

Revisione aziendale

Prof.ssa Roberta Anna Provasi

a.a. 2015/2016

SOMMARIO

1	Introduzione.....	7
1.1	<i>Cenni generali</i>	<i>7</i>
1.2	<i>Cos'è la revisione aziendale?.....</i>	<i>7</i>
1.3	<i>I revisori</i>	<i>9</i>
1.4	<i>Elenco principi di revisione.....</i>	<i>9</i>
2	Inquadramento normativo.....	11
2.1	<i>Principi contabili di riferimento italiani</i>	<i>11</i>
2.1.1	<i>Società quotate.....</i>	<i>11</i>
2.1.2	<i>Società non quotate.....</i>	<i>11</i>
3	Consob, Assirevi e OIC.....	12
3.1	<i>Consob</i>	<i>12</i>
3.1.1	<i>Cos'è?.....</i>	<i>12</i>
3.1.2	<i>Che ruolo ha?</i>	<i>12</i>
3.2	<i>Assirevi.....</i>	<i>13</i>
3.2.1	<i>Cos'è?.....</i>	<i>13</i>
3.2.2	<i>Che ruolo ha?</i>	<i>13</i>
3.3	<i>Organismo Italiano di Contabilità (OIC).....</i>	<i>14</i>
3.3.1	<i>Cos'è?.....</i>	<i>14</i>
3.3.2	<i>Che ruolo ha?</i>	<i>14</i>
4	Principi generali e norme etiche.....	16
4.1	<i>Principi di revisione.....</i>	<i>16</i>
4.2	<i>Obiettivo</i>	<i>16</i>
4.3	<i>Norme etiche.....</i>	<i>16</i>
4.4	<i>Rapporti tra revisori.....</i>	<i>17</i>
4.5	<i>Compenso del revisore.....</i>	<i>17</i>
4.6	<i>Indipendenza del revisore</i>	<i>17</i>
4.6.1	<i>Aspetti generali.....</i>	<i>17</i>
4.6.2	<i>Area di osservazione</i>	<i>18</i>
4.6.3	<i>Ambito di applicazione.....</i>	<i>18</i>
4.6.4	<i>Minacce all'indipendenza.....</i>	<i>18</i>
4.6.5	<i>Sistema di salvaguardia.....</i>	<i>18</i>
4.6.6	<i>Servizi diversi dalla revisione.....</i>	<i>19</i>
4.6.7	<i>Durata del servizio di revisione</i>	<i>19</i>
5	Documentazione del lavoro	20

6	Rischio di revisione: risk based approach	21
6.1	<i>Rischio di errori significativi</i>	21
6.1.1	Rischio intrinseco (inherent risk)	22
6.1.2	Rischio di controllo (control risk)	22
6.1.3	Relazione tra rischio di controllo e rischio intrinseco	22
6.1.4	Rischio di individuazione (detection risk)	22
6.1.4.1	Analisi comparativa (analytical procedures)	22
6.1.4.2	Verifiche di dettaglio (test of details)	23
6.1.5	Relazione tra rischio di errore significativo in bilancio e rischio di individuazione	23
6.2	<i>Approccio di revisione</i>	24
6.2.1	Quando utilizzare il control approach	24
6.2.2	Quando utilizzare il substantive approach	24
7	Fasi della revisione contabile	25
7.1	<i>Accettazione e mantenimento incarico</i>	25
7.2	<i>Pianificazione (vedi paragrafo 8)</i>	25
7.3	<i>Svolgimento delle procedure di revisione</i>	26
7.4	<i>Espressione del giudizio professionale</i>	26
8	Fasi della revisione contabile: PIANIFICAZIONE	27
8.1	<i>Comprensione dell'impresa</i>	31
8.1.1	Settore di attività e altri fattori	31
8.1.2	Natura dell'impresa	32
8.2	<i>Strategic management process</i>	33
8.2.1	Misurazione ed esame delle performance	33
8.3	<i>Valutazione del rischio di errori significativi</i>	34
8.3.1	Definizione del livello di significatività	34
8.3.2	Asserzioni di bilancio	34
8.3.3	Classi di transazioni	36
8.3.4	Riepilogo	36
8.4	<i>Strategia di revisione</i>	37
8.5	<i>Approccio di revisione</i>	37
8.6	<i>Piano di revisione</i>	38
8.6.1	Benefici di una buona pianificazione	38
9	Sistema di controllo interno	39
9.1	<i>Controllo interno sull'informativa finanziaria</i>	39
9.1.1	Ambiente di controllo	40
9.1.2	Processo aziendale di gestione del rischio d'impresa	40

9.1.3	Sistema di informazione e comunicazione.....	41
9.1.3.1	Effetti correlati ad una carenza insita nel sistema di informazione e comunicazione.....	42
9.1.3.2	Che cosa implica l'esistenza di un efficiente ed efficace sistema di informazione e comunicazione.....	42
9.1.4	Attività di controllo.....	42
9.1.4.1	Controlli generali - controllo direzionale.....	43
9.1.4.2	Controlli generali – revisione interna.....	43
9.1.4.3	Controlli generali – controlli generali del sistema informatico	43
9.1.4.4	Controlli generali e approccio di revisione.....	43
9.1.4.5	Controlli specifici.....	43
9.1.4.6	Controlli specifici – controlli specifici di basso livello (lower level controls).....	44
9.1.4.7	Controlli specifici – controlli specifici di alto livello (higher level controls)	44
9.1.4.8	Perché sono importanti i controlli specifici?	44
10	Elementi probativi: sondaggi di conformità e procedure di validità	45
10.1	<i>Gerarchia degli elementi probativi.....</i>	45
10.2	<i>Tipologie di procedure di revisione.....</i>	46
10.2.1	Sondaggi di conformità	48
10.2.1.1	Sondaggi di conformità: ispezione – esempi	48
10.2.1.2	Sondaggi di conformità: osservazione – esempi.....	48
10.2.1.3	Sondaggi di conformità: indagine – esempi	49
10.2.1.3.1	Sondaggi di conformità: indagine – consigli per realizzare correttamente la procedura	49
10.2.1.4	Sondaggi di conformità: riesecuzione – esempi	49
10.2.1.5	Sondaggi di conformità – quale scegliere?	49
10.2.1.6	Sondaggi di conformità – estensione	50
10.2.1.7	Sondaggi di conformità – tempistica.....	50
10.2.2	Procedure di validità	50
10.2.2.1	Procedure di validità – analisi comparativa.....	50
10.2.2.1.1	Procedure di validità – analisi comparativa – test di ragionevolezza	52
10.2.2.1.2	Procedure di validità – analisi comparativa – trend analysis.....	53
10.2.2.1.3	Procedure di validità – analisi comparativa – ratio analysis (analisi per indici).....	53
10.2.2.2	Procedure di validità – verifiche di dettaglio.....	54
10.2.2.2.1	Procedure di validità – verifiche di dettaglio – specifiche aree di bilancio	54
11	Conferme esterne	59
11.1	<i>Richiesta di conferma – statistica riepilogativa</i>	60
11.2	<i>Conferme esterne</i>	60
11.2.1	Istituti di credito	60

11.2.2	Clienti	61
11.2.3	Fornitori	62
12	Selezione delle voci da esaminare e campionamento di revisione	63
12.1	<i>Selezione di tutti gli elementi.....</i>	63
12.2	<i>Selezione di elementi specifici.....</i>	63
12.3	<i>Campionamento di revisione</i>	64
12.3.1	Errori inusuali	65
13	Continuità aziendale	67
13.1	<i>Responsabilità degli amministratori.....</i>	67
13.2	<i>Responsabilità del revisore</i>	67
13.3	<i>Indicatori di rischio finanziari.....</i>	68
13.4	<i>Indicatori di rischio gestionali</i>	68
13.5	<i>Indicatori di rischio esterni.....</i>	68
13.6	<i>Indicatori mitiganti.....</i>	68
13.7	<i>Procedure aggiuntive in caso di dubbi sulla continuità aziendale (going concern).....</i>	69
13.8	<i>Incertezze sulla continuità aziendale – effetti sul giudizio professionale</i>	69
14	Eventi successivi alla data di chiusura dell'esercizio	71
14.1	<i>Eventi SINO alla data della relazione di revisione</i>	71
14.1.1	Procedure di revisione normalmente effettuate	71
14.2	<i>Eventi DOPO la data della relazione di revisione</i>	71
15	Utilizzo del lavoro di altri revisori	73
16	Frodi e responsabilità del revisore.....	75
16.1	<i>Caratteristiche delle frodi</i>	75
16.1.1	Manipolazione informativa finanziaria – esempi	76
16.1.2	Appropriazione illecita di beni aziendali – esempi	76
16.2	<i>Indicatori ex ante: condizioni ambientali.....</i>	76
16.3	<i>Indicatori ex-post.....</i>	77
16.4	<i>Responsabilità della direzione.....</i>	77
16.5	<i>Responsabilità del revisore</i>	78
16.6	<i>Procedure minime di risposta al rischio di frode</i>	79
16.7	<i>Comunicazione delle frodi e prosecuzione dell'incarico</i>	80

LEZIONI PROF. BERNARDI

17	Direttiva 2014/56 UE	82
18	Modalità di redazione della relazione di revisione	83
18.1	<i>Perché una forma standardizzata di relazione secondo quattro tipologie di giudizio?.....</i>	83
18.2	<i>Gli elementi della relazione.....</i>	84
18.2.1	Titolo	84
18.2.2	Destinatari	84
18.2.3	Paragrafo introduttivo	85
18.2.4	Il secondo paragrafo	85
18.2.5	Il terzo paragrafo	85
18.2.6	Il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio	86
18.2.7	Data e luogo di emissione	86
18.2.8	Sottoscrizione del responsabile della revisione	86
18.3	<i>Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio (P.R. 001).....</i>	87
18.3.1	Responsabilità	87
18.3.2	Definizioni.....	87
18.3.2.1	Incoerenza	87
18.3.2.2	Informazioni.....	88
18.3.3	Giudizi di coerenza diversi da quelli positivi	88
18.3.4	Ulteriore casistica possibile.....	89
19	Controllo di qualità (ISQC 1 Italia)	90
19.1	<i>Cos'è il "public oversight"?</i>	90
19.2	<i>ISA Italia 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio"</i>	92
19.3	<i>ISQC 1 Italia.....</i>	93
19.4	<i>Comparazione ISQC Italia 1, ISA 200, ISA 220.....</i>	94
19.5	<i>Conclusioni.....</i>	95

1 INTRODUZIONE

1.1 CENNI GENERALI

Documenti importanti:

- Dal bilancio (accounting):
 - Codice civile
 - Principi contabili nazionali dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)
- Dalla revisione (auditing):
 - Principi internazionali di revisione (ISA) (International Standard Accounting)
 - Principi italiani di revisione (SA Italia)

I principi internazionali di revisione hanno origine nel mondo anglosassone. Sono stati portati in Italia tramite una direttiva europea.

Gli ISA seguono la numerazione americana

I primi principi italiani di revisione furono emessi dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti. Quando furono pubblicati, intervenne la CONSOB (Commissione Nazionale per le Società e le Banche) per il controllo dei principi emessi. Il primo fu accreditato, il secondo fu rifiutato.

Ad esempio l'SA Italia 720B è una forma contestualizzata dell'ISA 720

In Italia abbiamo portato anche gli ISQC per il controllo di qualità. Sono i principi che contengono le norme per il controllo di qualità. La forma italiana è SQC Italia

Documenti importanti:

- Codice civile
- TUF (D. Lgs. 58/98)
- D. Lgs. 39/10
- Principi di revisione italiani (PR)
- Principi di revisione internazionali (ISA)
- Delibere, regolamenti e comunicazioni CONSOB
- Documenti di ricerche Assirevi (Associazione delle società di revisione)
- Principi contabili italiani (PC)
- Principi contabili internazionali (IAS/IFRS)

1.2 COS'È LA REVISIONE AZIENDALE?

“Attività aziendale di carattere amministrativo con cui si realizza il controllo del sistema informativo al fine di accertare la corretta applicazione procedurale e l'affidabilità dei dati che tale sistema produce”

Quando si parla di revisione aziendale si parla di un controllo di tutto il sistema amministrativo e che i dati che esso produce siano veritieri, affidabili. Per “carattere amministrativo” si intende che l'attività del revisore si interfaccia principalmente con la struttura amministrativa.

Ha come obiettivo la verifica della capacità dell'azienda di catturare, processare e consuntivare le operazioni aziendali nel rispetto della normativa di riferimento

La revisione contabile del bilancio d'esercizio è volta all'espressione di un giudizio professionale che attesta che il bilancio è stato redatto nel suo complesso con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la

situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della società, in conformità alle norme di riferimento

Quale differenza c'è tra revisione interna ed esterna?

- **Revisione interna:** viene svolta all'interno dell'azienda
- **Revisione esterna:** viene affidata ad aziende esterne (out sourcing) con determinati compiti. Per certe società è obbligatoria.

I due tipi di revisione non si escludono a vicenda. Ad esempio nelle società medio-grandi ci sono gli "internal auditors" che si occupano della mappatura dei rischi, ovvero poter fronteggiare ogni possibile problema del mercato. Grazie a questo controllo interno non ci sono rischi di "non compliance" (non conformità alle leggi) e di frodi.

C'è un motivo se si parla di "revisione LEGALE dei conti": si basa sulle varie leggi emanate

Bisogna distinguere tra vari tipi di revisione contabile:

- **Obbligatoria:** aziende con certi requisiti (ad esempio quelle quotate) devono essere controllate da un revisore esterno. Nelle società soggette a revisione contabile obbligatoria, l'incarico è conferito con delibera dell'assemblea ordinaria in occasione dell'approvazione del bilancio, su proposta motivata dell'organo di controllo.
- **Volontaria:** solitamente viene richiesta per avere certe facilitazioni in certe procedure (ad esempio la richiesta di un finanziamento)

Le revisioni possono essere:

- **Complete:** il mandato è completo
- **Parziali:** quando, ad esempio, cambiano dei principi contabili e quindi le aziende vogliono un controllo sull'adeguamento

D.Lgs. 139/15: recepiti gli aggiornamenti degli schemi di bilancio.

Principali tipologie di incarichi:

- Revisione legale dei conti
- Revisione contabile volontaria
- Revisione limitata
- Procedure concordate con il cliente

Oggetto:

- Bilancio d'esercizio
- Bilancio consolidato
- Bilancio intermedio
- Bilancio interno ai fini del consolidato (reporting package)
- Bilancio di liquidazione
- Bilancio di conferimento

1.3 I REVISORI

I revisori devono essere iscritti all'albo (tenuto dal ministero dell'economia e della finanza)

Si possono iscrivere sia le persone fisiche che le persone giuridiche con diversi **prerequisiti**:

- **Persone fisiche:**
 - Requisiti di onorabilità
 - Laurea triennale (tra quelle indicate sul sito del ministero)
 - Tirocinio triennale
 - Esame di idoneità
- **Persone giuridiche** (società di revisione):
 - Sede principale o secondaria in Italia
 - Requisiti di onorabilità per il consiglio di amministrazione
 - Maggioranza di soci e amministratori costituita da soggetti abilitati alla revisione
 - I responsabili della revisione legale devono essere persone fisiche iscritte all'albo

I revisori sono sottoposti a **formazione continua**

Se per 3 anni non si ottengono incarichi o per volontà personale, si entra nella lista dei **“revisori inattivi”**.

I revisori sono obbligati ad acquisire 30 crediti formativi ogni anno tramite attività indicate dal ministero (30 ore di formazione)

I revisori che sono nella lista dei revisori inattivi non devono pagare il contributo annuo ma, quando escono da questa lista, sono obbligati a seguire un corso di aggiornamento per poi sostenere un esame (30 ore)

1.4 ELENCO PRINCIPI DI REVISIONE

200 (Isa Italia)	Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali	Par. 4
210 (Isa Italia)	Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione	
220 (Isa Italia)	Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio	Par. 19.2
230 (Isa Italia)	La documentazione della revisione contabile	
240 (Isa Italia)	Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio	Par. 16
250 (Isa Italia)	La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio	
250B (SA Italia)	<i>Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale</i>	
260 (Isa Italia)	Comunicazione con i responsabili delle attività di governance	
265 (Isa Italia)	Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione	
300 (Isa Italia)	Pianificazione della revisione contabile del bilancio	Par. 7.2 - 8
315 (Isa Italia)	L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Par. 9.1
320 (Isa Italia)	Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile	

330 (Isa Italia)	Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati	
402 (Isa Italia)	Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi	
450 (Isa Italia)	Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile	
500 (Isa Italia)	Elementi probativi	Par. 10
501 (Isa Italia)	Elementi probativi – considerazioni specifiche su determinate voci	Par. 10.2.2.2.1
505 (Isa Italia)	Conferme esterne	Par. 11
510 (Isa Italia)	Primi incarichi di revisione contabile – saldi di apertura	
520 (Isa Italia)	Procedure di analisi comparativa	Par.10.2.2.1
530 (Isa Italia)	Campionamento di revisione	Par. 12
540 (Isa Italia)	Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa	
550 (Isa Italia)	Parti correlate	
560 (Isa Italia)	Eventi successivi	Par. 14
570 (Isa Italia)	Continuità aziendale	Par. 13
580 (Isa Italia)	Attestazioni scritte	
600 (Isa Italia)	La revisione del bilancio del gruppo – considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)	Par. 15
610 (Isa Italia)	Utilizzo del lavoro dei revisori interni	
620 (Isa Italia)	Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore	
700 (Isa Italia)	Formazione del giudizio e relazione sul bilancio	
705 (Isa Italia)	Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente	
706 (Isa Italia)	Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente	
710 (Isa Italia)	Informazioni comparative – dati corrispondenti e bilancio comparativo	
720 (Isa Italia)	Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile	
720B (SA Italia)	<i>Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza</i>	

2 INQUADRAMENTO NORMATIVO

- **Codice civile**
 - Sezione VI bis, art 2409 (amministrazione e controllo)
 - Sezione IX, art. 2423 e seguenti (bilancio)
 - Altre sezioni
- **Testo unico della finanza (TUF)**
 - **Regolamenta il sistema finanziario italiano**, disciplinando gli intermediari finanziari, i mercati e gli emittenti
 - **Disciplina il regime dell'informazione societaria** e quello della sollecitazione del risparmio e contiene disposizioni in materia di governo e controllo delle società e di tutela delle minoranze
 - La parte IV, art. 148-165, disciplina la corporate governance della società di capitali con azioni quotate in mercati regolamentati, in particolare tratta del collegio sindacale e la normativa in tema di società di revisione e revisione legale dei conti
- **D.lgs. 39/2010**
 - Espressione con apposita relazione di un giudizio sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto
 - Verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione
 - Ha razionalizzato e modernizzato la revisione legale dei conti in Italia, omogeneizzandola con quella degli altri paesi dell'UE
 - La riforma è ancora in corso
- **Principi di revisione italiani (PR)**
 - Allineati con gli ISA
- **Principi di revisione internazionali (ISA)**
 - Emessi dall'International Federation of Accountants (IFAC): organismo internazionale costituito nel 1977, rappresentativo delle organizzazioni professionali di revisione (circa 50)
 - Obiettivo: formulare e divulgare principi di revisione uniformi con riferimento a:
 - General standards
 - Standards of field work
 - Standards of reporting
- **Delibere, regolamenti e comunicazioni consob**
- **Documenti di ricerca assirevi**
- **Principi contabili italiani (PC)**
- **Principi contabili internazionali (IAS/IFRS)**

2.1 PRINCIPI CONTABILI DI RIFERIMENTO ITALIANI

2.1.1 Società quotate

- International financial reporting standard (IFRS)
- International accounting standard (IAS)
- Raccomandazioni e comunicazioni CONSOB (COMmissione Nazionale per le SOcietà e le Banche)
- Documenti di ricerca Assirevi

2.1.2 Società non quotate

- Principi contabili italiani emessi dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)
- Documenti di ricerca Assirevi

Anche le società quotate hanno la facoltà di redigere il bilancio consolidato secondo IFRS/IAS

3 CONSOB, ASSIREVI E OIC

3.1 CONSOB

3.1.1 Cos'è?

Istituita per legge nel 1974

Autorità amministrativa indipendente, dotata di personalità giuridica e piena autonomia, la cui attività è rivolta al mercato mobiliare

Obiettivi: la tutela degli investitori e l'efficienza, la trasparenza e lo sviluppo del mercato mobiliare italiano

Le sue funzioni si sono progressivamente sviluppate nel tempo in relazione sia all'esigenza di estendere l'ambito della tutela del risparmio sia al progressivo evolversi del mercato finanziario e della legislazione in materia

La sua attività è indirizzata a:

- Emittenti
- Intermediari
- Mercati

Coinvolge anche le società di revisione, in qualità di organo di controllo degli enti d'interesse pubblico (emittenti)

Forte impulso, negli anni 80, allo sviluppo in Italia della cultura contabile e di revisione:

- Utilizzo dei principi di revisione
- Applicazione dei principi contabili emessi dal consiglio nazionale dei dottori commercialisti

3.1.2 Che ruolo ha?

- **Esercita la vigilanza sull'attività delle società di revisione per controllare l'indipendenza e l'idoneità tecnica**
 - La vigilanza viene esercitata attraverso la richiesta di dati e notizie e l'esecuzione di ispezioni
 - Nell'esercizio dell'attività di vigilanza, Consob può avvalersi del corpo della guardia di finanza
 - Se accerta delle irregolarità durante le ispezioni, può:
 - Erogare sanzioni amministrative pecuniarie
 - Intimare alla società di revisione di non avvalersi nell'attività di revisione del responsabile della revisione a cui sono iscrivibili le irregolarità (per massimo 5 anni)
 - Vietare alla società di revisione di accettare nuovi incarichi di revisione legale (per massimo 3 anni)
 - Disporre la cancellazione della società dal registro (solo per casi di particolare gravità)
- **Approva il conferimento e la revoca degli incarichi di revisione**
- **Stabilisce i criteri generali per la determinazione del corrispettivo per l'incarico di revisione legale**
- **Stabilisce le situazioni di incompatibilità**

- **Sanziona le violazioni** dei divieti relativi alle “funzioni cessate”, retribuzione dei dipendenti e ai “servizi proibiti”
- **Può raccomandare principi e criteri da adottare** per la predisposizione del bilancio e per la revisione legale (previo parere dell’organismo italiano per la contabilità)

Cos'è?

- **Autorità amministrativa indipendente**
- **Tutela degli investitori e l’efficienza, la trasparenza e lo sviluppo del mercato mobiliare italiano**

Che ruolo ha?

- **Vigilanza**
- **Approvazione/revoca incarichi di revisione**
- **Stabilisce criteri generali per i corrispettivi**
- **Emana sanzioni**
- **Stabilisce le situazioni di incompatibilità**

3.2 ASSIREVI

3.2.1 Cos'è?

L’associazione italiana revisori contabili è un’associazione privata senza scopo di lucro fondata nel 1980

Possono aderire all’associazione le società di revisione operanti in Italia iscritte al registro dei revisori legali

Riunisce oggi 15 società di revisione che costituiscono la maggior parte delle società soggette alla supervisione di Consob. Rappresentativa di circa 6000 professionisti

3.2.2 Che ruolo ha?

- **Promuove l’analisi scientifica di supporto all’adozione dei principi di revisione**, nonché lo studio dell’evoluzione della legislazione e della regolamentazione in materia
- **Si impegna nella risoluzione di problematiche professionali**, giuridiche e fiscali di comune interesse degli associati
- **Coopera con gli organismi professionali** e con Consob nella predisposizione ed aggiornamento dei principi di revisione e dei principi contabili, nonché nella loro diffusione
- **Sostiene e realizza iniziative, studi e pubblicazioni** che favoriscano la maggiore conoscenza e diffusione dell’attività di revisione legale dei conti
- **Opera principalmente attraverso l’emissione di “documenti di ricerca”**
- **Ha predisposto 10 documenti chiamati “orientamenti preliminari Assirevi in tema IFRS” (OPI)**, riguardanti aspetti applicativi IFRS non trattati dai principi contabili, prendendo in esame tematiche applicative rilevanti e urgenti e proponendo soluzioni (attualmente 9 in vigore)
- **Dal 2008 pubblica i quaderni Assirevi** che raccolgono e diffondono gli approfondimenti e gli studi svolti al suo interno con il contributo delle associate (attualmente 8 in vigore)

Cos'è?	Che ruolo ha?
<ul style="list-style-type: none"> • Associazione Italiana Revisori Contabili • Associazione privata senza scopo di lucro 	<ul style="list-style-type: none"> • Promuove l'analisi scientifica di supporto all'adozione dei principi di revisione • Si impegna nella risoluzione di problematiche • Coopera con gli organismi professionali e con Consob • Sostiene e realizza iniziative, studi e pubblicazioni • Opera principalmente attraverso l'emissione di "documenti di ricerca" • "Orientamenti preliminari Assirevi in tema IFRS" (OPI), riguardanti aspetti applicativi IFRS non trattati dai principi contabili • Pubblica i quaderni Assirevi

3.3 ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ (OIC)

3.3.1 Cos'è?

Nasce nel 2001 dall'esigenza di costituire uno standard setter nazionale dotato di ampia rappresentatività, capace di esprimere in modo coeso le istanze nazionali in materia contabile

È costituito da 15 membri scelti tra le associazioni di categorie interessate:

- 6 professione contabile
- 5 prepares
- 2 analisti e investitori
- 1 mercati mobiliari
- 1 ragioniere generale dello Stato

3.3.2 Che ruolo ha?

- **Obiettivo: allineare le "regole" contabili a quelle internazionali** e ridurre le divergenze settoriali esistenti (ad esempio quelle tra l'ambito pubblico e quello privato)
- **Emana i principi contabili per la redazione dei bilanci** per i quali non è prevista l'applicazione dei principi contabili internazionali (settore privato, pubblico, non profit)
- **Partecipa all'elaborazione dei principi contabili internazionali**, operando in stretto contatto con l'Efrag¹ (European Financial Reporting Advisory Group), lo Iasb² (International Accounting Standards Board) e gli altri standard setter europei

¹ Aiuta le organizzazioni europee e nazionali nella stesura dei principi contabili

² È l'organismo responsabile dell'emanazione dei principi contabili internazionali.

Cos'è?

- Standard setter nazionale

Che ruolo ha?

- Allineare le “regole” contabili a quelle
- Emanare i principi contabili per la redazione dei bilanci
- Partecipa all’elaborazione dei principi contabili internazionali

4 PRINCIPI GENERALI E NORME ETICHE

4.1 PRINCIPI DI REVISIONE

Standard di base utilizzati nello svolgimento della revisione contabile

Importante supporto tecnico che parzialmente limita la discrezionalità del revisore

Tuttavia è la competenza professionale del revisore che, nel rispetto dei principi di revisione, consente l'efficacia dei controlli e la validità delle evidenze di revisione ottenute

Gli obiettivi e i principi generali della revisione contabile di bilancio e le norme etiche sono enunciati nel P.R. 200

4.2 OBIETTIVO

Obiettivo: acquisire ogni elemento necessario per consentire di esprimere un giudizio se il bilancio nel suo complesso sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni che ne disciplinano i criteri di redazione

Il giudizio del revisore incide sulla valutazione dell'attendibilità del bilancio ma non rappresenta una garanzia:

- Sul futuro funzionamento della società
- Sul fatto che la società sia amministrata in modo efficace ed efficiente

I principi a cui il revisore deve attenersi sono:

- Indipendenza
- Integrità
- Obiettività
- Competenza e diligenza
- Riservatezza
- Professionalità
- Rispetto dei principi tecnici

Inoltre è previsto che il revisore:

- Operi in conformità alle norme di legge, ai PR (Principi di Revisione) e alle raccomandazioni Consob di riferimento
- Mantenga sempre un atteggiamento di "scetticismo professionale"

4.3 NORME ETICHE

- **Indipendenza:** il revisore deve trovarsi in una posizione d'indipendenza sia **formale** (insussistenza di situazioni di incompatibilità ai sensi di legge o di regolamenti) che **sostanziale** (atteggiamento mentale indipendente) nell'esecuzione dell'incarico
- **Integrità:** è costituita non solo dall'onestà intellettuale ma anche dall'agire con equità e sincerità
- **Obiettività:** l'obiettività impone al revisore di essere imparziale e libero da vincoli che possano influenzare il suo giudizio
- **Competenza:** la competenza professionale deve essere considerata nei suoi **due aspetti**:
 - Ottenimento dell'abilitazione professionale

- Continuo aggiornamento professionale
- **Diligenza**: la diligenza è intesa come l'impegno del revisore ad ottemperare i propri doveri professionali. In particolare deve osservare gli statuiti principi di revisione e dirigere adeguatamente il lavoro svolto dai propri collaboratori
- **Riservatezza**: il revisore ha l'obbligo di riservatezza sulle informazioni relative agli affari dei clienti di cui è venuto a conoscenza nel corso dell'attività professionale, a meno che la divulgazione di informazioni non sia stata espressamente autorizzata dal cliente o imposta dalla legge
- **Professionalità**: il revisore che opera con professionalità sa di essere responsabile dell'intero processo di revisione volto all'espressione di un giudizio sul bilancio

Resta in capo alla direzione della società la responsabilità della redazione e della esposizione dei dati in bilancio

Il revisore è responsabile, in solido con la società di revisione, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o fatti illeciti nei confronti della società e nei confronti dei terzi danneggiati

4.4 RAPPORTI TRA REVISORI

Il rapporto tra revisione uscente ed entrante deve essere improntato su basi di correttezza e collaborazione:

- Il revisore può offrire i suoi servizi ad una società revisionata da un altro revisore ma solo su esplicita richiesta della società stessa
- Il revisore entrante deve informare la società della necessità di consultare il precedente revisore ed ottenere che a stessa autorizzi il precedente revisore a rendersi disponibile per la consultazione sollevandolo dall'obbligo della riservatezza

4.5 COMPENSO DEL REVISORE

Il revisore deve percepire un compenso adeguato all'incarico svolto, al fine di mantenere la propria indipendenza

L'indipendenza può essere influenzata se l'entità del compenso è tale da limitare il tempo o influenzare le qualità professionali necessarie per lo svolgimento dell'incarico. Non possono essere pattuiti incarichi in cui il compenso:

- È legato al risultato dell'attività di revisione
- È prestabilito senza la possibilità di rivederlo a fronte di fatti straordinari che richiedano l'estensione delle procedure di revisione

In caso di compensi ridotti per particolari situazioni (ad esempio per le aziende no profit), l'onere che ne deriva dovrà essere assorbito dalla società di revisione senza riflettersi sulla qualità del lavoro svolto

4.6 INDIPENDENZA DEL REVISORE

4.6.1 Aspetti generali

Il P.R. 100 da attuazioni alle previsioni in materia di indipendenza contenute tra le norme etiche incluse nel P.R. 200

L'indipendenza del revisore:

- **Rappresenta il requisito fondamentale per la fiducia del pubblico** nell'affidabilità dell'operaio del revisore
- **Rappresenta per il revisore lo strumento migliore per dimostrare** al pubblico e alle autorità di controllo **che egli svolge la sua funzione con un rigore che soddisfa i principi etici generalmente riconosciuti**

4.6.2 Area di osservazione

L'area di osservazione nella valutazione dell'indipendenza si estende a tutti i rapporti e relazioni con la società che possono costituire minacce all'indipendenza, compresi quelli riconducibili all'ambito della "rete del revisore" (network)

La rete del revisore comprende qualsiasi entità o soggetto associati o in altro modo legati al revisore attraverso l'uso di una denominazione comune o la messa in comune di significative risorse professionali o organizzative. La valutazione dell'indipendenza non risulta quindi influenzata dalla struttura giuridica del revisore.

4.6.3 Ambito di applicazione

Il requisito d'indipendenza si applica:

- **Al revisore**
- **A coloro che si trovano in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione:** ad esempio gruppo di lavoro, catena di comando, amministratori della società di revisione

4.6.4 Minacce all'indipendenza

L'indipendenza del revisore può essere compromessa da diversi tipi di minacce, riconducibili a situazioni ambientali e personali che possono indurre il terzo ragionevole e informato a dubitare dell'imparzialità e obiettività di giudizio del revisore

Le più comuni tipologie di minacce sono:

- Interesse personale
- Auto-riesame: esaminare una società nella quale il revisore è sindaco e/o revisore, ha praticato attività di consulenza amministrativa e societaria o di preparazione del bilancio
- Prestazione di attività di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte
- Confidenzialità
- Intimidazione

4.6.5 Sistema di salvaguardia

Ha l'obiettivo di valutare le minacce all'indipendenza al fine di mantenere il livello di rischio entro limiti ragionevolmente accettabili

Insieme documentato di procedure, norme di comportamento e provvedimenti che mirano a mantenere l'attività di revisione in un contesto di autonomia, obiettività e imparzialità

Si suddividono nelle seguenti tipologie:

- Sistemi di salvaguardia **incentrati sui controlli di qualità posti in essere** dagli ordini professionali e dalle autorità di vigilanza (Consob, Assirevi)
- Sistemi di salvaguardia **relativi al soggetto sottoposto a revisione**
- Sistemi di salvaguardia **del revisore e della sua rete**

Queste salvaguardie sono presidi di carattere generale. Esistono **situazioni specifiche che** devono essere valutate attentamente e che, se presenti, **necessitano di salvaguardie dirette:**

- **Possesso di interessi finanziari nella società**
- **Intrattenimento di relazioni di affari con la società**, anche se regolati a condizioni di mercato
- **Rapporto di dipendenza o collaborazione con la società**
- **Assunzione da parte del revisore di un amministratore o un membro della direzione della società**
- **Stretto familiare del revisore che svolge funzioni di alta direzione**, esercita un'influenza diretta sulla preparazione delle registrazioni contabili, detiene interessi finanziari o intrattiene relazioni d'affari con la società

4.6.6 Servizi diversi dalla revisione

La prestazione di servizi diversi dalla revisione da parte del revisore o della sua rete può comportare una minaccia per l'indipendenza

Servizi non compatibili con la revisione sono:

- Predisposizione delle registrazioni contabili e del bilancio
- Progettazione e realizzazione di sistemi informativi contabili-amministrativi-finanziari
- Servizi di valutazione (ad esempio l'impairment del goodwill)
- Partecipazione alla revisione interna
- Attività di patrocinatore legale e consulente tecnico di parte
- Prestazione di servizi di ricerca del personale per l'alta direzione e funzioni amministrative chiave

4.6.7 Durata del servizio di revisione

Un'eccessiva durata del servizio di revisione può far sorgere rischi di familiarità con conseguente minaccia all'indipendenza del revisore

Incarichi regolati dal TUF: l'incarico di revisione ha durata di nove esercizi e non può essere rinnovato o nuovamente conferito se non siano decorsi almeno tre anni dalla data di cessazione del precedente. Inoltre è richiesta la sostituzione del responsabile dell'incarico entro 6 anni

P.R. 100: prevede la sostituzione del responsabile dell'incarico ogni 6 anni per le entità d'interesse pubblico e la suggerisce per le altre società. Prevede inoltre il rischio di mancanza d'indipendenza per protratta partecipazione degli altri componenti del team di revisione

5 DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO

Il P.R. 230 prevede che il revisore documenti con tempestività gli aspetti che costituiscono gli elementi probativi a sostegno del proprio giudizio professionale (carte di lavoro o audit file)

La documentazione della revisione è utile per diverse ragioni:

- Assiste il revisore nel pianificare e svolgere la revisione
- Assiste i responsabili del team di revisione nel dirigere e riesaminare il lavoro svolto
- Permette al revisore di dimostrare di aver svolto il lavoro
- Consente di mantenere un archivio documentale degli aspetti ricorrenti significativi per i successivi incarichi di revisione
- Permette ad un revisore esperto di effettuare controlli di qualità, ispezioni e verifiche indipendenti

La documentazione include:

- Piano di revisione
- Programmi di lavoro
- Analisi di dettaglio effettuate
- Note di commento sugli aspetti salienti emersi
- Riepiloghi degli aspetti significativi
- Lettere di conferma e di attestazione
- Check list
- Corrispondenza (incluse le e-mail) relativa ad aspetti significativi
- Copia di documenti aziendali

La documentazione del lavoro è considerata adeguata se consente ad un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dello specifico incarico, di comprendere:

- **La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte.** Bisogna indicare:
 - Chi ha svolto le procedure di revisione e quando
 - Chi ha riesaminato il lavoro e quando
- **I risultati delle procedure di revisione e gli elementi probativi raccolti**
- **Gli aspetti significativi emersi nel corso del lavoro e le conclusioni raggiunte**

Di norma il completamento della raccolta della documentazione deve essere **fatto entro un termine di 60 giorni dalla data della relazione di revisione**

L'attività di completamento dopo la data della relazione di revisione risponde ad esigenze di sistemazione formale delle carte di lavoro e non prevede lo svolgimento di nuove procedure di revisione né l'elaborazione di nuove conclusioni

Le carte di lavoro devono essere conservate per un periodo di 10 anni

6 RISCHIO DI REVISIONE: RISK BASED APPROACH

P.R. 200: è il rischio che si possa emettere un giudizio positivo su un bilancio che contiene errori significativi

Per limitare tale rischio è necessario:

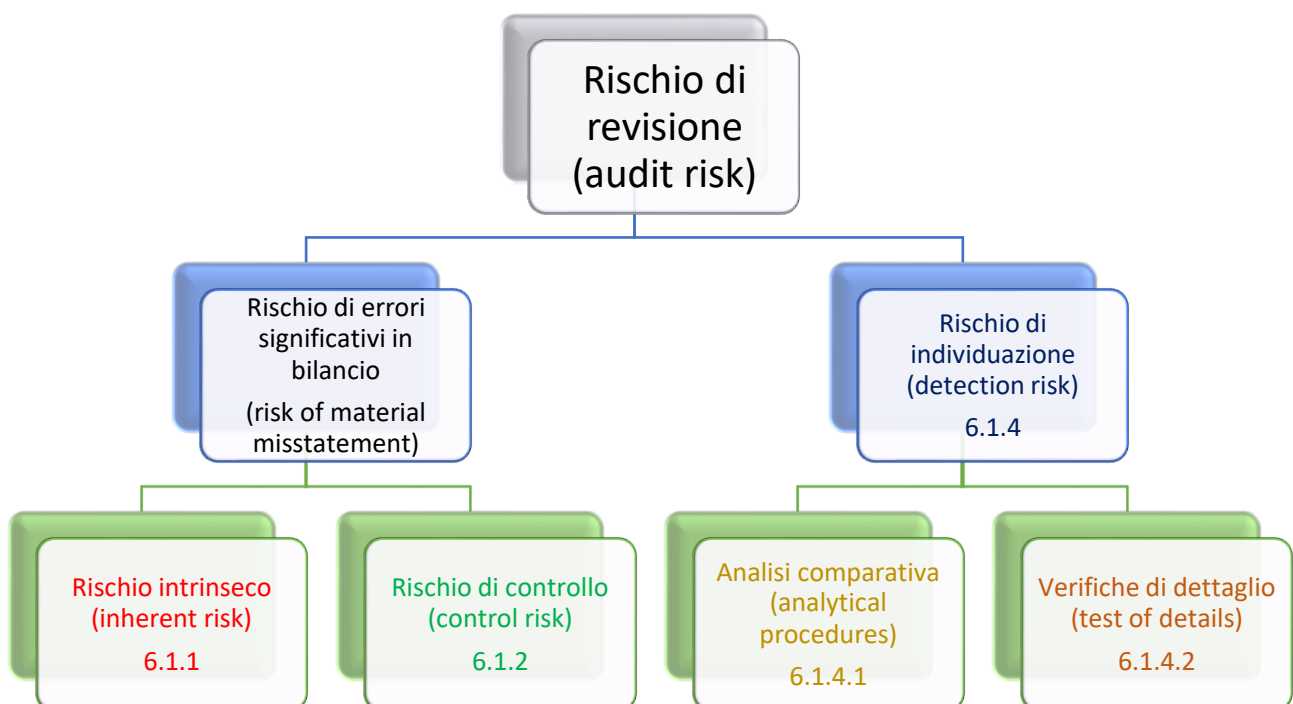
- Analizzare le caratteristiche e i rischi di business della società e definirne i riflessi sul bilancio oggetto d'indagine
- Valutare il rischio che il bilancio contenga un errore significativo (risk of significant misstatement)
- Determinare la natura, il timing e l'estensione delle nostre verifiche sui saldi di bilancio (detection risk)

6.1 RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI

Un'informazione è significativa se la sua mancanza o imprecisa rappresentazione può influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio possono prendere sulla base della lettura dello stesso

Livello di significatività:

- Quantitativa → €
- Qualitativa → classificazione e informativa



6.1.1 Rischio intrinseco (inherent risk)

È il rischio che vi sia un errore significativo, indipendentemente dall'efficacia del sistema di controllo interno

La valutazione del rischio intrinseco di una società dipende esclusivamente dal giudizio professionale del revisore (alto, moderato, basso)

Tale giudizio dipende dall'analisi di diversi fattori caratterizzanti la società

6.1.2 Rischio di controllo (control risk)

È il rischio che vi sia un errore significativo nelle asserzioni di bilancio, in quanto il sistema di controllo interno non lo ha individuato o non lo ha corretto tempestivamente

Tale giudizio dipende esclusivamente dal giudizio professionale del revisore (alto, moderato, basso)

6.1.3 Relazione tra rischio di controllo e rischio intrinseco

La società spesso affronta le situazioni di rischio progettando un sistema contabile e un sistema di controllo interno per prevenire, individuare e correggere gli errori.

Proprio per questo, il rischio intrinseco e il rischio di controllo sono fortemente correlati.

Per determinare il rischio di revisione nel modo più appropriato si valutano congiuntamente le due componenti di rischio

Se il revisore cerca di valutarli separatamente è possibile pervenire ad una valutazione del rischio di revisione inadeguata

6.1.4 Rischio di individuazione (detection risk)

È il rischio che le procedure di revisione applicate alle voci di bilancio non riescano ad identificare un errore significativo

Questo rischio è sotto il controllo del revisore che deve gestirlo nel corso dello svolgimento del lavoro attraverso l'esecuzione di appropriate procedure di revisione:

- Sondaggi di conformità (vedi 7.3)
- Procedure di validità (vedi 7.3)

6.1.4.1 Analisi comparativa (analytical procedures)

Si ha un confronto tra rilevazioni all'interno del più ampio sistema delle rilevazioni d'azienda. Alcune di esse possono essere osservate secondo relazioni ben determinate:

- Sia in quanto possono rappresentare accadimenti omogenei (quali, ad esempio, le rilevazioni dei salari dei dipendenti appartenenti a una medesima categoria);
- Sia in quanto possono rappresentare accadimenti correlati secondo cicli produttivi e di scambio (si pensi, a proposito, alle quantità di lavoro prestato da un insieme di dipendenti, alla paga oraria remunera il loro lavoro e al valore delle retribuzioni ad essi corrisposte).

Quindi, di fronte al manifestarsi di continui accadimenti secondo cicli, processi e combinazioni particolari, è lecito formulare l'ipotesi che i rapporti tra accadimenti non debbano variare in modo significativo se non si è in presenza di mutate circostanze interne all'azienda ed estere dell'ambiente. In tal senso sono effettuati controlli che hanno ad oggetto:

- Le relazioni tra grandezze effettivamente manifestatisi;

- Le relazioni tra grandezze attese dal revisore (sulla base del comportamento di accadimenti omogenei dello stesso periodo, o dei medesimi accadimenti esaminati in periodi differenti).

In altri termini, mediante tali verifiche il revisore ricerca all'interno del sistema delle rilevazioni indagate quelle relazioni tra grandezze che appaiono inusuali rispetto a quanto atteso sulla base del comportamento di accadimenti omogenei nel medesimo periodo o dei medesimi accadimenti in periodi precedenti. Ciò definisce le aree critiche di revisione delle quali è maggiore il rischio che vi siano errori significativi nella rilevazione di determinati accadimenti: tali "aree" dovranno essere oggetto di successive indagini più approfondite da parte del revisore. Va detto che, mediante tali verifiche, non si è in grado di affermare la correttezza o l'errore di una certa rilevazione, ma solamente individuare quelle rilevazioni che siano con maggior probabilità attendibili. In sintesi, le cosiddette Analytical review procedures debbono essere considerate come delle verifiche di coerenza in merito alle relazioni esistenti tra le informazioni.

6.1.4.2 Verifiche di dettaglio (test of details)

Rappresentano dei confronti che hanno per oggetto determinate rilevazioni aziendali al fine di determinare la reciproca corrispondenza. Tale corrispondenza viene ricercata a livello elementare, esaminando, per le informazioni confrontate, il contenuto quali-quantitativo delle medesime, ovvero la classe e la determinazione quantitativa di ogni singola rilevazione

6.1.5 Relazione tra rischio di errore significativo in bilancio e rischio di individuazione

Tanto più alto è il rischio di errori in bilancio (errore significativo) tanto più devo ridurre il rischio di individuazione (a parità di rischio di revisione)

Maggiore è il rischio che il bilancio contenga un errore significativo, più numerose sono le procedure di revisione da svolgere al fine di ottenere adeguate evidenze di revisione

Per pianificare adeguatamente la tipologia ed estensione delle procedure di revisione da svolgere si deve preventivamente valutare il rischio di errore significativo per ogni asserzione (o attestazione) di bilancio

		Valutazione del rischio di controllo		
		Alto	Medio	Basso
Valutazione del revisore del rischio intrinseco	Alta	Molto basso	Basso	Medio
	Media	Basso	Medio	Alto
	Bassa	Medio	Alto	Molto alto

Ad esempio: se si valuta che ci sia un'alta probabilità di rischio di controllo (il sistema di controllo interno è pessimo e disorganizzato) ma una bassa valutazione di rischio intrinseco (ci sono poche voci aleatorie come l'attesa di un verdetto riguardante una somma da pagare), allora il rischio di individuazione sarà medio.

6.2 APPROCCIO DI REVISIONE

Il revisore può utilizzare **due differenti approcci di revisione**:

- **Control approach**: basato prevalentemente sulla **valutazione e verifica dell'affidabilità al sistema di controllo interno**
- **Substantive approach**: basato prevalentemente sull'**effettuazione di procedure di revisione sui singoli saldi di bilancio**

L'approccio di revisione viene definito per ogni voce di bilancio e per singola asserzione

6.2.1 Quando utilizzare il control approach

- Quando è difficile ottenere evidenze di revisione in altro modo
- Quando si vuole specificatamente valutare il sistema di controllo interno
- Quando si è in presenza di transazioni ricorrenti e numerose
- Tale approccio si ritiene generalmente applicabile agli obiettivi di:
 - Completezza
 - Esistenza
 - Accuratezza

6.2.2 Quando utilizzare il substantive approach

- Quando il sistema di controllo interno non è affidabile
- Quando si è in presenza di transazioni non ricorrenti e stime di bilancio
- Quando risulta il più efficiente
- Quando il rischio di errore è alto
- Tale approccio si ritiene generalmente applicabile agli obiettivi di:
 - Valutazione
 - Presentazione

7 FASI DELLA REVISIONE CONTABILE

La revisione contabile è finalizzata all'espressione del giudizio sul bilancio e costituisce un processo unitario

Tuttavia può essere analizzato come sequenza delle seguenti fasi:

- Accettazione e mantenimento incarico
- Pianificazione (vedi paragrafo 8)
- Svolgimento delle procedure di revisione
- Espressione del giudizio professionale

7.1 ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO INCARICO

- **Valutazione del potenziale incarico:** rischio cliente, rischio incarico, indipendenza, etica professionale, ecc.
- **Valutazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile**
- **Condivisione dei presupposti dell'incarico con la società:** lettera d'incarico
- **Determinazione delle condizioni dell'incarico:** oggetto e natura dell'incarico, modalità di esecuzione del lavoro, relazioni da emettere, tempi e corrispettivi

7.2 PIANIFICAZIONE (VEDI PARAGRAFO 8)

Disciplinata dal P.R. 300

Si indirizza il lavoro di revisione e si definisce la strategia di revisione

Obiettivi della pianificazione sono:

- Comprendere il business dell'azienda
- Identificare preliminarmente i rischi sottostanti, inclusi i rischi dovuti a frode
- Identificare le poste di bilancio significative ed il rischio intrinseco a livello di bilancio
- Ottenere una overview del sistema di controllo interno
- Determinare la necessità di coinvolgente degli specialisti
- Identificare i fattori che influenzano l'efficacia del servizio professionale

Richiede la definizione della strategia generale di revisione e lo sviluppo di un piano di revisione, al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabile

Un'adeguata pianificazione consente di:

- Identificare le aree di rischio ritenute più significative (risk based approach)
- Prestare la dovuta attenzione alle aree di bilancio più critiche
- Evidenziare i rischi di errori significativi che richiedono particolare attenzione
- Identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi
- Organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione, per svolgerlo in modo efficace ed efficiente (tempi e risorse)

7.3 SVOLGIMENTO DELLE PROCEDURE DI REVISIONE

Il piano di revisione riepiloga le procedure pianificate

In questa fase si ottengono le necessarie evidenze probatorie per mezzo dello svolgimento delle procedure di revisione pianificate:

- **Sondaggi di conformità:** rilevazione del processo oggetto d'analisi ed esame dei controlli svolti dalla società (test procedurali) (vedi paragrafo 10.2.1)
- **Procedure di validità:** esame dei saldi contabili e delle informazioni incluse nel bilancio (vedi paragrafo 10.2.2)

7.4 ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO PROFESSIONALE

Valutazione dei risultati delle procedure di revisione svolte

In particolare il revisore effettua/predisporre/richiede:

- La review delle “carte di lavoro”
- La valutazione delle evidenze di revisione ottenute (sono sufficienti ed appropriate?)
- L'analisi e/o la valutazione della natura e delle cause che hanno originato le differenze di revisione (errori riscontrati)
- La valutazione connessa all'eventuale esistenza di un problema legato alla continuità aziendale
- La review del bilancio definitivo nel suo complesso
- Le comunicazioni finali con gli organi di governance (direttore amministrativo, amministratore delegato, collegio sindacale) delle problematiche riscontrate
- La bozza della relazione di revisione e la sua preview da parte di un altro socio della società di revisione

Conclusione: emissione della relazione di revisione indirizzata, generalmente, agli azionisti

8 FASI DELLA REVISIONE CONTABILE: PIANIFICAZIONE

Disciplinata dal P.R. 300

Ha la funzione di indirizzare il lavoro di revisione attraverso lo sviluppo di un programma di revisione focalizzato sui rischi:

- Obiettivi critici di revisione
- Risk based approach (vedi paragrafo 6)

Approccio top-down: dalla comprensione della società in generale all'identificazione dei rischi a livello di bilancio sino alla focalizzazione sulle singole aree di bilancio ritenute significative e rischiose

Output:

- Strategia di revisione
- Piano di revisione
- Programmi di revisione

Principali attività:

- Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera (8.1)
- Analisi del sistema di controllo interno sull'informativa finanziaria (9)
- Valutazione del rischio di errori significativi (8.3)
- Strategia di revisione (8.4)
- Approccio di revisione (8.5)
- Piano di revisione (8.6)

Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera (8.1)

- Settore di attività, regolamentazione e altri fattori esterni
- Natura dell'impresa
- Scelta e l'applicazione dei principi contabili
- Obiettivi, strategie della società e relativi rischi connessi all'attività svolta, che possono comportare rischi significativi
- Misurazione ed esame delle performance economico-finanziaria
 - Forze competitive del Porter
 - PEST analysis
- Analisi della natura dell'impresa
 - SWOT analysis
- Definisce obiettivi e strategie della società
- Identifica le opportunità od i rischi di business che minacciano il raggiungimento degli obiettivi
- Gestisce i rischi di business definendo e comunicando le responsabilità e le attività da eseguire
- Definisce l'allocazione delle risorse
- Monitorizza l'effettivo raggiungimento degli obiettivi
 - Balanced scorecard
 - Economic Value Added (EVA)

Analisi del sistema di controllo interno sull'informativa finanziaria (9)

- Controllo gestionale
- Controllo sull'informativa finanziaria
- Ambiente di controllo
- Processo aziendale di gestione del rischio d'impresa
- Sistema di informazione e comunicazione
- Controlli generali
 - Controllo direzionale (consuntivo)
 - Revisione interna (consuntivo)
 - Controlli generali del sistema informatico (preventivo)
- Controlli specifici
 - controlli specifici di basso livello (lower level controls)
 - controlli specifici di alto livello (higher level controls)

Valutazione del rischio di errori significativi (8.2)

- **ASERZIONI DI BILANCIO**
- **C - Completezza**
 - Tutte le transazioni, attività e passività sono registrate
- **E - Esistenza**
 - Tutte le transazioni, attività e passività registrate esistono
- **A - Accuratezza**
 - Intesa come misurazione – ovvero che 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
- **V - Valutazione**
 - Le attività e passività sono valutate correttamente
- **O - Obblighi e diritti**
 - Le attività e le passività hanno titolo per essere iscritte in bilancio
- **P - Presentazione ed informativa**
 - Tutte le poste di bilancio sono correttamente classificate e le note esplicative sono complete
- **TRANSAZIONI**
 - Routine transactions
 - Non routine transactions
 - Accounting estimates

Strategia di revisione (8.3)

- Individuazione dei rischi
- Valutazione dell'attitudine e delle capacità di gestione dei rischi da parte dell'azienda
- Analisi degli effetti sul bilancio
- Identificazione delle poste significative e degli obiettivi critici di revisione
- Definizione della strategia di revisione

Approccio di revisione (8.5)

- Control Approach
- Substantive Approach

Piano di revisione (8.6)

- Strategia generale di pianificazione
- Tempistiche rilevanti
- Conclusioni su procedure svolte per accettazione e mantenimento dell'incarico
- Criteri adottati per determinare la significatività e la soglia di accumulazione degli errori
- Analisi di bilancio
- Aspetti specifici (rischi significativi, limitazioni all'esecuzione delle procedure, ecc.)
- Descrizione delle procedure di revisione identificate per rischi significativi
- Descrizione dell'approccio di revisione e relative procedure (dettagliate dai programmi di lavoro)

8.1 COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

Aspetti da considerare:

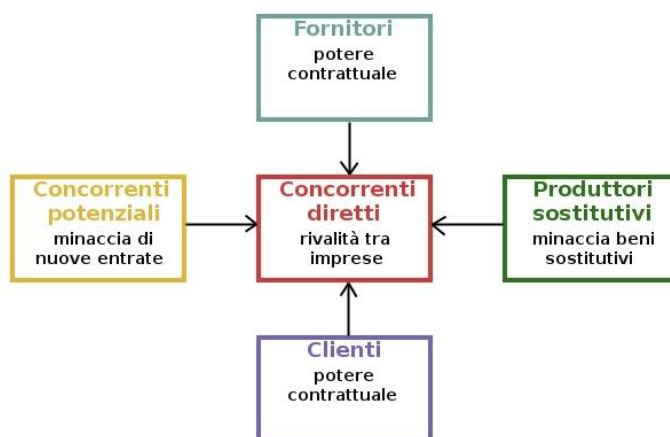
- **Settore di attività, regolamentazione e altri fattori esterni** (ad esempio quadro economico generale, quadro normativo sull'informazione finanziaria)
- **Natura dell'impresa**
- **Scelta e l'applicazione dei principi contabili**
- **Obiettivi, strategie della società e relativi rischi connessi all'attività svolta**, che possono comportare rischi significativi
- **Misurazione ed esame delle performance economico-finanziaria**

8.1.1 Settore di attività e altri fattori

- **Fattori economici generali:** tassi d'interesse, ricorso al credito, inflazione ecc.
- **Caratteristiche del settore:** livello investimenti, tecnologia, competizione, barriere all'entrata, facilità di approvvigionamento, ecc.
- **Quadro normativo dell'informativa finanziaria:** norme per bilancio, normativa fiscale, giuslavoristica, ambientale, qualità, politiche di governo (concessioni, agevolazione di settore), ecc.

Strumenti utili:

- Forze competitive del PORTER

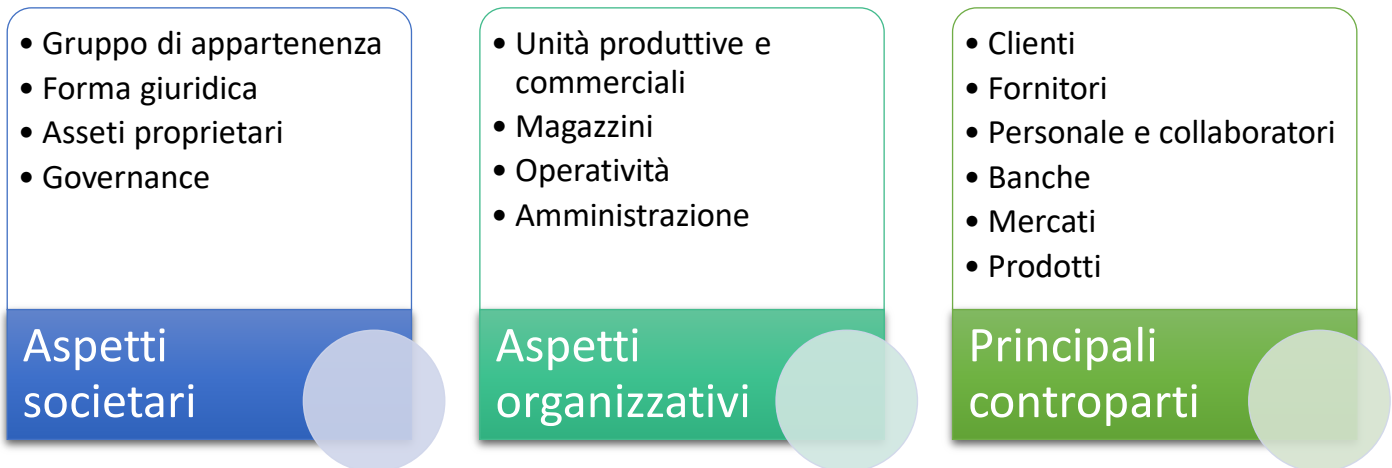


- PEST analysis



8.1.2 Natura dell'impresa

- **Aspetti societari:** gruppo di appartenenza, forma giuridica, assetti proprietari, governance
- **Aspetti organizzativi:** unità produttive e commerciali, magazzini, operatività, amministrazione
- **Principali controparti:** clienti, fornitori, personale e collaboratori, banche, mercati e prodotti



Strumento utile: SWOT analysis

SWOT ANALYSIS



8.2 STRATEGIC MANAGEMENT PROCESS

Processo aziendale che:

- Definisce obiettivi e strategie della società
- Identifica le opportunità od i rischi di business che minacciano il raggiungimento degli obiettivi
- Gestisce i rischi di business definendo e comunicando le responsabilità e le attività da eseguire
- Definisce l'allocazione delle risorse
- Monitorizza l'effettivo raggiungimento degli obiettivi

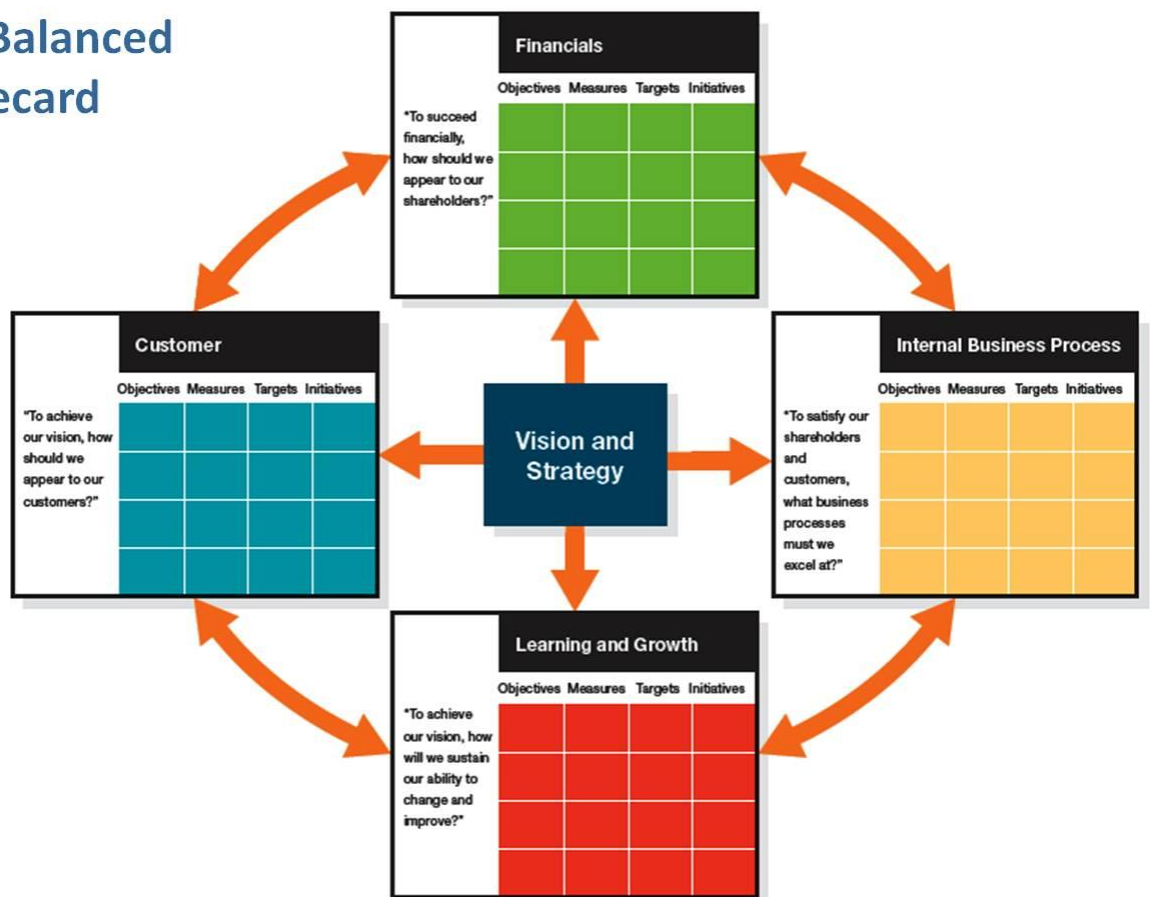
8.2.1 Misurazione ed esame delle performance

- Confronti temporali (trend analysis) per periodi precedenti
- Confronti con il budget
- Confronti spaziali (benchmark o altre aziende di settore)
- Analisi dei risultati inattesi e dei potenziali effetti sul bilancio

Strumenti utili:

- Balance score card

The Balanced Scorecard



- Economic value added (EVA)

8.3 VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI

A seguito della comprensione dell'impresa e dell'analisi del sistema di controllo interno, il revisore avvia il processo di valutazione del rischio di revisione, in particolare del rischio di errori significativi

Include:

- **Rischi sul bilancio nel suo complesso:** ad esempio carenza del sistema di controllo interno, problemi di continuità aziendale, effetti pervasivi
- **Rischi sulle singole asserzioni delle voci di bilancio:** ad esempio valutazione dei crediti, completezza dei fondi rischi, esistenza delle liquidità

8.3.1 Definizione del livello di significatività

La valutazione di cosa sia significativo è il risultato di un giudizio professionale

Un errore in bilancio è significativo qualora la sua conoscenza potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori da prendere sulla base del bilancio

La significatività è valutata sia a livello di bilancio nel suo complesso che di singola voce di bilancio (significatività operativa)

Il livello di significatività tiene conto sia degli aspetti quantitativi (peso della voce all'interno del bilancio) **che quelli qualitativi** (impatti che l'errore può avere sulla classificazione di bilancio, effetti di una errata o carente informativa)

La valutazione del livello di significatività è di supporto nella definizione delle voci da analizzare e nell'ampiezza delle procedure di revisione da eseguire

8.3.2 Asserzioni di bilancio

C = Completezza (tutte le transazioni, attività e passività sono registrate)

E = Esistenza (tutte le transazioni, attività e passività registrate esistono)

A = Accuratezza (intesa come misurazione – ovvero che 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)

V = Valutazione (le attività e passività sono valutate correttamente)

O = Obblighi/diritti (le attività e le passività hanno titolo per essere iscritte in bilancio)

P = Presentazione ed informativa (tutte le poste di bilancio sono correttamente classificate e le note esplicative sono complete)

C

- Completezza
- Tutte le transazioni, attività e passività sono registrate

E

- Esistenza
- Tutte le transazioni, attività e passività registrate esistono

A

- Accuratezza
- Intesa come misurazione – ovvero che 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

V

- Valutazione
- Le attività e passività sono valutate correttamente

O

- Obblighi e diritti
- Le attività e le passività hanno titolo per essere iscritte in bilancio

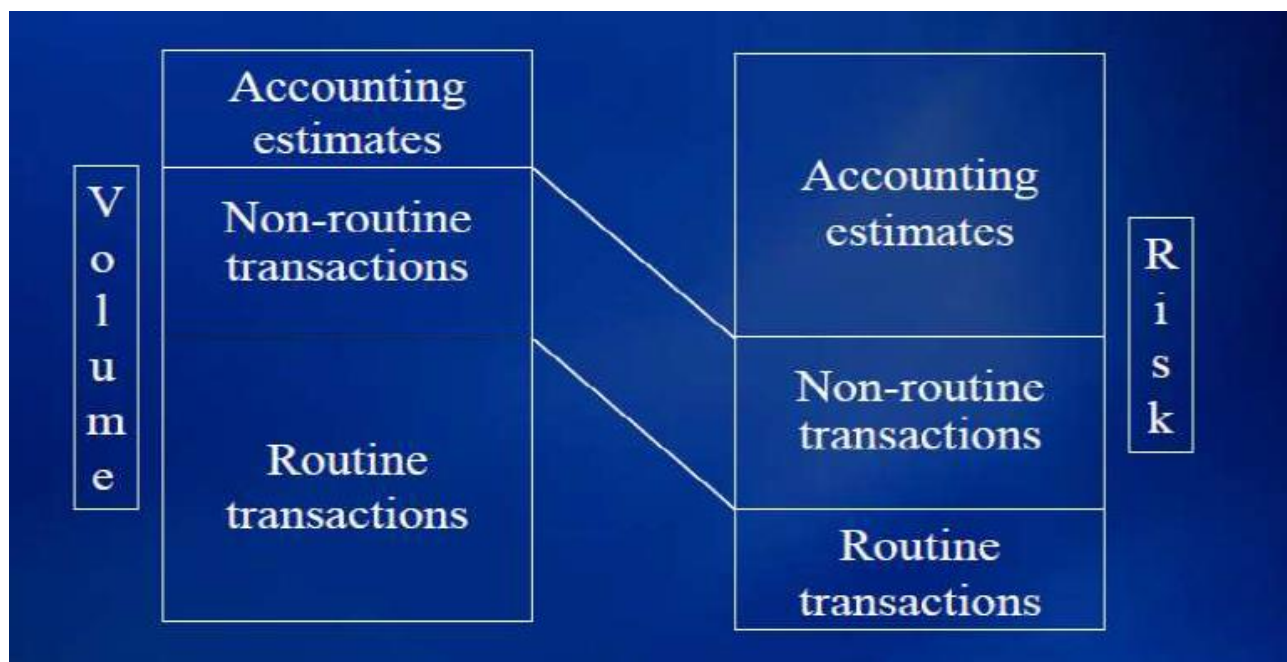
P

- Presentazione ed informativa
- Tutte le poste di bilancio sono correttamente classificate e le note esplicative sono complete

8.3.3 Classi di transazioni

Definiti i livelli di significatività, il revisore identifica le classi di transazioni:

- **Routine transactions:** numerose, ricorrenti, obiettivamente misurabili, elaborate dal sistema informativo in modo automatico con pochi o nessun intervento manuale (esempio: fatturazione – incassi)
- **Non routine transactions:** poco numerose, non ricorrenti, spesso richiedono un giudizio nella determinazione del loro ammontare e del loro trattamento contabile (esempio: vendita di un cespite)
- **Accounting estimates:** non sempre oggettivamente qualificabili, soggette al verificarsi di eventi futuri, non sempre confrontabili con i dati del passato (esempio: valutazione del presumibile valore di realizzo)



8.3.4 Riepilogo

La valutazione del rischio di errori significativi consente di mappare il bilancio in base alle aree di rischio collegate alle singole asserzioni delle singole voci di bilancio

Attenzione! La valutazione dei rischi, sebbene svolta principalmente in pianificazione, è un processo dinamico che coinvolge tutte le fasi di revisione

8.4 STRATEGIA DI REVISIONE

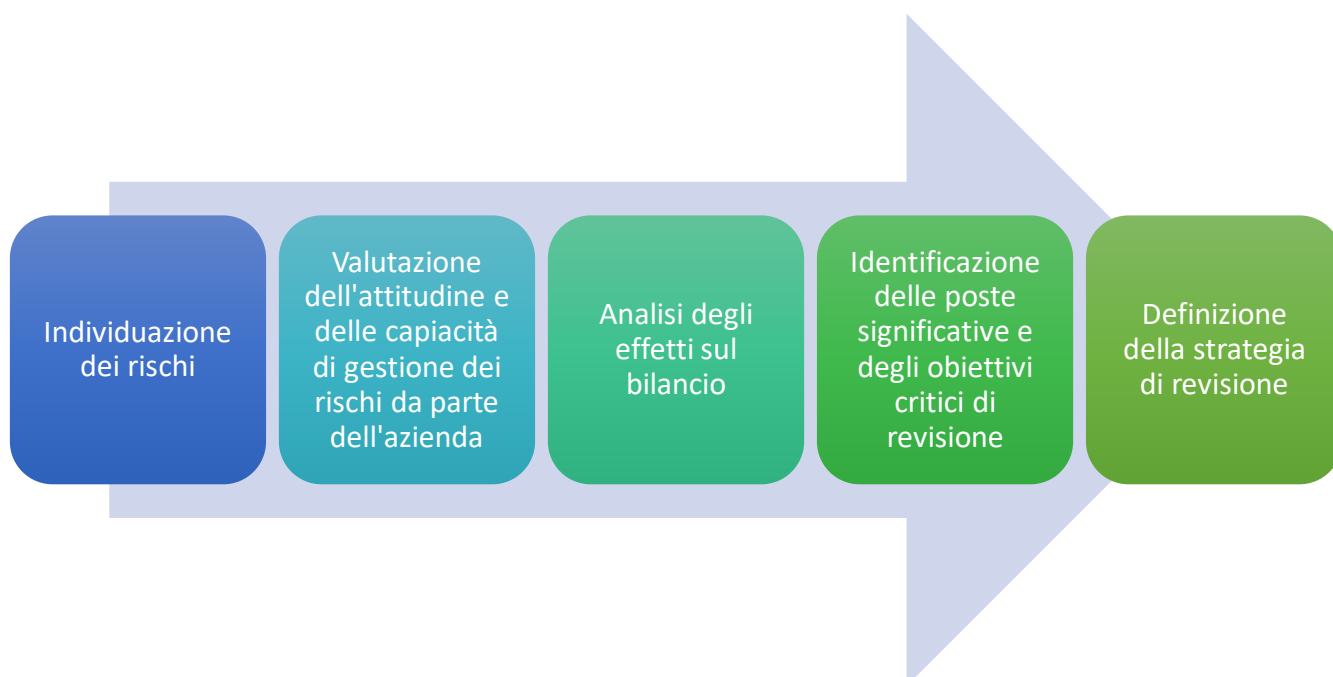
Il P.R. 300 “pianificazione della revisione contabile di bilancio” prevede la predisposizione della strategia generale di revisione

La strategia di revisione stabilisce la tempistica e l’ampiezza della revisione e rappresenta una guida per il successivo sviluppo del più dettagliato piano di revisione

Include la definizione di:

- Caratteristiche della società e del bilancio oggetto di verifica
- Professionalità richiesta per l’esecuzione dell’incarico
- Tempistica e scadenze
- Aspetti logistici ed organizzativi (sedi, siti produttivi, partecipazioni)

Processo di formazione della strategia di revisione:



8.5 APPROCCIO DI REVISIONE

- **Control approach:** il revisore pianifica l’ottenimento delle evidenze di revisione anche tramite la valutazione e la verifica del sistema di controllo interno del cliente. Parte delle evidenze di revisione sono ottenute testando i controlli effettuati dalla società svolgendo sondaggi di conformità
- **Substantive approach:** il revisore pianifica l’ottenimento delle evidenze di revisione prevalentemente attraverso le procedure di validità, svolgendo procedure di analisi comparativa e verifiche di dettaglio

L’approccio di revisione è definito per ciascuna voce e per ciascuna asserzione di bilancio. Il revisore potrà quindi utilizzare il control approach per alcune voci o asserzioni e il substantive approach per altre

Le tre tipologie di procedure di revisione verranno descritte in seguito

8.6 PIANO DI REVISIONE

Costituisce il complesso di istruzioni per il team assegnato all'incarico e lo strumento di controllo e di documentazione di una adeguata esecuzione del lavoro

Il piano di revisione consente di:

- Identificare le procedure di revisione da svolgere per singola asserzione della singola area di bilancio
- Facilitare l'attività di delega, la supervisione ed il controllo
- Verificare che tutte le procedure di revisione pianificate siano state eseguite
- Documentare l'avvenuto svolgimento delle procedure di revisione (con la firma)

È un documento dinamico soggetto alle modifiche che potranno rendersi necessarie nel corso del lavoro

Include indicazioni sulla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione da svolgere per ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi tali da ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso

Viene generalmente documentato nel memorandum di pianificazione e nei più dettagliati programmi di lavoro (per specifica area di bilancio)

Il memorandum di pianificazione generalmente include:

- Strategia generale di pianificazione
- Tempistiche rilevanti
- Conclusioni su procedure svolte per accettazione e mantenimento dell'incarico
- Criteri adottati per determinare la significatività e la soglia di accumulazione degli errori
- Analisi di bilancio
- Aspetti specifici (rischi significativi, limitazioni all'esecuzione delle procedure, ecc.)
- Descrizione delle procedure di revisione identificate per rischi significativi
- Descrizione dell'approccio di revisione e relative procedure (dettagliate dai programmi di lavoro)

8.6.1 Benefici di una buona pianificazione

- Programma di revisione focalizzato sui rischi ("risk based approach")
- Programma di revisione più specifico su obiettivi critici di revisione
- Conoscenza del business degli indicatori di risultato consente di pianificare forte analisi di contenuto
- Valutazione più consapevole degli elementi probativi ottenuti nel corso del lavoro di revisione

9 SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

È il mezzo attraverso il quale la direzione di un'azienda controlla lo svolgersi della propria attività

È il complesso delle direttive, delle procedure e delle tecniche adottate da un'azienda per raggiungere i seguenti obiettivi:

- Gestione aziendale efficace ed efficiente
- Attendibilità dei dati
- Rispetto delle normative di legge
- Salvaguardia del patrimonio aziendale

Il controllo interno può avere come oggetto:

- **Gli aspetti gestionali dell'azienda** (controllo gestionale)
- **La corretta rappresentazione contabile dei fatti aziendali e la salvaguardia del patrimonio** (controllo sull'informativa finanziaria)

9.1 CONTROLLO INTERNO SULL'INFORMATIVA FINANZIARIA

Insieme di procedure e tecniche aziendali che garantiscono:

- Conformità delle operazioni svolte alle direttive generali o specifiche impartite
- Corretta registrazione e rendicontazione (in bilanci e situazioni contabili) delle operazioni
- Salvaguardia del patrimonio aziendale
- Conformità delle operazioni svolte alla normativa in vigore



P.R. 315: disciplina la comprensione del sistema contabile e del sistema di controllo interno aziendale al fine di pianificare e sviluppare un approccio di revisione efficace

Il revisore analizza il sistema di controllo interno al solo fine di svolgere meglio la revisione di bilancio e non al fine di esprimere un giudizio su di esso

Componenti del sistema di controllo interno sull'informativa finanziaria:

- Ambiente di controllo
- Processo aziendale di gestione del rischio d'impresa
- Sistema di informazione e comunicazione
- Attività di controllo e monitoraggi:
 - Controlli generali
 - Controlli specifici

9.1.1 Ambiente di controllo

È la base (fondamenta) di un buon sistema di controllo interno

È strettamente legato alla struttura organizzativa che delinea le funzioni e i ruoli chiave aziendali (chi fa che cosa)

È fondamentale in quanto è in grado di influenzare il modo in cui:

- La direzione valuta e controlla il rischio
- Le informazioni e le comunicazioni vengono strutturate
- Le attività di controllo vengono disegnate ed implementate

Elementi oggetto di analisi da parte del revisore:

- **Comunicazione e applicazione dei valori etici e di integrità da parte del personale della società:** influenza l'efficacia della struttura, dell'operatività e del monitoraggio dei controlli
- **Considerazione dell'importanza della competenza:** attenzione che la direzione pone sui livelli di competenza necessari per particolari mansioni (processi organizzativi di allocazione delle risorse, esistenza di adeguati percorsi formativi)
- **Livello di partecipazione dei responsabili delle attività di governance:** l'indipendenza del collegio sindacale e dell'organismo di vigilanza dalla direzione nonché loro esperienza, autorevolezza, livello di coinvolgimento, appropriatezza delle loro azioni
- **Filosofia e stile operativo della direzione:** assunzione e gestione dei rischi connessi all'attività e cultura di "trasparenza contabile"

9.1.2 Processo aziendale di gestione del rischio d'impresa

Processo che permette alla direzione di identificare e valutare l'entità e la probabilità di accadimento di un rischio di business (strategico e/o operativo) e di definire se, e in che misura, esso può avere riflessi sul bilancio d'esercizio

Se tale processo esiste ed è appropriato alle sue caratteristiche aziendali (settore, rischi, complessità e dimensioni) **il revisore trae beneficio dalla sua analisi in quanto lo assiste nell'identificazione dei rischi di errore in bilancio**

Il processo, se adeguato, comprende le seguenti attività:

- Identificare tempestivamente i rischi significativi (di business, operativi, finanziari e legali) che minacciano l'azienda
- Considerare la probabilità di accadimento dei rischi
- Stabilire le priorità per l'allocazione delle risorse disponibili alle attività da svolgere
- Definire e comunicare gli obiettivi di controllo
- Stabilire indicatori di performance per monitorare l'andamento delle attività
- Monitorare l'ambiente esterno ed interno per identificare se rivalutare gli obiettivi ed i controlli

Domande chiave che deve porsi il revisore:

- Come il management della società identifica ed analizza i rischi connessi al proprio business?
- Il management intraprende appropriate azioni al fine di gestire o controllare questi rischi?
- Il management prevede un periodico aggiornamento dell'analisi dei rischi d'impresa?
- Il management dispone di adeguati report gestionali che permettono il monitoraggio costante delle attività strategiche svolte e dei relativi rischi?
- Il management valuta periodicamente i potenziali impatti dei rischi identificati sul bilancio?

9.1.3 Sistema di informazione e comunicazione

Insieme di procedure per la rilevazione e il trattamento delle operazioni necessarie per il raggiungimento degli obiettivi aziendali

Riguarda:

- **Informazioni:** identificate, rilevate e trasmesse nella forma e con la tempistica che permetta agli operatori di svolgere i propri compiti
- **Comunicazione:** le informazioni devono essere adeguatamente comunicate all'interno dell'azienda, tra le diverse unità operative e all'esterno quando necessario.

Obiettivi del sistema informativo:

- Catturare in modo accurato e tempestivo le informazioni relative a tutte e solo le transazioni di pertinenza dell'azienda
- Processare le informazioni al fine di renderle disponibili e intelleggibili per le finalità del caso
- Consuntivare le informazioni sotto forma di report di carattere sia contabile che gestionale
- Trasmettere le informazioni alle persone interessate con tempistiche adeguate

Domande chiave che deve porsi il revisore:

- Le informazioni che il management della società ottiene per gestire la propria attività sono sufficienti, accurate e tempestive?
- Le informazioni connesse all'attività svolta sono riflesse, in modo accurato, nel bilancio?
- Il sistema informativo è coerente con la realtà aziendale (dimensioni, caratteristiche, ecc.)?
- Esiste un adeguato processo di comunicazione all'interno dell'organizzazione aziendale, ad esempio quantità e qualità delle informazioni adeguate all'interlocutore che le riceve?
- Esiste un adeguato processo di comunicazione verso l'esterno (azionisti, creditori, stakeholder in generale)?

Il revisore documenta il sistema informativo aziendale con:

- Flowchart
- Memorandum descritti delle procedure amministrative e contabili
- Questionari

Esempi di procedure amministrative e contabili da analizzare:

- Processi acquisti
- Processo vendite
- Processo tesoreria

9.1.3.1 Effetti correlati ad una carenza insita nel sistema di informazione e comunicazione

La rilevazione di carenze può essere molto grave in quanto:

- Il sistema contabile potrebbe non essere in grado di catturare ed elaborare i dati relativi alle transazioni ricorrenti (esempio: i ricavi ed i costi operativi)
- Le voci di bilancio soggette a stime potrebbero non essere supportate da tutte le informazioni necessarie (esempio: fondi per rischi ed oneri)
- Potrebbe non essere possibile svolgere la revisione contabile del bilancio senza una sostanziale rielaborazione di tutte le transazioni fatte dalle società

9.1.3.2 Che cosa implica l'esistenza di un efficiente ed efficace sistema di informazione e comunicazione

Consente al revisore di:

- **Poter dare "affidabilità" al sistema di controllo interno ed utilizzare un approccio di revisione che riduca le verifiche di dettaglio** (ad esempio analisi documentali), per quando riguarda la completezza, l'esistenza e l'accuratezza, sulle transazioni ricorrenti (routine transactions)
- **Focalizzare in modo appropriato ed efficiente la revisione sulle transazioni non ricorrenti** (non routine transactions) **e sulle stime di bilancio** (accounting estimates)
- Considerare adeguate le informazioni incluse in bilancio

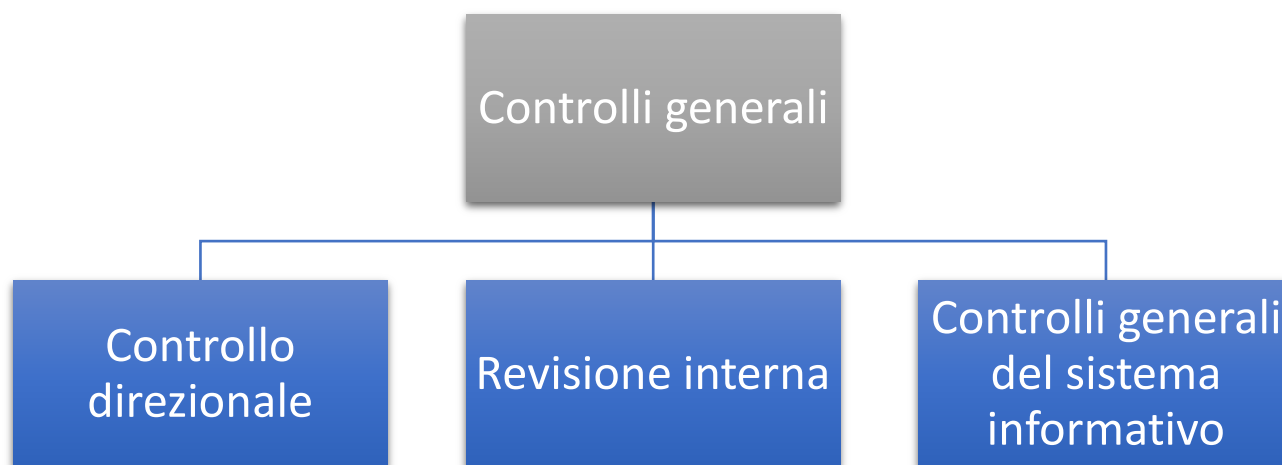
9.1.4 Attività di controllo

Insieme delle procedure aziendali che aiutano la direzione a verificare il rispetto delle direttive impartite

Vengono svolte a diversi livelli all'interno della struttura e possono essere preventivi o consuntivi

Le attività di controllo possono essere suddivise tra:

- **Controlli generali:** contribuiscono a supportare l'efficacia del controllo interno ai fini dell'affidabilità dell'intero bilancio. Ad esempio:
 - **Controllo direzionale** (consuntivo)
 - **Revisione interna** (consuntivo)
 - **Controlli generali del sistema informatico** (preventivo)
- **Controlli specifici:** si applicano a singoli flussi di transazioni e saldi di bilancio



9.1.4.1 Controlli generali - controllo direzionale

Il revisore deve capire il processo con il quale la Direzione controlla la propria attività

Ad esempio:

- Con l'analisi dei risultati periodici da parte della direzione (ad esempio risultati mensili comparati con budget, periodi precedenti, mercato, ecc.)
- Con specifiche iniziative intraprese dalla Direzione (per espandere il mercato, migliorare la produzione, contenere i costi, ecc.)

9.1.4.2 Controlli generali – revisione interna

Funzione aziendale con la quale la Direzione controlla la struttura del sistema di controllo interno

Se il revisore intende utilizzare il lavoro svolto dalla revisione interna deve effettuare una valutazione preliminare della funzione analizzando i seguenti aspetti:

- Status organizzativo: posizione nell'ambito dell'organigramma (indipendenza ed autonomia)
- Obiettivo della funzione: natura e tempistica delle procedure effettuate
- Competenza tecnica
- Diligenza professionale (esempio: piani di lavoro e documentazione)

Il revisore esterno è il solo responsabile del giudizio espresso sul bilancio e quindi non può trasferire parte delle proprie responsabilità alla funzione di revisione interna, se utilizzata

9.1.4.3 Controlli generali – controlli generali del sistema informatico

Questi sono:

- Organizzazione e politiche direzionali della funzione IT
- Controlli su accessi logici e fisici
- Controlli sullo sviluppo e sulle modifiche dei programmi
- Gestione operativa del sistema

9.1.4.4 Controlli generali e approccio di revisione

Se i controlli generali esistono, sono efficaci ed adeguati, il revisore può, con ogni probabilità, adottare il **control approach** (6.2.1)

Al contrario, **se non ritenuti adeguati**, il sistema di controllo interno potrebbe risultare non affidabile e il revisore deve utilizzare un **substantive approach** che spesso è basato su significative analisi documentali di dettaglio (non sempre realizzabile) (6.2.2)

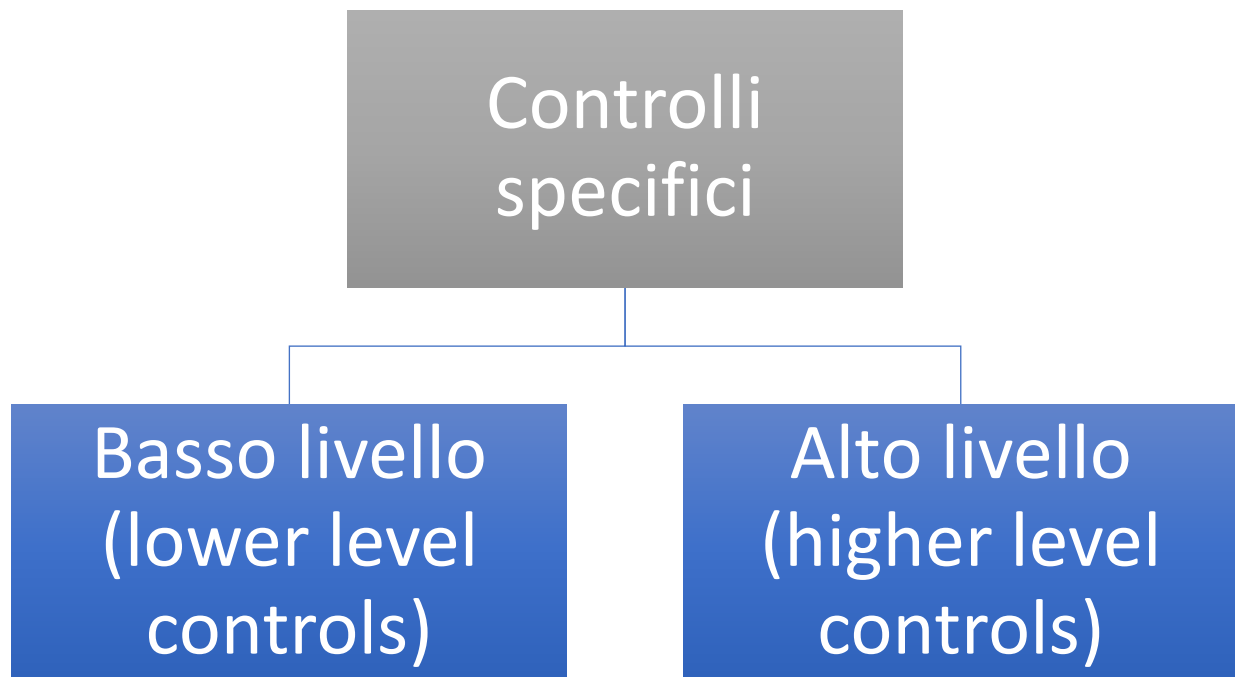
9.1.4.5 Controlli specifici

Se il revisore vuole adottare un control approach deve:

- Chiedersi quali sono i controlli specifici connessi alle attività di controllo con cui la direzione ottiene tutte le informazioni relative all'attività svolta
- Identificare, documentare e verificare i controlli specifici utilizzati dalla società

Sono generalmente legati ad uno specifico obiettivo di revisione (normalmente: completezza, esistenza ed accuratezza). Ad esempio:

- Completezza degli acquisti: cosa assicura che tutti gli acquisti siano stati correttamente contabilizzati?
- Esistenza delle vendite: cosa assicura che solo le vendite effettivamente avvenute siano state registrate?



9.1.4.6 Controlli specifici – controlli specifici di basso livello (lower level controls)

Normalmente sono controlli preventivi e coprono una sola transazione

Esempi:

- Controlli di editing
- Controlli matematici
- Blocchi all'immissione/accettazione di ordini di acquisto/vendita
- Blocchi alla registrazione di fatture
- Blocchi al pagamento di fatture

9.1.4.7 Controlli specifici – controlli specifici di alto livello (higher level controls)

Sono controlli consuntivi e coprono un insieme di transazioni

Possono essere considerati come un doppio controllo che rileva eventuali errori significativi, non identificati dai controlli di livello inferiore

Esempi:

- Riconciliazioni bancarie
- Analisi degli indici di fatturato mensile rapportato al credito per cliente
- Analisi per eccezioni (documenti di trasporto in attesa di fattura o privi di ordine)

9.1.4.8 Perché sono importanti i controlli specifici?

Se i controlli specifici esistono e sono efficaci, con ogni probabilità al revisore conviene ottenere l'evidenza probatoria di revisione per mezzo del controllo degli stessi

Nell'ambito dello svolgimento di questi controlli il revisore deve verificare che funzionino in modo sistematico ed affidabile nell'arco di tutto l'esercizio

In linea generale sono da preferire gli "higher level control" in quanto coprono un numero ampio di transazioni e risultano quindi più efficaci ed efficienti

10 ELEMENTI PROBATIVI: SONDAGGI DI CONFORMITÀ E PROCEDURE DI VALIDITÀ

P.R. 500: il revisore deve acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi a supporto delle conclusioni raggiunte

Sono rappresentati da tutte le informazioni di natura qualitativa e quantitativa utilizzate. Ad esempio:

- Risultati delle procedure di valutazione e accettazione del cliente e dell'incarico
- Risultati derivanti dalle revisioni svolte in esercizi precedenti
- Scritture contabili sottostanti il bilancio oggetto di revisione contabile
- Contratti e altri documenti
- Libri sociali
- Fonti esterne all'entità
- I risultati del lavoro svolto da specialisti o esperti

Gli elementi probativi devono essere sufficienti ed appropriati → concetti correlati

Sufficienza: misura a **quantità** degli elementi probativi. È influenzata da:

- Valutazione del rischio di errore
- Qualità degli elementi probativi

Appropriatezza: misura la loro **qualità** e **attendibilità**

Il revisore acquisisce in genere elementi probativi persuasivi (diversi convincenti e concomitanti) **più che conclusivi**, ricercando a supporto della medesima asserzione di bilancio evidenze di revisione provenienti da fonti diverse e di diversa natura

10.1 GERARCHIA DEGLI ELEMENTI PROBATIVI

Maggiore attendibilità	Minore attendibilità
Elementi probativi ottenuti da fonti esterne indipendenti	Elementi probativi ottenuti all'interno dell'azienda
Elementi probativi ottenuti da fonti interne in presenza di efficaci controlli connessi e adottati dalla società	Elementi probativi ottenuti da fonti interne qualora i relativi controlli dall'impresa siano assenti o inefficaci
Elementi probativi ottenuti direttamente dal revisore (per esempio mediante osservazione dell'applicazione di un controlli)	Elementi probativi ottenuti indirettamente o per deduzione dal revisore (per esempio mediante rilevazione di un procedura e dei punti di controllo previsti)
Elementi probativi rappresentati da documenti cartacei e/o elettronici (fatture verbali degli organi di gestione, ecc.)	Elementi probativi non riproducibili (per esempio raccolti mediante esposizione verbale da parte di soggetti interni alla società)
Elementi probativi costituiti da documenti originali	Elementi probativi costituiti da documenti non originali (fotocopie, fax, ecc.)

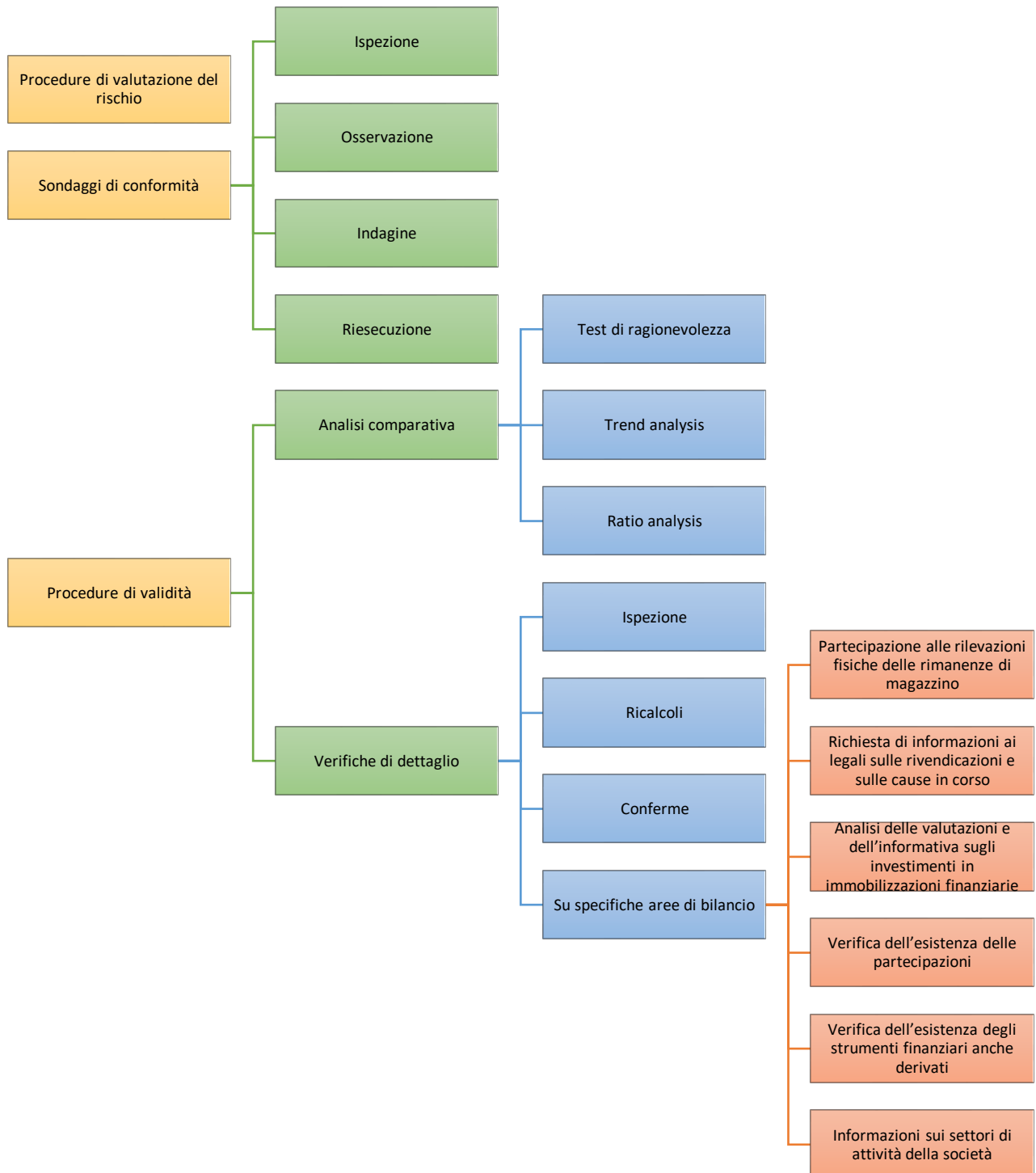
10.2 TIPOLOGIE DI PROCEDURE DI REVISIONE

Ispezione	Il revisore esamina registrazioni o documenti , sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato, oppure svolge la verifica fisica di un'attività
Osservazione	Il revisore assiste a un processo o a una procedure svolti da altri come, per esempio, l'osservazione della conta fisica delle rimanenze effettuata dal personale della società, oppure l'effettuazione delle attività di confronto
Indagine	Il revisore ricerca le informazioni di natura finanziaria e di altra natura presso le persone in possesso delle necessarie conoscenze , sia all'interno che all'esterno della società
Ricalcolo	Il revisore verifica l'accuratezza matematica (sia manualmente sia elettronicamente) di documenti o registrazioni
Riesecuzione	Il revisore esegue indipendentemente procedure o controlli che son stati originariamente svolti nell'ambito del controllo interno
Conferma esterna	Il revisore chiede e ottiene una risposta diretta in forma scritta da parte di un soggetto terzo (il soggetto circolarizzato) in formato cartaceo o elettronico
Analisi comparativa	Il revisore valuta l'informazione finanziaria mediante l'analisi delle relazioni plausibili tra i dati , sia di natura finanziaria sia di altra natura

Le tipologie di procedure di revisione, o la combinazione delle stesse, possono essere utilizzate come:

- Procedure di valutazione del rischio
- Sondaggi di conformità
- Procedure di validità

In conseguenza del contesto in cui sono applicate dal revisore



10.2.1 Sondaggi di conformità

Consentono al revisore di acquisire elementi probativi sull'adeguata progettazione e sull'efficace funzionamento del sistema di controllo interno

Il revisore verifica e documenta che i controlli sulle specifiche asserzioni di bilancio:

- Siano adeguatamente disegnati, ossia in grado di individuare e correggere errori significativi
- Abbiano efficacemente funzionato lungo tutto il periodo in esame

Consentono al revisore di supportare la sua valutazione del rischio di controllo (control risk)

Le principali tipologie di procedure di revisione applicate nell'ambito dei sondaggi di conformità sono:

- Ispezione
- Osservazione
- Indagine
- Riesecuzione

10.2.1.1 Sondaggi di conformità: ispezione – esempi

Ispezione	Il revisore esamina registrazioni o documenti , sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato, oppure svolge la verifica fisica di un'attività
------------------	--

- All'atto della registrazione della fattura di acquisto, l'addetto alla contabilità fornitori richiama a video ordine e DDT e ne verifica la corrispondenza spuntando i dati della fattura:
 - Il revisore ottiene copia dei tre documenti e ne verifica la corrispondenza
- Il responsabile dell'ufficio personale verifica l'accuratezza del calcolo degli stipendi analizzando un tabulato riportante per ogni dipendente lo stipendio del mese in corso e di quello precedente, siglando il tabulato ed evidenziando le situazioni che richiedono una verifica più approfondita da parte degli addetti alle paghe:
 - Il revisore verifica la presenza della sigla del responsabile e le risposte alle richieste da parte dell'ufficio paghe

10.2.1.2 Sondaggi di conformità: osservazione – esempi

Osservazione	Il revisore assiste a un processo o a una procedura svolta da altri come, per esempio, l'osservazione della conta fisica delle rimanenze effettuata dal personale della società, oppure l'effettuazione delle attività di confronto
---------------------	--

- Impossibilità di sbloccare un ordine di vendita reso non evadibile per problemi di solvibilità del cliente da parte dell'ufficio vendite:
 - Il revisore chiede all'addetto dell'ufficio vendite di provare a sbloccare l'ordine e osserva che il sistema informatico non permette l'effettuazione di questa operazione
- Periodici inventari fisici dei propri prodotti presso terzi per mezzo dei propri venditori
 - Il revisore partecipa ad una o più verifiche al fine di verificare l'effettuazione del controllo

Attenzione! Questa procedura ha un limite: l'evidenza di revisione è limitata al momento in cui viene effettuata

10.2.1.3 Sondaggi di conformità: indagine – esempi

Indagine	Il revisore ricerca le informazioni di natura finanziaria e di altra natura presso le persone in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno che all'esterno della società
-----------------	---

- Verifica applicazione e conoscenza procedura:
 - Dopo aver preso visione del manuale della procedura che ciascun impiegato deve seguire, il revisore chiede direttamente agli interessati di descrivere il loro operato per capire quale è il grado di conoscenza e applicazione della procedura stessa
- Richieste incrociate (corroborative inquiry): la procedura prevede che le riconciliazioni bancarie predisposte dall'addetto dell'ufficio tesoreria siano discusse con il responsabile della tesoreria e con il direttore amministrativo e finanziario (in presenza di poste in riconciliazione superiori ad un dato importo)
 - Il revisore intervista separatamente i tre soggetti coinvolti per avere conferma incrociata dello svolgimento del controllo

10.2.1.3.1 Sondaggi di conformità: indagine – consigli per realizzare correttamente la procedura

- Pianificare: cosa vogliamo ottenere, che asserzione di bilancio vogliamo coprire, chi è l'interlocutore più adatto
- Informare la persona sull'obiettivo dell'incontro e preparare le domande
- Porre le domande possibilmente aperte, non ambigue, senza pregiudizi, non vaghe
- Ascoltare le risposte
- Valutare le risposte
- Porre le domande per svolgere un follow-up: ci confermano di aver capito e ci danno la possibilità di approfondire gli aspetti salienti
- Corroborare i punti chiave (ove possibile) con altri dati ed informazioni
- Prendere nota delle domande poste e delle risposte ricevute

10.2.1.4 Sondaggi di conformità: riesecuzione – esempi

Riesecuzione	Il revisore esegue indipendentemente procedure o controlli che son stati originariamente svolti nell'ambito del controllo interno
---------------------	--

- 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 autonomamente 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

10.2.1.5 Sondaggi di conformità – quale scegliere?

Dipende dal tipo di controllo che si vuole verificare

Una combinazione di queste procedure è normalmente ottimale, in quanto fornisce maggiori evidenze di revisione

Di solito, i controlli di alto livello (consuntivi e direzionali) per la loro natura vengono controllati per mezzo dello svolgimento dell'indagine ed osservazione

10.2.1.6 *Sondaggi di conformità – estensione*

La dimensione del campione dipende da:

- **Risk of failure:** rischio di fallimento del controllo
- **Frequenza del controllo** (annuale, trimestrale, mensile, settimanale, giornaliero, ricorrente), se trattasi di controlli manuali
- **Grado di deviazione atteso**

10.2.1.7 *Sondaggi di conformità – tempistica*

Sono pianificati per verificare se i controlli interni sono stati applicati lungo tutto l'esercizio

Sono generalmente effettuati prima della chiusura dell'esercizio e devono essere aggiornati a fine esercizio (roll forward) considerando:

- Risultati delle verifiche effettuate prima della chiusura dell'esercizio
- Ampiezza del periodo residuo
- Eventuali cambiamenti avvenuti nel sistema di controllo interno
- Procedure di validità pianificate e ancora da eseguire

10.2.2 Procedure di validità

Consentono di ottenere evidenze di revisione per individuare errori significativi nel bilancio

Consentono di portare il rischio di individuazione al livello ritenuto opportuno

Il revisore deve svolgere sempre procedure di validità per ciascuna asserzione di bilancio

Le procedure di validità comprendono:

- **Procedure di analisi comparativa**
- **Verifiche di dettaglio** sulle classi di operazioni, sui saldi di bilancio e sull'informativa

10.2.2.1 *Procedure di validità – analisi comparativa*

Sono disciplinate dal P.R. 520

Prevedono l'analisi dell'andamento dei dati finanziari, patrimoniali ed economici significativi

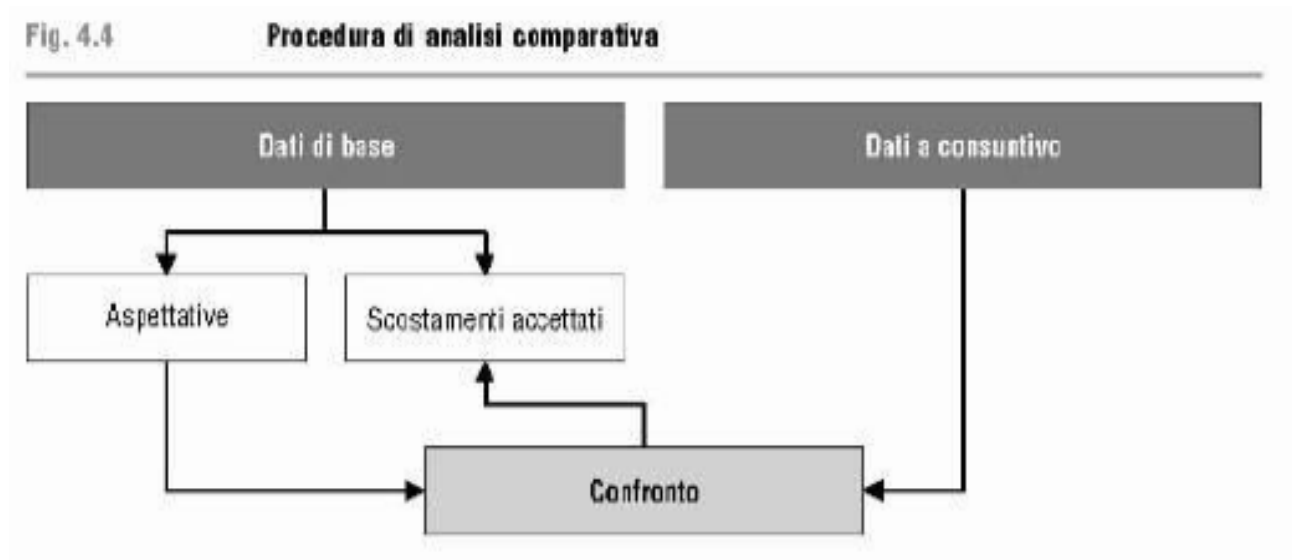
Includono l'analisi degli indici, delle fluttuazioni, delle incoerenze e degli scostamenti rispetto ai valori previsti

Vengono utilizzate dal revisore durante le varie fasi della revisione:

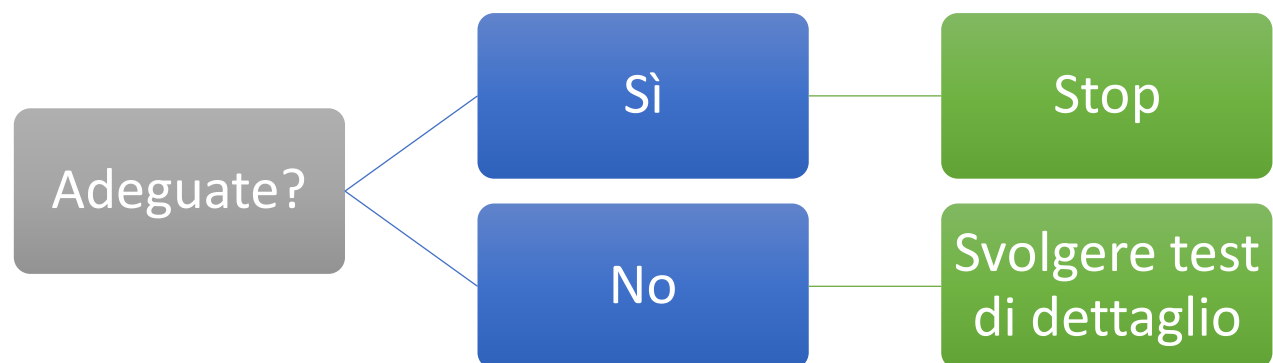
- Accettazione e mantenimento dell'incarico: per valutare il profilo di rischio del cliente
- Pianificazione: per definire la natura, tempistica ed ampiezza delle altre procedure di revisione
- Svolgimento delle procedure di revisione: in aggiunta o in sostituzione di altre procedure di validità
- Espressione del giudizio professionale: analisi del bilancio nel suo insieme

Per essere svolta correttamente deve prevedere:

- Definizione dell'obiettivo
- Verifica del livello di dettaglio delle informazioni oggetto di analisi
- Valutazione della disponibilità e attendibilità delle informazioni
- Previsione del risultato
- Comparazione con i dati effettivi oggetto d'analisi
- Valutazione del risultato finale



Valutazione dei risultati del test: il revisore deve chiedersi se ritiene adeguate le evidenze di revisione ottenute con l'analisi comparativa



Esistono **tre famiglie di procedura di analisi comparativa**:

- Test di ragionevolezza
- Trend analysis
- Ratio analysis

10.2.2.1.1 Procedure di validità – analisi comparativa – test di ragionevolezza

È una tecnica di alto livello probativo ed implica:

- **Identificazione delle variabili**
- **L'identificazione dell'appropriata relazione tra le variabili**
- **La combinazione delle variabili per effettuare la previsione del risultato**

Esempi:

- Ricalcolo del TFR
- Ricalcolo degli ammortamenti
- Ricalcolo degli interessi attivi/passivi

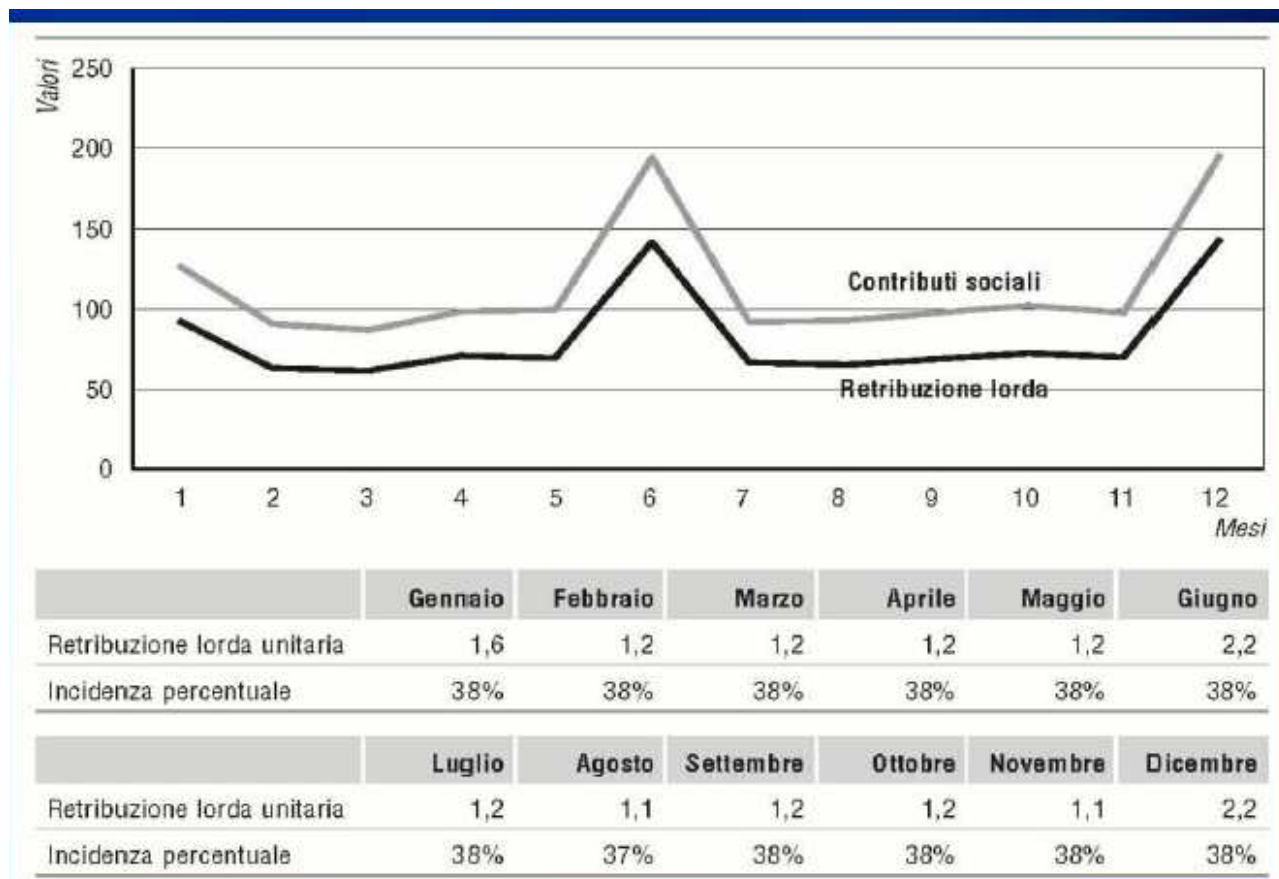
a. Dati di partenza		b. Ricalcolo overall TFR	
Indice di rivalutazione TFR	3,504%	Fondo TFR al netto dei prelievi B – C – D	14.895
Salari e stipendi al 201x	27.719	Rivalutazione fondo TFR	522
Bonus	(600)	Imposta sostitutiva (11% rivalutazione)	(52)
Ferie non godute	(1.133)		
Indennità trasferte	(47)	Accantonamento annuo	1.806
Straordinario	(1.554)	FAP (0,5% accantonamento)	(90)
Salari e stipendi "netti" (A)	24.385	Fondo TFR al 31/12/201x ricalcolato	17.076
Fondo TFR al 31/12/201x-1 (B)	16.724	Fondo TFR al 31/12/201x in bilancio	17.159
		Differenza	(83)
Anticipazioni (C)	(1.484)		
Utilizzo 201x (D)	(345)	Differenza percentuale	(0,5%)

10.2.2.1.2 Procedure di validità – analisi comparativa – trend analysis

Consiste nell'analisi dei cambiamenti fra un periodo ed un altro

Esempi:

- Mensilizzazione dei costi del personale
- Comparazione tra il fatturato di dicembre e gennaio negli ultimi esercizi
- Mensilizzazione dell'incidenza percentuale dei resi sul fatturato



10.2.2.1.3 Procedure di validità – analisi comparativa – ratio analysis (analisi per indici)

Rapporti fra due o più voci di bilancio o fra dati del bilancio con altri dati prodotti all'interno dell'azienda o provenienti dall'esterno

Esempi:

- Indice di rotazione del magazzino $\frac{\text{costo del venduto}}{\text{costo della scorta media}}$
- Tempi medi di incasso
- Incidenza delle perdite su crediti del fatturato
- Incidenza percentuale delle varie fasce di scaduto rispetto al totale dei crediti
- ROI $\frac{\text{risultato operativo}}{\text{capitale investito netto operativo}}$
- ROS $\frac{\text{risultato operativo}}{\text{ricavi netti}} * 100$
- ROE $\frac{\text{reddito netto di esercizio}}{\text{mezzi propri}} * 100$
- Ecc.

10.2.2.2 Procedure di validità – verifiche di dettaglio

Sono le procedure che vengono svolte a livello più analitico

Prevedono la raccolta delle evidenze di revisione sul singolo elemento che compone il saldo o sulla singola transazione di bilancio

Punto di forza: identifica l'errore con precisione (efficace)

Punto di debolezza: necessità di estendere l'analisi a un numero elevato di transazioni (a volte poco efficiente)

Vengono generalmente effettuate attraverso le seguenti tecniche di revisione:

- Ispezione
- Ricalcoli

Queste due sono come per i sondaggi di conformità

- Conferme
 - Interne alla società
 - Esterne alla società

Le conferme esterne consistono nel richiedere determinate informazioni a terzi

10.2.2.2.1 Procedure di validità – verifiche di dettaglio – specifiche aree di bilancio

Il P.R. 501 stabilisce specifiche procedure di validità al fine di ottenere adeguati elementi probativi:

- Partecipazione alle rilevazioni fisiche delle rimanenze di magazzino
- Richiesta di informazioni ai legali sulle rivendicazioni e sulle cause in corso
- Analisi delle valutazioni e dell'informativa sugli investimenti in immobilizzazioni finanziarie
- Verifica dell'esistenza delle partecipazioni
- Verifica dell'esistenza degli strumenti finanziari anche derivati
- Informazioni sui settori di attività della società

Sono procedure obbligatorie, ove applicabili

10.2.2.2.1.1 Procedure di validità – verifiche di dettaglio – specifiche aree di bilancio – partecipazione all’inventario di magazzino

L’inventario fisico di magazzino rappresenta un’importante attività di controllo dell’attendibilità del sistema della contabilità di magazzino e, conseguentemente, delle rimanenze iscritte a bilancio.

La partecipazione all’inventario fisico consente di:

- **Ispezionare** le rimanenze di magazzino
- **Osservare** che le operazioni di conta effettuate dalla società siano effettuate in base alle direttive impartite

Di conseguenza il revisore ottiene evidenze circa:

- I risultati della conta fisica
- La presenza di eventuali merci obsolete o danneggiate tra le rimanenze
- Il rispetto delle procedure interne relativamente alla conta fisica

La partecipazione all’inventario fisico consiste nell’effettuazione delle seguenti attività:

- Esaminare e valutare le istruzioni emanate dalla società
- Pianificare la partecipazione all’inventario effettuato dalla società
- Osservare le modalità di svolgimento della conta
- Effettuare a sua volta conte a campione
- Verificare le procedure per il controllo della corretta rilevazione dei fatti gestionali per competenza
- Confrontare le risultanze della conta con l’elenco finale delle rimanenze

Programma di revisione per inventario fisico	
Operazioni preliminari	Accertarsi dell’esistenza e dell’efficacia di procedure volte al controllo della salvaguardia dei beni oggetto dell’inventario
	Ottenere e rivedere le istruzioni emesse dalla società per l’inventario fisico
	Seguire le modifiche alle procedure d’inventario eventualmente ritenute necessarie
	Esaminare le carte di lavoro dell’anno precedente relative all’inventario fisico
	Determinare in via preliminare l’approccio di revisione ritenuto necessario nella circostanza e determinare l’ampiezza del campione
	Valutare la necessità di utilizzare tecnici specializzati della società o indipendenti per identificare particolari tipi di merci non identificabili dal revisore
	Nel caso in cui le merci del cliente siano presso terzi, verificare le registrazioni contabili a essere relative e valutare l’opportunità di effettuare controlli delle merci o di ottenere conferme scritte dai depositari
	Assicurarsi che siano disponibili durante le rilevazioni fisiche adeguate informazioni in merito alla verifica del rispetto del principio di competenza
	Considerare l’eventuale necessità di predisporre istruzioni scritte ai collaboratori del revisore che parteciperà all’inventario fisico (per esempio per prevenire che le risultanze dei test di conteggio svolti dai collaboratori del revisore non possano essere riferenziate all’elenco finale dell’inventario fisico)

Supervisione dell'inventario fisico	<p>Visitare ogni reparto e assistere ai conteggi da parte del personale della società per assicurarsi che:</p> <ul style="list-style-type: none"> Le istruzioni siano state comprese ed eseguite scrupolosamente L'inventario si svolga ordinatamente rispettando le procedure previste
	Informare immediatamente il responsabile dell'inventario di eventuali anomalie procedurali riscontrate
	Eseguire appositi test di conta con l'obiettivo di verificare il rispetto delle procedure di inventario e dei controlli e annotare dettagli sufficienti a consentire il collegamento con l'elenco finale di inventario
	Eseguire il campionamento prendendo nota di tutte quelle informazioni necessarie a rintracciare le voci contate nei dettagli dell'inventario valorizzato in bilancio
	In base a quanto esposto nel punto precedente, effettuare appropriati test di conta con l'obiettivo di ottenere sufficiente evidenza per quanto riguarda quantità, descrizione e condizioni delle merci; annotare dettagli tali da consentire il collegamento con l'elenco finale di inventario
	Effettuare il confronto tra quantità riscontrate dal revisore e quantità risultanti dai conteggi delle società (e, se possibile, con le risultanze contabili)
	Assicurarsi che le merci di terzi non siano comprese nell'inventario
	Assicurarsi che non vi siano movimenti di merci durante le rilevazioni e che eventuali movimenti siano adeguatamente rilevati e controllati
	<p>Annotare:</p> <ul style="list-style-type: none"> Tutti gli elementi dell'ultima bolla di entrata e di uscita annesse prima dell'inizio dell'inventario fisico Tutti gli elementi di alcune fra le maggiori entrate e uscite precedenti
	Ispezionare il reparto spedizione con l'obiettivo di verificare le informazioni ottenute di cui al punto precedente
Conclusione dell'inventario	Verificare l'eventuale esistenza di merce obsoleta, danneggiata o in disuso. Prendere nota di questi dati nelle carte di lavoro
	Effettuare una ricognizione in tutti i reparti per accertarsi che tutte le merci siano state contate
	Prendere nota del numero dei tagliandi di conteggio distribuiti alle squadre all'inizio della conta fisica e del numero dei tagliandi utilizzati e di quelli non utilizzati restituiti al termine dell'inventario
	Riconciliare i dati di cui al precedente punto 22 ricordando che il numero dei tagliandi distribuiti deve corrispondere alla sommatoria dei tagliandi utilizzati, dei tagliandi annullati e dei tagliandi restituiti in bianco al termine dell'inventario
	Annotare informazioni sufficienti per evitare successive alterazioni, incrementi e omissioni nell'elenco finale

	<p>dell'inventario. Ciò può essere realizzato mediante l'applicazione di una combinazione delle seguenti procedure avendo cura che le informazioni annotate dal revisore non siano comunicate al cliente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ottenendo copia di tutti i cartellini utilizzati, con informazioni circa i cartellini annullati e inutilizzati • Per un numero ritenuto sufficiente di articoli, annotare i dati contenuti in tutti i cartellini ad essi relativi • Siglare tutti i cartellini utilizzati durante la conta
--	--

10.2.2.2.1.2 Procedure di validità – verifiche di dettaglio – specifiche aree di bilancio – richiesta di informazioni ai legali

Le cause in corso e le rivendicazioni in essere possono avere impatti significativi sul bilancio sia in termini di stanziamenti nei fondi rischi ed oneri (in caso di passività potenziali probabili) **sia in termini di informativa** (in caso di passività potenziali possibili o probabili ma non quantificabili)

Il revisore deve svolgere tutte le procedure di revisione che ritiene necessarie al fine di:

- Identificare tutte le cause in corso o rivendicazioni in essere
- Valutarne la possibile conclusione al fine di identificare e quantificare i possibili impatti sul bilancio

Il revisore svolge le seguenti procedure:

- Discutere con la direzione e con i responsabili dell'ufficio legale
- Ottenere specifiche attestazioni scritte dalla direzione
- Esaminare i verbali delle riunioni degli organi sociali
- Esaminare la corrispondenza con organismi di vigilanza (Consob, Banca d'Italia, ISVAP, ecc.)
- Richiedere informazioni ai legali esterni della società

Il revisore deve individuare tutti i legali che hanno assistito la società durante l'esercizio per cause o rivendicazioni

La verifica della completezza si basa sia sull'analisi della corrispondenza tra società e legali, sia sull'analisi dei conti che accolgono i costi per spese legali

L'invio delle lettere dovrà coprire il 100% dei legali

10.2.2.2.1.3 Procedure di validità – verifiche di dettaglio – specifiche aree di bilancio – valutazione ed informativa sugli investimenti in immobilizzazioni finanziarie

Il criterio di valutazione (partecipazioni e altri titoli) **varia in funzione della classificazione**

(immobilizzazioni/circolante) → il revisore deve accertare l'attendibilità delle motivazioni sottostanti la classificazione

In presenza di titoli immobilizzati deve essere verificata la possibilità di mantenere l'investimento nel medio-lungo termine (analisi storica dei flussi di cassa e verifica dei piani finanziari)

In funzione della loro rilevanza i bilanci delle partecipate potranno essere sottoposti a diversi gradi di verifica:

- Revisione legale completa
- Revisione limitata
- Analisi di bilancio

10.2.2.2.1.4 Procedure di validità – verifiche di dettaglio – specifiche aree di bilancio – verifica dell'esistenza delle partecipazioni

Nell'ambito della verifica delle partecipazioni e degli altri titoli (immobilizzati e non) ne dovrà essere verificata la proprietà e la libera disponibilità

Per effetto della dematerializzazione dei titoli, la procedura da effettuarsi per la verifica dell'esistenza e proprietà dei titoli consiste sempre più spesso nella richiesta di conferma al depositario titoli

10.2.2.2.1.5 Procedure di validità – verifiche di dettaglio – specifiche aree di bilancio – verifica dell'esistenza degli strumenti finanziari

Tale verifica consiste nell'inventario fisico o nella richiesta di conferma esterna

Per i contratti derivati, bisogna valutare che tali contratti siano sottoscritti solo dopo attenta valutazione da parte della direzione o del consiglio di amministrazione. I contratti derivati, infatti, non richiedono all'atto della stipula significativi impieghi di denaro ma possono avere implicazioni estremamente significative

10.2.2.2.1.6 Procedure di validità – verifiche di dettaglio – specifiche aree di bilancio – informazioni sui settori di attività

Se il bilancio contiene informazioni sui vari settori in cui la società opera, e queste sono significative, il revisore deve ottenere adeguate evidenze circa la conformità di tali informazioni con i criteri di redazione del bilancio (chiarezza e veridicità)

In particolare il revisore deve:

- Discutere con la Direzione i metodi utilizzati per la segmentazione (identificazione dei settori, allocazione dei costi e dei ricavi, ecc.)
- Verificare che l'applicazione di tali metodi abbia condotto ad una informazione conforme ai criteri di redazione del bilancio
- Verificare la coerenza con i periodi precedenti
- Verificare che siano state adeguatamente considerati i trasferimenti tra settori
- Effettuare analisi comparative con i dati dei precedenti esercizi

11 CONFERME ESTERNE

P.R. 505

Processo di acquisizione di elementi probativi tramite una comunicazione diretta di una parte terza in risposta ad una richiesta di informazioni su dati contabili (ad esempio volume acquisti, debiti commerciali, crediti verso clienti) **e/o fatti aziendali** (ad esempio contenzioso in corso, posizione fiscale) che possono incidere sulla predisposizione del bilancio

La valutazione del rischio di errori significativi in bilancio (combinazione tra rischio intrinseco e di controllo) **determina la quantità e la qualità delle procedure di validità da effettuare**. Più alto è il rischio di errori significativi, maggiori sono le verifiche di dettaglio da effettuare

L'utilizzo della procedura di conferma esterna risulta molto efficace nell'ottenere elementi probativi. Generalmente garantisce una miglior evidenza di revisione rispetto ad una verifica di documentazione interna

Due tipologie di conferma esterna:

- **Conferma positiva:** prevede che il destinatario della richiesta debba comunque rispondere. Può prevedere la conferma di un'informazione indicata nella lettera (ad esempio saldo di un credito) o la richiesta di determinate informazioni (ad esempio i rapporti intrattenuti con un istituto di credito)
- **Conferma negativa:** prevede la risposta solo in caso di discordanza con l'informazione inserita nella richiesta inviata

La conferma positiva fornisce elementi probativi superiori. La conferma negativa non garantisce che i destinatari abbiano ricevuto la richiesta e ne abbiano verificato l'esattezza.

La conferma negativa può essere utilizzata solo in presenza di un rischio intrinseco e di controllo bassi. Non trova, infatti, frequente utilizzo da parte dei revisori

Il corretto utilizzo della procedura di validità di conferma esterna prevede una sua accurata progettazione

Nel progettare la richiesta di conferma esterna il revisore dovrà considerare i seguenti aspetti:

- Obiettivo di revisione che si vuole raggiungere → CEAVOP (vedi 8.3.2)
- Caratteristiche dei destinatari → autorità, competenza, indipendenza
- Definizione della data in cui richiedere la conferma → antecedente alla data di bilancio solo se il sistema di controllo interno è adeguato, necessario fare procedure di roll-forward (vedi 10.2.1.7) o roll-back
- Valutazione dell'attendibilità delle risposte ricevute → timbro postale, corrispondenza mittente/destinatario
- Procedure sulle risposte pervenute → in accordo, riconciliate con eccezioni
- Procedure di mancata risposta → 2° invio e procedure alternative
- Valutazione dei risultati → statistica riepilogativa
- Controllo sul processo → selezione ed invio in autonomia, risposte spedite al revisore

11.1 RICHIESTA DI CONFERMA — STATISTICA RIEPILOGATIVA

Statistica circolarizzazione clienti					
Saldo clienti circolarizzato in % sul totale crediti	32%				
Risposte pervenute in % sul campione di cui:		76%			
- in accordo			29%		
- non in accordo			47%		
			76%		
di cui, in % sulle risposte non in accordo:					
- riconciliate senza eccezione				46%	
- riconciliate con eccezione				1%	
				47%	
Procedure alternative effettuate di cui, in % sulle risposte non pervenute		24%			
- senza eccezioni					24%
- con eccezioni					0%
					24%
		100%			

11.2 CONFERME ESTERNE

Normalmente le richieste di conferma esterne sono indirizzate a:

- Istituti di credito
- Clienti
- Fornitori
- Legali
- Fiscalisti
- Società di leasing
- Società di factoring
- Depositari di merci o titoli

11.2.1 Istituti di credito

Deve essere effettuata nei confronti della totalità degli istituti di credito con i quali la società ha intrattenuto rapporti nel corso dell'esercizio

Consente di ottenere evidenze probatorie su:

- **Completezza:** tutti i crediti ed i debiti verso istituti di credito e posta sono esposti in bilancio
- **Esistenza:** i crediti e debiti esposti in bilancio si riferiscono alla società
- **Accuratezza:** i crediti e debiti esposti in bilancio sono registrati correttamente e registrati per competenza
- **Obblighi/diritti:** la società ha la titolarità di tutti i crediti, debiti e impegni esposti in bilancio
- **Presentazione:** la classificazione tra la parte corrente o immobilizzata è adeguata

CEA_vOP

Riguarda varie informazioni:

- Importi dei saldi contabili alla data di bilancio
- Condizioni e linee di fido concesse
- Contratti derivati sottoscritti
- Garanzie prestate dalla società a favore di terzi
- Titoli presentati per lo sconto, l'anticipazione e l'incasso
- Titoli in custodia
- Poteri di firma
- Conti aperti o chiusi nel periodo

Tutte queste informazioni sono ricomprese in un modulo standard in risposta alla richiesta definito con l'ABI (Associazione Bancaria Italiana)

L'insieme delle informazioni ricevute consente anche di:

- Ottenere una completa informativa sui conti d'ordine
- Identificare tutti gli eventuali contratti derivati in essere alla data di bilancio
- Verificare esistenza, completezza e proprietà dei titoli
- Ottenere informazioni esterne sulle procedure relative agli incassi e pagamenti

11.2.2 Clienti

La richiesta di conferme viene effettuata per un campione dei crediti iscritti in bilancio

Consente di ottenere evidenze probatorie su:

- **Esistenza:** crediti esposti in bilancio si riferiscono alla società
- **Accuratezza:** i crediti esposti in bilancio sono corretti e registrati per competenza
- **Obblighi/diritti:** la società ha la titolarità di tutti i crediti esposti in bilancio

cEA_vO_p

Chiedendo la conferma di saldi presenti in bilancio non si raggiunge l'obiettivo della completezza dei crediti così come la conferma del credito non fornisce alcun elemento a supporto della sua recuperabilità (valutazione)

Principale obiettivo è la verifica dell'esistenza del credito. Si chiede al cliente di confermare il credito della società nei suoi confronti ovvero di indicare la discordanza. La lettera indicherà quindi il saldo di bilancio e l'estratto conto

Ricevuta la risposta si verifica la corrispondenza con le risultanze contabili che spesso differiscono, per esempio:

- Il cliente non ha registrato le ultime spedizioni effettuate a fine anno
- La società non ha registrato un recente incasso
- Il cliente ha effettuato degli stanziamenti per note credito da ricevere su partite in contestazione

In questi casi la società riconcilia i due saldi (individua e giustifica le differenze) e il revisore indaga le differenze al fine di verificare se sono da considerarsi errori o meno

Per le risposte non pervenute il revisore effettua procedure alternative:

- Verifica degli incassi successivi: un successivo incasso del credito dimostra la sua esistenza

- Verifica dei documenti comprovanti la vendita e la spedizione: l'esistenza di un ordine da parte del cliente, di una fattura e di una bolla di consegna con sigla del vettore che ha curato la spedizione forniscono evidenze sulla esistenza del credito

11.2.3 Fornitori

La richiesta di conferma dovrà essere effettuata per una campione dei debiti iscritti in bilancio

Consente di ottenere evidenze probatorie su:

- **Completezza:** tutti i debiti nei confronti dei fornitori circolarizzati sono iscritti a bilancio
- **Accuratezza:** i debiti esposti in bilancio sono corretti e registrati per competenza
- **Obblighi/diritti:** la società ha considerato tutte le proprie obbligazioni contrattuali tra i debiti e le passività esposti in bilancio

C_EA_VO_P

Poiché il principale obiettivo della procedura è la verifica della completezza del debito, non verrà chiesto di confermare un saldo ma bensì di inviare l'estratto conto alla data di riferimento

Ricevuta la risposta si verifica la corrispondenza con le risultanze contabili che spesso differiscono, per esempio:

- La società non ha registrato le ultime spedizioni effettuate dal fornitore a fine anno
- Il fornitore non ha registrato un recente pagamento effettuato dalla società
- La società ha effettuato degli stanziamenti per note credito da ricevere su partite in contestazione

In questi casi la società riconcilia i due saldi e il revisore indaga le differenze al fine di verificare se sono da considerarsi errori o meno

Per le risposte non pervenute il revisore effettua procedure alternative:

- Verifica delle fatture contabilizzate successivamente a fine anno
- Cut-off acquisti

12 SELEZIONE DELLE VOCI DA ESAMINARE E CAMPIONAMENTO DI REVISIONE

Disciplinata dal P.R. 530

Le modalità di selezione delle voci nelle quali applicare le verifiche di dettaglio sono:

- Selezione di tutti gli elementi
- Selezione di elementi specifici
- Campionamento di revisione

12.1 SELEZIONE DI TUTTI GLI ELEMENTI

Risulta conveniente quando la posta in esame è composta da un numero limitato di voci/transazioni ad elevato valore unitario, ovvero quando il rischio intrinseco e di controllo sono elevati

Si applica alle procedure di validità e non ai sondaggi di conformità

12.2 SELEZIONE DI ELEMENTI SPECIFICI

Si basa sul giudizio professionale del revisore. Le motivazioni e le logiche utilizzate per la selezione devono essere documentate nelle carte di lavoro

Gli elementi da sottoporre a verifica sono selezionati sulla base di:

- Conoscenza della attività del cliente
- Valutazione preliminare del rischio di errore di individuazione
- Caratteristiche della popolazione in esame
- Attestazione di bilancio oggetto di verifica

Si applica generalmente a:

- **Voci ad elevato valore unitario:** ad esempio nella verifica dell'esistenza consente di concentrare l'esame sulle voci che potrebbero includere errori significativi
- **Voci inusuali o su cui in passato sono stati identificati errori:** ad esempio crediti con saldo avere o fornitori di servizi che in passato hanno evidenziato errori

Non costituisce un campionamento di revisione e, di conseguenza:

- Eventuali errori individuati non possono essere estesi alla popolazione residua
- Indipendentemente dal risultato della procedura è necessario ottenere adeguati elementi probativi sulla popolazione residua

12.3 CAMPIONAMENTO DI REVISIONE

Si intende l'applicazione di procedure di revisione su un numero di voci inferiore alla totalità delle voci che compongono il saldo di bilancio da analizzare in modo tale che tutte le voci abbiano una stessa probabilità di essere selezionate

Il principale vantaggio dell'utilizzo del campionamento di revisione rispetto alla selezione di voci specifiche è che gli eventuali errori riscontrati possono essere estesi all'intera popolazione

Prima di definire il campione è necessario accertarsi che la popolazione oggetto di analisi sia:

- **Appropriata in relazione all'obiettivo di revisione:** ad esempio l'elenco delle fatture fornitori registrate non risulta appropriato se si vuole verificare la completezza dei debiti verso fornitori, sarà più appropriato l'elenco delle bolle di entrata merce
- **Completa:** prima di procedere con qualsiasi selezione di un campione è fondamentale assicurarsi che la popolazione includa tutte le transazioni che compongono il saldo di bilancio

Per migliorare l'efficacia dell'utilizzo del campionamento il revisore può valutare di stratificare la popolazione suddividendola in sottopopolazioni aventi caratteristiche specifiche

Il vantaggio della stratificazione è quello di ridurre la variabilità all'interno della popolazione e, di conseguenza, la dimensione del campione senza un incremento proporzionale del rischio

Ad esempio, al dimensione di un campione di crediti su cui effettuare l'analisi di recuperabilità può essere ridotto suddividendo i clienti in base all'area geografica concentrando l'analisi sui paesi a maggior rischio (basso rating finanziario, economie instabili)

Dimensione del campione: è funzione del livello di rischio di campionamento che il revisore è disposto ad accettare

I fattori che influenzano la dimensione del campione sono diversi a seconda che il campione riguardi una procedura di conformità procedurale o una procedura di validità

Rischio di campionamento: il rischio di esprimere, sulla base di un campione, una conclusione diversa da quella che si sarebbe raggiunta se l'intera popolazione fosse stata analizzata

I fattori che influenzano la **dimensione del campione** nei sondaggi di conformità (10.2.1) sono:

- **Livello di affidabilità del sistema di controllo interno:** un rischio di controllo valutato preliminarmente basso richiede un campione di elevate dimensioni per ottenere maggiori elementi probativi a supporto della sua valutazione
- **Tasso di errore che il revisore è disposto ad accettare:** più basso è il tasso di scostamento che il revisore intende accettare, maggiore dovrà essere la dimensione del campione
- **Tasso di errore che il revisore si aspetta di riscontrare:** anche questo fattore presenta una relazione diretta con la dimensione del campione
- **Numero di unità di campionamento nella popolazione:** in presenza di popolazioni numericamente molto rilevanti la relativa dimensione del singolo campione ha effetti trascurabili sulla sua dimensione complessiva

I fattori che influenzano la **dimensione del campione** nelle **procedure di validità (10.2.2)** sono:

- Valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo: un rischio intrinseco e/o di controllo elevato significa che il controllo interno non è in grado di individuare e correggere errori e di conseguenza il rischio di individuazione deve essere abbassato attraverso l'utilizzo di un campione di dimensioni elevate
- Utilizzo di altre procedure di validità: maggiore è la numerosità di procedure di validità effettuate, minore è la necessità di utilizzare campioni di grosse dimensioni
- Errore complessivo che il revisore è disposto ad accettare: minore è l'errore complessivo accettabile, maggiore è la dimensione del campione
- Entità dell'errore che il revisore si aspetta di riscontrare complessivamente nella popolazione: maggiore è l'entità dell'errore atteso, maggiore è la dimensione del campione
- Stratificazione: riduce la dimensione del campione
- Numero di unità di campionamento: in presenza di popolazioni numericamente molto rilevanti la relativa dimensione del singolo campione ha effetti trascurabili sulla sua dimensione complessiva

Il campionamento di revisione può essere:

- **Statistico**: prevede che tutte le voci componenti la popolazione abbiano la stessa probabilità di essere selezionate (selezione casuale)
- **Non statistico**: richiede che il revisore utilizzi il proprio giudizio professionale per la selezione delle voci. Il campionamento non statistico deve individuare un campione rappresentativo scegliendo le voci con le caratteristiche tipiche della popolazione, senza pregiudizi

Se una voce selezionata non è adatta allo svolgimento della procedura si deve valutare se:

- Effettuare la procedura su di una voce sostitutiva (ad esempio una fattura annullata)
- Considerare tale voce come un errore (ad esempio l'impossibilità di svolgere la verifica per l'assenza della documentazione di supporto)

Nella valutazione dei risultati il revisore deve **valutare la natura e la causa degli errori individuati**:

- **Procedure di validità**: avranno unicamente effetti sulla voce di bilancio
- **Sondaggi di conformità**: oltre che avere effetto sulla voce di bilancio determinano la valutazione del grado di affidabilità del sistema di controllo interno e quindi del rischio di controllo

12.3.1 Errori inusuali

Esistono casi in cui l'errore può essere definito inusuale, ossia derivante da eventi isolati e non ripetibili.

In tali casi l'errore non deve essere ribaltato sulla popolazione. Per poter definire un errore come inusuale il revisore deve ottenere un elevato grado di certezza che non sia rappresentativo della situazione della popolazione

Esempi di errori inusuali sono quelli derivanti da guasti occasionali del computer

Gli errori individuati tramite lo svolgimento di procedure di validità devono essere proiettati sull'intera popolazione al fine di ottenere la visione globale dell'errore e confrontarla con l'errore accettabile (errore massimo riferito alla popolazione)

Un errore inusuale deve essere escluso dalla proiezione ma deve essere comunque considerato in aggiunta alla proiezione

Quando la proiezione dell'errore risulta di poco inferiore all'errore massimo accettabile, il revisore deve considerare l'esistenza del rischio di campionamento (definito in precedenza) e valutare la necessità di effettuare ulteriori verifiche

13 CONTINUITÀ AZIENDALE

Disciplinata dal P.R. 570

Articolo 2423 del codice civile: il bilancio d'esercizio deve essere redatto nella prospettiva della "continuazione dell'attività"

IAS 1 "presentazione di bilancio": la direzione deve valutare la capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento

Orizzonte temporale: 12 mesi come tempo minimo

13.1 RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI

Devono valutare se esistono i presupposti per predisporre il bilancio d'esercizio nel rispetto del principio della continuità aziendale (in alternativa: bilancio di liquidazione o assoggettamento a procedure concorsuali)

Devono costantemente valutare le condizioni di salute dell'impresa e, se l'impresa è in difficoltà, svolgere analisi di dettaglio per valutarne le prospettive future

In caso di dubbi sulla continuità aziendale (going concern), gli amministratori devono descriverli nella relazione sulla gestione e in nota integrativa, commentando la probabilità di accadimento e buon esito di eventi futuri volti a sanare la situazione

Un'errata valutazione degli amministratori circa la possibilità di sopravvivenza dell'impresa comporta, per gli azionisti e i terzi un ritardo pregiudizievole nelle azioni a difesa dei propri interessi

13.2 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 degli amministratori 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

Il revisore raccoglie sufficienti e appropriate evidenze circa la capacità dell'impresa di continuare ad operare nel prevedibile futuro:

- Analizza la capacità della società di continuare ad operare
- Individua le circostanze (indicatori di rischio) che pongono dubbi di continuità aziendale e valuta i relativi rischi di revisione
- Analizza la valutazione effettuata dalla direzione riguardo i dubbi sulla continuità aziendale (going concern)
- Esamina l'informativa di bilancio e identifica il tipo di relazione da emettere
- Svolge procedure di revisione specifiche ed aggiuntive nel caso in cui esistano dubbi sulla continuità aziendale

13.3 INDICATORI DI RISCHIO FINANZIARI

- Andamento negativo degli indici economico-finanziari
- Perdurante assenza di cash-flow
- Inadempienze contrattuali in relazione a prestiti o altri accordi simili
- Mancato versamento dei contributi previdenziali e/o delle ritenute IRPEF
- Diminuzione del patrimonio netto o esistenza di un deficit patrimoniale (art. 2446 e 2447 del codice civile)
- Capitale circolante negativo
- Esistenza di significativi gravami³ sui beni dell'impresa
- Rifiuto di usuali linee di credito da parte di fornitori o banche
- Incremento anomalo delle rimanenze
- Incapacità di saldare i debiti alla scadenza

13.4 INDICATORI DI RISCHIO GESTIONALI

- Dimissioni di amministratori e sindaci
- Uscita del personale dirigenziale chiave senza che sia sostituito
- Perdita di mercati fondamentali, di concessioni o di fornitori
- Previsioni negative dei flussi di cassa e dei risultati economici
- Incapacità di evadere gli ordini

13.5 INDICATORI DI RISCHIO ESTERNI

- 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
- Proposta o minaccia di espropriazione di beni
- Significativi contenzioni legali e fiscali

13.6 INDICATORI MITIGANTI

- Possibilità di cedere attività eccedenti o di rinviare l'acquisto di nuove attività
- Capacità di ottenere finanziamenti
- Possibilità di ristrutturazione e rischedulazione del debito
- Possibilità di incrementare il capitale sociale
- Capacità di ridurre i costi
- Possibilità di entrare in mercati alternativi
- Nel caso di gruppi, capacità della controllante e/o consociate di supportare l'azienda in crisi (ad esempio tramite aumento di capitale sociale o nuovi finanziamenti)

³ Oneri

13.7 PROCEDURE AGGIUNTIVE IN CASO DI DUBBI SULLA CONTINUITÀ AZIENDALE (GOING CONCERN)

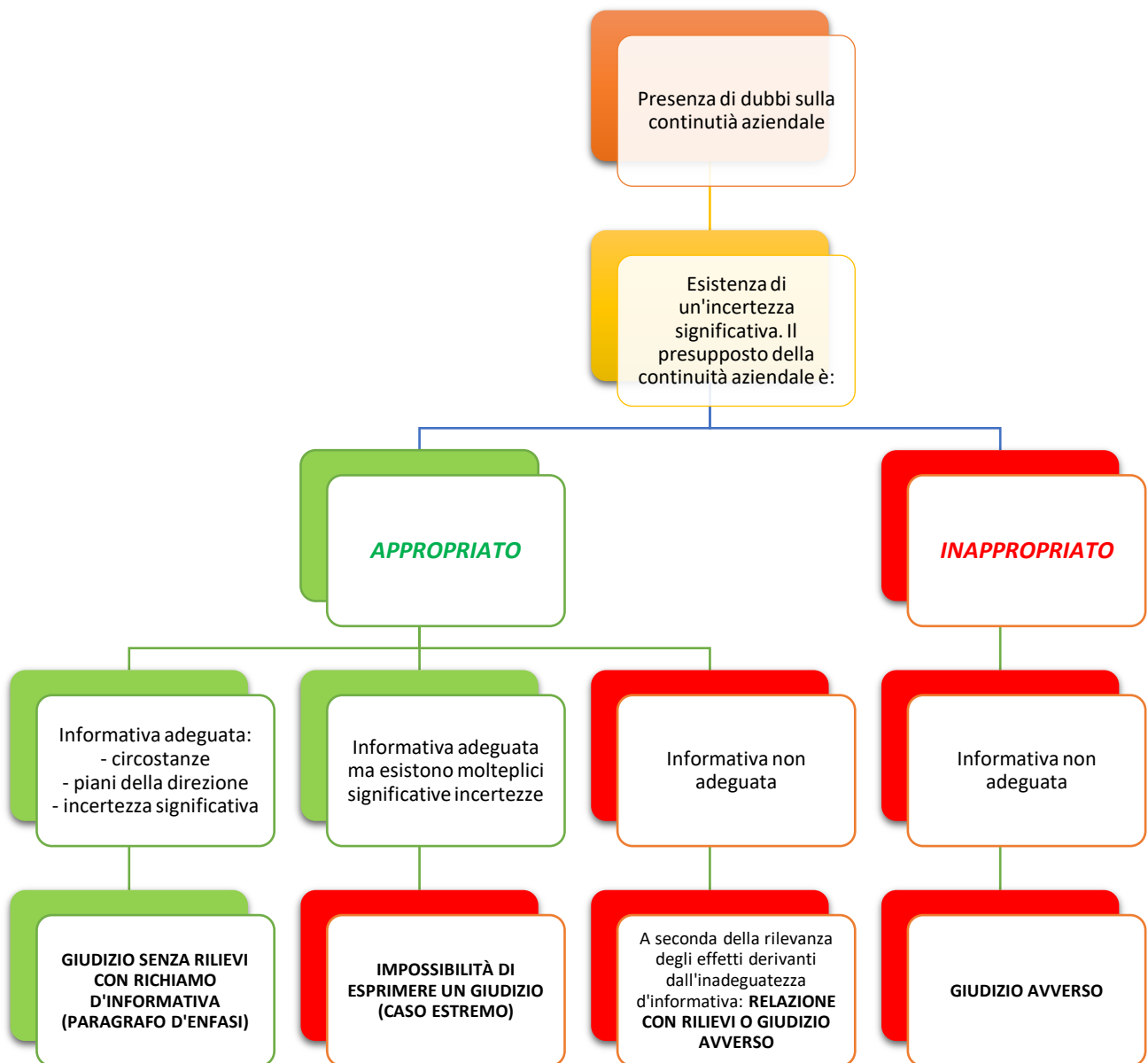
- Ottenere la valutazione della direzione sulla capacità di continuare a operare come un'entità di funzionamento
- Verificare l'attendibilità dei flussi di cassa prospettici, dei business plan, e delle relative assunzioni
- Analizzare gli eventi successivi al bilancio
- Ottenere opportune attestazioni scritte dalla direzione della società
- Analisi del current trading
- Verifica della capacità di evadere gli ordini
- Analisi dei contratti di finanziamento
- Lettura dei verbali degli organi sociali

13.8 INCERTEZZE SULLA CONTINUITÀ AZIENDALE — EFFETTI SUL GIUDIZIO PROFESSIONALE

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 in merito al buon esito delle azioni poste in essere

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



14 EVENTI SUCCESSIVI ALLA DATA DI CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

Disciplinato dal P.R. 560

Eventi che si verificano tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di approvazione del bilancio da parte degli azionisti:

- Fatti che devono essere recepiti nelle voci di bilancio
- Fatti che non devono essere recepiti nelle voci di bilancio ma che richiedono illustrazione nella nota integrativa
- Fatti che possono incidere sulla continuità aziendale

Il revisore ha differenti responsabilità a seconda che si tratti di eventi che avvengono prima o dopo la data di emissione della propria relazione

14.1 EVENTI SINO ALLA DATA DELLA RELAZIONE DI REVISIONE

Il revisore ottiene adeguati elementi probativi sulla completa individuazione degli eventi successivi avvenuti sino alla data di emissione della relazione di revisione che possono richiedere integrazioni o modifiche al bilancio d'esercizio

Ad esempio:

- Deterioramento della situazione finanziaria di un debitore
- Vendita di prodotti a magazzino a prezzi inferiori al costo
- Conclusione/evoluzione di una causa legale
- Cessione di una partecipazione

14.1.1 Procedure di revisione normalmente effettuate

- Esame delle procedure implementate dalla società per l'identificazione degli eventi successivi (procedura generalmente non formalizzata)
- Analisi dell'ultima situazione contabile infrannuale
- Lettura dei verbali delle riunioni degli organi sociali
- Richiesta di aggiornamenti a legali circa l'andamento di cause e contenziosi
- Richiesta di informazioni alla direzione
- Aggiornamento dell'analisi degli eventi successivi da parte del revisore secondario
- Analisi operazioni straordinarie
- Verifica di contabilizzazioni anomale nell'esercizio successivo

14.2 EVENTI DOPO LA DATA DELLA RELAZIONE DI REVISIONE

Il revisore ha la responsabilità di verificare la presenza degli eventi successivi sino alla data di emissione della relazione

Nel periodo infracorrente tra tale data e la data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea, la responsabilità di informare il revisore dell'avvenimento di eventi successivi che possono influire in modo significativo sul bilancio compete agli amministratori

La nuova relazione conterrà un paragrafo d'enfasi nel quale, facendo riferimento alla precedente relazione, si richiamano i motivi della riemissione, che dovranno essere descritti dagli amministratori in bilancio

Due casi:

- **UNICA DATA:** Tutte le procedure di eventi successivi sono estese fino alla data della nuova relazione. Il revisore si assume la responsabilità di verificare tutti gli eventi successivi all'emissione della prima relazione. Le procedure descritte in precedenza vengono effettuate per coprire l'intero arco temporale tra la data di fine anno e quella della nuova relazione
- **DOPPIA DATA:** le procedure riguardano solo l'evento successivo che ha generato la modifica. Il revisore limita la sua responsabilità al solo evento che ha comportato la modifica del bilancio. La nuova relazione ha due date: una per quanto conseguente le modifiche, la vecchia per tutto il resto.

Se gli amministratori non modificano il bilancio, il revisore richiede il ritiro della relazione originaria ed emette una nuova relazione che indichi il disaccordo del revisore verso questa scelta. Il collegio sindacale deve essere informato del ritiro della relazione

15 UTILIZZO DEL LAVORO DI ALTRI REVISORI

Disciplinato dal P.R. 600

Nell'effettuare la revisione contabile del bilancio d'esercizio e/o consolidato, il revisore può utilizzare il lavoro di altri revisori sulle informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie relative a una o più componenti di detti bilanci

Per componenti si intendono, nelle generalità dei casi, le partecipazioni della società oggetto dell'incarico di revisione

- **Revisore principale:** ha la responsabilità di esprimere il giudizio sul bilancio d'esercizio e/o consolidato della società che comprende informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie relative ad una o più componenti esaminate da un altro revisore
- **Altro revisore (o revisore secondario):** ha la responsabilità di esaminare e riferire al revisore principale sulle informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie relative ad una o più componenti comprese nel bilancio esaminato dal revisore principale

Nel caso di utilizzo del lavoro di altri revisori, il revisore principale deve affrontare i seguenti aspetti:

- **Condizioni per accettare e mantenere l'incarico in qualità di revisore principale:**
 - Valutazione preliminare della competenza professionale del revisore secondario
 - Verifica dei requisiti di indipendenza del revisore secondario
 - Accertamento che la parte del bilancio esaminata direttamente sia significativa rispetto alla parte esaminata da altri revisori (maggioranza assoluta dell'attivo e dei ricavi della società esaminata). Si considerano anche le parti analizzate da revisori appartenenti alla stessa organizzazione (network)
 - Adeguata conoscenza delle attività svolte da tutte le componenti
 - Esame di tutte le componenti a rischio elevato
- **Procedure di revisione del revisore principale:**
 - Valutazione della competenza professionale, adeguata all'incarico (dimensione, caratteristiche, rischiosità)
 - Invio di istruzioni ed informazioni per lo svolgimento del lavoro (indipendenza, scopo del lavoro, materialità, tempistica, aree di rischio, derivabili, ecc.)
 - Esame del lavoro svolto dal revisore secondario
- **Documentazione del lavoro:**
 - Componenti esaminate da altri revisori e la relativa significatività
 - Nominativi degli altri revisori e valutazione della loro competenza professionale e indipendenza
 - Se del caso, considerazioni svolte circa l'irrelevanza di talune componenti (nessuno specifico esame)
 - Estensione del lavoro di revisione svolto dagli altri revisori sulle componenti
 - Le conclusioni raggiunte dai revisori secondari (relazione di revisione e memorandum)
- **Collaborazione tra revisori: bidirezionale**
- **Relazione di revisione del revisore principale:**
 - Giudizio con rilievi per limitazioni al procedimento di revisione o impossibilità ad esprimere un giudizio se non si può utilizzare il lavoro svolto dal revisore secondario e non sia in grado di svolgere direttamente adeguate procedure di revisione sulla componente
 - Se il revisore secondario emette un giudizio con rilievi, un giudizio avverso o un'impossibilità ad esprimere un giudizio sul bilancio della componente esaminata, il

revisore principale deve valutare se la natura significativa dei rilievi formulati siano tali da avere un effetto anche sulla propria relazione di revisione

16 FRODI E RESPONSABILITÀ DEL REVISORE

Disciplinato dal P.R. 240

Errore in bilancio: include l'omissione di un importo o di un'informativa

Intenzionale

Frode

- Posto in essere dolosamente, al fine di ottenere un vantaggio ingiusto o illecito
- Può essere compiuto dalla direzione, dal personale dipendente o da terzi

Non intenzionale

Errore nel processo di raccolta o di elaborazione dei dati

- Errata stima contabile per non corretta interpretazione dei fatti
- Errore nell'applicazione di principi contabili

16.1 CARATTERISTICHE DELLE FRODI

Il revisore è interessato a quelle frodi che comportano la presenza di errori significativi in bilancio

Manipolazione dell'informativa finanziaria

Posta in essere al fine di ingannare gli utilizzatori del bilancio

Appropriazioni illecite di beni aziendali

Spesso comporta la sottrazione di beni dell'impresa da parte dei dipendenti

A volte coinvolge la **direzione** che ha **maggior possibilità di occultare o dissimulare le appropriazioni illecite**, con modalità che sono difficili da individuare

16.1.1 Manipolazione informativa finanziaria – esempi

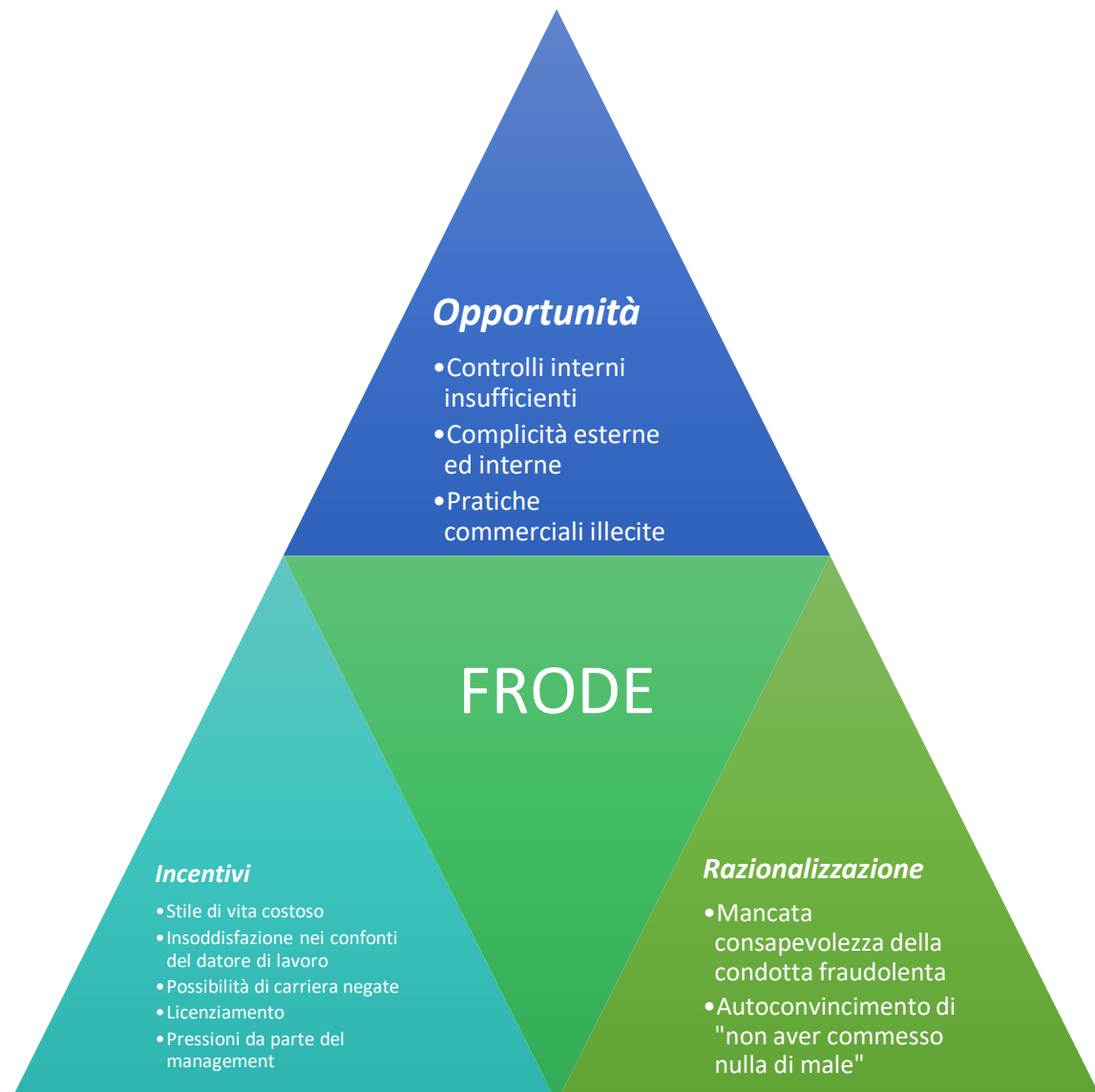
- Falsificazioni o alterazioni delle scritture contabili (di periodo e di assestamento) e/o della relativa documentazione di supporto
- Rappresentazioni fuorvianti o omissioni intenzionali nei bilanci di fatti, operazioni o altre informazioni significative
- Illecita variazione delle ipotesi alla base delle stime di bilancio
- Applicazioni intenzionalmente errate dei principi contabili

16.1.2 Appropriazione illecita di beni aziendali – esempi

- Sottrazione di denaro dalla cassa
- Distrazione di incassi
- Furto di beni materiali (magazzino o cespiti) o di proprietà intellettuali
- Pagamenti per beni e servizi non ricevuti
- Utilizzo dei beni dell'impresa per finalità personali

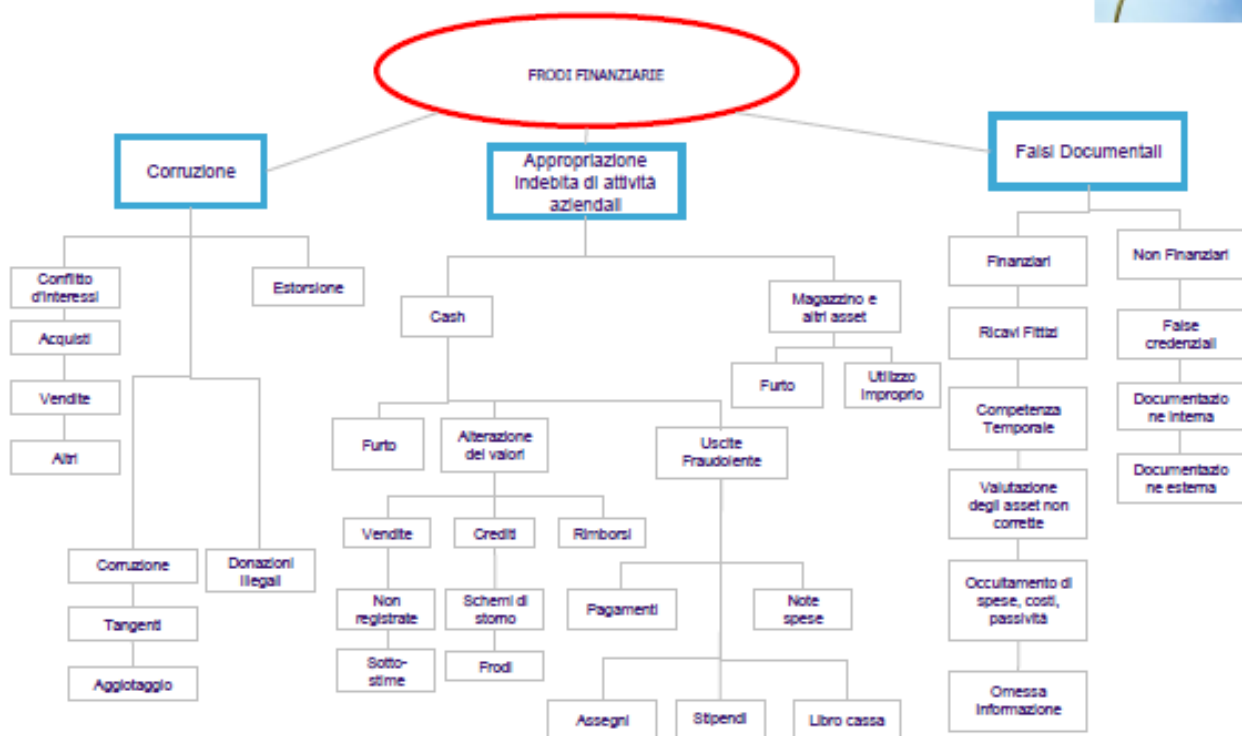
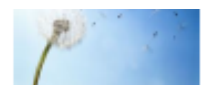
16.2 INDICATORI EX ANTE: CONDIZIONI AMBIENTALI

Triangolo delle frodi



16.3 INDICATORI EX-POST

- Tempestività delle registrazioni
- Operazioni inusuali e/o non documentate
- Tracce di accessi non autorizzati ai sistemi informatici
- Segnalazioni di presunte frodi dei dipendenti
- Significative partite in riconciliazione
- Risposte incoerenti/contraddittorie della direzione
- Insussistenze di magazzino
- Rifiuto o ritardi della direzione nel dare documentazione richiesta
- Rifiuto di far incontrare dipendenti o sindaci al revisore



16.4 RESPONSABILITÀ DELLA DIREZIONE

La responsabilità principale in materia di prevenzione e di individuazione delle frodi compete alla direzione e ai responsabili della governance

La direzione deve porre enfasi alla prevenzione delle frodi

I responsabili della governance garantiscono che l'impresa istituisca e mantenga un controllo interno adeguato a fornire una ragionevole sicurezza sull'attendibilità dell'informazione finanziaria, sull'efficacia ed efficienza dell'attività operativa e sul rispetto delle leggi

16.5 RESPONSABILITÀ DEL REVISORE

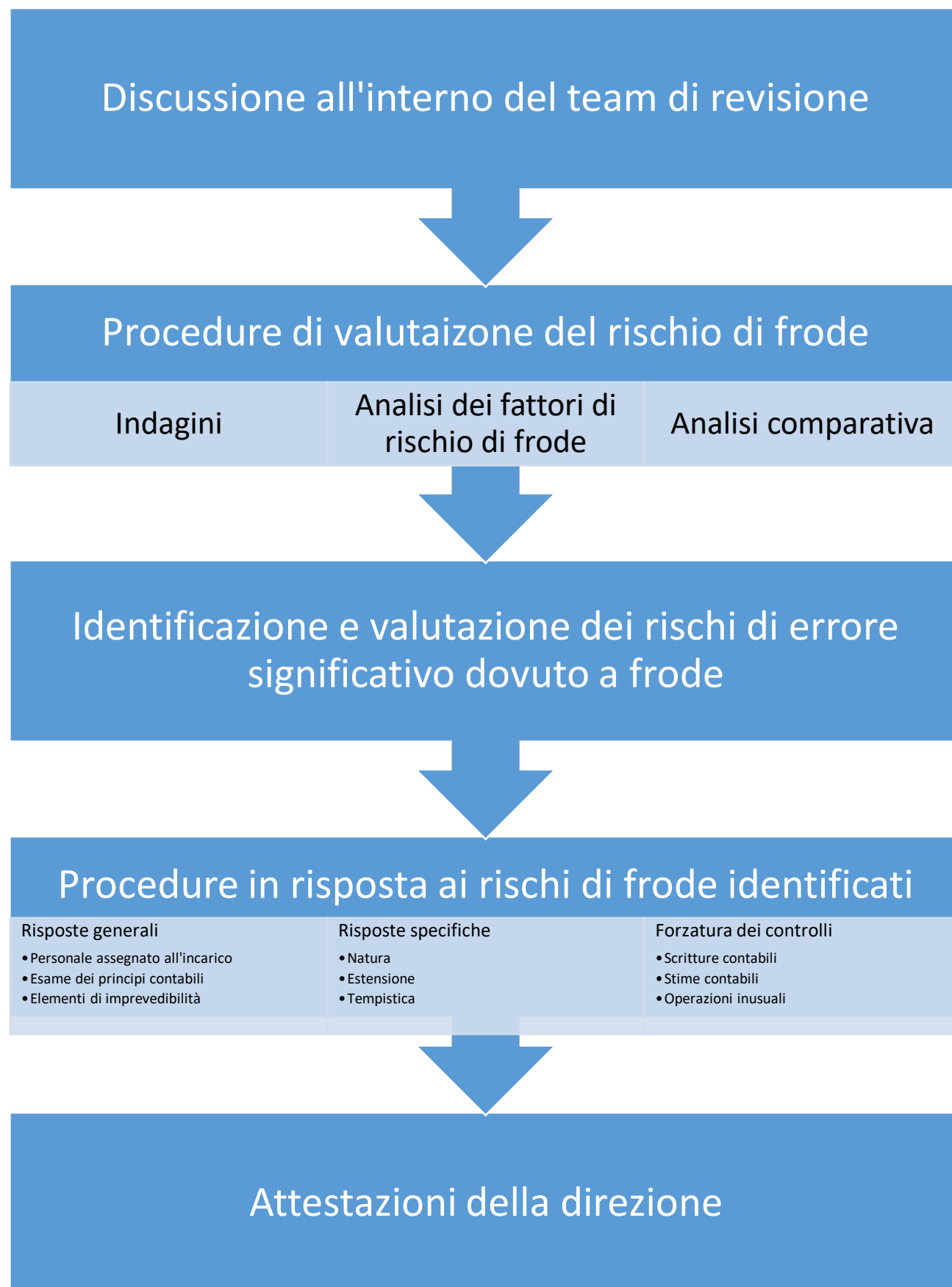
Responsabilità del revisore: svolgere il suo lavoro nel rispetto dei principi di revisione con adeguato scetticismo professionale

A causa dei limiti intrinseci della revisione permane il rischio che alcuni errori significativi presenti nel bilancio non siano individuati anche se la revisione viene pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione

Il rischio di non identificare un errore significativo derivante da frodi è maggiore in quanto le frodi possono essere accompagnate da schemi organizzativi sofisticati e attentamente progettati al fine di occultarle

La successiva scoperta di un errore significativo in bilancio dovuto a frodi non indica di per sé che la revisione contabile non sia stata svolta secondo i principi di revisione

16.6 PROCEDURE MINIME DI RISPOSTA AL RISCHIO DI FRODE



16.7 COMUNICAZIONE DELLE FRODI E PROSECUZIONE DELL'INCARICO

Quando il revisore ha acquisito elementi probativi sull'esistenza, certa o presunta, di una frode, deve informare la direzione e i responsabili della governance

Deve anche tener conto delle leggi e dei regolamenti che lo obbligano ad effettuare comunicazioni alle autorità di vigilanza

Il revisore può considerare di recedere dall'incarico se, a seguito di una frode effettiva o presunta, ritenga di trovarsi in un contesto tale da mettere in discussione la continuazione dell'incarico medesimo

Nel valutare l'opportunità di recedere dall'incarico, il revisore deve considerare le responsabilità legali e professionali applicabili nella fattispecie

Lezioni

Prof. Bernardi

17 DIRETTIVA 2014/56 UE

- Relazione di revisione per gli Enti di Interesse Pubblico (EIP), regolamento specifico per prescrizioni specifiche (divieti, durata incarico, ecc.), e informazioni aggiuntive al pubblico
- Maggiore spazio dedicato ai rischi di revisione maggiormente significativi valutati nel corso della revisione, compresi quelli legati a potenziali frodi, e alle relative risposte date dal revisore per fronteggiare in modo appropriato i rischi valutati
- Relazione di revisione maggiormente dettagliata, maggiori obblighi informativi circa i dubbi sulla continuità aziendale e più informazioni sulle procedure di revisione seguite
- Il principale elemento di novità rispetto al passato è che la relazione deve contenere una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative ad eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi sulla capacità della società assoggettata a revisione di mantenere la continuità aziendale
- Con le nuove regole, un'impresa di revisione contabile abilitata in uno stato membro avrà il diritto di effettuare revisioni legali dei conti in un altro stato membro. A patto, però, che il responsabile della revisione che la effettua per conto dell'impresa di revisione contabile si conformi alle regole dello stato membro ospitante
- Maggiore concorrenza per evitare conflitti di interesse e legami troppo stretti tra revisori e azionisti e, quindi, un'eccessiva familiarità che mette a rischio l'indipendenza
- Per le piccole imprese: gli Stati, qualora impongano la revisione legale alle imprese di piccole dimensioni, possono stabilire l'applicazione dei principi di revisione proporzionata "alla portata e alla complessità delle attività di tali imprese". Benché il concetto di proporzionalità e di scalabilità sia già endemico nei principi di revisione internazionali, l'averlo introdotto all'interno della normativa europea può giovare nei confronti del sistema dei controlli sui revisori da parte delle autorità di vigilanza pubblica a ciò preposte, onde evitare verifiche della qualità svolte secondo criteri burocratici ed eccessivamente formalistici.
- Il principio "think small first" si applica, secondo il legislatore europeo, anche al controllo pubblico della qualità della revisione che deve ora essere "appropriato e proporzionato alla portata e alla complessità dell'attività di revisione legale". In questo senso, gli Stati membri sono tenuti a imporre alle autorità competenti, quando effettuano i controlli di qualità delle revisioni dei bilanci delle piccole e medie società, di tenere in considerazione il concetto della proporzionalità dei principi di revisione internazionali.
- Tra le opzioni concesse agli Stati, inoltre, c'è la facoltà di stabilire disposizioni semplificate per il revisore di una piccola impresa anche con riferimento a una serie di adempimenti a lui richiesti in fase di accettazione o mantenimento dell'incarico di revisione, nonché con riferimento ai requisiti relativi all'organizzazione interna del revisore e alle modalità di svolgimento del proprio lavoro.
- Al fine di contrastare una consolidata prassi in uso in sede di assegnazione degli incarichi di revisione, che di fatto escludeva automaticamente i revisori individuali o le piccole società di revisione attraverso bandi che richiedevano ai candidati revisori il possesso di determinati requisiti dimensionali e/o di precedenti esperienze, la nuova direttiva revisione introduce il divieto di qualunque clausola contrattuale che possa in ogni modo limitare o condizionare la scelta, da parte dell'assemblea, di uno specifico revisore o società di revisione.

18 MODALITÀ DI REDAZIONE DELLA RELAZIONE DI REVISIONE

18.1 PERCHÉ UNA FORMA STANDARDIZZATA DI RELAZIONE SECONDO QUATTRO TIPOLOGIE DI GIUDIZIO?

Posto che un controllo presuppone:

- Un oggetto del controllo chiaramente definito,
- Delle definite regole di conformità cui l'oggetto deve rispondere per superare il controllo,
- Delle definite regole di controllo che il controllore deve applicare per poter dichiarare di aver controllato

La questione sulla forma della relazione di controllo si pone in modo differente se ogni controllore è libero di definire le regole di controllo che applica o se invece debba fare riferimento a regole di controllo prestabilite e comuni:

- Se ogni controllore definisce le proprie regole di controllo, la relazione avrà una forma libera, in cui il controllore potrà articolare il proprio giudizio sull'oggetto in funzione delle regole di controllo che ha applicato delle definite regole di conformità;
- Se invece ogni controllore deve applicare un corpo di regole di controllo comuni, la questione della forma si riduce ad una questione di opportunità, dove alla possibilità di articolare e dettagliare della forma libera si oppongono i diversi vantaggi della forma standardizzata.

I vantaggi della forma standardizzata:

- Chiarezza e trasparenza del giudizio espresso nella relazione, dal punto di vista dei suoi lettori ed utilizzatori,
 - Con tipologie di giudizio predefinite il lettore della relazione comprende immediatamente in quale circostanza ci si trovi
 - Il confronto tra giudizi espressi sui bilanci di imprese differenti consente di distinguere immediatamente la diversa trasparenza e correttezza,
 - Il confronto tra giudizi espressi sui bilanci della medesima impresa nel tempo consente di apprezzare i miglioramenti o peggioramenti intervenuti,
 - I lettori o utilizzatori, quando ne hanno i poteri, possono, se del caso, esperire eventuali rimedi o comunque trarre le conclusioni da un giudizio diverso da positivo.

La Professione internazionale (e oggi anche il legislatore) ha risolto entrambe le questioni poste, con riferimento alla revisione legale:

- Le regole di controllo da applicare sono predefinite e comuni: i “Principi di Revisione” (art. 11 D.Lgs. 39/2010)
- La relazione di revisione ha una forma standardizzata con quattro tipologie di giudizio:
 - Positivo
 - Con rilievi
 - Avverso
 - Impossibilità di esprimere un giudizio

18.2 GLI ELEMENTI DELLA RELAZIONE

- Titolo
- Destinatari
- Identificazione dei conti annuali o consolidati sottoposti a revisione e del quadro di regole di redazione applicate dalla società; specificazione delle responsabilità facenti rispettivamente capo ai redattori del bilancio ed al revisore legale
- Descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati
- Giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato dell'esercizio
- Eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio (non costituiscono rilievi)
- Un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio
- Data e luogo di emissione della relazione
- Sottoscrizione del responsabile della revisione

18.2.1 Titolo

L'intestazione della relazione deve riportare la fonte normativa sulla base della quale la relazione viene emessa. Pertanto, nel caso di mandato di revisione legale ai sensi del D.Lgs. 39/2010, sia per la relazione sul bilancio d'esercizio che sul bilancio consolidato sarà:

“Relazione del revisore legale ai sensi dell'art. 14 del D. Lgs. 27 gennaio 2010, n.39”

18.2.2 Destinatari

Destinatario della relazione del revisore è il soggetto che conferisce il mandato. Pertanto, sia nel caso di relazione sul bilancio d'esercizio che sul bilancio consolidato il destinatario sarà indicato come segue:

“All'Assemblea degli azionisti della (Nome della società) S.p.A”

Nei casi in cui le quote sociali non sono rappresentate da azioni e nel caso di società cooperative, il destinatario sarà indicato come segue:

“All'Assemblea dei soci della (Nome della società).”

18.2.3 Paragrafo introduttivo

Paragrafo introduttivo

- Identificazione del bilancio oggetto di revisione contabile;
- Identificazione del quadro delle regole di redazione applicate dalla società;
- Identificazione delle diverse responsabilità facenti capo ai redattori del bilancio ed al revisore legale

Se la società adotta principi contabili internazionali:

“Ho (abbiamo) svolto la revisione contabile del bilancio della Alfa S.p.A (del bilancio consolidato del Gruppo Alfa) chiuso al [data]. La responsabilità della redazione del bilancio [consolidato] in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea, nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell’art. 9 del D.Lgs. 38/2005, compete agli Amministratori della Alfa S.p.A.. E’ mia [nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio consolidato] e basato sulla revisione contabile.”

Per le altre imprese, invece sarà:

“Ho (abbiamo) svolto la revisione contabile del bilancio della Alfa S.p.A (del bilancio consolidato del Gruppo Alfa) chiuso al [data]. La responsabilità della redazione del bilancio [consolidato] in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione compete agli Amministratori della Alfa S.p.A.. E’ mia [nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio consolidato] e basato sulla revisione contabile.”

18.2.4 Il secondo paragrafo

Contiene la descrizione della natura e portata della revisione contabile, precisando:

- I principi e criteri per la revisione contabile seguiti,
- Una descrizione del lavoro svolto e se esso fornisce una ragionevole base per esprimere il giudizio,
- Un riferimento alla revisione relativa al precedente esercizio, per quanto riguarda i dati comparativi dell’esercizio precedente.

“Il mio [nostro] esame è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione. In conformità ai predetti principi, la revisione è stata pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d’ esercizio [consolidato] sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione comprende l’esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell’adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli Amministratori. Ritengo [riteniamo] che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l’espressione del mio [nostro] giudizio professionale. Per il giudizio relativo al bilancio [consolidato] dell’esercizio precedente, i cui dati sono presentati a fini comparativi, secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da me [da noi - o da altro revisore] emessa in data.....”

18.2.5 Il terzo paragrafo

Nel caso di giudizio positivo è il paragrafo contenente il giudizio

Deve precisare se il bilancio:

- È conforme alle norme che ne disciplinano la redazione
- Rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico dell’esercizio

Nel caso di giudizio con rilievi, avverso o di impossibilità di esprimere un giudizio, è il paragrafo che contiene l'indicazione analitica dei motivi del giudizio stesso. Il giudizio sarà quindi contenuto nel quarto paragrafo

“A mio [nostro] giudizio, il soprammenzionato [bilancio consolidato] è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Alfa S.p.A. [del Gruppo Alfa] per l'esercizio chiuso al [data]”

18.2.6 Il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio

La modalità di espressione del giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, occuperà sempre l'ultimo paragrafo della relazione, approfondendo successivamente le modalità di espressione di eventuali rilievi in merito alla sussistenza di tale coerenza.

L'espressione del giudizio di coerenza è oggetto di uno specifico principio di revisione emesso nel febbraio 2009 dal CNDCEC, che è stato raccomandato da CONSOB: Principio di Revisione 001 (CNDCEC PR 001).

“La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge compete agli amministratori della Alfa S.p.A.. E' di mia [nostra] competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dalla legge. A tal fine ho [abbiamo] svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla CONSOB. A mio giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio (consolidato) dell'Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) chiuso al [data]”

18.2.7 Data e luogo di emissione

La data di emissione della relazione è quella in cui sono state ultimate le procedure di revisione.

- Di regola coincide con quella in cui la Direzione della società ha rilasciato la attestazione conclusiva di cui al Principio di Revisione n. 580 (Le attestazioni della Direzione).
- Ai sensi dell'art. 2429, codice civile e dell'art. 41, D. Lgs. 127/1991, essa non deve avere data successiva al sedicesimo giorno antecedente quello della assemblea convocata per l'approvazione del bilancio d'esercizio, affinché siano rispettati i termini di deposito delle relazioni nella sede sociale a disposizione dei soci.

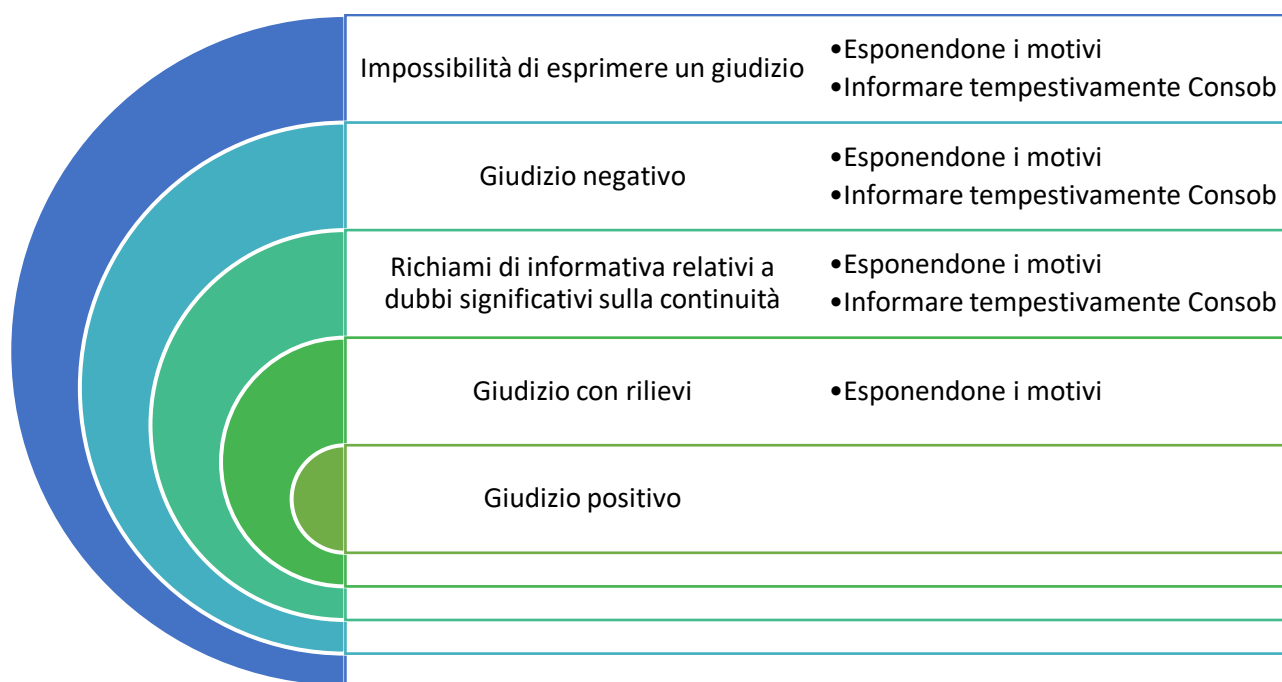
Il luogo di emissione è quello della sede o dello studio, principale o secondario, del revisore legale. Per il Collegio Sindacale incaricato della revisione legale è il luogo dove ha sede la società assoggettata a revisione.

18.2.8 Sottoscrizione del responsabile della revisione

Nel caso di revisore individuale si indicherà il nome e cognome del revisore ed il suo ruolo di revisore legale;

Nel caso di società di revisione si indicherà sia il nome della società di revisione sia il nome e cognome ed il ruolo professionale del responsabile della revisione;

Nel caso di Collegio Sindacale si indicheranno i nomi e cognomi dei sindaci ciascuno con il ruolo ricoperto all'interno del Collegio. Tutte le persone fisiche indicate nella sottoscrizione apporranno poi, accanto al proprio nome e cognome, la propria firma originale.



18.3 IL GIUDIZIO SULLA COERENZA DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE CON IL BILANCIO (P.R. 001)

18.3.1 Responsabilità

La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione e del suo contenuto in conformità a quanto previsto dalle norme di legge e dai regolamenti compete agli amministratori, così come previsto dall'art. 2428 del Codice Civile.

Il revisore ha la responsabilità di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio sulla base delle procedure di verifica svolte ed illustrate PR 001. Conseguentemente, detto giudizio non rappresenta un giudizio di conformità né di rappresentazione veritiera e corretta della relazione sulla gestione rispetto alle norme di legge e ai regolamenti che ne disciplinano il contenuto.

18.3.2 Definizioni

18.3.2.1 Incoerenza

Incoerenza: situazione di contraddizione fra le informazioni contenute nella relazione sulla gestione e quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile.

Una incoerenza può consistere ad esempio in:

- Differenze tra dati, importi o commenti forniti in bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e quelli riportati nella relazione sulla gestione
- Contraddizioni tra dati e importi contenuti nel bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e relativi commenti forniti nella relazione sulla gestione
- Informazioni fornite nella relazione sulla gestione secondo criteri di presentazione e di misurazione diversi da quelli utilizzati in bilancio, in assenza di appropriati commenti che ne permettano la riconducibilità al bilancio.

Incoerenza significativa è una Incoerenza che potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso

18.3.2.2 Informazioni

Informazioni: “dati, importi e commenti” classificabili in:

- **Informazioni Finanziarie:** dati, importi e commenti sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società (o del Gruppo), estratti dal bilancio oggetto di revisione contabile o riconducibili – attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti – al bilancio stesso.
- **Altre Informazioni:** dati, importi e commenti non estratti dal bilancio oggetto di revisione contabile né riconducibili – attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti – al bilancio stesso

18.3.3 Giudizi di coerenza diversi da quelli positivi

Qualora il revisore riscontri Incoerenze, deve comunicarle agli amministratori, chiedendo che la relazione sulla gestione sia conseguentemente modificata.

Se le Incoerenze riscontrate non sono eliminate dalla relazione sulla gestione in tutto o in parte, il revisore deve valutarne la significatività, valutare gli effetti della mancata modifica sulla propria relazione

Il revisore deve descrivere le Incoerenze Significative riscontrate nel paragrafo dedicato al giudizio di coerenza, utilizzando la seguente frase:

“La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge [e dai regolamenti] compete agli amministratori della ABC S.p.A.. E’ di nostra competenza l’espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall’art. [156, comma 4- bis, lettera d), del D.Lgs. 58/98][2409-ter, comma 2, lettera e), del Codice Civile]. A tal fine, abbiamo svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob. [Descrizione delle significative incoerenze riscontrate]. A nostro giudizio, ad eccezione di quanto precedentemente descritto, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d’esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. al [giorno mese anno].”

Qualora, a seguito dello svolgimento delle procedure di verifica il revisore identifichi Incoerenze Significative molteplici o pervasive, il revisore deve valutare l’opportunità di esprimere un giudizio avverso sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio

18.3.4 Ulteriore casistica possibile

Giudizio sul bilancio diverse dal giudizio senza rilievi: il revisore deve valutarne i conseguenti riflessi ai fini dell'espressione del giudizio di coerenza.

- Nel caso di giudizio con rilievi: il revisore deve valutare nelle specifiche circostanze i riflessi sul giudizio sulla coerenza derivanti dalla parziale inattendibilità (accertata o potenziale) del bilancio.
- Nel caso di giudizio avverso o di impossibilità ad esprimere il giudizio, l'inattendibilità del bilancio, le limitazioni al procedimento di revisione o le significative incertezze appaiono di per sé motivo per privare di ogni possibile significato utile il giudizio di coerenza richiesto al revisore. In tali circostanze il revisore deve concludere di non essere in grado di esprimersi sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, aggiungendo, dopo il paragrafo del giudizio sul bilancio, il seguente paragrafo:

“La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge [e regolamenti] compete agli amministratori della ABC S.p.A.. E' di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. [156, comma 4-bis, lettera d), del D.Lgs. 58/98][2409-ter, comma 2, lettera e), del Codice Civile].

A causa della [rilevanza delle limitazioni alle nostre verifiche][rilevanza degli effetti connessi alle incertezze][significatività delle deviazioni dai principi contabili di riferimento] descritte[i] nel precedente paragrafo 3., non siamo in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio] [consolidato] della ABC S.p.A al [giorno mese anno].”

19 CONTROLLO DI QUALITÀ (ISQC 1 ITALIA)

Collegato all'ISA Italia 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali" (vedi paragrafo 4) **e all'ISA Italia 220** "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio"

ISQC 1 Italia	ISA Italia 200
Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad una informazione e servizi connessi	Controllo sulla qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio

I principi si occupano dunque di "qualità", sia per quanto riguarda l'organizzazione del revisore, sia per la "qualità" del lavoro nello svolgimento di un incarico

Occorre avere bene presente, per non fare confusione, che **le prescrizioni in essi contenute non si riferiscono al controllo di qualità esterno ("public oversight")**, non ancora operativo in tutti gli incarichi di revisione diversi da quelli in enti di interesse pubblico (EIP), **anche se il rispetto delle regole contenute nei principi sarà indispensabile ai revisori anche per superare questo controllo esterno**, quando questi sarà operativo

19.1 COS'È IL "PUBLIC OVERSIGHT"?

È il controllo di qualità sui revisori

Gli iscritti nel registro dei revisori che non svolgono la revisione legale su enti di interesse pubblico sono soggetti a un controllo della qualità almeno ogni sei anni (ogni tre negli EIP).

Il controllo della qualità consiste in:

- Una verifica adeguata dei documenti di revisione selezionati
- Include una valutazione della conformità ai principi di revisione
- Una verifica dei requisiti di indipendenza applicabili
- Una verifica della quantità e qualità delle risorse impiegate
- Una verifica dei corrispettivi per la revisione
- Una verifica del sistema interno di controllo della qualità nelle società di revisione legale

I soggetti incaricati del controllo della qualità redigono una relazione contenente la descrizione degli esiti del controllo e le eventuali raccomandazioni al revisore legale o alla società di revisione legale di effettuare specifici interventi, con l'indicazione del termine entro cui tali interventi sono posti in essere

Il revisore legale e la società di revisione legale provvedono a effettuare gli interventi indicati nella relazione (quelli a cui si riferisce il punto sopra), entro il termine nella stessa definito. In caso di mancata, incompleta o tardiva effettuazione di tali interventi, il ministero dell'economia e delle finanze (MEF) e la CONSOB negli ambiti di rispettiva competenza possono applicare sanzioni

L'applicazione di questi principi, come per tutti gli altri PR, è "proporzionata", il che significa che la natura e l'estensione delle direttive e procedure dipendono dalle dimensioni, dall'organizzazione e dalle caratteristiche operative della struttura dell'iscritto e, per quanto riguarda lo svolgimento dei singoli incarichi, dalla complessità della società dove è effettuato l'intervento in termini di dimensione, organizzazione, affidabilità dei sistemi di controllo adottati e rischio

Il sistema di controllo della qualità del lavoro di revisione contabile svolge un **ruolo decisivo per assicurare che il lavoro di revisione raggiunga i propri obiettivi** come definiti nel principio di revisione ISA Italia 200:

- **Acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi**, dovuti a frodi o a comportamenti o a eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo applicabile
- **Emettere una relazione sul bilancio e effettuare comunicazioni** come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore

ISA Italia 200 schematizzato:

Obiettivi	Principi generali
Ottenere la ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, compresi quelli dovuti a frodi, consentendo al revisore di esprimere un giudizio se il bilancio sia redatto in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo di riferimento	Il revisore deve attenersi a tutti i principi etici, compresi quelli concernenti l'indipendenza, relativi agli incarichi di revisione del bilancio
Redigere una relazione sul bilancio e comunicare come richiesto dai principi di revisione, circa le risultanze dell'attività del revisore	Il revisore deve pianificare ed effettuare la revisione con un atteggiamento di scetticismo professionale
	Il revisore deve pianificare ed effettuare la revisione esercitando il proprio giudizio professionale
	Al fine di ottenere la ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire sufficienti elementi probativi per ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso tale da metterlo in grado di trarre ragionevoli conclusioni sui quali basare il proprio giudizio
	Il revisore deve operare in conformità a tutti i principi di revisione applicabili all'incarico



19.2 ISA ITALIA 220 “CONTROLLO DELLA QUALITÀ DELL’INCARICO DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO”

Per la corretta applicazione del principio ISQC 1, come già detto, è necessario fare riferimento al principio ISA Italia 200 e all’ISA Italia 220

Il principio di revisione ISA Italia 220 stabilisce regole di comportamento e fornisce una guida per il controllo di qualità sul lavoro di revisione, con particolare riferimento alle direttive e procedure di controllo da implementare a livello di organizzazione dell’incarico della revisione e alle procedure di controllo di qualità dei singoli incarichi.

In particolare definisce:

- **Le direttive e le procedure da implementare devono indirizzare obiettivi ben precisi, quali:**
 - Requisiti professionali
 - Preparazione e competenza
 - Assegnazione degli incarichi, direzione, supervisione e riesame del lavoro, consultazione
 - Accettazione e mantenimento degli incarichi, monitoraggio
- **I requisiti professionali richiesti al revisore e al team di revisione riguardano i principi etici, quali:**
 - L’indipendenza
 - L’integrità, l’obiettività, la riservatezza
 - La professionalità, preparazione e competenza, che devono essere osservati per svolgere l’attività di revisione

19.3 ISQC 1 ITALIA

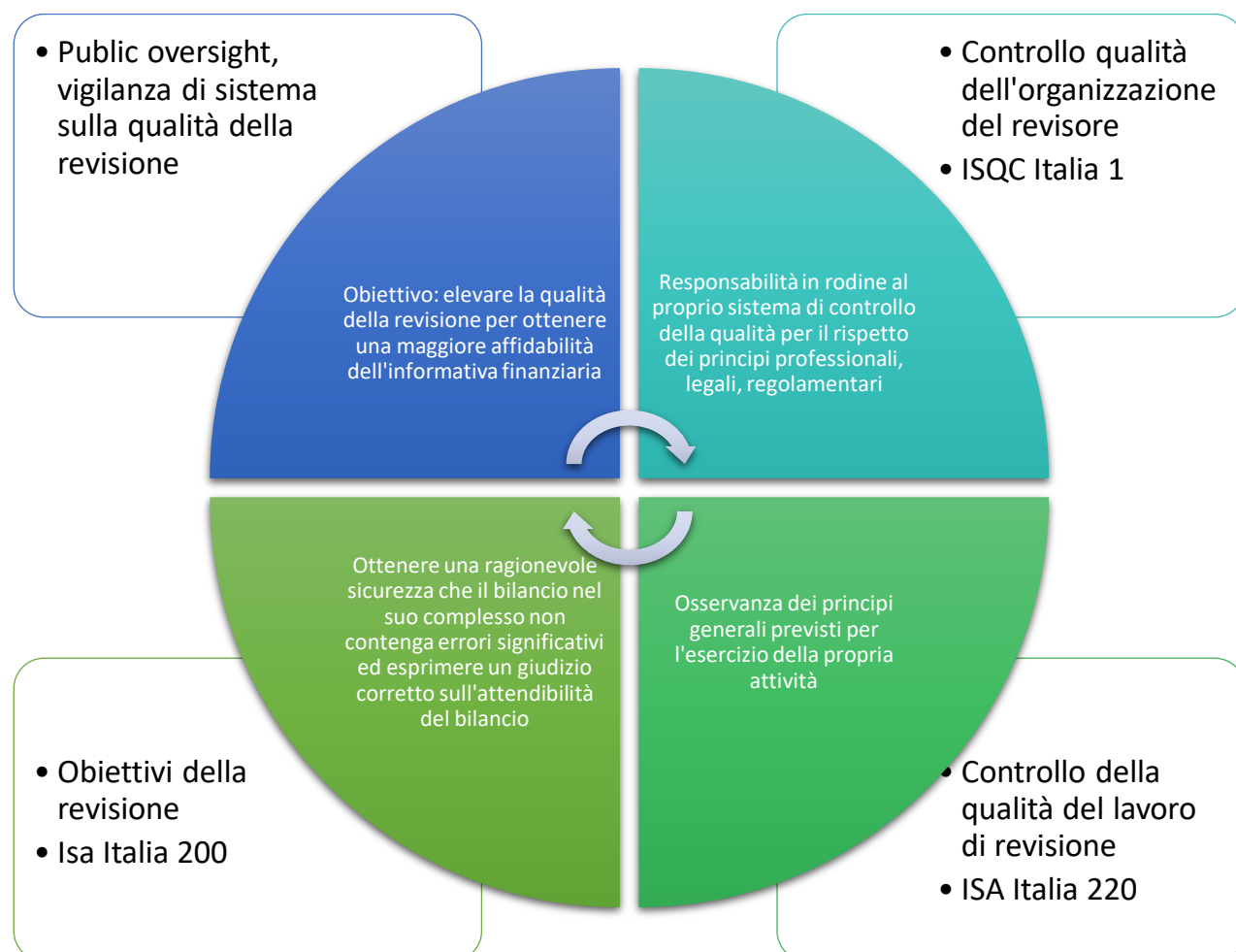
L'ISQC Italia 1 stabilisce che l'obiettivo del sistema di controllo della qualità consiste nel fornire al revisore contabile la ragionevole sicurezza che:

- Il revisore e il suo personale si conformino ai principi professionali e agli obblighi legali e regolamentari applicabili
- Le relazioni emesse dal revisore siano appropriate nelle circostanze specifiche
- L'ISQC Italia 1 afferma che la **corretta applicazione di tutti gli obblighi stabiliti dal medesimo principio** (con l'eccezione di quelli non rilevanti per i servizi forniti nel caso specifico) **fornisce una base sufficiente per il raggiungimento dell'obiettivo**. Tuttavia vi possono essere fatti o circostanze tali per cui il revisore debba considerare di adottare direttive e procedure supplementari in aggiunta a quelle previste dall'ISQC Italia 1 allo scopo di raggiungere gli obiettivi stabili

L'ISQC Italia 1 tratta delle responsabilità del soggetto abilitato in merito al proprio sistema di controllo della qualità, in particolare negli incarichi di revisione legale obbligatoria

Il sistema di controllo della qualità è costituito dalle direttive definite all'interno dell'organizzazione del revisore che ha ricevuto l'incarico, **per istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità** al fine di conseguire una ragionevole sicurezza che:

- Il soggetto abilitato alla revisione ed il suo personale rispettino i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamenti applicabili
- Le relazioni emesse dal soggetto abilitato siano appropriate alle circostanze



19.4 COMPARAZIONE ISQC ITALIA 1, ISA 200, ISA 220

ISQC Italia 1	ISA 200	ISA 220
<ul style="list-style-type: none"> Assunzione della responsabilità per la qualità da parte della direzione Conformità del revisore e del personale ai requisiti etici Mantenimento dell'indipendenza da parte del revisore e del personale Accettazione e mantenimento delle sole relazioni con clienti e incarichi che soddisfino i requisiti previsti Adeguate risorse umane Svolgimento dell'incarico in conformità ai principi professionali e ai requisiti di legge e regolamentari Procedure di consultazione Procedure di riesame del controllo di qualità dello svolgimento degli incarichi Monitoraggio Valutazione, comunicazione e correzione delle mancanze identificate Gestione dei reclami Documentazione del sistema di controllo qualità 	<p>Obiettivi:</p> <ul style="list-style-type: none"> Ottenere la ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, compresi quelli dovuti a frodi, consentendo al revisore di esprimere un giudizio se il bilancio sia redatto in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo di riferimento Redigere una relazione sul bilancio, e comunicare come richiesto dai principi di revisione, circa le risultanze dell'attività del revisore <p>Il revisore deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> Attenersi a tutti i principi etici, compresa l'indipendenza Pianificare ed effettuare la revisione con scetticismo professionale Pianificare ed effettuare la revisione esercitando il proprio giudizio professionale Per ottenere la ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire sufficienti elementi probativi per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso Operare in conformità a tutti i principi di revisione applicabili nell'incarico 	<ul style="list-style-type: none"> Definizione delle direttive e delle procedure di controllo della qualità che garantiscano la conduzione del lavoro nel rispetto dei principi di revisione Rispetto dei principi d'indipendenza, integrità, obiettività, riservatezza e professionalità Deve essere valutato ogni cliente potenziale prima di accettare l'incarico, nonché, continuativamente, i rapporti con la clientela acquisita Adeguate competenza, aggiornamento, assegnazione in base alle specifiche competenza Svolgimento dell'incarico con la dovuta diligenza da parte di persone con il grado di preparazione e competenza richieste Qualora necessario devono essere consultati coloro che hanno l'esperienza e la competenza richiesti, all'interno o all'esterno della società La direzione, la supervisione e il riesame del lavoro a tutti i livelli devono garantire ragionevolmente che il lavoro eseguito rispetti adeguati livelli qualitativi Devono essere accertati con controlli assidui l'adeguatezza e l'efficacia operativa delle direttive e procedure per il controllo della qualità

19.5 CONCLUSIONI

Da quanto svolto si può dedurre che **il controllo della qualità della revisione abbia, pertanto, un duplice scopo:**

- **Diretto:** assicurare che il revisore si attenga ai principi generali previsti per l'esercizio della propria attività
- **Indiretto:** ottenere una **ragionevole sicurezza che il bilancio** nel suo complesso **non contenga errori significativi ed esprimere un giudizio corretto sull'attendibilità** del bilancio

Mentre **l'obiettivo diretto** è proprio del controllo della qualità, è anche **strumentale** al conseguimento dell'obiettivo **indiretto** che costituisce **l'obiettivo generale** della revisione.

Il sistema di controllo della qualità non deve, quindi, essere considerato fine a sé stesso ma **deve essere implementato in modo efficiente tenendo presente l'obiettivo principale della revisione**