

LABORATORI SULLA REVISIONE CONTABILE

**Incontro 21 marzo 2019
a cura di**



PMI – Primi incarichi di revisione, elementi probativi, conferme esterne e revisione delle stime

**Dipartimento di Management
Corso Unione Sovietica, 218-bis**

Pianificazione e fase preliminare dell'incarico



ISA 510

Primi incarichi di revisione contabile - saldi di apertura



ISA 500 - 501

Elementi probativi

Elementi probativi: Considerazioni specifiche su determinate voci



ISA 505

Conferme esterne



ISA 540

Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa

Relatori

- Roberto Grossi - Partner EY
- Fabio Collura - Senior Manager EY
- Roberto Ragazzo - Senior Manager EY
- Cesare Chiara - Senior Manager EY

Modera i lavori

- Massimo Boidi - Commercialista in Torino

ISA 510

Primi incarichi di revisione contabile - Saldi di apertura



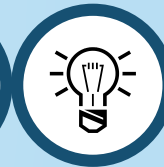
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

ISA 510

Primi incarichi di revisione contabile - saldi di apertura

ISA 510

Primi incarichi di revisione contabile - Saldi di apertura



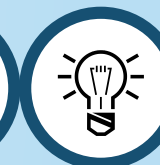
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Il principio tratta delle responsabilità del revisore relativamente ai saldi di apertura in un primo incarico di revisione contabile. Oltre agli importi di bilancio, i saldi di apertura comprendono aspetti esistenti all'inizio del periodo amministrativo in esame che richiedono un'informativa di bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell'impresa.

Tale principio si coordina:

- ▶ con il principio ISA Italia 710 «Informazioni comparative».
- ▶ con il principio ISA Italia 300 «Pianificazione della revisione contabile».

Obiettivo

L'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se:

1

i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame;

2

appropriati principi contabili, utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura, siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame, ovvero se i cambiamenti di tali principi contabili siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente rappresentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.



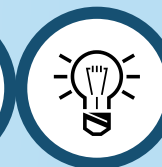
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Definizioni



Primo incarico di revisione contabile - Un incarico in cui:

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



Saldi di apertura - 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.



Revisore precedente - Il soggetto incaricato che ha svolto la revisione contabile del bilancio nel periodo amministrativo precedente e che è stato sostituito.



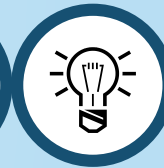
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Procedure di revisione

1

Il revisore deve leggere il bilancio più recente, ove presente, e l'eventuale relazione su tale bilancio emessa dal revisore precedente.

2

Il revisore deve acquisire elementi probativi per stabilire se i saldi di apertura contengano errori
a) definendo se i saldi di chiusura del periodo amministrativo precedente siano stati correttamente riportati nel nuovo periodo ovvero, ove appropriato, siano stati rideterminati;

b) definendo se i saldi di apertura riflettano l'applicazione di appropriati principi contabili;

c) svolgere alcune delle seguenti attività:

- se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile, riesaminare le carte di lavoro del revisore precedente per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura;
- valutare se le procedure di revisione svolte nel corso del periodo amministrativo in esame forniscano elementi probativi a supporto dei saldi di apertura; ovvero
- svolgere specifiche procedure di revisione per acquisire elementi probativi sui saldi di apertura.

3

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 deve svolgere le procedure di revisione aggiuntive ritenute appropriate alle circostanze al fine di determinare l'impatto sul bilancio del periodo amministrativo in esame.

ISA 510

Primi incarichi di revisione contabile - Saldi di apertura



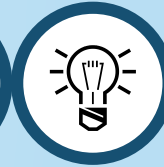
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Procedure di revisione - continua

4

Se il revisore conclude che sussistono errori che potrebbero influire in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame, egli deve comunicarli ad un livello appropriato della direzione e ai responsabili delle attività di governance (si veda ISA Italia n. 450).

5

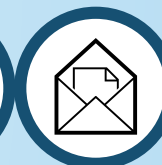
Nel caso in cui il bilancio dell'esercizio precedente sia stato sottoposto a revisione contabile e la relazione del precedente revisore contenga un *giudizio con modifica*, il revisore deve valutare come ciò che ha dato origine a tale giudizio negativo influisca nella valutazione dei rischi significativi del bilancio dell'esercizio in esame in accordo con quanto previsto dall'ISA 315



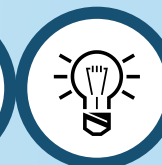
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione



Saldi di apertura

- A. Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura, egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiara l'impossibilità ad esprimere un giudizio sul bilancio.
- B. Se il revisore conclude che i saldi di apertura contengono un errore che influisce in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame e l'effetto dell'errore non appropriatamente contabilizzato o adeguatamente presentato egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero negativo.



Coerenza di applicazione dei principi contabili

Se il revisore conclude che:

- A. i principi contabili del periodo amministrativo in esame non sono applicati coerentemente rispetto ai saldi di apertura; ovvero
- B. un cambiamento nei principi contabili applicati non è appropriatamente contabilizzato o non è adeguatamente presentato o descritto nel bilancio

egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo, in conformità al principio di revisione ISA Italia n. 705.



Modifica al giudizio nella relazione di revisione precedente

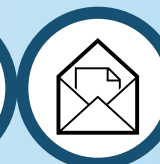
Se il revisore precedente ha espresso un giudizio con modifica sul bilancio relativo al periodo amministrativo precedente che risulta ancora pertinente e significativo per il bilancio del periodo amministrativo in esame, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica sul bilancio del periodo amministrativo in esame in conformità ai principi di revisione ISA Italia n. 705 e n. 710.



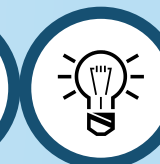
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

1) Caso pratico - Società soggetta alla revisione legale per il primo esercizio - EFG S.r.l.

La Società opera nei mercati dei servizi infrastrutturali prestando servizi di realizzazione di cantieristica e controllo e monitoraggio ambiente infrastrutturale. La società inoltre è attiva nella vendita sul mercato locale di sistemi di rilevazione 3D laser, prevalentemente acquistati dalla controllante estera.

L'incarico di revisione

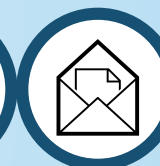
- ▶ revisione contabile del bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2018, 2019 e 2020 della EFG S.r.l. in ottemperanza a quanto previsto dall'Art. 2409 bis del Codice Civile e dell'Art. 14, comma 1, lettera a) del D.Lgs. 39/2010;
- ▶ Il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2018 è il primo bilancio sottoposto a revisione legale in quanto la società, in tale esercizio, è obbligata per la prima volta alla nomina dell'organo di controllo ai sensi dell'art. 2477 del Codice Civile in quanto ha superato per due esercizi consecutivi di almeno uno dei seguenti limiti:
 1. totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro;
 2. ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro;
 3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità.



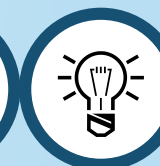
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

1) Caso pratico - Società soggetta alla revisione legale per il primo esercizio - EFG S.r.l.

Conto economico per l'esercizio chiuso al 31.12.2018 (€ migliaia)

A) Valore della produzione	20.680
B) Costi della produzione	(19.586)
Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)	1.094
C) proventi finanziari	(0,9)
D) Rettifica di valori di attività e passività finanziarie	0,0
Risultato ante imposte	1.093
Imposte sul reddito dell'esercizio	(355)
Utile (perdita) dell'esercizio	738

31.12.2017

31.12.2018

▼ Stato patrimoniale 31.12.2017 (€ migliaia)

ATTIVO		PASSIVO	
Imm. materiali	539	Capitale sociale	612
Imm. immateriali	20	Riserva legale	47
Imm. Finanziarie	11	Altre riserve	6.000
Crediti com. ed altri a l.	12.647	Utile (perdite) acc.	(1.017)
Rimanenze	764	Utile d'esercizio	267
Altri crediti a breve t.	1.007	TFR	1.051
Disponibilità liquide	83	Fondi rischi e oneri	479
Ratei e risconti	8	Debiti verso fornitori	1.377
		Altri debiti	5.388
		Ratei e risconti	875
Totale attivo	15.079	Totale passivo	15.079

▼ Stato patrimoniale 31.12.2018 (€ migliaia)

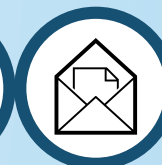
ATTIVO		PASSIVO	
Imm. materiali	429	Capitale sociale	612
Imm. immateriali	16	Riserva legale	60
Imm. Finanziarie	110	Altre riserve	6.000
Crediti com. ed altri	11.467	Utile (perdite) acc.	(763)
Rimanenze	859	Utile d'esercizio	738
Altri crediti a breve	3.901	TFR	1.207
Disponibilità liquide	12	Fondi rischi e oneri	585
Ratei e risconti	9	Debiti verso fornitori	1.411
		Altri debiti	5.894
		Ratei e risconti	1.059
Totale attivo	16.803	Totale passivo	16.803



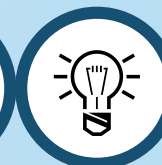
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505




ISA 540


1) Caso pratico - Società soggetta alla revisione legale per il primo esercizio - EFG S.r.l.

Soglie di materialità 

Le attività di revisione svolte sui saldi di apertura sono state svolte sulla base delle soglie di materialità calcolate con riferimento all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2018. Nel determinare tali soglie, si è tenuto conto del fatto che si tratta di un primo anno di revisione.

Procedure di revisione sui saldi di apertura 

Tenuto conto delle soglie di materialità e delle informazioni ottenute dalla società durante le fasi preliminari della revisione, sono state pianificate e svolte le procedure di revisione sui saldi di apertura al 1 gennaio 2018 in accordo al principio ISA 510. Il dettaglio delle principali procedure di revisione svolte è riportato nelle pagine successive.

Identificazione oggetto di analisi 

I saldi di apertura oggetto di revisione sono identificati sulla base delle soglie di materialità calcolate. Sono stati individuati i seguenti saldi:

- ✓ Cassa e banca
- ✓ Crediti commerciali
- ✓ Immobilizzazioni immateriali e materiali
- ✓ Debiti commerciali
- ✓ Fondi rischi e oneri
- ✓ TFR
- ✓ Ricavi operativi
- ✓ Costi operativi



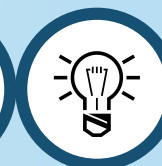
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

1) Caso pratico - Società soggetta alla revisione legale per il primo esercizio - EFG S.r.l.

ATTIVO	
Imm. materiali	539
Imm. immateriali	20
Imm. Finanziarie	11
Crediti com. ed altri a lungo t.	12.647
Rimanenze	764
Altri crediti a breve t.	1.007
Disponibilità liquide	83
Ratei e risconti	8
Totale attivo	15.079

RIMANENZE - Principali procedure di revisione:

- Comprensione del processo inventariale adottato dalla società ed esame delle evidenze documentali dell'inventario fisico svolto dalla società
- Ottenimento e riconciliazione del tabulato di magazzino con i saldi di apertura
- Riconciliazione dei movimenti avvenuti nell'esercizio con il saldo di apertura e chiusura ed esame di un campione di movimenti
- Comprensione e verifica del metodo di valutazione
- Analisi del fondo svalutazione e dei criteri adottati dalla società nella determinazione del medesimo

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI - Principali procedure di revisione:

- Comprensione dei criteri adottati dalla società per identificare i costi da capitalizzare
- Ispezione fisica delle immobilizzazioni a maggior valore
- Ottenimento del libro cespiti e riconciliazione del medesimo con i saldi di apertura
- Esame della documentazione di supporto (contratto/ordine di acquisto, fatture e relativi pagamenti) per un campione di immobilizzazioni ai fini della verifica del rispetto dei requisiti per la loro capitalizzazione;
- Ricalcolo dei fondi ammortamento alla data di apertura dell'esercizio
- Ottenimento e verifica delle rivalutazioni e svalutazione effettuate negli esercizi precedenti

CREDITI VERSO CLIENTI - Principali procedure di revisione:

- Ottenimento e riconciliazione del partitario clienti con i saldi di apertura
- Ottenimento dello scadenziario clienti alla data di apertura e verifica degli incassi successivi con riferimento ad un campione di partite a credito ai fini dell'analisi circa la congruità del fondo svalutazione alla data di apertura
- Esame della documentazione di supporto per un campione di note credito emesse successivamente alla data di apertura ai fini dell'analisi di congruità di eventuali fondi resi o sconti concessi a clienti
- Verifica della completezza del saldo di apertura attraverso l'esame di un campione di transazioni di vendita avvenute a cavallo della data di apertura.

DISPONIBILITA' LIQUIDE - Principali procedure di revisione:

- Ottenimento ed esame delle riconciliazioni bancarie e di cassa
- Esame di un campione di transazioni avvenute a cavallo della data di apertura.



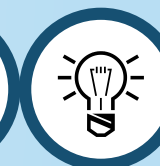
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

1) Caso pratico - Società soggetta alla revisione legale per il primo esercizio - EFG S.r.l.

PASSIVO	
Capitale sociale	612
Riserva legale	47
Altre riserve	6.000
Utile (perdite) acc.	(1.017)
Utile d'esercizio	267
TFR	1.051
Fondi rischi e oneri	479
Debiti verso fornitori	1.377
Altri debiti	5.388
Ratei e risconti	875
Totale passivo	15.079

PATRIMONIO NETTO - *Principali procedure di revisione:*

- ▶ Esame dei libri sociali, dell'atto costitutivo e dello statuto della società
- ▶ Esame della natura delle riserve componenti il patrimonio netto e degli eventuali vincoli
- ▶ Esame degli effetti sul patrimonio netto derivanti da eventuali operazioni straordinarie avvenute in esercizi precedenti.

FONDO TFR - *Principali procedure di revisione:*

- ▶ Ottenimento della documentazione contrattuale dei dipendenti in forza alla data di riferimento e ricalcolo del fondo alla data di apertura
- ▶ Analisi della documentazione relativa alle dimissioni dell'ultimo periodo in riconciliazione degli utilizzi del fondo dell'ultimo esercizio.

FONDI RISCHI E ONERI - *Principali procedure di revisione:*

- ▶ Analisi della natura dei fondi e della movimentazione dell'ultimo esercizio
- ▶ Circolarizzazione dei legali ai fini della verifica della completezza dei fondi

DEBITI VERSO I FORNITORI- *Principali procedure di revisione:*

- ▶ Ottenimento e riconciliazione del partitario fornitori con i saldi di apertura
- ▶ Ottenimento dello scadenzario fornitori ed esame delle eventuali partite unusuali (ad esempio saldi a credito), incluso l'esame di debiti scaduti per un periodo significativo
- ▶ Effettuazione delle procedure di verifica volte alla ricerca di passività non registrate con riferimento alla data di apertura (ad esempio attraverso l'esame dei pagamenti successivi)
- ▶ Verifica della completezza del saldo di apertura attraverso l'esame di un campione di transazioni di acquisto avvenute a cavallo della data di apertura.

ALTRI DEBITI - *Principali procedure di revisione:*

- ▶ Ottenimento ed esame della composizione della voce in oggetto e riconciliazione del totale con la contabilità
- ▶ Analisi della natura del debito e verifica della completezza mediante esame dei contratti ed eventuali documenti a supporto delle poste debitorie.



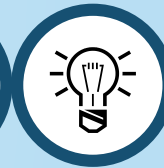
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

2) Caso pratico - Società con revisore uscente - ABC S.p.A.

La Società opera nel settore Gas & Power in particolare nei business:

- della «Combustione» compresa la vendita diretta di GPL, consegnato sfuso franco serbatoi di proprietà che sono installati presso la clientela, sia la distribuzione mediante reti canalizzate con somministrazione al contatore (utenze abitative)
- della «Autotrazione», la società effettua operazioni di vendita B2B e di fornitura alla rete di distribuzione carburanti per uso autotrazione.

L'incarico di revisione

- ▶ revisione contabile del bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2018, 2019 e 2020 della ABC S.p.A. in ottemperanza a quanto previsto dall'Art. 2409 bis del Codice Civile e dell'Art. 14, comma 1, lettera a) del D.lgs 39/2010;
- ▶ l'ultimo bilancio d'esercizio predisposto dalla società (31 dicembre 2017) è stato soggetto a revisione contabile da parte di un altro revisore ai sensi di quanto previsto dall'art. 2409 bis del Codice Civile e dell'art. 14, comma 1, lettera a) del D.Lgs. 39/2010.



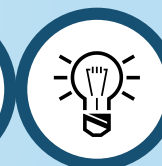
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

2) Caso pratico - Società con revisore uscente - ABC S.p.A.

Conto economico al 31.12.2018 (€ migliaia)

A) Valore della produzione	168.766
B) Costi della produzione	166.895
Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)	1.871
C) Proventi e oneri finanziari	(45)
D) Attività e passività finanziarie	(68)
Risultato prima delle imposte (A - B + - C + - D)	1.759
Imposte sul reddito dell'esercizio	1.144
Utile (perdita) dell'esercizio	615

Revisore Uscente



Revisore Entrante



31.12.2017

31.12.2018

Stato patrimoniale 31.12.2017 (€ migliaia)

ATTIVO		PASSIVO	
Imm. materiali	10.109	Capitale sociale	7.300
Imm. immateriali	2.396	Riserva legale	1.460
Investimenti imm.i non strumentali	8.255	Altre riserve	0
Crediti com. ed altri crediti a lungo t.	120	Utile (perdite) acc.	15.161
Rimanenze	3.312	TFR	794
Crediti commerciali a breve	30.214	Fondi a lungo termine	1.483
Altri crediti a breve termine	5.639	Altri debiti a lungo termine	362
Cassa e disponibilità liquide	2.703	Debiti com. a breve termine	27.307
Ratei e risconti	3.103	Altri debiti a breve t.	1.774
		Finanziamenti a breve t.	10.210
Totale attivo	65.851	Totale passivo	65.851

Stato patrimoniale 31.12.2018 (€ migliaia)

ATTIVO		PASSIVO	
Imm. materiali	43.492	Capitale sociale	7.300
Imm. immateriali	57.657	Riserva legale	1.460
Investimenti imm.i non st.	6.022	Riserva avanzo di fusione	87.858
Crediti com. ed altri a lungo t.	1.578	Utile (perdite) acc.	14.009
Rimanenze	3.113	Utile d'esercizio	615
Crediti commerciali a breve	26.723	TFR	939
Altri crediti a breve termine	2.463	Fondi a lungo termine	9.883
Cassa e disponibilità liquide	6.033	Altri debiti a lungo termine	385
Ratei e risconti	2.387	Debiti com. a breve termine	21.904
		Altri debiti a breve t.	5.110
		Ratei e risconti	6
Totale attivo	149.469	Totale passivo	149.469



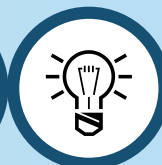
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

2) Caso pratico - Società con revisore uscente - ABC S.p.A.



Attività preliminari (profilo di responsabilità)

Utilizzando il modello previsto dal Documento di Ricerca Assirevi n. 212, occorre predisporre, da parte del revisore uscente:

- (a) una lettera di autorizzazione a mostrare le carte di lavoro al revisore entrante, destinata alla Società cliente;
- (b) una lettera di scarico di responsabilità ("manleva"), destinata al revisore entrante.

Memorandum attività svolte



A conclusione di tutte le attività svolte, il revisore entrante prepara un memorandum riepilogativo al fine di documentare le procedure effettuate, nonché le eventuali procedure integrative e le conclusioni raggiunte in merito ai saldi di apertura.

Procedure di revisione



- **Analisi preliminare del revisore uscente:** analisi della reputazione, verifica esistenza processi di *review* qualitativa del lavoro svolto
- **Verifica soglie materialità** e comparazione con soglie ricalcolate;
- **Valutazione preliminare del rischio:** Comprensione del business della società ed identificazione dei saldi significativi
- **Analisi delle procedure di revisione svolte** dal revisore uscente sui saldi di chiusura (ovvero di apertura) ritenuti significativi e analisi delle eventuali differenze di revisione
- **Analisi relazione di revisione** ed analisi delle conclusioni raggiunte
- **Valutazione degli elementi probativi acquisiti** ed integrazione delle procedure di revisione svolte sui saldi di apertura (es. in caso di insufficienza di elementi probativi acquisiti, presenza di errori significativi).



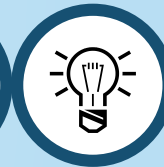
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

ISA 500

Elementi probativi



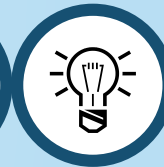
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Definizione e caratteristiche di Elemento probativo

Il presente principio di revisione illustra ciò che costituisce un elemento probativo nella revisione contabile del bilancio e tratta della responsabilità del revisore nel definire e svolgere le procedure di revisione per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati che gli consentano di trarre conclusioni ragionevoli sulle quali basare il proprio giudizio.

Gli elementi probativi sono le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio. Comprendono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili che altre informazioni.

Gli elementi probativi, che il revisore acquisisce a supporto delle conclusioni raggiunte, debbono presentare le seguenti caratteristiche:

SUFFICIENZA



La **quantità** necessaria degli elementi probativi è influenzata dalla valutazione effettuata dal revisore dei rischi di errore (più alti rischi = maggiore è la quantità degli elementi probativi) e anche dalla qualità di tali elementi probativi (maggiore la qualità = minore è la quantità di elementi probativi).

L'acquisizione di una maggiore quantità di elementi probativi, tuttavia, non può compensarne la scarsa qualità.

APPROPRIATEZZA



Misura della **qualità** degli elementi probativi, ossia la loro pertinenza ed attendibilità nel fornire supporto alle conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore.

L'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro fonte e dalla loro natura e dipende dalle circostanze specifiche in cui sono acquisiti.



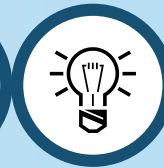
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Sono elementi probativi:

Risultati delle
procedure di
valutazione e
accettazione del
cliente e
dell'incarico

Contratti
fatture e
altri
documenti

Risultati derivanti
dalle revisioni
svolte in esercizi
precedenti

Libri
sociali

Scritture contabili
sottostanti il bilancio
oggetto di revisione
contabile

I risultati del
lavoro svolto da
specialisti o
esperti

Documenti da
fonti esterne al
cliente



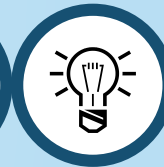
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Test di conformità e validità

Gli elementi probativi per trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il giudizio del revisore vengono acquisiti mediante lo svolgimento di:

- ▶ **Procedure di valutazione del rischio**
- ▶ **Procedure di conformità:** si intendono esami svolti al fine di acquisire elementi probativi sull'adeguatezza di progettazione e sull'effettivo funzionamento del sistema contabile e di controllo interno. Permettono quindi di validare l'efficacia operativa dei controlli interni dell'impresa per la prevenzione o l'identificazione e la correzione degli errori significativi.
- ▶ **Procedure di validità:** si intendono esami svolti al fine di acquisire gli elementi probativi per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Includono verifiche di dettaglio sulle operazioni e sui saldi di bilancio e analisi comparative.





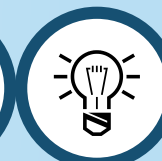
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Ispezione

L'ispezione prevede l'esame e raccolta delle registrazioni contabili, la verifica fisica di una attività, l'esame dei documenti interni o esterni. L'esame di tali documenti genera differenti gradi di attendibilità, variabili in relazione:

- ▶ alla natura del documento
- ▶ alla fonte
- ▶ all'efficacia dei controlli (in caso di documenti e registrazioni generate internamente dall'azienda)

Un esempio di «*inspection*» utilizzata come procedura di conformità è l'ispezione delle registrazioni per verificarne la relativa autorizzazione o la corrispondenza dei dati.

Esempio

All'atto della registrazione della fattura di acquisto l'addetto alla contabilità fornitori richiama a video ordine e bolla di entrata merci e ne verifica la corrispondenza spuntando i dati della fattura; il revisore ottiene copia di tali documenti.





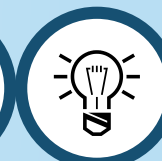
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Osservazione

L'osservazione consiste nell'esaminare un processo o una procedura che viene eseguita da altri. L'osservazione fornisce quindi delle audit evidence in merito all'esecuzione del processo o di una procedura da parte dei dipendenti della società.

Limiti del test:

- ▶ il test è svolto in un periodo di tempo ristretto,
- ▶ l'essere «osservati» può influenzare il comportamento dell'operatore che sta svolgendo il processo/la procedura. Ciò potrebbe portare all'esecuzione di processi/procedure svolti in modo differente rispetto a quanto fatto abitualmente

Esempio

Osservazione delle inventario di magazzino e conte inventariali della Società





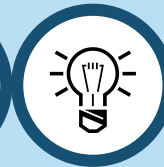
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Indagine e conferme esterne

L'indagine consiste nell'ottenimento delle informazioni attraverso lo svolgimento di interviste con dipendenti competenti, appartenenti sia all'apparato finanziario che non finanziario, ovvero con persone esterne. L'intervista è usata nel corso di tutto l'audit e può essere integrativa di altre procedure di revisione, può essere svolta attraverso conferme scritte o interviste orali.

Le conferme esterne costituiscono elementi probativi ottenuti direttamente dal revisore quale risposta di una parte terza. Il revisore ottiene quindi l'attestazione di una informazione o dell'esistenza di una condizione direttamente da terze parti esterne all'azienda. La risposta ricevuta può essere cartacea, elettronica o di altra natura.





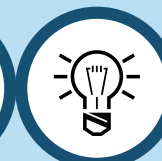
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Ricalcolo e Ri-esecuzione

Il ricalcolo consiste nel verificare la matematica correttezza dei documenti forniti o altre registrazioni. L'attività può essere svolta manualmente o elettronicamente attraverso i supporti informatici. Lo scopo di tale procedura è la verifica del corretto controllo da parte della società.

La riesecuzione consiste nell'esecuzione autonoma da parte del revisore, sia manualmente che attraverso l'utilizzo di analisi computerizzate, di procedure o controlli che sono stati originariamente svolti dal controllo interno dell'impresa cliente.

Esempio

La società effettua mensilmente una quadratura tra i carichi di magazzino valorizzati ai prezzi di acquisto (ordine o fattura) con gli acquisti contabilizzati in contabilità generale: il revisore effettua a sua volta tale quadratura per verificarne sia l'accuratezza matematica sia l'attendibilità dei dati; i carichi di magazzino a quantità devono quadrare con la contabilità di magazzino (verificata tramite inventario); tutti i conti di contabilità interessati dagli acquisti devono essere stati considerati; la valorizzazione dei carichi deve adeguatamente utilizzare il prezzo dell'ordine o della fattura.





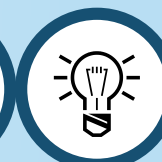
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Analisi comparativa

L'analisi comparativa consiste nell'analisi degli indici aziendali e dell'andamento dei dati finanziari, patrimoniali ed economici significativi.

Comprende anche analisi svolte per identificare scostamenti o relazioni che non sono consistenti con altre informazioni o che differiscono in modo significativo dai valori attesi.

Su tale tipologia di analisi, il giudizio professionale del revisore e le sue aspettative incidono nella bontà dell'analisi.

Esempio

Indagare il trend dei costi per manutenzione impianti rispetto all'anno precedente, in base anche ai cambiamenti avvenuti nel corso dell'esercizio (nuove acquisizioni, dismissioni, nuovi metodi di produzione che comportano un diverso utilizzo degli stessi)





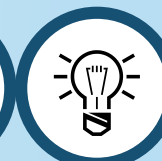
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Esempi di elementi probativi con riferimento alle principali voci di bilancio

Crediti commerciali

Esempi di elementi probativi, in ordine di attendibilità, per ciascuna asserzione relativa ai saldi contabili di fine periodo amministrativo:



Esistenza

- ✓ Conferma esterna da cliente
- ✓ Evidenza di incassi successivi
- ✓ Documenti formali relativi alla vendita (i.e. ordine, fattura, DDT)



Valutazione

- ✓ Evidenza di incassi successivi
- ✓ Conferma esterna del legale incaricato del recupero crediti
- ✓ Ricalcolo del fondo svalutazione e correlazione con scadenziario clienti
- ✓ Ricalcolo della conversione dei debiti commerciali in valuta



Completezza

- ✓ Conferma esterna da cliente
- ✓ Note credito emesse nel periodo contabile successivo
- ✓ Analisi comparative sulle variazioni storiche e correlazione tra crediti e ricavi



Diritti ed Obblighi

- ✓ Conferma esterna da cliente
- ✓ Contratto, fatture di vendita e DDT



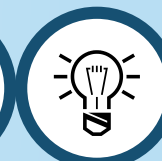
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Rimanenze di magazzino

Esempi di elementi probativi, in ordine di attendibilità, per ciascuna asserzione relativa ai saldi contabili di fine periodo amministrativo:

E

Esistenza

- ✓ Esame delle istruzioni e procedure predisposte dalla società per la rilevazione della conta fisica delle rimanenze
- ✓ Osservazione dell'inventario fisico
- ✓ Conferma esterna delle giacenze presso terzi o ispezione delle medesime, qualora significative
- ✓ Analisi di entrate e uscite merci
- ✓ Esame delle variazioni intervenute tra la data dell'inventario fisico e la data di riferimento del bilancio al fine di verificare che tali variazioni siano correttamente registrate

C

Completezza

- ✓ Analisi di fatture da emettere e fatture da ricevere
- ✓ Esame delle variazioni intervenute tra la data dell'inventario fisico e la data di riferimento del bilancio al fine di verificare che tali variazioni siano correttamente registrate

V

Valutazione

- ✓ Analisi e ricalcolo del metodo seguito ai fini della valorizzazione delle giacenze (incluso il ricalcolo della tariffa oraria)
- ✓ Analisi comparativa dei prezzi di vendita rispetto al costo di iscrizione delle rimanenze («LOCOM»)
- ✓ Analisi degli indici di rotazione
- ✓ Analisi e ricalcolo del fondo obsolescenza

D

Diritti ed Obblighi

- ✓ Documenti di acquisto, vendita, fatture e Documenti di Trasporto



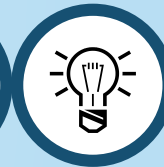
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Immobilizzazioni materiali

Esempi di elementi probativi, in ordine di attendibilità, per ciascuna asserzione relativa ai saldi contabili di fine periodo amministrativo:

E

Esistenza

- ✓ Osservazione dell'inventario cespiti
- ✓ Documenti a supporto degli incrementi e decrementi cespiti (ad esempio, fatture di acquisto, contratti)

V

Valutazione

- ✓ Ricalcolo degli ammortamenti
- ✓ Analisi delle verifiche effettuate sulla recuperabilità del valore di carico («impairment test»)

C

Completezza

- ✓ Riconciliazione tra libro cespiti e saldo contabile

D

Diritti ed Obblighi

- ✓ Contratti e/o fatture di acquisto o cessione cespiti



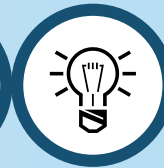
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Disponibilità liquide

Esempi di elementi probativi, in ordine di attendibilità, per ciascuna asserzione relativa ai saldi contabili di fine periodo amministrativo:

E

Esistenza

- ✓ Estratto conto bancario
- ✓ Conferma esterna del conto corrente acceso presso l'istituto di credito
- ✓ Osservazione della conta di cassa (qualora significativa)

V

Valutazione

- ✓ Conferma esterna del conto corrente acceso presso l'istituto di credito
- ✓ Ricalcolo della conversione dei saldi bancari e di cassa in valuta

C

Completezza

- ✓ Esame delle riconciliazioni bancarie
- ✓ Analisi di incassi e pagamenti avvenuti a cavallo del periodo contabile

D

Diritti ed Obblighi

- ✓ Conferma esterna del conto corrente acceso presso l'istituto di credito (verifica dei poteri di firma)



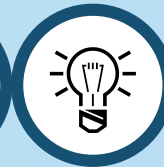
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Debiti commerciali

Esempi di elementi probativi, in ordine di attendibilità, per ciascuna asserzione relativa ai saldi contabili di fine periodo amministrativo:



Esistenza

- ✓ Riconciliazione tra partitario fornitori e saldo contabile
- ✓ Pagamenti successivi



Valutazione

- ✓ Ricalcolo della conversione dei debiti commerciali in valuta



Completezza

- ✓ Conferma esterna da fornitore
- ✓ Esame dei pagamenti successivi, delle fatture di acquisto, documenti di trasporto registrati nel periodo contabile successivo



Diritti ed Obblighi

- ✓ Contratti e/o fatture di acquisto con relativi documenti di trasporto

Contenziosi e Contestazioni

Si faccia riferimento alla sezione relativa alla revisione delle stime contabili.



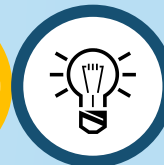
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

ISA 505

Conferme esterne



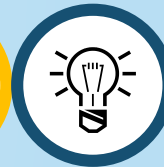
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Definizione di Conferma esterna

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.505 disciplina l'utilizzo da parte del revisore delle procedure di richiesta di conferma esterna («circularizzazione») per acquisire elementi probativi sulla base delle risposte ai rischi, che lo stesso ha individuato, in conformità agli ISA Italia n. 330 e n. 500.

Il principio definisce quale obiettivo del revisore nell'utilizzo delle procedure di richiesta di conferma esterna l'acquisizione di "elementi probativi pertinenti e attendibili".

Caratteristica del principio è quella di disciplinare i passaggi procedurali ai quali il revisore deve attenersi nella pianificazione e nello svolgimento della procedura di richiesta di conferma esterna.

Procedure di conferma esterna

- Determinazione delle informazioni da confermare o da richiedere (esempio: saldi di bilancio, singoli elementi del saldo, termini di accordi, contratti ovvero operazioni con terze parti, assenza di accordi a latere)
- Selezione di un soggetto circularizzato appropriato (esempio: cliente, fornitore, istituto bancario, legale esterno, ecc.)
- Definizione delle richieste di conferma
- Invio e solleciti delle richieste di conferma



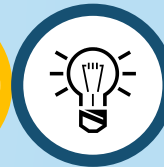
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Rifiuto della direzione di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma

Il revisore deve:

- ▶ Svolgere indagini sulle motivazioni del rifiuto e ottenere elementi probativi su validità e ragionevolezza di tali motivazioni
- ▶ Valutare le conseguenze di tale rifiuto sulla sua valutazione di rischi di errori significativi (compresa la frode) e l'impatto sulle procedure di revisione
- ▶ Svolgere procedure di revisione alternative per ottenere elementi probativi pertinenti e attendibili.

Se il revisore giudica irragionevoli le motivazioni della direzione o non riesca ad ottenere elementi probativi attendibili e pertinenti con procedure di revisione alternative, deve:

- ▶ Darne comunicazione ai responsabili delle attività di governance (ISA Italia n. 260)
- ▶ Valutarne le implicazioni in merito alla natura ed estensione delle procedure di revisione contabile
- ▶ Valutarne le eventuali ripercussioni in termini di giudizio di revisione (ISA Italia n. 705).

Risultati delle procedure di conferma esterna

- Attendibilità delle risposte alle richieste di conferma (ad esempio una risposta ricevuta indirettamente)
- Mancata risposta (pianificazione ed esecuzione di procedure alternative)
- Necessità di risposta a una richiesta di conferma positiva (unico elemento probativo)
- Esame e valutazione delle eccezioni



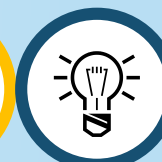
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Valutazione degli elementi probativi acquisiti

Il revisore dovrà tracciare i risultati della procedura eseguita e classificarli:

- Risposte attendibili e senza eccezioni
- Risposte ritenute inattendibili
- Risposte non pervenute e procedure alternative eseguite
- Risposte con eccezioni

Alla fine del processo il revisore deve concludere in merito al fatto che siano o meno stati acquisiti elementi probativi appropriati e sufficienti o se sia necessario acquisire ulteriori elementi probativi in base al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.



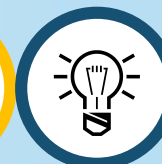
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Esempio di richiesta di conferma saldo a credito positiva

Descrizione e scopo dell'attività

Ottenere una conferma positiva di un credito commerciale da parte del cliente della società alla data di chiusura dell'esercizio. La conferma esterna servirà al revisore per supportare l'esistenza del credito iscritto a bilancio.

Criteri e metodi di selezione dei soggetti da «circularizzare»

Ai sensi dell'ISA Italia 530, nel definire il campione, il revisore deve:

- ▶ Considerare lo scopo della procedura di revisione e le caratteristiche della popolazione da cui verrà estratto il campione - *Al fine della richiesta di conferma saldo ai clienti, la popolazione può essere identificata dal revisore nel partitario clienti alla data di chiusura dell'esercizio.*
- ▶ Determinare una dimensione del campione sufficiente a ridurre il rischio di campionamento ad un livello accettabilmente basso - *Il revisore definisce la dimensione del campione in considerazione del rischio individuato con riferimento all'area di bilancio oggetto della procedura e dell'asserzione/i di riferimento. Nel fare ciò, il revisore può avvalersi di un metodo statistico ovvero del proprio giudizio professionale.*
- ▶ Selezionare gli elementi per il campione in modo che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata - *I principali metodi di selezione sono:*
 - *Casuale (applicata solitamente con l'ausilio di generatori di numeri casuali)*
 - *Sistematica (in cui il numero delle unità di campionamento comprese nella popolazione è diviso per la dimensione del campione al fine di ottenere un intervallo di campionamento partendo da un punto preciso del primo intervallo)*
 - *In base alle unità monetarie (è un tipo di selezione ponderata per il valore che conduce a una conclusione in termini di valori monetari).*



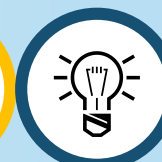
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Criteria e metodi di selezione dei soggetti da «circularizzare» - continua

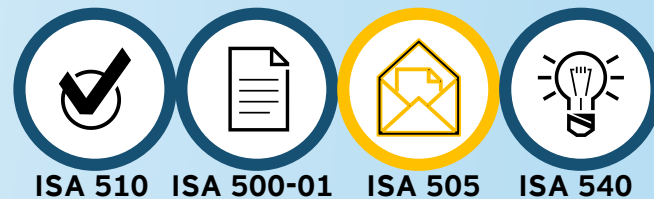
Sulla base dei dati contenuti nel partitario al 31/12/XX, sono stati selezionati, sulla base delle unità monetarie, i saldi superiore alla soglia di significatività operativa identificata ai sensi dell'ISA Itala n. 320 (290.000).

Codice	Ragione sociale	Saldo
522200	Lambda Inc	91.450
534000	Alfa Inc	15.724
536000	Omicron Ltd	215.955
536100	Rho KK	102.449
500100	Beta Sarl	313.865
514700	Tau Sarl	2.677.035
514800	Gamma SA	1.218.219
999011	Upsilon SA	1.643.575
999026	Phi SA	465.737
531600	Sigma S.p.A	33.963
600014	Epsilon S.r.l.	35.816
600047	Zeta S.r.l.	11.300
600078	Xi S.p.A	519.456
600336	Iota S.r.l.	65.775
600374	Omega S.p.A	1.409.466
600377	Kappa S.r.l.	54.932
TOTALE		8.874.718

Le celle in blu scuro rappresentano i saldi selezionati con il criterio descritto sopra.

In aggiunta a essi, al fine di estendere il campione e mitigare il rischio individuato, sono stati selezionati con criterio casuale, ulteriori due posizioni creditorie (celle evidenziate in verde).

Il cliente Xi S.p.A., nonostante presentasse un saldo superiore alla soglia di selezione, è stato escluso in quanto rappresenta una posizione scaduta in contenzioso, per la quale verranno fatte procedure alternative, quali ad esempio l'invio della richiesta informazioni al legale esterno che assiste la società in tale contenzioso (si veda quanto riportato nella sezione revisione delle stime contabili per ulteriori dettagli).



Torino, 1 febbraio 20XX

Spettabile
Omega S.p.A
Via Italia, 10
10100 - TORINORiscontro saldo al 31 dicembre 20XX

I nostri revisori stanno svolgendo presso la nostra Società il normale lavoro di verifica annuale. Vi saremo pertanto grati se vorrete confermare loro il saldo riportato nell'estratto conto allegato alla data suindicata. Vi preghiamo inoltre di annotare le eventuali differenze rispetto alle Vostre risultanze. A questo scopo vogliate inviare questa stessa lettera, debitamente compilata e sottoscritta in calce, all'indirizzo di posta elettronica [XXX] o, per mezzo posta all'indirizzo [XXX].

La presente non è un sollecito di pagamento, ma solo 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.

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 Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016 e dal Decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196 come modificato dal decreto legislativo 10 agosto 2018, n. 101. Si rinvia agli articoli da 15 a 20 del citato regolamento 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.

ABC S.p.A.

- a. Confermiamo che alla data suindicata eravamo debitori per Euro 1.409.466 delle quali Euro _____ coperte da effetti con scadenza dal _____ in avanti.
- b. Su detto saldo sono già state pagate le seguenti somme:

- c. Non siamo d'accordo perché

(Timbro e Firma)

Data _____

N.B.: Si prega di mettere una X sul del paragrafo o dei paragrafi ai quali si vuole rispondere.

Predisposizione delle lettere

Il revisore può avvalersi di formati di lettera preimpostati per la predisposizione delle lettere di circolarizzazione, i quali, debitamente compilati, verranno riportati su carta intestata del soggetto sottoposto a revisione e inviati direttamente dal revisore.

Le lettere dovranno riportare come minimo le seguenti informazioni:

- ▶ l'indirizzo del soggetto selezionato
- ▶ la data a cui viene chiesto riscontro del saldo
- ▶ In caso di conferma positiva, l'ammontare per cui viene chiesto riscontro.

Sia in caso di invio cartaceo sia elettronico, il principio richiede che il revisore effettui delle valutazioni circa l'attendibilità dell'indirizzo a cui la lettera verrà spedita.

A titolo di esempio, il revisore può verificare l'indirizzo fisico mediante visura camerale e l'indirizzo di posta elettronica mediante la corrispondenza tra il dominio (@esempio.it) e il sito web del soggetto circolarizzato (www.esempio.it).



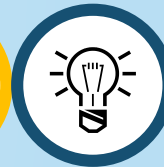
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Ricezione e trattamento della risposta

La risposta pervenuta può:

- Essere in accordo nel caso in cui il soggetto circularizzato abbia barrato la prima casella confermando il saldo. In questo caso il revisore includerà la risposta nelle proprie carte di lavoro e non dovrà svolgere procedure aggiuntive circa l'esistenza del saldo in oggetto.
- Indicare informazioni aggiuntive che non inficiano la positività della risposta, quali ad esempio l'avvenuto pagamento di talune somme (seconda casella barrata).
- Essere in disaccordo con quanto richiesto. In questo caso, il revisore dovrà svolgere delle procedure aggiuntive al fine di individuare le ragioni di tale disaccordo e valutare qualora quest'ultimo possa scaturire in un errore sul bilancio. Per effettuare la riconciliazione tra quanto riportato in contabilità e quanto indicato nella risposta, il revisore potrà chiedere (qualora non già presente in risposta) un estratto conto al soggetto circularizzato riportante le fatture componenti il suo saldo debitorio alla data di riferimento, così da poter individuare eventuali fatture registrate in un periodo successivo, nonché pagamenti effettuati in prossimità della data di riferimento e ricevuti in contabilità nel periodo successivo. Tutti gli elementi utilizzati per ai fini della riconciliazione andranno valutati sotto un profilo di ragionevolezza e correttezza contabile al fine di verificare qualora si tratti di differenze temporali o dovute a errori.



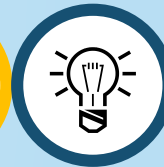
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Mancata risposta e procedure alternative

Facendo riferimento all'esempio di una richiesta di conferma saldo a cliente, qualora al revisore non pervenga risposta neppure in seguito ad un sollecito, le principali procedure alternative posso essere esaurite come segue:

- Raccolta ed analisi degli incassi successivi alla data di riferimento e faceti capo al soggetto circolarizzato. Il revisore dovrà ottenere tutti gli incassi avvenuti successivamente alla data di riferimento e verificare qualora questi facciano riferimento al saldo circolarizzato. Eventuali incassi riferiti a fatture emesse in seguito alla data di riferimento, non potranno costituire un elemento probativo adeguato per la procedura alternativa.
- Analisi dei documenti componenti il saldo circolarizzato. Una procedura alternativa che il revisore può attuare è quella di verificare le fatture che hanno contribuito a comporre il saldo alla data di riferimento. Ad ogni modo, anche considerate le procedure e il sistema di controllo interno, la sola fattura potrebbe non essere sufficiente a dimostrare l'esistenza del credito oggetto di conferma esterna, rendendo necessaria la verifica di ulteriori elementi probativi quali ordini (richieste di acquisto da parte del cliente, le conferme d'ordine interne hanno valenza minore ai fine delle presente procedura) e altri documenti attestanti l'avvenuta consegna del bene o prestazione del servizio (bolle di accompagnamento, report di collaudo, ecc...).



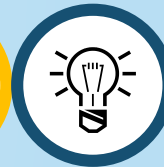
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Altri esempi di conferma esterna

Le procedure di conferma esterna vengono anche effettuate, ad esempio, per istituti di credito, fornitori e legali esterni.

Con riferimento a istituti bancari e legali, il campione solitamente corrisponde con l'interezza della popolazione. Tale scelta del revisore è dettata dal livello di rischio associato alle aree di riferimento, nonché alla difficoltà nell'effettuazione di procedure alternative, che possano garantire il raggiungimento di un medesimo livello di «assurance».

Con riferimento ai fornitori, così come per i clienti, la procedura di conferma esterna viene effettuata su base campionaria, prediligendo il metodo casuale ed il giudizio professionale, in considerazione del fatto che, a differenza della conferma saldo volta alla verifica dell'esistenza del credito e del suo ammontare, la procedura di circolarizzazione per i fornitori è volta ad accertare la completezza del saldo iscritto in bilancio.

In considerazione di ciò, anche le procedure alternative devono essere mirate a tale scopo, prediligendo la verifica della ragionevolezza e congruità degli accertamenti piuttosto che dei pagamenti successivi. Il compito del revisore sarà dunque quello di analizzare la registrazione delle fatture pervenute successivamente alla data di bilancio e verificare che, qualora queste facciano riferimento all'esercizio appena concluso, siano state correttamente accertate.



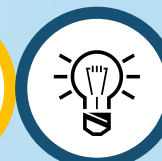
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Istituti di credito

Torino, 1 Febbraio XX
Spettabile

Banca X
Via Verdi
10130 Torino

Vi preghiamo di confermare direttamente ai nostri revisori XX all'indirizzo di posta certificata esempio@esempio.it o, per mezzo posta, al seguente indirizzo: XX, Via Roma - 10121 Torino

Pertanto 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 ai predetti revisori contabili tutte le informazioni previste dal modulo normalizzato ABI in uso presso le Aziende di credito ed a tale riguardo

Vi precisiamo che:

- il limite di importo da indicare al punto 11.1 è Euro 0
- le date da indicare al punto 11.3 sono le seguenti: tra l'1/01/2018 e il 31/12/2018.

Vogliate anche confermare sul modulo ABI le operazioni "fuori bilancio" (così come definite al punto 5.12 del capitolo 1 della Circolare della Banca d'Italia n. 262 del 22 dicembre 2005 e successivi aggiornamenti) in corso con Voi alla data del 31 dicembre 2017, 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.

Vi saremo grati se nella Vostra risposta potreste indicare il riferimento sopra riportato.

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.

RingraziandoVi per la fattiva collaborazione, distintamente Vi salutiamo.

XX S.r.l.

(Timbro e firma)

N.B.: I punti 11.1 e 11.3 sono i seguenti:

11.1 Altre operazioni di importo superiore a Euro 0, diverse da quelle precedentemente menzionate e non riflesse sugli estratti conto già trasmessi alla Società o allegati alla presente che potranno comportare addebiti, accrediti, concessioni di fido;

11.3 Conti estinti nel periodo fra il l'1/01/2018 e il 31/12/2018.



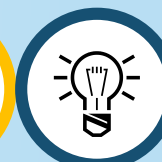
ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Fornitori

Torino, 1 Febbraio XX

Spettabile
ABC S.p.A.
Via Druento, 272
10130 Torino

Richiesta di estratto conto al 31/12/20XX

I nostri revisori XX. stanno svolgendo presso la nostra Società il normale lavoro di verifica annuale.

Vi saremo pertanto grati se vorrete inviare loro, all'indirizzo di posta certificata esempio@esempio.it o, per mezzo posta, al seguente indirizzo: XX, Via Roma - 10121 Torino, un dettaglio del Nostro indebitamento relativo a partite aperte (partite chiuse nell'esercizio), effetti, impegni, finanziamenti o contratti. Se avete delle garanzie, linee di credito o assicurazioni correlate al Nostro indebitamento, siete pregati di specificare la natura e l'ammontare delle stesse.

Per la risposta potrete utilizzare l'unita busta già indirizzata e che non richiede affrancatura.

Vi saremo grati se nella Vostra risposta potreste indicare il riferimento sopra riportato.

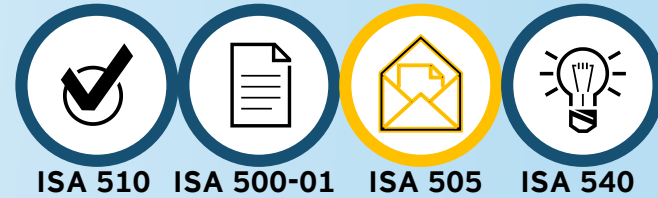
Vi informiamo che i dati comunicati saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione contabile del nostro bilancio e saranno trattati e conservati in archivi cartacei ed elettronici secondo quanto previsto

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.

XX S.r.l.

(Timbro e firma)

**Legali Esterni**

Torino, 1 Febbraio XX
Spettabile

Avvocato XX
Via Verdi, 20
10130 Torino

Egregio Avvocato,

I nostri revisori XX. stanno effettuando la revisione del nostro bilancio al 31/12/20XX e, di conseguenza, La preghiamo di fornire a detta società di revisione le seguenti informazioni:

Un elenco al 31 dicembre 20XX di tutte le controversie e cause in corso, delle controversie intimate o di imminente inizio, di ogni altra passività potenziale e di qualsiasi evento successivo a tale data che sia connesso a quanto detto, dei quali Lei è a conoscenza in virtù di uno specifico incarico professionale conferito dalla Società, ovvero in virtù di informativa fornitaLe ai fini del possibile conferimento di un incarico.

La preghiamo di indicare per ogni pratica elencata:

- la descrizione della controversia, della passività potenziale, ecc., valutando il rischio di soccombenza alla luce della seguente classificazione: rischio probabile, rischio possibile ovvero rischio remoto.
- la situazione attuale (cioè: causa iniziata, sentenza appellata, ecc.);
- la sua opinione riguardo al presunto esito finale, con la quantificazione dell'eventuale onere per la Società (incluso anche le spese processuali, spese legali, ecc.), nonché l'eventuale coinvolgimento in giudizio di soggetti con i quali la Società ha stipulato una polizza assicurativa.

La descrizione di eventuali controversie o domande riconvenzionali che potrebbero originare sopravvenienze attive (es.: risarcimento di danni, domande di indennizzo, manleva, regresso ecc.) indicando la situazione attuale e la Sua opinione circa l'esito finale. L'importo dei Suoi onorari e delle spese maturate a nostro carico per i quali alla data 31 dicembre 20xx non sia stata ancora emessa fattura o altro documento di addebito.

Il completamento della verifica da parte dei nostri revisori richiede che la Sua risposta pervenga ai revisori XX. entro l'11 febbraio 20XX.

Le saremo grati se vorrà indicare nella Sua risposta il riferimento sopra riportato. La preghiamo di inviare la risposta direttamente ai nostri revisori XX. all'indirizzo di posta certificata esempio@esempio.it o, per mezzo posta, al seguente indirizzo: XX, Via Roma - 10121 Torino.

Al riguardo si precisa quanto segue:

- rischio di soccombenza **probabile** si presenta qualora se ne ammetta l'accadimento in base a motivi seri o attendibili ma non certi, ossia se l'accadimento è credibile, verosimile o ammissibile in base a motivi ed argomenti abbastanza sicuri;
- rischio di soccombenza **possibile** si presenta se non è agevole prevedere l'esito della controversia ossia se il grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro è inferiore al probabile. L'evento possibile è quello che può accadere o verificarsi, che cioè è eventuale o può avvenire;
- rischio di soccombenza **remoto** si presenta se ha scarsissime possibilità di verificarsi, ossia, nei casi in cui potrà accadere molto difficilmente.

XX S.r.l.

(Timbro e firma)



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

ISA 540

Revisione delle stime contabili,
incluse le stime contabili del fair
value, e della relativa
informativa



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del *fair value*, e della relativa informativa

Natura delle stime contabili

Incertezza nella stima "bassa"

- ▶ Stime contabili che hanno origine in imprese che svolgono attività non complesse
- ▶ Stime contabili che sono effettuate e aggiornate di frequente poiché riguardano operazioni di routine
- ▶ Stime contabili che derivano da dati che sono prontamente disponibili
- ▶ Stime contabili del fair value in cui il metodo di quantificazione prescritto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è semplice
- ▶ Stime contabili del fair value in cui il relativo modello sia generalmente accettato, purché le assunzioni utilizzate nel modello siano osservabili.

Incertezza nella stima "alta"

- ▶ Stime contabili relative all'esito di contenziosi
- ▶ Stime contabili del fair value per strumenti finanziari derivati non negoziati in un mercato ufficiale
- ▶ Stime contabili del fair value per le quali viene utilizzato un modello altamente specializzato o per le quali vengano utilizzate assunzioni non osservabili sul mercato.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Procedure di revisione

In base alla natura della stima contabile, il revisore deve porre in essere una o alcune delle seguenti attività di verifica:

- Verificare le modalità con cui la Direzione ha effettuato la stima contabile, incluso l'eventuale utilizzo di un esperto
- Valutare il metodo seguito e la sua appropriatezza rispetto alla natura della stima
- Valutare le assunzioni considerate dalla Direzione e la loro ragionevolezza
- Verificare l'efficacia delle procedure operative ed i controlli sulle modalità con le quali la Direzione effettua le stime
- Sviluppare una stima puntuale o un intervallo di stima per valutare la stima della Direzione
- Utilizzare competenze specifiche su uno o più aspetti delle stime contabili
- Riesaminare il risultato delle stime contabili incluse nel bilancio del periodo amministrativo precedente
- Verificare le modalità con le quali la Direzione ha tenuto in considerazione assunzioni o risultati alternativi e per quali ragioni li abbia scartati, ovvero gli effetti delle incertezze nelle stime contabili e gli effetti di tale incertezza per la conformità al quadro normativo di riferimento sull'informativa finanziaria
- Stabilire se gli eventi verificatisi fino alla data di emissione della relazione di revisione forniscano elementi probativi riguardo la stima contabile
- Verificare, sulla base degli elementi probativi raccolti, se l'informativa di bilancio relativa alle stime contabili sia conforme alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Attestazioni scritte

Il revisore deve acquisire attestazioni scritte da parte della Direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di *governance*, in merito al fatto che essi ritengono ragionevoli le assunzioni significative utilizzate per effettuare le stime contabili.

- Paragrafo standard da includere nella lettera di attestazione:

«Le assunzioni significative da noi utilizzate per effettuare le stime contabili sono ragionevoli. Vi abbiamo fornito tutti gli elementi e le informazioni in nostro possesso utili ai fini delle valutazioni da noi effettuate.»

- A seconda della complessità della stima o delle assunzioni utilizzate per la sua determinazione, il revisore può valutare l'inclusione di un paragrafo aggiuntivo nella lettera di attestazione, con specifico riferimento alla stima e/o assunzioni utilizzate nel determinare la medesima e per cui il revisore ritiene necessaria una specifica attestazione.

Documentazione

Il revisore deve includere nella documentazione della revisione:

- Gli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sulla ragionevolezza delle stime contabili che danno origine a rischi significativi e sulla relativa informativa in bilancio
- Gli indicatori di possibili ingerenze da parte della Direzione, ove presenti.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

Asserzioni di riferimento

Le principali asserzioni di bilancio alle quali il revisore deve rispondere attraverso l'esecuzione delle procedure di revisione sulle stime contabili sono le seguenti:

- Completezza: tutte le transazioni, attività e passività sono registrate
- Misurazione: intesa come misurazione, ovvero che tutte le operazioni siano contabilizzate per l'importo appropriato, e manifestazione, ovvero che le operazioni siano di pertinenza dell'azienda ed abbiano avuto luogo nel periodo di riferimento
- Valutazione: le attività e passività sono valutate correttamente.

Casi pratici

Nelle pagine successive, si riportano alcuni casi pratici al fine di illustrare le principali procedure di revisione effettuate con riferimento alle seguenti stime contabili:

- A. Fondo svalutazione crediti
- B. Fondo svalutazione delle rimanenze di magazzino
- C. Fondi a copertura di costi derivanti dalla definizione di contenziosi e da sentenze
- D. Analisi della recuperabilità dell'attivo fisso immobilizzato (approccio semplificato)
- E. Strumenti finanziari derivati



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

A. Fondo svalutazione crediti

La società ABC S.p.A. opera nel settore del cioccolato e chiude il proprio bilancio al 31 dicembre. La società ha un portafoglio clienti relativamente contenuto ed applica a tutti i clienti le medesime condizioni di pagamento a 60 giorni data fattura.

In sede di chiusura del bilancio, il responsabile amministrativo ha provveduto ad analizzare tutte le posizioni creditorie scadute oltre i 60 giorni, al fine di valutarne la loro recuperabilità e provvedere all'accantonamento del relativo fondo svalutazione, qualora necessario. Sulla base dell'analisi svolta, tenuto conto del fondo esistente all'inizio dell'esercizio e degli utilizzi effettuati nel corso dell'esercizio, il responsabile amministrativo ha contabilizzato un accantonamento di 221.000.

- Riepilogo del fondo svalutazione crediti e relativa movimentazione

Il revisore ha richiesto ed ottenuto dal responsabile amministrativo il riepilogo del fondo svalutazione crediti, con evidenza dell'importo utilizzato nel corso dell'esercizio e dell'importo accantonato in sede di chiusura del bilancio.

Descrizione	31/12/XX-1	Accantonamento	Utilizzo	31/12/XX
Fondo svalutazione crediti	(494.917)	(221.000)	425.342	(290.575)
Totale	(494.917)	(221.000)	425.342	(290.575)

- Comprensione del processo di valutazione adottato dalla società

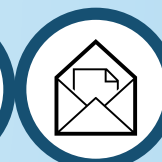
Il revisore ha successivamente richiesto un incontro con il responsabile amministrativo della società al fine di discutere e comprendere il processo di valutazione adottato dal responsabile amministrativo, con particolare riferimento alle posizioni creditorie scadute da oltre 60 giorni, che risultano essere le seguenti alla data di chiusura dell'esercizio:



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

A. Fondo svalutazione crediti

- *Comprensione del processo di valutazione adottato dalla società - continua*

Cliente	Scaduto	Note	% svalutazione	Fondo
Cliente 1	130.000	Cliente in fallimento – no insinuazione al passivo	100%	130.000
Cliente 2	48.612	Incassato a fine gennaio	0%	-
Cliente 3	631.355	Piano di rientro concordato con il cliente	0%	-
Cliente 4	225.080	Cliente in contenzioso	50%	112.540
Cliente 5	160.118	Cliente in fallimento – insinuazione al passivo	30%	48.035
Totale	1.195.622			290.575

Per ciascuna posizione creditoria scaduta da più di 60 giorni, la società ha provveduto a comprenderne le cause e, sulla base delle medesime, ha determinato la relativa percentuale di svalutazione ai fini della determinazione del fondo.

- *Procedure di verifica sull'analisi effettuata dalla società*

Sulla base dei documenti e delle informazioni ottenuti dal responsabile amministrativo, il revisore ha pianificato ed effettuato le seguenti attività di verifica:

- ottenimento dello scadenzario clienti alla data di chiusura dell'esercizio e verifica della completezza e accuratezza del medesimo attraverso l'esame di un campione di fatture (l'obiettivo è quello di validare la completezza dello scaduto oltre i 60 giorni)



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

A. Fondo svalutazione crediti

• Procedure di verifica sull'analisi effettuata dalla società - continua

- ottenimento ed esame della documentazione a supporto dell'analisi effettuata dal responsabile amministrativo con riferimento alle posizioni scadute oggetto di analisi. In particolare:
 - per il Cliente 1, ottenimento ed esame della sentenza che dichiara il fallimento ed evidenza della rinuncia all'insinuazione al passivo da parte della società
 - per il Cliente 2, ottenimento della copia contabile relativa all'incasso del credito avvenuto successivamente alla data di chiusura dell'esercizio
 - per il Cliente 3, ottenimento ed esame del piano di rientro concordato e sottoscritto dal cliente e dalla società medesima, nonché copia contabile relativa all'incasso della prima rata avvenuto nel mese di gennaio
 - per il Cliente 4, invio della lettera di richiesta informazioni al legale esterno che assiste la società. Ottenimento ed esame della rispettiva risposta che conferma come probabile il recupero del 50% del credito
 - per il Cliente 5, ottenimento ed esame della sentenza che dichiara il fallimento ed evidenza dell'insinuazione al passivo da parte della società. Invio della lettera di richiesta informazioni al legale esterno che assiste la società. Ottenimento ed esame della rispettiva risposta che conferma come probabile il recupero del 70% del credito
- ottenimento del più recente scadenziario clienti alla data di esecuzione dei lavori di revisione al fine di verificare la completezza dell'analisi effettuata dalla società (l'obiettivo è quello di verificare che non vi siano partite non analizzate dalla società in quanto non scadute da più di 60 giorni al 31 dicembre, ma che poi lo sono diventate successivamente alla data di chiusura dell'esercizio e la cui recuperabilità potrebbe essere valutata come a rischio)
- esame delle risposte ottenute nell'ambito delle procedure di conferma esterna dei clienti, nonché delle risposte ottenute dai legali esterni della società.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

A. Fondo svalutazione crediti

- Attestazioni della Direzione

Il revisore ha infine ottenuto la lettera di attestazione, attraverso la quale la Direzione conferma che:

«Le assunzioni significative da noi utilizzate per effettuare le stime contabili sono ragionevoli. Vi abbiamo fornito tutti gli elementi e le informazioni in nostro possesso utili ai fini delle valutazioni da noi effettuate.»

- Conclusioni

Sulla base delle procedure di revisione svolte, il revisore ritiene di aver ottenuto elementi probativi sufficienti circa la completezza, misurazione e valutazione del fondo svalutazione crediti alla data di chiusura del bilancio, inclusa la conformità della relativa informativa di bilancio rispetto alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

B. Fondo svalutazione delle rimanenze di magazzino

La società ABC S.p.A. opera nel settore della produzione di acciaio su scala nazionale e chiude il proprio bilancio al 31 dicembre.

Il revisore ha richiesto un incontro con il responsabile amministrativo della società, al fine di discutere e comprendere le politiche di valutazione del magazzino, con particolare riferimento alle modalità di determinazione del valore presumibile di realizzo dei beni in giacenza alla data di bilancio ed alla determinazione del relativo fondo svalutazione. Durante l'incontro, il responsabile amministrativo ha illustrato le politiche di svalutazione adottate, determinate puntualmente sulla base della prevista rotazione dei codici in giacenza.

- *Riepilogo del fondo svalutazione rimanenze e relativa movimentazione*

Descrizione	31/12/XX-1	Accantonamento	Utilizzo	31/12/XX
Materie prime	(58.724)	(32.610)	20.000	(71.334)
Semilavorati	(46.540)	-	-	(46.540)
Prodotti finiti	(255.635)	(95.660)	25.000	(326.295)
Totale fondo svalutazione magazzino	(360.899)	(128.270)	45.000	(444.169)



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

B. Fondo svalutazione delle rimanenze di magazzino

- *Comprensione delle politiche di svalutazione adottate dalla società*

Il revisore ha, quindi, richiesto ed ottenuto il dettaglio dei criteri di svalutazione utilizzati dalla società, che prevede l'applicazione di percentuali di svalutazione crescente a seconda del periodo teoricamente necessario al riassorbimento completo delle giacenze sulla base dei consumi o delle vendite dell'esercizio. Per quanto riguarda, invece, le giacenze che non si sono movimentate nel corso dell'anno e per cui non sono previsti utilizzi futuri, la società applica una svalutazione del 100%.

Rotazione	% svalutazione
Entro l'anno	0%
Da 1 a 2 anni	10%
Da 2 a 3 anni	20%
Da 3 a 4 anni	30%
Oltre il quarto anno	50%
Non movimentato nell'anno e nessuna previsione di utilizzo futuro	100%

Al fine di verificare la ragionevolezza delle percentuali di svalutazione applicate, il revisore ha effettuato un esame retrospettivo. In particolare, è stato osservato che gli utilizzi del fondo svalutazione effettuati negli ultimi 4-5 anni hanno sostanzialmente confermato le percentuali applicate a ciascuna fascia (ovvero che circa il 90% delle giacenze che ruotavano nei 2 anni venivano effettivamente utilizzate e così via).



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

B. Fondo svalutazione delle rimanenze di magazzino

- *Procedure di verifica sul calcolo del fondo svalutazione rimanenze effettuato dalla società*

Codice	Giacenza 31.12.xx (p)	Giacenza 31.12.xx (q)	CU	Vendite Anno xx (q)	% svalutazione						Svalutazione
					Proiezione consumi/vendite						
					Moving		Slow moving		No moving		
					Anno xx	Anno xx+1	Anno xx+2	Anno xx+3	Anno xx+4	No moving	
XXXXX1	73.526	47.380	1,55	50.000	47.380	-	-	-	-	-	-
XXXXX2	27.881	17.475	1,60	-	-	-	-	-	-	17.475	27.881
XXXXX3	172.542	84.630	2,04	34.897	34.897	34.897	14.836	-	-	-	13.164
XXXXX4	3.147	965	3,26	-	-	-	-	-	-	965	3.147
XXXXX5	17.887	8.695	2,06	11.887	8.695	-	-	-	-	-	-
XXXXX6	20.738	5.970	3,47	3.295	3.295	2.675	-	-	-	-	929
XXXXX7	9.043	5.590	1,62	2.177	2.177	2.177	1.236	-	-	-	752
XXXXX8	35.834	11.630	3,08	908	908	908	908	908	7.998	-	14.000
XXXXX9	2	1	2,04	-	-	-	-	-	-	1	2
XXXXX10	154.702	126.013	1,23	-	-	-	-	-	-	126.013	-
XXXXX11	206.475	66.495	3,11	123.501	66.495	-	-	-	-	-	-
XXXXX12	2.233.825	988.319	2,26	613.395	613.395	374.924	-	-	-	-	84.741
XXXXX13	603.882	425.674	1,42	1.203	1.203	1.203	1.203	1.203	420.862	-	299.552
Totale	3.559.483	1.788.837		841.263	778.445	416.784	18.183	2.111	428.860	144.454	444.169

Dal momento che per un codice la svalutazione non è stata determinata coerentemente con i criteri riportati nella pagina precedente, il revisore ha richiesto informazioni alla società al fine di comprendere il motivo di tale eccezione. La società ha documentato tale eccezione sulla base del fatto che le giacenze relative a tale codice sono in procinto di essere interamente vendute nell'esercizio xx+1, ed ha fornito al revisore copia dell'ordine di vendita. Sulla base delle informazioni ed evidenze ottenute, il revisore ha concordato con l'approccio adottato dalla Società.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

B. Fondo svalutazione delle rimanenze di magazzino

• Verifica del presumibile valore di realizzo

Al fine di verificare che le giacenze di prodotti finiti siano iscritte al minore tra il costo ed il presumibile valore di realizzo, il revisore ha richiesto ed ottenuto, per un campione di codici di prodotti finiti in giacenza alla fine dell'esercizio, copia delle fatture di vendita emesse successivamente alla chiusura dell'esercizio, al fine di confrontare il prezzo di vendita con il valore di iscrizione a magazzino dei codici selezionati (nell'eventualità in cui non siano presenti vendite, è possibile effettuare tale confronto con i prezzi di vendita così come risultanti dal più recente listino approvato dalla Direzione).

Codice	Giacenza 31.12.xx (p)	Giacenza 31.12.xx (q)	CU	PdV unitario Anno xx+1	PdV > CU	Svalutazione
XXXXX1	73.526	47.380	1,55	1,90	sì	-
XXXXX2	27.881	17.475	1,60	1,87	sì	-
XXXXX3	172.542	84.630	2,04	2,55	sì	-
XXXXX4	3.147	965	3,26	3,00	no	(252)
XXXXX5	17.887	8.695	2,06	1,87	no	(1.628)
XXXXX6	20.738	5.970	3,47	3,50	sì	-
XXXXX7	9.043	5.590	1,62	1,98	sì	-
XXXXX8	35.834	11.630	3,08	4,76	sì	-
XXXXX9	2	1	2,04	2,11	sì	-
XXXXX10	154.702	126.013	1,23	1,90	sì	-
XXXXX11	206.475	66.495	3,11	4,23	sì	-
XXXXX12	2.233.825	988.319	2,26	2,28	sì	-
XXXXX13	603.882	425.674	1,42	1,99	sì	-
Totale	3.559.483	1.788.837				(1.880)



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

B. Fondo svalutazione delle rimanenze di magazzino

- Verifica del presumibile valore di realizzo - continua

Sulla base delle risultanze ottenute dalla verifica del presumibile valore di realizzo, il revisore ha richiesto informazioni alla società circa le eccezioni riscontrate. La società ha chiarito che il prezzo di vendita medio praticato per i due codici in oggetto risulta penalizzato da particolari e *una-tantum* politiche di sconto applicate ad uno specifico cliente, limitate ai primi due mesi dell'anno e non estese ad altri clienti. La società ha, quindi, fornito al revisore copia della lettera di sconto per il cliente in oggetto e copia degli ordini di vendita relativi ad altri clienti i cui prezzi praticati risultano superiori al valore di magazzino dei codici in oggetto. Sulla base delle informazioni ed evidenze ottenute, il revisore ha concordato con l'approccio adottato dalla Società.

Il revisore ha, infine, verificato l'esistenza di eventuali eventi occorsi successivamente alla data di chiusura dell'esercizio che possano avere un impatto sul valore delle rimanenze di magazzino.

- Attestazioni della Direzione

Il revisore ha infine ottenuto la lettera di attestazione, attraverso la quale la Direzione conferma che:

«Le assunzioni significative da noi utilizzate per effettuare le stime contabili sono ragionevoli. Vi abbiamo fornito tutti gli elementi e le informazioni in nostro possesso utili ai fini delle valutazioni da noi effettuate.»

- Conclusioni

Sulla base delle procedure di revisione svolte, il revisore ritiene di aver ottenuto elementi probativi sufficienti circa la completezza, misurazione e valutazione del fondo svalutazione magazzino alla data di chiusura del bilancio, inclusa la conformità della relativa informativa di bilancio rispetto alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

C. Fondi a copertura di costi derivanti dalla definizione di contenziosi e da sentenze

La società ABC S.p.A. opera nel settore della chimica di base su scala nazionale e chiude il proprio bilancio al 31 dicembre.

Il revisore ha richiesto un incontro con l'ufficio legale della società, al fine di discutere i contenziosi pendenti in cui la società è coinvolta. Durante l'incontro, l'ufficio legale ha comunicato al revisore che la società è attualmente coinvolta in 3 contenziosi ed è assistita da 2 legali esterni (Studio Legale Alfa e Legal Beta).

Il revisore ha quindi richiesto un prospetto di riepilogo delle cause passive (e relativa movimentazione) ed il mastriano delle spese legali alla data di chiusura dell'esercizio, entrambi riconciliati con il bilancio di verifica, al fine di individuare i legali esterni con i quali la società ha intrattenuto rapporti per l'invio delle lettere di richiesta informazioni circa contenziosi o altre passività potenziali.

- *Riepilogo delle cause passive e relativa movimentazione*

Cause	31.12.XX	Utilizzo	Rilascio	Giroconto	Accantonamento	31.12.XX+1
Guglielmini S.r.l.	-	-	-	-	13.000.000	13.000.000
Vasile S.p.A.	3.400.000	-	(3.400.000)	-	-	-
REY S.n.c.	10.000.000	-	-	-	-	10.000.000
Totale cause	13.400.000	-	(3.400.000)	-	13.000.000	23.000.000
Causa Personale 1	150.000	(75.000)	(75.000)	-	-	-
Causa Personale 2	280.000	-	-	-	-	280.000
Totale cause personale	430.000	(75.000)	(75.000)	-	-	280.000
Totale Fondo Rischi e Oneri	13.830.000	(75.000)	(3.475.000)	-	13.000.000	23.280.000



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

C. Fondi a copertura di costi derivanti dalla definizione di contenziosi e da sentenze

• Analisi delle spese legaliABC SPA
31.12.XX**MASTRINO SPESE LEGALI 31.12.XX**

ID	DESCRIZIONE	IMPORTO	PROGRESSIVO	PRED. LETTERA
004	STUDIO LEGALE ALFA SPA	358.000	358.000	✓
007	LEGAL BETA SRL	250.000	608.000	✓
019	STUDIO ASSOCIATI GAMMA SPA	80.000	688.000	
017	DELTA & ASSOCIATI SPA	1.500	689.500	
Totale spese legali			689.500	

Dal momento che nel mastriano delle spese legali figurano anche altri 2 legali esterni non menzionati dall'ufficio legale durante l'incontro (Studio Associati Gamma e Delta & Associati), il revisore ha richiesto ulteriori informazioni alla società al fine di comprendere la natura dei servizi prestati dai suddetti legali esterni. Sulla base delle informazioni ottenute, il revisore ha confermato che questi due studi legali hanno prestato esclusivamente servizi di assistenza legale per la registrazione di due nuovi brevetti nel corso dell'esercizio e, pertanto, devono essere esclusi dalla lista dei legali esterni ai quali inviare la lettera di richiesta informazioni circa contenziosi o altre passività potenziali.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

C. Fondi a copertura di costi derivanti dalla definizione di contenziosi e da sentenze

- *Predisposizione della lettera di richiesta informazioni circa contenziosi o altre passività potenziali*

Si faccia riferimento all'esempio illustrato in precedenza nell'ambito delle conferme esterne

- *Esame della risposta ottenuta da uno dei 2 legali esterni (Legal Beta)*

TORINO, 20.03.XX+1

Spettabile
Revisore XYZ
VIA XXX

Richiesta di informazioni al 31 dicembre XX.

Come da vs. richiesta preciso le cause in corso al 31 dicembre XX per la ABC Spa.

1) ABC S.p.A. vs Guglielmini S.r.l.

Il 24 aprile XX-1 la società ABC Spa ha ricevuto un atto di citazione dalla Guglielmini S.r.l. davanti al tribunale per risarcimento danni in violazione dei diritti sui brevetti.

In data 30 novembre XX-1 la ABC Spa è stata condannata in primo grado al risarcimento di Euro 13.000.000.

Abbiamo presentato ricorso per conto del nostro assistito in data 14 dicembre XX-1 e, successivamente, in data 15 marzo XX le nostre memorie difensive.

L'udienza è stata fissata per il 13 giugno XX+1.

Rischio Soccombenza: Probabile.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

C. Fondi a copertura di costi derivanti dalla definizione di contenziosi e da sentenze

- Esame della risposta ottenuta da uno dei 2 legali esterni (Legal Beta) - continua

2) ABC S.p.A. vs Vasile S.p.A.

In data 18 giugno XX è stata notificata la sentenza del secondo Grado della corte di Appello in merito al contenzioso per il contratto di Appalto con il ministero della Salute.

Mentre il primo Grado aveva condannato il nostro assistito al pagamento di un risarcimento di Euro 3.400.000, la sentenza di secondo grado della corte di Appello (allegata alla presente lettera) ha ribaltato la sentenza, escludendo dall'obbligo di risarcimento il nostro assistito.

Essendo scaduti i termini per il ricorso in cassazione in data 17 settembre XX, il processo può essere considerato definitivamente concluso.

Rimaniamo a Disposizione per ogni chiarimento e porgiamo i più cordiali saluti.

AVV. Mario Rossi
Legal Beta



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

C. Fondi a copertura di costi derivanti dalla definizione di contenziosi e da sentenze

- Ottenimento di ulteriori elementi probativi

In aggiunta alla risposta ottenuta dal legale esterno Legal Beta con riferimento ai contenziosi Guglielmini e Vasile, il revisore ha richiesto ed ottenuto evidenza delle relative sentenze e confermato il decadimento dei termini per il ricorso in cassazione in relazione al contenzioso Vasile.

Il revisore ha, inoltre, verificato che quanto riportato dal legale esterno fosse stato correttamente riflesso nella movimentazione del fondo rischi, ovvero un accantonamento in relazione al contenzioso Guglielmini ed un rilascio in relazione al contenzioso Vasile.

- Attestazioni della Direzione

Il revisore ha infine ottenuto la lettera di attestazione, attraverso la quale la Direzione conferma che:

«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 rilevanti, perdite potenziali per le quali debba essere effettuato un accantonamento in bilancio d'esercizio e/o consolidato, oppure evidenziate nelle note integrative, e utili potenziali che debbano essere evidenziati nelle note integrative. Tali potenzialità non includono le incertezze legate ai normali processi di stima necessari per valutare talune poste di bilancio in una situazione di normale prosecuzione dell'attività aziendale; [...]»

«Le assunzioni significative da noi utilizzate per effettuare le stime contabili sono ragionevoli. Vi abbiamo fornito tutti gli elementi e le informazioni in nostro possesso utili ai fini delle valutazioni da noi effettuate.»

- Conclusioni

Sulla base delle procedure di revisione svolte, il revisore ritiene di aver ottenuto elementi probativi sufficienti circa la completezza, misurazione e valutazione dei fondi rischi alla data di chiusura del bilancio, inclusa la conformità della relativa informativa di bilancio rispetto alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

D. Analisi della recuperabilità dell'attivo fisso immobilizzato (approccio semplificato)

La società ABC S.p.A. opera nel settore della componentistica automotive su scala nazionale e chiude il proprio bilancio al 31 dicembre.

Alla data di chiusura dell'esercizio la società ha individuato l'esistenza di indicatori di perdita durevole di valore e ha, pertanto, effettuato la stima del valore recuperabile del suo attivo fisso immobilizzato sulla base della capacità di ammortamento dei futuri esercizi, in accordo con quanto previsto dall'OIC 9, *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali*.

Si ipotizzi che la società abbia iscritti in bilancio al 31.12:

- cespiti A: valore netto contabile 600, vita utile residua 5 anni
- cespiti B: valore netto contabile 400, vita utile residua 5 anni
- avviamento: valore netto contabile 500, vita utile residua 5 anni.

I valori netti contabili dei cespiti A e B e dell'avviamento includono la quota di ammortamento maturata nell'esercizio in chiusura.

L'andamento prospettico della gestione, così come desunto dai piani aziendali più recenti a disposizione ufficialmente approvati dall'organo amministrativo competente, è riportato nella pagina successiva.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

D. Analisi della recuperabilità dell'attivo fisso immobilizzato (approccio semplificato)

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5	Totale
Ricavi	5.500	7.500	10.000	10.000	10.000	43.000
Costi variabili	(2.500)	(3.750)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(21.250)
Costi fissi	(3.000)	(3.000)	(3.000)	(3.000)	(3.000)	(15.000)
Oneri finanziari	(500)	(500)	(500)	(500)	(500)	(2.500)
Capacità di amm.to	(500)	250	1.500	1.500	1.500	4.250
Amm.to A	(120)	(120)	(120)	(120)	(120)	(600)
Amm.to B	(80)	(80)	(80)	(80)	(80)	(400)
Amm.to Avviamento	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(500)
Totale Amm-ti	(300)	(300)	(300)	(300)	(300)	(1.500)
Risultato netto	(800)	(50)	1.200	1.200	1.200	2.750
Capacità di ammortamento sufficiente					4.250	1.500

- Verifica dell'approvazione del piano aziendale

Il revisore deve innanzitutto ottenere evidenza che i piani aziendali utilizzati ai fini di questa stima siano quelli più recenti, così come ufficialmente approvati dall'organo amministrativo competente. A tal fine, il revisore ha richiesto e ottenuto evidenza della delibera dell'organo amministrativo che ha approvato il piano e ha verificato la corrispondenza del medesimo con quello utilizzato ai fini della suddetta stima, senza rilevare eccezioni.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

D. Analisi della recuperabilità dell'attivo fisso immobilizzato (approccio semplificato)

- Attività di verifica del piano aziendale

Sulla base dei documenti forniti dalla società e delle informazioni ottenute nel corso degli incontri di presentazione e di discussione del piano con la Direzione, il revisore ha pianificato ed eseguito le seguenti attività di verifica del piano:

- analisi del quadro macroeconomico e dell'andamento dei mercati in cui la società opera
 - comprensione del processo di formazione del piano e dei principali controlli effettuati sul medesimo
 - identificazione ed analisi delle principali assunzioni utilizzate nel determinare i principali indicatori economico finanziari e loro andamento nel periodo di piano, quali ricavi, costi di acquisto, costo del lavoro e oneri finanziari
 - analisi della coerenza delle assunzioni del piano con le previsioni del settore di riferimento
 - verifica dell'accuratezza matematica del modello, al fine di identificare eventuali errori di formula
 - confronto tra le principali assunzioni del piano e quelle corrispondenti utilizzate ai fini del precedente piano, e giustificazione degli scostamenti
 - confronto dei risultati consuntivi rispetto alle rispettive previsioni (effettuate negli esercizi precedenti) ed analisi delle principali differenze, al fine di comprendere l'accuratezza della Direzione nell'effettuare la stima dei dati di piano.
- Verifica della capacità di ammortamento predisposta dalla società

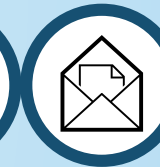
Dopo aver verificato la ragionevolezza del piano aziendale, il revisore ha verificato la correttezza delle quote di ammortamento relative ai cespiti A e B e all'avviamento considerate ai fini dell'esercizio di *impairment test* svolto in accordo all'approccio semplificato previsto dall'OIC 9. A tal fine, il revisore ha verificato che le aliquote di ammortamento applicate fossero consistenti con le rispettive vite utili residue, nonché con le previsioni di legge.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

D. Analisi della recuperabilità dell'attivo fisso immobilizzato (approccio semplificato)

- Attestazioni della Direzione

Il revisore ha infine ottenuto la lettera di attestazione, attraverso la quale la Direzione conferma, con specifico riferimento alla recuperabilità dell'attivo fisso immobilizzato, che:

«Non vi sono, in aggiunta a quanto illustrato in nota integrativa:

[...]

perdite durevoli di valore relative ad immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie ed investimenti fissi non utilizzati e/o obsoleti aventi un valore di bilancio rilevante che debbano essere svalutati per perdite di valore.»

«Vi abbiamo fornito tutte le informazioni e gli elementi rilevanti da noi considerati per valutare se le attività abbiano subito una perdita di valore durevole.»

- Conclusioni

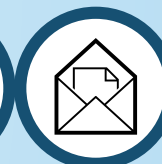
Sulla base delle procedure di revisione svolte, il revisore ritiene di aver ottenuto elementi probativi sufficienti circa la recuperabilità dell'attivo fisso immobilizzato, effettuato dalla società sulla base della capacità di ammortamento dei futuri esercizi, alla data di chiusura del bilancio, inclusa la conformità della relativa informativa di bilancio rispetto alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

E. Strumenti finanziari derivati

La società ABC S.p.A. è una finanziaria *captive* di un gruppo operante nel settore *automotive* e chiude il proprio bilancio al 31 dicembre.

Il revisore ha richiesto un inventario degli strumenti finanziari derivati in essere alla data di chiusura del bilancio, riconciliati con il bilancio di verifica. Inoltre, il revisore ha richiesto i relativi contratti stipulati con gli istituti di credito e la documentazione relativa alla relazione di copertura, per gli eventuali derivati trattati in *hedge accounting*.

Si ipotizzi che:

- il primo derivato sia un *Interest Rate Swap* stipulato a copertura del rischio di fluttuazione degli oneri da corrispondere su un sottostante finanziamento a tasso di interesse variabile: la società corrisponde un tasso fisso e ne riceve uno variabile.
- il secondo derivato sia un *Forward* su cambi USD/EUR. Alla scadenza del contratto, le parti si scambieranno il differenziale, calcolato su un valore nozionale di valuta estera pari a USD 50 migliaia, fra il valore determinato utilizzando il tasso di cambio USD/EUR a pronti (*spot*) alla data di stipula e il tasso di cambio a termine (*forward*) USD/EUR fissato dal contratto.

INVENTARIO CONTRATTI DERIVATI AL 31.12

Istituto	Tipologia	Numero	Data Stipula	Scadenza	Valuta	Importo	Tasso fisso contrattuale	Tasso variabile contrattuale	MTM In Euro
Banca A	IRS	11270663	22/11/2018	22/11/2023	Euro	800.000	0,18	ER365 3M	4.064
Istituto	Tipologia	Numero	Data Stipula	Scadenza	Valuta	Importo	Cambio Forward	Cambio di valutazione 31.12	MTM In Euro
Banca B	Cambio a Termine	250011202	18/06/2018	02/02/2019	USD	50.000	1,17	1,20	(2.691)



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

E. Strumenti finanziari derivati

- Inventario derivati e riconciliazione con la contabilità

Il valore dei derivati in termini di fair value deve essere riconciliato con il valore dei crediti finanziari e dei debiti finanziari per derivati iscritti nello stato patrimoniale.

- Predisposizione della lettera di richiesta informazioni agli istituti di credito

La lettera di richiesta informazioni ha lo scopo di ottenere conferma circa la completezza/esistenza e titolarità degli strumenti finanziari derivati della società e sul valore (fair value) attribuito agli stessi. Le informazioni da ottenere sono pertanto relative alla tipologia di operazioni in essere, alle loro caratteristiche contrattuali (*critical terms*) ed al valore (fair value) attribuito alla data di bilancio.

- Esame delle risposte ricevute

L'analisi delle risposte ricevute è finalizzata alla verifica del fair value rispetto a quanto contabilizzato dalla Società e alla corrispondenza dei *critical terms* contrattuali (data di stipula, data iniziale, data finale, nozionale, tassi di interesse, tassi di cambio) rispetto a quanto indicato dalla Società nei propri documenti e, nel caso di derivato di copertura, nella documentazione formale sulla relazione di copertura e nei test di efficacia della stessa.

- Verifica del test di efficacia

Nei casi in cui sia necessario effettuare la verifica della relazione economica in termini quantitativi (ad esempio quando l'elemento coperto e il derivato non sono strettamente allineati) il revisore può rivedere il test di efficacia effettuato dalla società o, qualora questa non abbia provveduto alla verifica, effettuare il test indipendentemente. Nei casi in cui l'elemento coperto e il derivato abbiano identici *critical terms*, il test può essere di natura qualitativa.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

E. Strumenti finanziari derivati

- Analisi della relazione di copertura e verifica della relativa contabilizzazione

Nel caso di derivato di copertura, il revisore provvede ad analizzare la documentazione formale (*hedging documentation*) preparata all'avvio (*inception*) della relazione di copertura dalla società in cui sono indicate:

- la conformità alle strategie e alle politiche aziendali,
- l'identificazione dell'elemento coperto e dello strumento di copertura,
- l'analisi qualitativa (e quantitativa, ove necessaria) della relazione economica,
- il rischio della controparte,
- il rapporto di copertura e
- l'analisi delle principali potenziali cause di inefficacia della relazione di copertura.

Mentre per il primo derivato la documentazione di cui sopra è resa disponibile dalla società ABC S.p.A., per il secondo derivato tale *hedging documentation* non è stata predisposta in quanto la direzione societaria non ha individuato una relazione di copertura altamente efficace a compensare la variabilità attesa sul tasso di cambio in USD verso il quale era esposta; tale strumento finanziario, non designato in apposita relazione di copertura, non può essere trattato contabilmente in base all'*hedge accounting*.

Il revisore ha pertanto verificato che la contabilizzazione sia stata effettuata in linea con i dettami dei principi contabili, ovvero che le variazioni di fair value siano state imputate:

- i. per il primo derivato (per la parte efficace), a patrimonio netto;
- ii. per il secondo derivato, a conto economico.



ISA 510



ISA 500-01



ISA 505



ISA 540

E. Strumenti finanziari derivati

- Attestazioni della Direzione

Il revisore ha infine ottenuto la lettera di attestazione, attraverso la quale la Direzione conferma, con specifico riferimento a strumenti finanziari derivati, che:

«Sono state portate a Vostra conoscenza tutte le informazioni relative ai seguenti punti, ove applicabili: [...]; impegni assunti o accordi stipulati in relazione a strumenti derivati riguardanti valute, tassi d'interesse, beni (ad es. merci o titoli) e indici; [...].»

«Nella nota integrativa del bilancio d'esercizio sono state fornite le informazioni in tema di strumenti finanziari e strumenti finanziari derivati richieste dall'art. 2427-bis, del Codice Civile. Tutte le attività e passività finanziarie, ed in particolare tutti gli strumenti finanziari derivati, compresi gli strumenti finanziari derivati impliciti ("embedded"), sono state rilevate e classificate in accordo con i principi contabili di riferimento, nonché corredate dall'informativa richiesta dai principi stessi. Tutta la documentazione a supporto è stata messa a Vostra disposizione.»

«Con riferimento alle operazioni di copertura, abbiamo messo a vostra disposizione tutta la documentazione necessaria per verificare il rispetto delle condizioni e dei requisiti di documentazione, così come dei parametri di efficacia, per tutte le operazioni di copertura. Con riferimento alle coperture su flussi di cassa (cash flow hedges), la società ha l'intenzione e la capacità di sostenere le transazioni previste come descritto nella documentazione a supporto della designazione dell'operazione di copertura.»

- Conclusioni

Sulla base delle procedure di revisione svolte, il revisore ritiene di aver ottenuto elementi probativi sufficienti circa la correttezza della misurazione e valutazione degli strumenti finanziari derivati alla data di chiusura del bilancio, inclusa la conformità della relativa informativa di bilancio rispetto alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Grazie