre quelli legittimamente pattuiti, sono puniti con la **reclusione da uno a tre anni e con la multa da euro mille a euro centomila.**
2. La stessa pena si applica ai componenti dell'organo di amministrazione, ai dirigenti e ai liquidatori della società assoggettata a revisione legale che hanno corrisposto il compenso non dovuto.

## **ART 31 D.LGS 39/2010: Illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione**

1. Gli amministratori, i soci responsabili della revisione legale e i dipendenti della società di revisione che contraggono prestiti, sotto qualsiasi forma, sia direttamente che per interposta persona, con la società assoggettata a revisione o con una società che la controlla, o ne è controllata, o si fanno prestare da una di tali società garanzie per debiti propri, sono puniti con la reclusione da uno a tre anni e con la multa da euro 206 a euro 2.065.