

REVISIONE LEGALE: BILANCIO CONSOLIDATO, CONTINUITA' AZIENDALE, CONSIDERAZIONE DI LEGGI E REGOLAMENTI

in collaborazione con



18 novembre 2018
16.00 - 19.30

TORINO INCONTRA
Via Nino Costa, 8
Sala Cavour

Presentazione

Moderatore

- **Dott. Massimo Boidi** – Dottore Commercialista

Relatori

- **Dott. Gianluca Coluccio** – Partner RIA Grant Thornton
- **Dott.ssa Roberta Cipollini**, Director RIA Grant Thornton
- **Dott.ssa Barbara Guglielmetti** – Senior Manager RIA Grant Thornton
- **Dott. Fabio Robaldo** – Supervisor RIA Grant Thornton

Argomenti della lezione

- **ISA 600 - La revisione legale del bilancio consolidato - casi particolari, tecniche di revisione, analisi delle componenti**
- **ISA 570 - Continuità aziendale**
- **ISA 250 - La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio**

La revisione legale del bilancio consolidato

Casi particolari, tecniche di revisione, analisi delle componenti e ISA 600

La revisione del bilancio di gruppo

Il principio ISA ITALIA 600 tratta delle considerazioni specifiche da applicarsi alle **revisioni contabili dei gruppi**.

Il revisore del gruppo è **interamente responsabile** della revisione del bilancio consolidato di gruppo.

Il principio definisce quindi **obiettivi, modalità e regole** che devono essere seguite dal revisore del gruppo per acquisire gli **elementi probativi sufficienti ed appropriati** in merito al processo di consolidamento su cui basare il proprio giudizio sul bilancio di gruppo.

Obiettivi

Gli obiettivi del revisore, in presenza di gruppi, sono i seguenti :

- a) stabilire se è in grado di assumere il ruolo di revisore del bilancio del gruppo;
- b) in caso di assunzione di tale ruolo:
 - i. comunicare chiaramente con i revisori delle componenti in merito all'ampiezza e alla tempistica del loro lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti e in merito ai relativi risultati;
 - ii. acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulle informazioni finanziarie delle componenti e sul processo di consolidamento, per esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio del gruppo sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Definizioni

RESPONSABILE DELL'INCARICO DI REVISIONE DEL GRUPPO – Il revisore legale, il partner o altra persona fisica nell'ambito del soggetto incaricato della revisione contabile, responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo e del suo svolgimento, nonché della relazione di revisione emessa sul bilancio del gruppo.

TEAM DI REVISIONE DEL GRUPPO – il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo, i partner ed il personale professionale che stabiliscono la strategia generale della revisione del bilancio del gruppo, comunicano con i revisori delle componenti, svolgono il lavoro sul processo di consolidamento e valutano le conclusioni di revisione tratte dagli elementi probativi come base per la formazione del giudizio sul bilancio del gruppo.

Definizioni

COMPONENTE– Un’impresa o un’attività per la quale la direzione del gruppo o della componente redige le informazioni finanziarie che devono essere incluse nel bilancio del gruppo

REVISORE DELLA COMPONENTE – Un revisore che, sulla base di quanto indicato dal team di revisione contabile del gruppo, svolge il lavoro sulle informazioni finanziarie relative alla componente ai fini della revisione contabile del gruppo

COMPONENTE SIGNIFICATIVA – Una componente individuata dal team di revisione del bilancio del gruppo che: i) sia individualmente significativa sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario ai fini del bilancio del gruppo; ovvero ii) è probabile che includa rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo, a motivo della sua specifica natura o delle sue specifiche circostanze

Definizioni-Componenti significative

L'ISA ITALIA 600 definisce in modo preciso la tipologia di lavoro di revisione che deve essere svolto sulle diverse componenti del gruppo. A tal fine si distinguono tre categorie di componenti:

- 1) Componenti significative sotto il **profilo economico, patrimoniale e finanziario**, ossia che superano taluni parametri finanziari come incidenza sul bilancio consolidato;
- 2) Componenti significative per i **rischi**, laddove sia probabile che tali componenti includano rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo, a motivo della loro specifica natura o di specifiche circostanze;
- 3) Componenti **non significative**.

Definizioni-Componenti significative

I parametri di riferimento indicati nell'ISA ITALIA 600 per definire una componente significativa possono essere ricomprese fra:

- Attività
- Passività
- Flussi di cassa
- Risultato economico
- Fatturato di gruppo.

Il principio di revisione non indica delle percentuali entro cui muoversi. La scelta è lasciata al **giudizio professionale** del revisore.

Definizioni-Componenti significative

Con riferimento al lavoro che deve essere svolto dal revisore sulle varie componenti costituenti un gruppo, l'ISA ITALIA 600 prevede che:

- sulle **componenti significative** sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario deve essere effettuata una **revisione completa** delle informazioni e dei dati inclusi nel bilancio consolidato, prendendo a riferimento la significatività stabilita per quella componente;
- sulle **componenti significative per i rischi** deve essere svolta una o più delle seguenti attività:
 - 1) **la revisione contabile** delle informazioni finanziarie della componente prendendo come riferimento la significatività per la componente;
 - 2) **la revisione di uno o più saldi contabili**, classi di operazioni o informativa afferenti ai probabili rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo;
 - 3) specifiche **procedure di revisione** a fronte dei rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo.
- sulle **componenti non significative** deve essere svolta **una analisi comparativa a livello di gruppo**, anche con riferimento ad aggregazioni a diversi livelli delle informazioni finanziarie di tali componenti.

Definizioni-Componenti significative

Di seguito una sintesi, con indicazione anche di possibili range entro cui muoversi:

<i>Guidelines:</i>		
Size of Component Benchmark to Group	Significant Component?	Response
If all > 15-25%	Yes	Comprehensive
If any >= 10%	Yes	Comprehensive or Targeted
If any between 5 and 10%	Maybe	Targeted
If all < 5%	No	Analytical

Regole

Le attività che il revisore del gruppo deve svolgere per raggiungere i propri obiettivi sono le seguenti:

- la **responsabilità** del revisore;
- l' accettazione e **mantenimento dell'incarico**;
- la definizione della **strategia** generale e del piano di revisione;
- la **comprensione del gruppo**, delle sue componenti e del contesto in cui operano;
- la conoscenza e la comprensione del **revisore della componente**;
- la definizione dei livelli di **significatività**, di soglia minima per il gruppo e per le componenti;
- la definizione di **risposte di revisione** appropriate per indirizzare i rischi di errori significativi;
- la definizione della **natura, tempistica ed estensione** del lavoro da svolgere sul processo di consolidamento;

Regole

- Gli eventi successivi, definizione delle procedure per **identificare** gli eventi che si verificano tra le date di riferimento delle informazioni finanziarie delle componenti e la data della relazione di revisione del bilancio di gruppo.
- le **comunicazioni** con il revisore della componente, definendo le modalità, i contenuti e la forma di tali comunicazioni;
- la valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli **elementi probativi** acquisiti
- la valutazione complessiva di eventuali **errori** identificati sia dal team di revisione del gruppo sia comunicati dai revisori della componente;
- le comunicazioni con la **direzione e i responsabili** delle attività di governance del gruppo;
- la **documentazione** del lavoro svolto sulle componenti.

Regole-Responsabilità del revisore di gruppo

Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo è responsabile della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del gruppo in conformità ai principi professionali, e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; egli è inoltre responsabile che la relazione di revisione emessa sia appropriata alle circostanze specifiche.

La relazione di revisione sul bilancio del gruppo **non** deve far riferimento ai revisori delle componenti, a meno che tale riferimento sia richiesto dalla legge o dai regolamenti.

In tal caso la relazione di revisione deve indicare che il riferimento al revisore della componente non riduce la responsabilità del soggetto incaricato della revisione per quanto riguarda il giudizio sul bilancio del gruppo.

Regole-Acettazione e mantenimento dell'incarico

In applicazione del principio di revisione ISA ITALIA n. 220, il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve stabilire se si può ragionevolmente ritenere di poter acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al processo di consolidamento, nonché alle informazioni finanziarie delle componenti, su cui basare il giudizio sul bilancio del gruppo.

A tale scopo, il team di revisione del gruppo deve acquisire una comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano sufficiente ad identificare le componenti che potrebbero essere significative.

Laddove il lavoro di revisione sulle informazioni finanziarie di tali componenti sia svolto da altri revisori, il responsabile della revisione contabile del gruppo deve valutare se il team di revisione del gruppo potrà essere coinvolto nel lavoro dei revisori delle componenti nella misura necessaria ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Regole-Accettazione e mantenimento dell'incarico

Le informazioni acquisite in sede di definizione della proposta, andranno poi formalizzate al fine di identificare puntualmente il tipo di lavoro che il revisore di gruppo svolgerà su ciascuna componente di gruppo.

Le stesse, pertanto, saranno formalizzate nella proposta al cliente.

Società	Perimetro consolidamento	Tipo di lavoro	Revisore
XXX S.p.A.	Controllata	Full Audit/Revisione legale	GT
YYY S.p.A.	Collegata	Limited Review	GT
ZZZ S.p.A.	Altre imprese	Desk review	altro

Regole-Strategia generale e piano di revisione

Il team di revisione del gruppo deve definire una **strategia generale della revisione** del gruppo e sviluppare un **piano di revisione** in conformità al principio di revisione ISA ITALIA 300.

Il **responsabile** dell'incarico di revisione del gruppo deve effettuare il riesame della strategia generale della revisione del gruppo e del piano di revisione.

Regole-Strategia generale e piano di revisione

1. → INTRODUCTION AND CONTACT INFORMATION¶

- 1.1 → Definitions and overview¶
- 1.2 → Professional standards applied in Group Audit¶
- 1.3 → Acknowledgment of Group Audit Instructions¶
- 1.4 → Group Engagement Team contact information¶
- 1.5 → Communication protocols¶

¶

2. → KEY INFORMATION¶

- 2.1 → Group overview¶
- 2.2 → Group financial reporting framework¶
- 2.3 → Related parties¶
- 2.4 → Significant risks¶
- 2.5 → Significant changes from prior period¶

¶

3. → WORK TO BE PERFORMED¶

- 3.1 → Type of work to be performed¶
- 3.2 → Early warning memorandum¶
- 3.3 → Completion memorandum¶
- 3.4 → Workpaper access and review¶
- 3.5 → Documentation assembly and retention¶

¶

4. → TIMETABLE, DELIVERABLES, AND OTHER ATTACHMENTS¶

- 4.1 → Group Audit timetable¶
- 4.2 → Deliverables and due dates¶
- 4.3 → Other attachments → ¶

Interruzione di sezione (pagina successiva)

Regole-Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano

Al revisore è richiesto di **identificare e valutare i rischi** di errori significativi mediante l'acquisizione di una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera.

Il team di gruppo deve:

- a) approfondire la comprensione del **gruppo**, delle sue **componenti** e del **contesto** in cui operano, inclusi i controlli a livello di gruppo, acquisita durante la fase di accettazione o di mantenimento dell'incarico;
- b) acquisire una comprensione del **processo di consolidamento**, incluse le istruzioni impartite alle componenti da parte della direzione del gruppo.

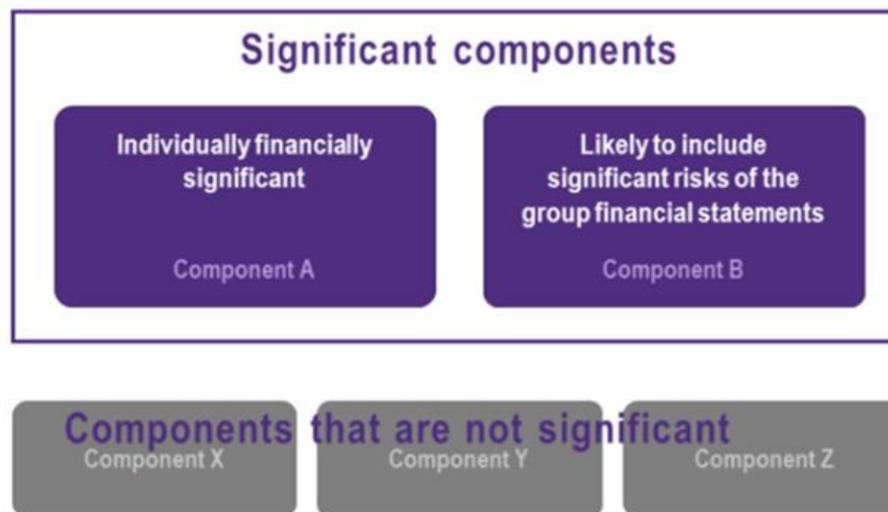
Regole-Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano

Il team di revisione del gruppo deve acquisire una comprensione del gruppo sufficiente a:

- a) confermare o modificare la sua identificazione iniziale delle **componenti** che potrebbero essere **significative**;
- b) identificare e valutare i **rischi di errori significativi** nel bilancio del gruppo, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Regole-Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano

Scoping the group audit



Regole-Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano

Significance of component and applicable responses



Work to be performed
by component auditors



Group audit instruction

Individually financially significant

Audit of the financial information
of the component using
component materiality

Likely to include significant risks
of material misstatement of the
group financial statements

Audit of the financial information of
the component using component
materiality

Audit of one or more classes of
transactions, account balances, or
disclosures

Specified audit procedures

Not significant

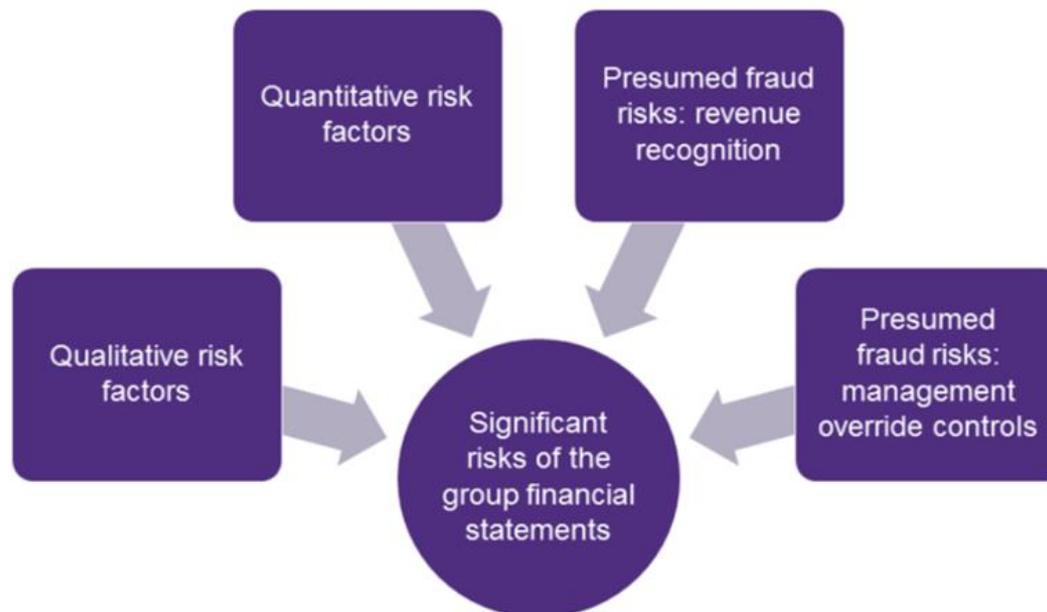
Analytical procedures at group level

One or more of the following on the
individual components selected to
obtain sufficient appropriate audit
evidence (if necessary):

1. Audit of the financial information of the component using component materiality
2. Audit of one or more classes of transactions, account balances, or disclosures
3. Review of the financial information of the component using component materiality
4. Specified audit procedures

Regole-Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano

Significant risks

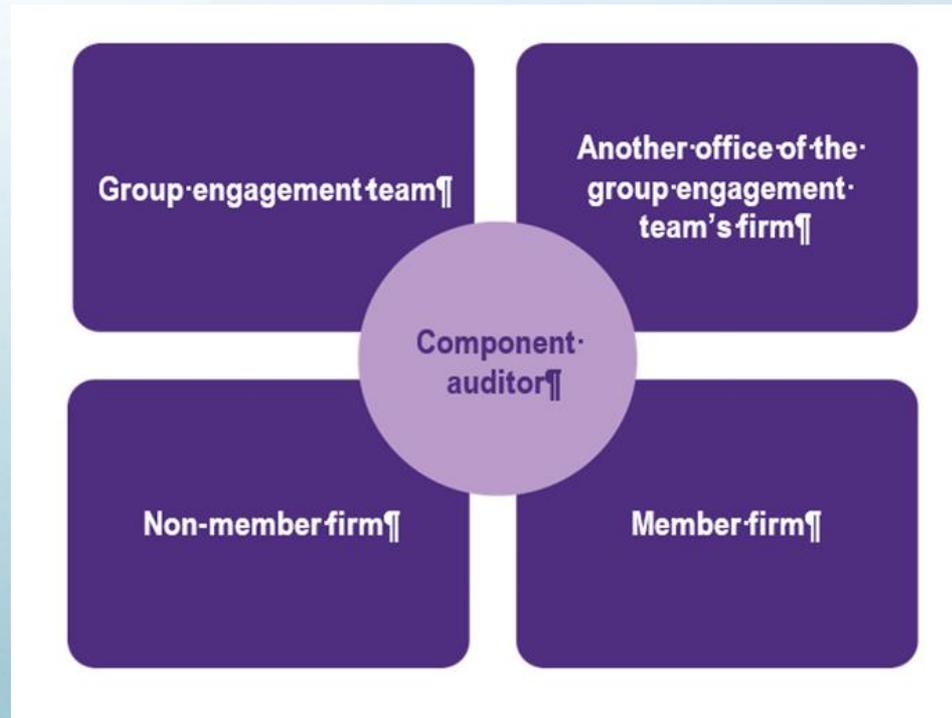


Regole-Conoscenza e comprensione dei revisori delle componenti

Nei casi in cui vengono coinvolti i revisori della componente per lo svolgimento del lavoro sulle informazioni finanziarie relative alla componente, il team di revisione del gruppo deve acquisire una comprensione in merito:

- a) al fatto se il revisore della componente comprenda e si conformi ai **principi etici** applicabili per la revisione contabile del gruppo e, in particolare, se sia **indipendente**;
- b) alla **competenza professionale** del revisore della componente;
- c) al fatto se il team di revisione del gruppo potrà essere **coinvolto** nel lavoro del revisore della componente nella misura necessaria ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati;
- d) al fatto se il revisore della componente operi in un contesto regolamentare che preveda un'effettiva supervisione sui revisori.

Regole-Conoscenza e comprensione dei revisori delle componenti



Regole- Significatività

Il team di revisione del gruppo deve determinare quanto segue:

- la **significatività** per il bilancio del **gruppo** nel suo complesso, in fase di definizione della strategia generale di revisione;
- il livello o i livelli di significatività da considerare per particolari **classi di operazioni, saldi contabili o informativa** se, nelle circostanze specifiche del gruppo, per tali particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa di bilancio, ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo minore rispetto alla significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso, possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio del gruppo;

Regole- Significatività

- la significatività per quelle **componenti** ove i revisori svolgono una revisione contabile completa o limitata ai fini della revisione del gruppo. Al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel bilancio del gruppo superi la significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso, la significatività per la componente deve essere minore della significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso;
- la soglia oltre la quale gli errori non possono essere considerati come chiaramente trascurabili per il bilancio del gruppo (TA).

Laddove i revisori delle componenti svolgono la revisione ai fini della revisione contabile del gruppo, il team di revisione del gruppo deve valutare l'appropriatezza della “**significatività operativa per la revisione**” determinata al livello della componente.

Regole- Significatività

Component materiality



When used

- Audit of component's financial information
- Review of component's financial information
- Otherwise group materiality is used as determined by the group auditor



Who determines

- Group engagement team is required to determine and communicate component materiality
- Either the group or component auditor can determine the component performance materiality

Regole- Significatività

Methods for determining component materiality

Set lower than group materiality*

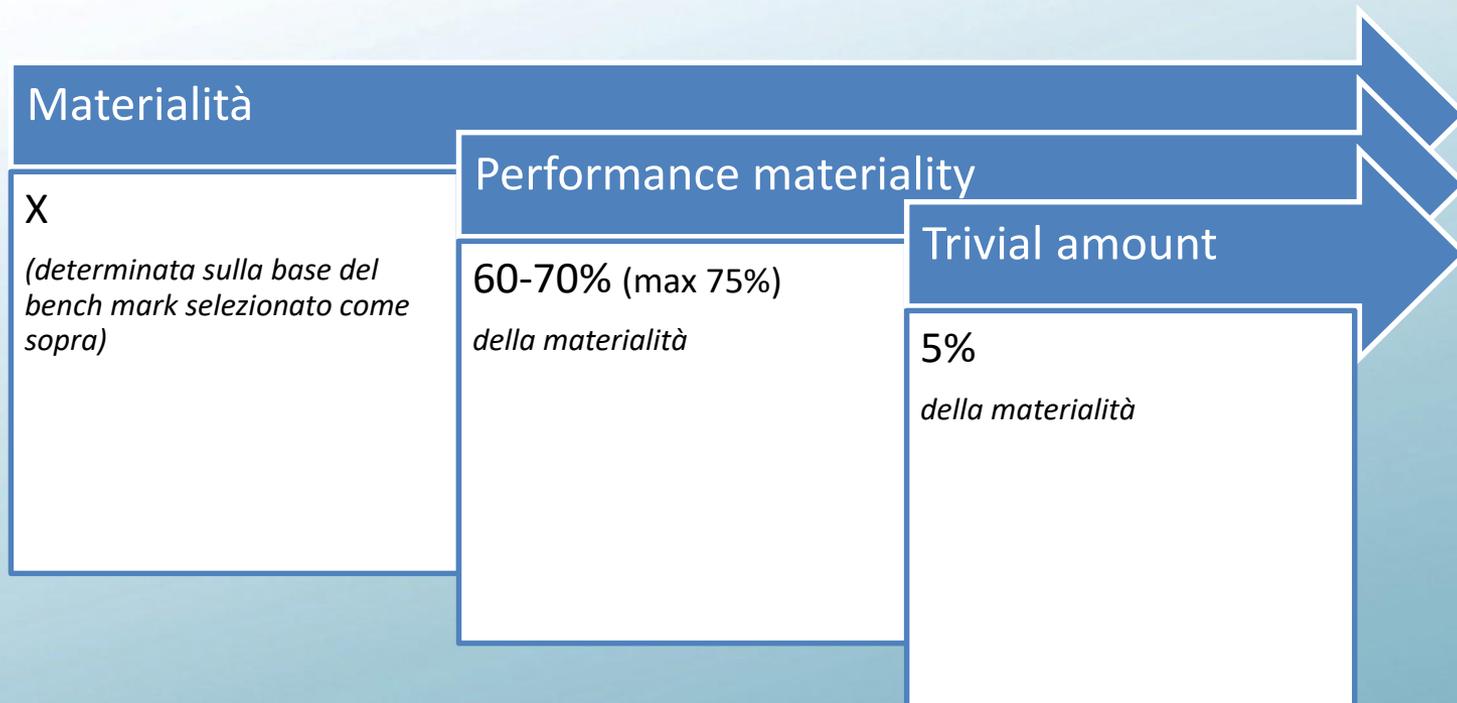


Component significance
and scoping

- Judgmental approach
- Reasonable measurement percentage applied to an appropriate benchmark

Benchmark	Measurement percentage
Profit before tax	Up to 10%
Equity/net assets (except employee benefit plans)	Up to 10%
Gross profit	Up to 4%
Earnings before interest, tax, depreciation, and amortization (EBITDA)	Up to 5%
Total revenues	Up to 3%
Total expenses	Up to 3%
Total assets	Up to 2%

Regole- Significatività



Regole- risposte di revisione ai rischi identificati e valutati

Al revisore è richiesto di definire e mettere in atto risposte di revisione appropriate per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi nel bilancio

Il team di revisione del gruppo deve determinare la **tipologia di lavoro** che deve svolgere, o che i revisori delle componenti devono svolgere per suo conto, sulle informazioni finanziarie delle componenti.

Il team di revisione del gruppo deve anche determinare la natura, la tempistica e l'estensione del suo coinvolgimento nel lavoro dei revisori delle componenti.

Regole- Processo di consolidamento

Il team di revisione del gruppo acquisisce una comprensione dei **controlli** a livello di gruppo e del **processo di consolidamento**, incluse le istruzioni impartite alle componenti dalla direzione del gruppo.

Il team di revisione del gruppo deve **definire** e **svolgere** le **procedure di revisione** conseguenti sul processo di consolidamento in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi nel bilancio del gruppo derivanti dal processo di consolidamento.

Il team di revisione del gruppo deve anche valutare se tutte le **componenti** siano state **incluse** nel bilancio del gruppo.

Il team di revisione del gruppo deve valutare l'**appropriatezza**, la **completezza** e l'**accuratezza** delle **rettifiche** e delle riclassificazioni relative al consolidamento e deve valutare se sussistano fattori di rischio di frode o indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione.

Regole- Processo di consolidamento

Il revisore deve verificare il trattamento delle:

- | | |
|---------------------------------|------------------------|
| ➤ Società controllate | cons. integrale |
| ➤ Società a controllo congiunto | cons. proporzionale* |
| ➤ Società collegate | valutazione all'equity |
| ➤ Altre partecipazioni | non consolidate |

ai fini della verifica della corretta definizione dell'area di consolidamento

Attenzione pertanto alle:

- ✓ operazioni di acquisto e/o cessione di partecipazioni per identificare le variazioni dell'area di consolidamento;
- ✓ eccezioni alle normali regole di consolidamento per verificare se accettabili (es. controllate irrilevanti).

*Se in ambito IAS/IFRS valutazione all'equity

Regole- Eventi successivi

Quando il team di revisione del gruppo o i revisori delle componenti svolgono la revisione sulle informazioni finanziarie delle componenti, il team di revisione del gruppo o i revisori delle componenti devono svolgere le procedure volte ad identificare gli eventi che, in tali componenti, si verificano tra le date di riferimento delle informazioni finanziarie delle componenti e la data della relazione di revisione sul bilancio del gruppo, e per i quali possa essere necessario apportare rettifiche o dare informativa nel bilancio del gruppo.

Laddove i revisori delle componenti svolgono un lavoro diverso dalla revisione contabile delle informazioni finanziarie delle componenti, il team di revisione del gruppo deve richiedere ai revisori delle componenti di essere informato qualora questi vengano a conoscenza di eventi successivi per i quali possa essere necessario apportare una rettifica o dare informativa nel bilancio del gruppo.

Regole-Comunicazione con il revisore della componente

Il team di revisione del gruppo deve **comunicare** le sue richieste al revisore della componente in modo tempestivo.

Tali comunicazioni devono esporre il **lavoro da svolgere**, e il relativo **utilizzo** da parte del team di revisione del gruppo, nonché la **forma** e il **contenuto** delle comunicazioni del revisore della componente con il team di revisione medesimo.

Regole-Comunicazione con il revisore della componente

Review of component auditor's workpapers is dependent upon...



Meeting with component management or the component auditor to obtain an understanding of the component and its environment



Participating in the closing and other key meetings between the component auditor and component management



Reviewing other relevant parts of the component auditor's workpapers



Audit of the financial information

Reviewing the component auditor's overall audit strategy and audit plan

Performing risk assessment procedures to identify and assess the risk of material misstatement at the component

Designing and performing further audit procedures



Review of component auditor's workpapers

Regole-Comunicazione con il revisore della componente

Invio delle istruzioni ai revisori della componente

Il revisore del gruppo:

- definisce la materialità da assegnare alle componenti (è possibile utilizzare anche la materialità “locale”)
- predispone ed invia delle **istruzioni di gruppo**

Le istruzioni devono essere adeguatamente dettagliate per consentire una comprensione sufficiente del gruppo e del processo di consolidamento. Una buona comunicazione con i revisori secondari è infatti essenziale ai fini dell’assunzione della responsabilità da parte del revisore principale.

Le istruzioni vengono inviate a **tutti** i revisori delle componenti incluse nel bilancio consolidato prima dell’inizio delle attività di revisione sul gruppo.

Regole-Comunicazione con il revisore della componente

Le istruzioni includeranno informazioni e indicazioni di dettaglio con riferimento a:

- **lavoro da svolgere** e uso che verrà fatto del lavoro;
- **principi di revisione** da utilizzare e principi contabili adottati dalle componenti ai fini del bilancio consolidato di gruppo;
- identificazione e descrizione delle **informazioni finanziarie** da assoggettare a revisione (bilancio, group reporting package);
- richiesta di conferma di collaborazione con il team centrale;
- conferma dei **principi etici** ed in particolare dell'**indipendenza**;

Regole-Comunicazione con il revisore della componente

- **significatività** per la componente (materialità);
- **rischi significativi** per il bilancio consolidato e richiesta di comunicazione di rischi significativi identificati dalla componente;
- elenco delle **parti correlate**;
- richiesta di dare comunicazione sulla conformità a **leggi e regolamenti**;
- richiesta di dare comunicazione su eventuali carenze significative a livello di sistema di **controllo interno**;
- richiesta di comunicare **ogni altro elemento significativo** che debba essere portato all'attenzione degli organi di
- governance della capogruppo.

Regole-Comunicazione con il revisore della componente

Le istruzioni includeranno inoltre indicazioni di dettaglio con riferimento a:

- **scadenze** per l'invio della documentazione al revisore principale e per la conclusione del lavoro;
- **documenti finali** da inviare al revisore principale (copia delle informazioni finanziarie revisionate, relazione di revisione e memorandum);
- dettaglio delle **differenze di revisione** da allegare ai documenti finali (SUM);
- necessità di svolgere l'esame degli **eventi successivi** fino alla data di emissione della relazione di revisione sul bilancio consolidato da parte del revisore principale;
- requisiti di **archiviazione e conservazione** delle carte di lavoro.

Regole-Comunicazione con il revisore della componente

E' importante mantenere una **costante comunicazione** con i revisori secondari durante tutto il periodo di svolgimento della revisione sul bilancio consolidato al fine di:

- identificare tempestivamente eventuali **problematiche** inattese sulle componenti;
- discutere le problematiche identificate con la **Direzione** della capogruppo per una appropriata soluzione delle stesse;
- valutare in dettaglio gli **esiti** delle revisioni svolte sulle componenti dai revisori secondari e discutere eventuali aspetti non chiari;
- valutare la necessità di procedere al **riesame della documentazione** della revisione di una o più componenti.

Regole-Comunicazione con il revisore della componente

Di seguito alcuni esempi di documentazione delle comunicazioni col revisore della componente:



completion
memorandum



review wps



PDL



audit instructions



wps tracking

EIP/ESRI

Novità per i gruppi in cui sono presenti EIP

- Per le controllate da EIP, le controllanti un EIP, le società sottoposte a comune controllo con EIP se residenti in Italia, sempreché con i requisiti di cui all'art. 2433 c.c.:
- la revisione legale non può essere conferita al Collegio Sindacale
- l'incarico deve avere durata di 3 esercizi
- possibilità di rinnovo illimitata

Precisazione: Gli incarichi di durata novennale attribuiti prima del 5 agosto

2016 alle società del gruppo potranno arrivare a scadenza naturale anche se

la durata complessiva residua supera i tre esercizi

- Se non residenti in Italia: si applica la disciplina dello Stato di riferimento

Novità per i gruppi in cui sono presenti EIP (segue)

REVISORE UNICO DI GRUPPO

- ▶ Possibile una procedura di selezione che è diretta ad individuare un **unico revisore** per tutto il gruppo
- ▶ Per i soggetti non quotati l'incarico dovrà essere **triennale**, rinnovabile
- ▶ Vincolo per gli organi di controllo delle controllate di formulare la stessa proposta della controllante quotata

GRUPPI CON PIU' EIP

- ▶ Ogni EIP deve effettuare una **gara** ex art. 16 Reg. 537/14
 - ▶ È possibile ipotizzare un'**unica gara** che rispetti i requisiti dell'art. 16 per ogni EIP e quindi valga come gara per ogni EIP a condizione che:
 - ▶ l'organizzazione della gara unica coinvolga tutti i CCIRC degli EIP del gruppo secondo le regole previste dal predetto art. 16
 - ▶ a seguito della gara, ogni EIP segua un procedimento di proposta dell'organo di controllo e di approvazione dell'assemblea del conferimento di un incarico di nove anni

Esempio di Presentazione preliminare alla proposta di audit

Nel seguente prospetto abbiamo riportato una sintesi del piano di lavoro e degli onorari stimati per la revisione contabile del Gruppo xxx.

Ipotesi 1: con revisione legale dei conti per Axa Residence spa e Gestiport 86 Spa

Società	Attività di verifica	Ore	€
Aurelia '80 spa	Revisione legale bil.civillistico ex art.14 Dlgs 39/2010	260	18.000
Aurelia '80 spa	Revisione legale bil.consolidato ex art.14 Dlgs 39/2010	60	4.000
European Hospital	Revisione legale bil.civillistico ex art.14 Dlgs 39/2010	170	12.000
Samadi spa	Revisione legale bil.civillistico ex art.14 Dlgs 39/2010	110	7.500
Casa di cura s. Antonio da Padova srl	Revisione legale bil.civillistico ex art.14 Dlgs 39/2010	110	7.500
Video 1 srl in liq.	Revisione volontaria	40	3.000
Radio ies srl	Desk review ai soli fini del consolidato	10	-
Axa residence spa	Revisione legale bil.civillistico ex art.14 Dlgs 39/2010	70	5.000
Gestiport 86 spa	Revisione legale bil.civillistico ex art.14 Dlgs 39/2010	70	5.000
Finaur srl	Desk review ai soli fini del consolidato	10	-
Ram spa	Limited review ai soli fini del consolidato	20	-
		930	62.000

Società	Attività di verifica	Ore	€
Città di Roma	Revisione legale bil.civillistico ex art.14 Dlgs 39/2010	150	11.000

I suddetti onorari si riferiscono ad ogni anno del triennio 2019-2021 e possono essere adeguati, previa condivisione tra le parti, in presenza di sopravvenute circostanze che incidono significativamente in aumento o diminuzione dei tempi di lavoro stimati. Gli onorari sono al netto dell'Iva e delle spese di segreteria/informatiche.

Esempio di Presentazione preliminare alla proposta di audit

La revisione legale ex art 14 DLgs 39/2010 prevede:

revisione contabile del bilancio (d'esercizio ovvero consolidato) ai sensi della lettera a) comma1 dell'art.14 del citato Decreto;

l'attività di verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera b) del citato Decreto;

la verifica sulla coerenza della relazione sulla gestione prevista dall'articolo 14, comma 2, lettera e) del Decreto con il bilancio d'esercizio e della sua conformità alle norme di legge sempre ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e) del Decreto, come modificato dal Decreto Legislativo 18 agosto 2015, n. 139.

le attività volte alla sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali della Società (modello UNICO, modello IRAP e modello 770 Semplificato/Ordinario).

Le suddette attività sono svolte in conformità ai nuovi principi di revisione ISA Italia, risultanti dalla collaborazione con le associazioni e gli ordini professionali (l'Associazione Italiana Revisori Contabili - Assirevi, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - CNDCEC e l'Istituto Nazionale Revisori Legali – INRL) su base convenzionale, e CONSOB, ai sensi degli articoli 11 e 12 del D.lgs. 39/2010.

Le procedure di revisione limitata e desk review consistono:

- la prima nello svolgimento di talune procedure di verifica, tipiche dell'audit, sulle voci più significative del bilancio;
- le seconde in un esame del bilancio attraverso analisi comparative nel tempo ed eventuali richieste di informazioni sulle variazioni più significative.

All'interno della proposta di audit ...

.....il lavoro sul bilancio consolidato riguarderà:

1. verifica della correttezza e completezza del perimetro di consolidamento;
2. verifica dell'omogeneità dei principi contabili adottati dalle società comprese nell'area di consolidamento;
3. esame delle schede di consolidamento di ciascuna società inclusa nell'area di consolidamento;
4. verifica della corretta eliminazione dei saldi e delle operazioni e degli utili infragruppo;
5. verifica dell'eliminazione del valore contabile delle partecipazioni con il relativo patrimonio netto;
6. verifica della corretta forma di presentazione del bilancio consolidato, della nota integrativa e della relazione sulla gestione secondo le norme di legge.

Le modalità di svolgimento dell'incarico sono sinteticamente riportate nell'Allegato

1.

(ISA 570)



Continuità aziendale (ISA 570)

Riferimenti normativi sulla continuità aziendale

IAS 1

«La Direzione valuta la capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento»

OIC 11

«finalità e postulati del bilancio d'esercizio: è stato inserito tra i postulati di bilancio la prospettiva di continuità aziendale»

Art. 2423-bis CC

«La valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva di continuazione dell'attività»

Continuità aziendale (ISA 570)

Presupposto della continuità aziendale

Il bilancio è redatto assumendo che l'impresa operi e continui ad operare nel prevedibile futuro come un'entità in funzionamento.



Quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato, le attività e le passività vengono contabilizzate in base al presupposto che l'impresa sarà in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività durante il normale svolgimento dell'attività aziendale.

La valutazione del revisore della continuità aziendale Cosa chiedersi?

- Esistano eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento?
- La direzione ha già svolto una valutazione preliminare in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento?
- Sono stati individuati eventi o circostanze che considerati singolarmente o nel loro complesso possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale?
- Quali sono i piani della direzione per affrontare tali eventi o circostanze?

Continuità aziendale (ISA 570)

Responsabilità della direzione (OIC 11. par 22 ss)

Valutare la sussistenza del presupposto di continuità aziendale per un periodo di almeno 12 mesi dalla data di bilancio

Non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non si sono ancora accertate cause di scioglimento di cui all'art. 2484 cc

La valutazione delle voci di bilancio è fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo peraltro conto, nell'applicazione dei principi di volta in volta rilevanti, del limitato orizzonte temporale residuo

Vengono identificate significative incertezze in merito a tale presupposto

Nella nota integrativa dovranno essere chiaramente fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze

Cosa fa il revisore?

- a) Il revisore valuta la bontà (ragionevolezza) dei presupposti utilizzati come base della valutazione della direzione a supporto della continuità attraverso:
1. L'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio;
- a) Concludendo attraverso l'analisi di tali elementi se esista un incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come entità in funzionamento;
- b) Predisposizione di una relazione di revisione in conformità al presente principio.

Continuità aziendale (ISA 570)

Responsabilità del revisore

La sopravvivenza o il fallimento di un'impresa in difficoltà non può essere sempre e comunque prevista.



Un giudizio positivo sul bilancio non garantisce la sopravvivenza della società.
La responsabilità del revisore è limitata ai compiti che gli sono propri.

Valutare l'appropriato utilizzo da parte della direzione del presupposto di continuità aziendale.

Considerare se vi siano incertezze significative tali da doverne dare informativa in bilancio.

Operare nel rispetto dei principi di revisione.

Procedure di revisione

Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esista o meno un'incertezza significativa mediante lo svolgimento di procedure di revisione, includendo ad esempio:

Richiesta alla direzione di effettuare una valutazione della continuità aziendale, laddove non abbia già provveduto.

Valutazione dei piani della direzione, della relativa attuabilità e della misura in cui la realizzazione degli stessi possa migliorare la situazione.

Valutazione dell'attendibilità dei dati sottostanti utilizzati per predisporre la previsione dei flussi di cassa.

Stabilire se le assunzioni sottostanti a tale previsione siano adeguatamente supportate.

Considerare se, dopo la data in cui la direzione ha effettuato la propria valutazione, si siano resi disponibili ulteriori fatti o informazioni.

Richiesta di attestazioni scritte alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, relative ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità.

Esempi di indicatori di rischio esterno

Difficoltà incontrate da aziende simili nel medesimo settore

Nuove leggi pregiudizievoli all'attività svolta dall'azienda

Mancato od incerto rinnovo di concessioni/autorizzazioni necessarie all'esercizio dell'attività svolta dall'azienda

Significativi contenziosi legali/fiscali, rischio di espropriazione di beni aziendali

Indicatori di rischio economico, patrimoniale e finanziario

Andamento
negativo

Rifiuto linee
di credito

Assenza di
cash flow

Inadempienze
contrattuali

Anomali
incrementi
di attivo
circolante

Mancato
versamento
contributi
previdenziali

Erosione
Patrimonio
Netto

CCN
Negativo

Indicatori di rischio gestionale

Rassegna delle dimissioni da parte di Amministratori, Sindaci e/o uscita del personale dirigenziale "chiave" senza che sia sostituito

Perdita di mercati fondamentali, di concessioni o di fornitori

Previsioni negative dei flussi di cassa, degli equilibri patrimoniali, dei risultati economici

Incapacità di evadere gli ordini

Esempi di indicatori mitiganti

Possibilità di cedere attività eccedenti o di rinviare l'acquisto di nuove attività

Possibilità di ottenere finanziamenti, ristrutturare e rinnovare le scadenze del debito

Possibilità di incrementare il capitale sociale

Capacità di ridurre i costi o agire internamente sulla marginalità

Capacità di entrare in mercati alternativi

Nel caso di gruppi, capacità della controllante e/o consociate di supportare la società

Procedure di revisione aggiuntive

Ottenere la valutazione della direzione sulla capacità di continuare a operare come un'entità di funzionamento

Verificare l'attendibilità dei flussi di cassa prospettici, dei business plan e delle relative assunzioni

Analizzare gli eventi successivi al bilancio

Ottenere opportune attestazioni scritte dalla direzione della società

Analisi del current trading

Verifica della capacità di evadere gli ordini, analisi dei contratti di finanziamento e valutazione della capacità a ripagare i debiti

Continuità aziendale (ISA 570)

Responsabilità degli Amministratori

Se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale risulta appropriato ma esiste un'incertezza significativa gli Amministratori devono darne adeguata informativa nella nota integrativa del bilancio:

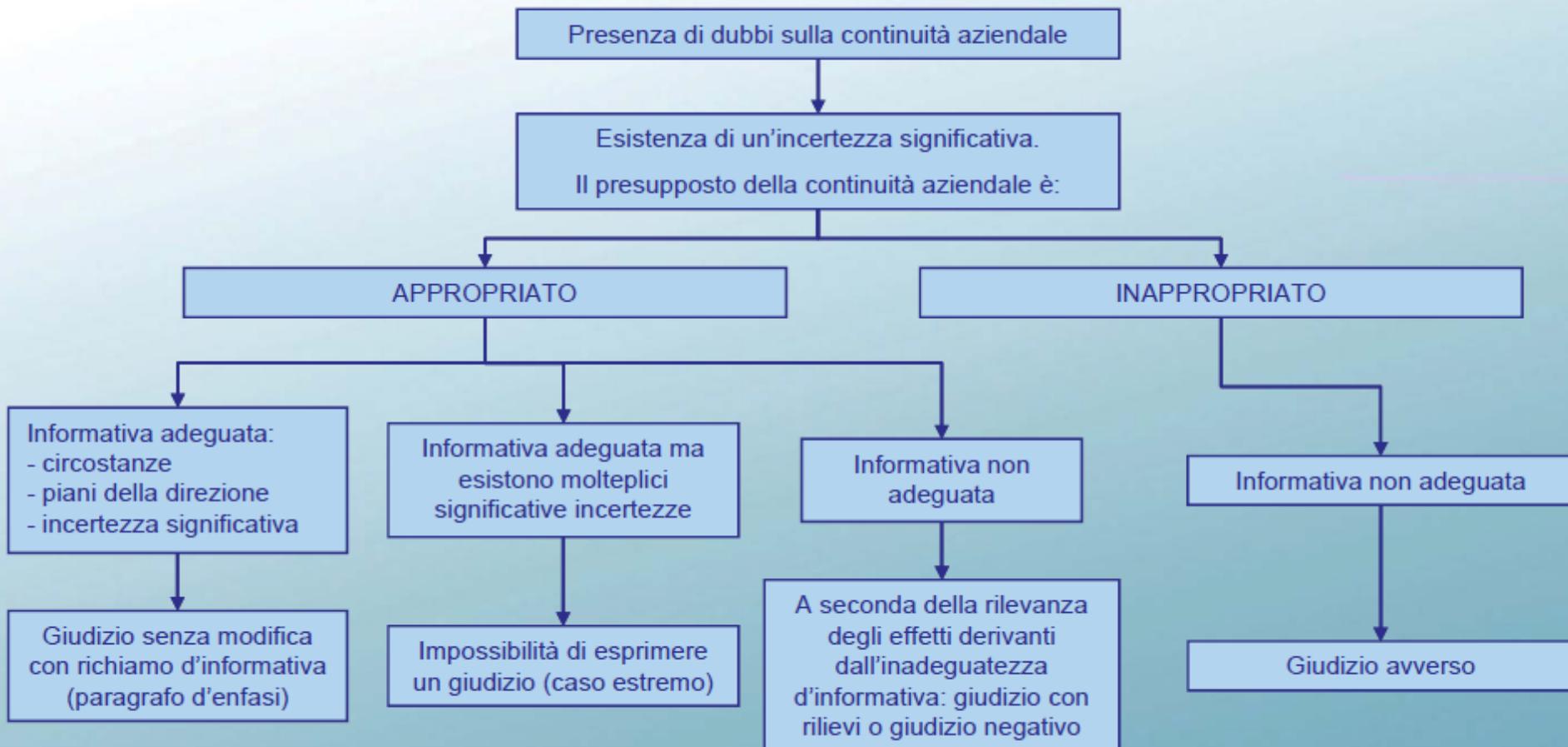
- descrivere i principali eventi e circostanze che originano l'incertezza, da un punto di vista economico e/o patrimoniale e/o finanziario;
- descrivere le azioni poste in essere dalla direzione per far fronte a tali eventi e circostanze;
- evidenziare chiaramente che esiste un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare



Il livello di adeguatezza dell'informativa di bilancio influisce sulla tipologia di giudizio.

Continuità aziendale (ISA 570)

Effetti sul giudizio professionale



Il principio ISA Italia n.250:

**La considerazione di leggi e regolamenti nella
revisione contabile del bilancio**

Oggetto del principio di Revisione ISA 250

Il principio di revisione ISA 250 tratta della responsabilità del revisore nel considerare leggi e regolamenti durante lo svolgimento della revisione contabile del bilancio.



EFFETTO DI LEGGI E REGOLAMENTI

Leggi e regolamenti rappresentano il quadro normativo e regolamentare cui un'impresa è soggetta nonché gli effetti che hanno impatto sul bilancio in termini di importi e informativa. Gli effetti variano a seconda del settore in cui un'impresa opera (settore fortemente regolamentati ad es. banche). Altre leggi e regolamenti disciplinano l'attività dell'impresa da un punto di vista più generale (legge tutela salute, sicurezza sul lavoro, etc.)

EFFETTO DI LEGGI E REGOLAMENTI



SANZIONI

La non conformità a leggi e regolamenti può portare a sanzioni, controversie legali, o altre conseguenze che possono avere un effetto significativo sul bilancio.

RESPONSABILITA'

La responsabilità connessa alla conformità a leggi e regolamenti compete alla direzione dell'impresa con la supervisione delle attività di governance.
È responsabilità del revisore identificare errori significativi nel bilancio dovuti alla conformità a leggi e regolamenti, deve acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Segue

I limiti del caso: non individuare errori significativi.

Gli effetti potenziali dei limiti intrinseci sulla capacità del revisore di individuare errori significativi sono maggiori per le seguenti ragioni:

Leggi e regolamenti che influiscono sugli aspetti operativi dell'impresa e non sul bilancio e che non sono rilevati dai SI per la redazione dell'informazione finanziaria

Comportamenti fraudolenti, falsificazione, mancata registrazione di operazioni attestazioni errate, etc.

La non conformità di un atto costituisce oggetto di decisione di natura giuridica da parte dell'autorità giudiziaria

RESPONSABILITÀ DEL REVISORE in relazione a due categorie di leggi e regolamenti

- A. Leggi e regolamenti il cui effetto è diretto sulla determinazione degli importi e dell'informative nel bilancio (tributari e previdenziali)

Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti riguardanti la conformità alle disposizioni di quelle leggi e regolamenti (impatto diretto sul bilancio).

- B. Leggi e regolamenti che non hanno effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informative nel bilancio, ma fondamentali per altri aspetti operativi (ad es. per evitare sanzioni, o in merito a materia ambientale) e che in ultimo potrebbero avere effetto sul bilancio

Il revisore deve porre in essere specifiche procedure di revisione volte a favorire l'identificazione della non conformità a leggi e regolamenti.

OBIETTIVI

A. Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati circa la conformità alle disposizioni a leggi e regolamenti di cui è riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa nel bilancio.

B. Svolgere specifiche procedure di revisione volte a favorire l'identificazione di casi di non conformità ad altre leggi e regolamenti che possono avere un effetto significativo sul bilancio.

C. Adottare misure appropriate nei casi di non conformità o di sospette non conformità a leggi e regolamenti identificati nel corso della revisione aziendale

Non conformità: atto omissivo o commissivo intenzionale o non compiuto dall'impresa contrario a legge

La considerazione della conformità alle leggi e ai regolamenti da parte del revisore

Nell'ambito della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera in conformità all'ISA n.315 il revisore deve acquisire una comprensione generale



del quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa e al settore di attività in cui opera

delle modalità con cui l'impresa rispetta tale quadro

Procedure di revisione da svolgere per identificare casi di non conformità

- A. indagini presso la direzione e, ove appropriato presso i responsabili delle attività di governance, per verificare se l'impresa sia conforme a tali leggi e regolamenti

- B. esame dell'eventuale corrispondenza intercorsa con le autorità preposte alla concessione delle autorizzazioni o alla vigilanza

Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire attestazioni scritte che tutti i casi conosciuti di non conformità o di sospette non conformità i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione del bilancio siano stati portati a conoscenza del revisore stesso.

Procedure di revisione da svolgere per identificare casi di non conformità

- A. acquisire una comprensione della natura dell'atto e delle circostanze in cui il caso si è verificato
- B. acquisire ulteriori informazioni per valutare il possibile effetto sul bilancio

Se il revisore sospetta una non conformità deve discuterne con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance. Se non si ottengono informazioni sufficienti a comprovare che l'impresa sia conforme alle leggi e regolamenti e se, secondo il giudizio del revisore, l'effetto della sospetta non conformità può essere significativo sul bilancio, il revisore deve considerare la necessità di acquisire un parere legale.

Quando non è possibile acquisire informazioni sufficienti in merito alla sospetta non conformità il revisore deve valutare il relativo effetto ai fini dell'espressione del proprio giudizio (mancanza di elementi probativi sufficienti ed appropriati)

Comunicazione delle non conformità identificate o sospette

- Comunicare le non conformità ai responsabili delle attività di governance, se rilevanti.
- Se a giudizio del revisore la non conformità è ritenuta intenzionale e significativa deve comunicare la questione appena possibile ai responsabili delle attività di governance.
- Se il revisore sospetta che la direzione o i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nel causare la non conformità deve comunicare la questione a coloro che nell'ambito dell'impresa occupano un livello gerarchico superiore se esistente. In caso contrario si considera la necessità di acquisire un parere legale.
- Se il revisore giunge alla conclusione che la non conformità abbia un effetto significativo sul bilancio e che la stessa non sia stata adeguatamente rappresentata, in conformità all'ISA 705, deve esprimere un giudizio con rilievi o negativo sul bilancio.
Eventuale comunicazione a soggetti esterni (es: autorità di vigilanza)

In pratica...

Esempi di procedure e/o direttive che un'impresa può mettere in atto per favorire la prevenzione e l'individuazione delle non conformità a leggi e regolamenti (prevenire effetti sul bilancio):

- monitoraggio degli obblighi previsti dalla legge e accertamento che le procedure operative siano configurate per il rispetto di tali obblighi;
- sistema di controllo interno appropriato;
- codice di comportamento;
- formazione del personale;
- rispetto del codice di comportamento ed eventuali misure disciplinari per il personale che non si conformi ad esso;
- utilizzo di consulenti legali (monitoraggio obblighi di legge);
- archivio di leggi e regolamenti ai quali l'impresa è tenuta a conformarsi in funzione del settore di attività in cui opera e adozione di un registro reclami.

RESPONSABILITA' DEL REVISORE



Stabilire se un atto costituisca una non conformità a leggi e regolamenti è questione di natura giuridica la cui determinazione esula dalla competenza professionale del revisore. La formazione professionale e l'esperienza del revisore nonché la comprensione dell'impresa e del settore in cui essa opera possono fornire una base per riconoscere che alcuni atti, di cui il revisore è venuto a conoscenza, possono costituire non conformità a leggi e regolamenti.

La considerazione della conformità alle leggi e regolamenti da parte del revisore

Acquisire una comprensione del quadro normativo e regolamentare

A tal fine il revisore può:

- avvalersi della comprensione acquisita relativamente al settore in cui opera l'impresa, al quadro regolamentare ed altri fattori esterni;
- conoscere quelle leggi e regolamenti che hanno un effetto diretto sugli importi e sull'informativa riportati in bilancio;
- svolgere indagini presso la direzione sulle direttive e sulle procedure dell'impresa aventi ad oggetto la conformità a leggi e regolamenti;
- svolgere indagini presso la direzione in merito ad altre leggi o regolamenti che possano avere un effetto determinante sull'attività dell'impresa;
- svolgere indagini presso la direzione sulle direttive e sulle procedure adottate per l'identificazione, valutazione e contabilizzazione delle contestazioni ricevute.

Leggi e regolamenti che hanno effetto diretto sulla determinazione di importi e informative significative nel bilancio

- forma e contenuto del bilancio;
- problematiche relative all'informativa finanziaria specifica del settore;
- contabilizzazione di operazioni connesse ad appalti pubblici;
- accantonamento o rilevazione degli oneri per imposte sul reddito ovvero degli oneri previdenziali

Procedure per identificare i casi di non conformità ad altre leggi e regolamenti

Alcune leggi e regolamenti possono richiedere una particolare attenzione da parte del revisore poiché hanno un effetto determinante sulla gestione dell'impresa. La non conformità a queste leggi o regolamenti può determinare l'interruzione dell'attività imprenditoriale o mettere in dubbio la possibilità di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Ad esempio la non conformità agli obblighi che derivano da una licenza o da qualunque autorizzazione ad operare (ad es. per una banca la non conformità ai requisiti di adeguatezza patrimoniale o di politiche di investimento).

Le conseguenze delle altre leggi e regolamenti sulla redazione dell'informativa finanziaria variano in base all'attività dell'impresa, pertanto, le procedure di revisione sono finalizzate a richiamare l'attenzione del revisore sui casi di non conformità a leggi e regolamenti che possono avere un effetto significativo sul bilancio.

Casi di non conformità di cui il revisore venga a conoscenza mediante altre procedure di revisione

- ❖ Lettura dei verbali
- ❖ Indagini presso la direzione dell'impresa e presso i consulenti legali interni ed esterni su controversie, contestazioni, etc.
- ❖ Svolgimento di verifiche di dettaglio su classi di operazioni, saldi contabili o informativa.

Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette

Indizi di non conformità a leggi e regolamenti:

- Indagini da parte di organismi di vigilanza e di enti di controllo pubblici
- Pagamento di sanzioni o penali
- Pagamenti per servizi non specificati o prestati a consulenti, parti correlate, propri dipendenti o dipendenti di organismi pubblici
- Provvigioni su vendite o commissioni eccessive rispetto a quelle normalmente corrisposte o dall'impresa o dal settore di appartenenza rispetto ai servizi ricevuti
- Acquisti a prezzi maggiori o minori rispetto al prezzo di mercato praticato
- Pagamenti in contanti inusuali

Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette

- Operazioni inusuali con società aventi sede in paradisi fiscali
- Pagamenti presso paesi diversi da quelli di provenienza dei beni o dei servizi ricevuti
- Pagamenti non supportati da apposita documentazione di controllo valutario
- Sistema informativo che non fornisce volutamente o incidentalmente documentazione idonea per la revisione contabile o elementi probativi sufficienti
- Operazioni non autorizzate o erroneamente registrate
- Notizie negative divulgate da organi di stampa

Aspetti rilevanti ai fini della valutazione del revisore

Possibile effetto sul bilancio:

- Potenziali conseguenze economiche, patrimoniali e finanziarie della non conformità sul bilancio: sanzioni, penali, risarcimenti danni, etc.
- Eventualità che le potenziali conseguenze economiche, patrimoniali e finanziarie richiedano un'informativa in bilancio
- Eventualità che le potenziali conseguenze economiche, patrimoniali e finanziarie siano così serie da mettere in dubbio la corretta rappresentazione del bilancio

Procedure di Revisione

- Discutere i risultati delle procedure di revisione con i responsabili delle attività di governance ove questi possano fornire ulteriori elementi probativi
- Se la direzione o i responsabili delle attività di governance non forniscono informazioni sufficienti il revisore può considerare di consultare legali interni od esterni all'impresa in merito all'applicazione delle leggi e dei regolamenti nelle circostanze inclusa la possibilità di frode ed i possibili effetti sul bilancio
- Eventualità, che le potenziali conseguenze economiche, patrimoniali e finanziarie siano così serie da mettere in dubbio la corretta rappresentazione del bilancio

Valutazione delle implicazioni della non conformità

Il revisore valuta le implicazioni della non conformità sugli altri aspetti della revisione, incluse la valutazione del rischio e l'attendibilità delle attestazioni scritte. Le implicazioni di casi particolari di non conformità identificati dal revisore dipenderanno dalla correlazione tra l'aver commesso l'atto, ed il suo eventuale occultamento alle specifiche attività di controllo, rispetto al livello di responsabilità della direzione o del personale coinvolto, con particolare riferimento al coinvolgimento delle posizioni gerarchicamente più elevate.

In casi eccezionali il revisore deve valutare e/o considerare se sia opportuno recedere dall'incarico, ove il recesso sia consentito da leggi o regolamenti applicabili, nel caso in cui la direzione o i responsabili delle attività di governance non pongano in essere le misure correttive che il revisore considera appropriate nelle circostanze. Qualora recedere dall'incarico non sia consentito il revisore può considerare azioni alternative, tra cui quella di descrivere la non conformità in un paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione (ISA n.708 § 8).

Comunicazione delle non conformità identificate o sospette

Comunicazione delle non conformità alle autorità di vigilanza

L'obbligo professionale del revisore di mantenere la riservatezza sulle informazioni relative al cliente può impedirgli di comunicare ad un soggetto esterno le non conformità identificate o sospette.

Le responsabilità giuridiche del revisore variano da un ordinamento giuridico all'altro e, in alcune circostanze l'obbligo di riservatezza può essere superato da norme di legge o da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.

Ad es. in alcuni ordinamenti il revisore di un istituto finanziario ha l'obbligo legale di comunicare alle autorità di vigilanza la non conformità identificata o sospetta.