



# Il lavoro di revisione contabile nelle PMI. Inquadramento teorico e degli aspetti operativi del lavoro

*a cura di Andrea Soprani*



FONDAZIONE DEI DOTTORI<sup>®</sup>  
COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI  
CONTABILI DI AREZZO

**3 - 4 ottobre 2019**



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Arezzo



# **IL QUADRO DI RIFERIMENTO**

# L'EVOLUZIONE DELLA REVISIONE LEGALE IN ITALIA

## 2004 CONTROLLO CONTABILE

- *Riforma del codice civile due tipi di controllo: **vigilanza (sindaco) controllo contabile (revisore)***
- *Incertezze su quali **principi per lo svolgimento dell'attività di revisione***
- *Idea diffusa che **l'attività svolta dal collegio con funzioni revisione sia diversa da quella delle società di revisione***

## 2010 REVISIONE LEGALE

- *Introduzione **nuova normativa** (D.Lgs 39/10)*
- *Decreto stabilisce **lavoro secondo ISA ma necessario regolamento europeo***
- *Nell'attesa **incertezza su quali principi utilizzare***
- *CNDCEC dice che **nelle non quotate i principi di revisione italiani sono solo un punto di riferimento tecnico***

## 2014 ISA ITALIA

- *I nuovi principi **diventano OBBLIGATORI PER TUTTI I TIPI DI REVISIONE***
- ***STESSO TIPO DI LAVORO INDIPENDENTEMENTE DA CHI LO FA** (sindaco/revisore/società di revisione)*

## 2016 D.LGS. 135/16

- *Modifiche al D.Lgs. 39/10*
- ***Maggiore dettaglio su singole prescrizioni per lo svolgimento dell'attività di revisione legale***
- *Introduzione **OBBLIGO FORMATIVO PER TUTTI***

# LA RIFORMA EUROPEA DELLA REVISIONE LEGALE

## DA DOVE DERIVA?

*Il Parlamento Europeo ed il Consiglio dell'Unione Europea nell'aprile del 2014 hanno approvato la riforma della revisione legale dei bilanci d'esercizio e consolidati attraverso l'adozione dei seguenti atti:*

- **DIRETTIVA 2014/56/UE DEL 16 APRILE 2014** che modifica la Direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati (cd. nuova Direttiva revisione);
- **REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 DEL 16 APRILE 2014** sui requisiti relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico e che abroga la decisione 2005/909/CE della Commissione.

*La nuova Direttiva revisione contiene una serie di misure applicabili alla generalità delle revisioni contabili, nonché alcune previsioni riguardanti il comitato per il controllo interno e la revisione contabile, applicabili esclusivamente agli enti di interesse pubblico (EIP). Il Regolamento prevede ulteriori e più stringenti regole applicabili unicamente alle revisioni dei bilanci degli EIP*

***Direttiva recepita in Italia con il D.Lgs. 135 /2016***

# ART. 5 - FORMAZIONE

## ORE

- **20 ore all'anno**
- **60 ore nel triennio**
- **Ore 2017 recuperabili nel 18**
- **Mancato assolvimento  
obbligo sanzioni 50 - 2.500  
Euro**

## MATERIE A

- **A – obbligatori 10 crediti**
- **A - Gestione del rischio e il controllo interno, i principi di revisione nazionali e internazionali, la deontologia professionale, l'indipendenza, la tecnica professionale della revisione.**

## MATERIE B - C

- **B e C (altri 10 crediti)**
- **B – Contabilità generale, analitica e di gestione, principi contabili nazionali ed internazionali, analisi finanziaria**
- **C – Diritto civile, commerciale, societario, fallimentare, tributario, del lavoro, informatica, economia politica, aziendale, finanziaria, principi fondamentali di gestione finanziaria, matematica e statistica.**

# ART. 6,7 E 8 - REGISTRO

## CONTENUTO

*Abolite le sezioni attivi e inattivi e sostituite con la sezione A (chi svolge incarichi) e B (abilitato senza incarichi).*

## FORMAZIONE

*Per tutti, sia A che B, come anche obblighi di comunicazione*

## CONTRIBUTO ANNUALE

- *Per tutti, sia A che B*
- *Se non si vuole fare formazione e/o pagare il contributo ci si può **CANCELLARE DAL REGISTRO E RISRIVERSI***
- *Modalità di cancellazione e reiscrizione sul sito MEF*

## CONTROLLO DI QUALITÀ

- *Solo sui revisori sezione A*
- *Sarà finanziato con aumento contributo annuale*
- *Ragionevole aspettarsi aumento anche per revisori B*

# ART. 9 - DEONTOLOGIA E SCETTICISMO PROFESSIONALE

## DEONTOLOGIA

- *Confermata previsione di elaborazione di principi da parte MEF e ordini professionali sulla base di convenzione (determina del Ragioniere generale dello Stato n. 245504 del 20 novembre 2018)*
- *Confermata necessità di seguire questi principi*
- *Paragrafo esplicito in relazione*

## SCETTICISMO PROFESSIONALE

- «3. Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la revisione legale **esercita lo scetticismo professionale** in particolare durante la revisione delle **stime fornite dalla direzione** riguardanti:
- *il **fair value** (valore equo),*
  - *la **riduzione di valore delle attività,***
  - *gli **accantonamenti,***
  - *i **flussi di cassa futuri** e la*
  - ***capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento.***
4. Ai fini del presente articolo, per “SCETTICISMO PROFESSIONALE” si intende un atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione.»

# ART. 9BIS - RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE

## OBBLIGHI

«1. **Tutte le informazioni e i documenti ai quali hanno accesso il revisore legale e la società di revisione legale nello svolgimento della revisione legale sono coperti dall'obbligo di riservatezza e dal segreto professionale.**

2. I **soggetti abilitati** all'esercizio dell'attività di revisione legale rispettano i **principi di riservatezza e segreto professionale elaborati da associazioni e ordini professionali** congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi.

4. Gli **obblighi di riservatezza e segreto professionale di cui ai commi 1 e 2 continuano a valere anche successivamente al termine della partecipazione all'incarico di revisione.**»

## CARTE REVISORE PRECEDENTE

**CONFERMA OBBLIGO REVISORE USCENTE DI DARE ACCESSO ALLE SUE CARTE DI LAVORO AL REVISORE**

« 5. Quando un revisore legale o una società di revisione legale è **sostituito da un altro revisore legale** o da un'altra società di revisione legale, il revisore legale o la società di revisione legale **uscente consente al revisore legale** o alla società di revisione legale entrante **l'accesso a tutte le informazioni** concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente.»



# ART. 10 - INDIPENDENZA E OBIETTIVITÀ

## PRINCIPI GENERALI

1. *Garantire di essere indipendenti e documentare tale aspetto nelle carte di lavoro*
2. *Valutazione sulla base dell'ottica di un terzo ragionevole ed informato*
3. *Individuazione delle minacce all'indipendenza e delle misure di salvaguardia adottate*
4. *Verifica almeno annuale o di fronte all'emergere di una nuova minaccia*

## QUALI PRINCIPI?

1. *Principi di indipendenza ed obiettività elaborati e adottati da MEF, CONSOB e associazioni professionali*
2. *Regole ISA Italia*

## RETE

### DEFINIZIONE ART 1

«l) «rete»: la **struttura più ampia** alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale che è finalizzata alla cooperazione e che: 1) **persegue chiaramente la CONDIVISIONE DEGLI UTILI O DEI COSTI** o 2) è riconducibile a una **proprietà, un controllo o una direzione comuni** o 3) **condivide direttive e procedure comuni di controllo della qualità, o una strategia aziendale comune, o l'utilizzo di una denominazione o di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali**»

Tolta previsione punto 13 vecchio art. 10 «Con regolamento, il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob, **definisce l'estensione della rete**» poiché si ritiene che sia **COMPITO DELLA PRASSI PROFESSIONALE** definire rete

# NUOVI ARTICOLI

**10 BIS**

**Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza** - che tratta delle modalità da seguire per l'accettazione di un nuovo incarico

**10 TER**

**Organizzazione interna** - che tratta delle caratteristiche che deve avere l'organizzazione interna del revisore o della società di revisione

**10 QUATER**

**Organizzazione del lavoro** - che tratta della figura del responsabile dell'incarico, del contenuto minimo del fascicolo di revisione, delle modalità di conservazione e messa a disposizione delle carte di lavoro

**10 QUINQUES**

**Revisione legale del bilancio consolidato** - che tratta della responsabilità del revisore principale, dell'attività di coordinamento dei revisori secondari e della responsabilità verso MEF (accesso carte di lavoro)

# CAPO VIII - SANZIONI E CENSURE AMMINISTRATIVE

## SANZIONI PER MANCATO RISPETTO OBBLIGHI DI LEGGE O ISA ITALIA

3 nuove	<b>AVVERTIMENTO</b>	<i>che impone alla persona responsabile della violazione di porre termine al comportamento e di astenersi dal ripeterlo</i>
	<b>DICHIARAZIONE</b>	<i>nella quale è indicato che la relazione di revisione non soddisfa i requisiti di legge e degli ISA</i>
	<b>CENSURA</b>	<i>consistente in una dichiarazione pubblica di biasimo, che indica la persona responsabile e la natura della violazione</i>
5 conferme	<b>SANZIONE PECUNIARIA</b>	<i>da 1.000 a 150 mila euro</i>
	<b>SOSPENSIONE REGISTRO</b>	<i>per un periodo non superiore a tre anni</i>
	<b>REVOCA</b>	<i>di uno o più incarichi di revisione legale</i>
	<b>DIVIETO</b>	<i>di accettare nuovi incarichi di revisione legale per un periodo non superiore a tre anni</i>
	<b>CANCELLAZIONE</b>	<i>del revisore legale, della società di revisione o del responsabile dell'incarico</i>



# **IL PUNTO SUGLI AGGIORNAMENTI**

## PRINCIPALI DOCUMENTI EMESSI

<i>Esame idoneità professionale</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Decreto del Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, del 19 gennaio 2016, n. 63</i></li></ul>
<i>Gestione sezione inattivi</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze dell'8 gennaio 2013 , n. 16</i></li></ul>
<i>Revoca dimissioni revisore</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2012, n. 261</i></li></ul>
<i>Tirocinio</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 25 giugno 2012, n. 146</i></li><li>• <i>Bozza linee guida tirocinio novembre 17</i></li></ul>
<i>Iscrizione cancellazione</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 20 giugno 2012, n. 144</i></li></ul>
<i>Formazione continua</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 11 ottobre 2017</i></li><li>• <i>Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 07 marzo 2017</i></li></ul>
<i>ISA Italia</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 12 gennaio 2018</i></li><li>• <i>Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 31 luglio 2017</i></li><li>• <i>Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 15 giugno 2017</i></li><li>• <i>Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 23 dicembre 2014</i></li></ul>
<i>Norme deontologiche</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Determina del Ragioniere generale dello Stato del 20 novembre 2018</i></li></ul>

# PRINCIPALI PUNTI DA DEFINIRE

<b>Contributi annuali</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Modalità calcolo contributi a regime che devono finanziare attività di vigilanza e controllo qualità</i></li></ul>
<b>Qualità</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>MEF con CONSOB deve definire con decreto i criteri di accreditamento dei corsi di formazione per i soggetti incaricati dei controlli della qualità, nonché i programmi e il contenuto minimo di tali corsi (Art 5 bis)</i></li><li>• <i>MEF provvede (Art 21 bis ):</i><ul style="list-style-type: none"><li>• <i>approvazione e l'eventuale modifica dei metodi e dei programmi di controllo;</i></li><li>• <i>approvazione o la designazione dei soggetti incaricati del controllo della qualità;</i></li><li>• <i>emanazione di raccomandazioni e di istruzioni in qualsiasi forma destinate all'ente al quale sono stati delegati i compiti</i></li><li>• <i>relazione annuale esiti controlli entro 30 aprile anno successivo</i></li></ul></li></ul>
<b>Applicazione sanzioni</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Modalità operative applicazioni sanzioni</i></li></ul>

# **I CONTRIBUTI DEL CNDCEC – GRUPPO SFIDA QUALITÀ**

## **TRE CONTRIBUTI**

**APPROCCIO  
METODOLOGICO ALLA  
REVISIONE LEGALE  
AFFIDATA  
AL COLLEGIO SINDACALE  
NELLE IMPRESE DI  
MINORI DIMENSIONI**

**FACSIMILI CARTE DI  
LAVORO**

**MANUALE DELLE  
PROCEDURE DI  
CONTROLLO DELLA  
QUALITÀ  
PER IL SINDACO-  
REVISORE**



# **I PRINCIPI DI REVISIONE**



# PRINCIPI DI REVISIONE

**DETERMINA RAGIONIERE GENERALE 100736 DEL 23.12.14**

*Introdotti i principi di revisione denominati **ISA Italia** tratti dalla versione ISA Clarified del 2009 già tradotti dal CNDCEC nel 2010:*

- ✓ **33** principi internazionali adattati (da 200 a 720)
- ✓ **2** principi italiani:
  - SA 250B – verifiche periodiche
  - SA 720B – giudizi sulla relazione sulla gestione
- ✓ **ISQC 1 Italia** – principio internazionale riadattato sul controllo di qualità interno del revisore
- ✓ **GLOSSARIO**

**IN VIGORE DAI BILANCI 2015 SALVO 250B E ISQC 1 (1° gennaio 2015)**

**ADOZIONE OBBLIGATORIA PER TUTTI I LAVORI DI REVISIONE**

# PRINCIPI DI REVISIONE

## *DIVISI IN SEZIONI*



<i>ISQC1</i>	<i>Controllo interno di qualità</i>
<i>Da 200 a 265</i>	<i>Principi generali e responsabilità</i>
<i>Da 300 a 450</i>	<i>Individuazione e risposta ai rischi individuati</i>
<i>Da 500 a 580</i>	<i>Acquisizione elementi probativi</i>
<i>Da 600 a 620</i>	<i>Utilizzo del lavoro di altri</i>
<i>Da 700 a 720B</i>	<i>Conclusioni della revisione e giudizio</i>

*Determine 15.06.17- 31.07.17 – 12.01.18  
hanno apportato revisioni ai principi come conseguenza delle modifiche agli stessi  
avvenute a livello internazionale*

# PRINCIPI DI REVISIONE

## STESSA STRUTTURA DEGLI ISA CLARIFIED

- *Introduzione*
- *Obiettivi*
- *Definizione*
- *Regole*
- *Linee guida e altro materiale esplicativo*

*La struttura dei principi di revisione clarified ha il pregio di specificare in modo inequivocabile il diverso livello di autorevolezza dei contenuti, in particolare, con riferimento alle **REGOLE** (uso dicitura **DEVE**) rispetto alle **LINEE GUIDA E ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO** (uso dicitura **PUÒ**)*

# PRINCIPI DI REVISIONE

## ISA ITALIA 200 § 20

*Il revisore non deve dichiarare, nella relazione di revisione, la conformità ai principi di revisione se non si è attenuto ALLE REGOLE del presente principio e di tutti gli altri principi pertinenti ai fini della revisione contabile*

*La mancata applicazione delle REGOLE comporterà una indubbia censura in sede di controllo di qualità esterno*

### **SANZIONI**

- *avvertimento, dichiarazione, censura*
- *da 1.000 a 150mila Euro*
- *sospensione albo fino a 3 anni*
- *revoca uno o più incarichi e/o impedimento a nuovi incarichi per massimo 3 anni*
- *cancellazione albo*



# **IL PROCESSO DI REVISIONE**

# COME SI ARTICOLA IL LAVORO?

## GUIDA IFAC - TRE FASI PRINCIPALI

### VALUTAZIONE RISCHI

*Identificazione e valutazione dei RISCHI del lavoro*

- 1. Decidere se accettare – mantenere incarico*
- 2. Identificare e valutare il rischio di revisione (intrinseco, di controllo, di individuazione)*
- 3. Predisporre strategia e piano di lavoro di dettaglio*

### RISPOSTE AI RISCHI

*Selezione delle verifiche da eseguire per fronteggiare i rischi SIGNIFICATIVI individuati*

- 1. Eseguire le verifiche (validità – conformità)*
- 2. Ridurre rischio di revisione ad un livello accettabile (ragionevolmente basso)*

### REPORTING

*Valutazione degli elementi probativi acquisiti ed emissione del giudizio sul bilancio*

- 1. Valutare la sufficienza e appropriatezza gli elementi probativi acquisiti*
- 2. Stabilire se sono necessarie ulteriori verifiche*
- 3. Emettere la relazione di revisione*

# QUALI OBIETTIVI HA IL LAVORO 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  
eventi non  
intenzionali*

*esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in **tutti gli aspetti significativi**, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile*

# PREREQUISITI

## **NECESSARIA CONOSCENZA:**

***Principi di revisione***

***ISA Italia***

***Determine del Ragioniere  
Generale dello Stato:***

- ***12 gennaio 2018***
- ***31 luglio 2017***
- ***15 giugno 2017***
- ***23 dicembre 2014***

***Principi contabili***

***OIC o IFRS***

***Norme di legge***

***Codice civile***



# LE REGOLE DI BASE PER LO SVOLGIMENTO DELL'INCARICO

## TRE ASPETTI PRINCIPALI

### INDIPENDENZA

- *Nessun coinvolgimento processo decisionale*
- *Indipendenti nel periodo a cui si riferiscono bilanci e fino a scadenza mandato*
- *Impossibilità di avere strumenti finanziari della società o garantiti da essa*
- *Individuazione minacce e misure salvaguardia*

### SCETTICISMO PROFESSIONALE

- *Approccio dubitativo alle verifiche*
- *Attenzione particolare a poste valutative e rischi di frode*
- *Applicazione regole deontologia professionale*

### RISERVATEZZA

- *Carte di lavoro segrete*
- *Obbligo riservatezza e segreto anche dopo fine mandato*
- *Obbligo accesso carte di lavoro a revisore entrante*

# COME PROCEDERE NEL LAVORO DI REVISIONE?

**TENERE PRESENTE I TRE ASPETTI PRINCIPALI DEL LAVORO E CHIEDERSI:**

**VALUTAZIONE DEI RISCHI**

*QUALI EVENTI potrebbero verificarsi e causare un errore significativo nel bilancio?*

**RISPOSTA AI RISCHI**

*Gli EVENTI identificati SI SONO VERIFICATI e hanno causato un ERRORE SIGNIFICATIVO nel bilancio?*

**CONCLUSIONI**

*Sulla base degli ELEMENTI PROBATIVI ACQUISITI, quale GIUDIZIO di revisione è APPROPRIATO?*

# INDIVIDUAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI

***QUANDO?***

***ACCETTAZIONE E CONTINUAZIONE  
DELL'INCARICO***

***SVOLGIMENTO DEL LAVORO FINO  
ALLA DATA DI EMISSIONE DELLA  
RELAZIONE***



# **LE PROCEDURE DI ACCETTAZIONE DELL'INCARICO**

# LE PROCEDURE DI ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

## TRE ASPETTI PRINCIPALI

### VALUTAZIONE INDIPENDENZA

*Necessario individuare se esistono minacce all'indipendenza del revisore e/o della sua rete e predisporre adeguate misure di salvaguardia*

### VALUTAZIONE RISCHI INCARICO

*Necessario indentificare e valutare se i rischi dell'incarico sono accettabili per il revisore in termini di sue competenze e risorse e di possibile perdita di reputazione in casi di dissesto*

### EMMISSIONE LETTERA DI INCARICO

*Necessario formalizzare i termini dell'incarico in forma scritta*



# **LA VALUTAZIONE DELL'INDIPENDENZA**

# INDIPENDENZA

## *DUE REQUISITI DI BASE*

### **MENTALE**

**ATTEGGIAMENTO INTELLETTUALE** nel considerare solo gli elementi rilevanti per lo svolgimento dell'incarico escludendo ogni fattore estraneo

### **FORMALE**

**CONDIZIONE OGGETTIVA** in base alla quale un **TERZO** ragionevole ed informato riconosca che l'incaricato è **indipendente** ed in grado di svolgere l'incarico in modo obiettivo

# REGOLE INDIPENDENZA

## SINDACO

### 2399 cc **INCOMPATIBILITÀ non indipendenza**

- **Morali** (interdetto, inabilitato, fallito)
- **Parentela** (entro 4° grado organo amministrativo società e controllate)
- **Rapporto di lavoro e collaborazione:** «i) è legato alla società, ..(omissis).. da un rapporto di lavoro o da un **RAPPORTO CONTINUATIVO DI CONSULENZA** o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza»

## REVISORE

### Art 10 D.Lgs 39: **Indipendenza e obiettività**

1. Il revisore legale ..(omissis).., **devono essere indipendenti** dalla società sottoposta a revisione e **non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale.**  
1-ter. Il revisore legale ..(omissis).. deve **adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi, ..(omissis).. e laddove applicabile la sua RETE ..(omissis)..**
2. Il revisore legale ..(omissis).. **non effettua la revisione legale** di una società qualora sussistano dei rischi di **autoriesame, di interesse personale** o rischi derivanti dall'**esercizio del patrocinio legale, o da familiarità** ovvero una **minaccia di intimidazione**, determinati da **relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra tale società e il revisore legale ..(omissis).. o la sua RETE, ..(omissis).. dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale ..(omissis).. risulti compromessa.**



# CONCETTO DI RETE

## NORME DI COMPORTAMENTO

### NC 1.4

«La **RETE** può essere identificata con la struttura alla quale appartiene il professionista e che al contempo:

- è **finalizzata alla cooperazione alla attività in comune;**
- **persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi, ovvero fa capo ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni, ovvero è caratterizzata da prassi e procedure comuni, dalla stessa strategia, da uno stesso nome, marchio o segno distintivo ovvero dalla condivisione di una parte rilevante delle risorse professionali.**

L'associazione o la società professionale può essere ricondotta al concetto di rete quando ricorrano i predetti requisiti. In particolare **NON RIENTRANO NELLA DEFINIZIONE DI RETE I CASI IN CUI, BENCHÈ SI EFFETTUI LA MERA RIPARTIZIONE DEI COSTI, NON VI SIA COOPERAZIONE NELLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ PROFESSIONALE»**

## D.LGS 39/2010

### ART 1

«L) «**RETE**»: la struttura più ampia alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale che è finalizzata alla cooperazione e che:

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

# INDIPENDENZA SINDACO

## NORME DI COMPORTAMENTO

*Per rapporti di consulenza inserisce il concetto di **indipendenza RELATIVA e non assoluta.***

*Mutua schema del revisore **con minacce e misure di salvaguardia.***

*Si concentra **sull'indipendenza finanziaria con tabella.***

Rapporto compensi totali sulla società o gruppo e compensi totali del professionista	Rapporto compensi attività di sindaco e compensi totali sulle medesima società o gruppo	Rischio di indipendenza finanziaria
> 15%	> 2/3	NO
> 5 % = 15%	> 1/2	NO
= 5%	Irrilevante	NO

## GIURISPRUDENZA E DOTTRINA

*Rimarca il concetto di **INCOMPATIBILITÀ**, quindi **INDIPENDENZA ASSOLUTA.***

***Non può sussistere alcun rapporto di consulenza e/o collaborazione continuativa.***

*Tra tutte Cassazione 11554/2008, 7902/2013, 4069/2016.*

*Rapporto di consulenza continuativa sussiste anche in caso di **più prestazioni in anni non consecutivi.***

***Dottrina giuridica pressoché unanime sulla falsariga della Cassazione.***

# VALUTAZIONE DELL'INDIPENDENZA REVISORE

## QUANDO? – COME?

*In sede di  
ACCETTAZIONE E  
CONTINUAZIONE  
DELL'INCARICO*

*OGNI QUALVOLTA  
che si presenta una  
CASISTICA DI  
MINACCIA*

*L'ESAME deve essere  
sempre fatto  
tenendo conto DEL  
PUNTO DI VISTA DEL  
TERZO e non proprio*

*I RISULTATI  
dell'esame devono  
essere  
DOCUMENTATI*

# QUANDO IL REVISORE DOVRÀ ASTENERSI?

## ART 10 D.LGS 39

- **Nessuna esclusione assoluta**
- **Valutazione minacce e misure di salvaguardia**
- **Regole più severe per enti di interesse pubblico e intermedi**

## CONSULENZA?

- **Possibile**
- **Va documentato che il rapporto non pregiudica indipendenza e altre regole deontologiche**
- **Regole più severe per enti di interesse pubblico e intermedi**

## VALUTAZIONE

- **Ottica del terzo ragionevole e informato**
- **Se individuate minacce:** indicazione di quali sono e di quali **misure di salvaguardia** sono state messe in atto per ridurre il rischio di compromissione di indipendenza ad un livello ragionevolmente basso

## REGOLA DI BASE

- **Non si può fare e controllare:** ES: non si può assistere la società nella predisposizione del bilancio o implementare il controllo di gestione

# PRINCIPALI MINACCE ALL'INDIPENDENZA

<b><i>Interesse personale</i></b>	<i>Normalmente identificato dalle situazioni di <b>conflitto di interesse</b>.</i>
<b><i>Autoriesame</i></b>	<i>Fattispecie che ricorre quando il <b>revisore si trova a dover svolgere attività di controllo su dati o elementi che lui stesso o le persone appartenenti alla sua rete hanno contribuito a determinare.</b></i>
<b><i>Prestazione di consulenze di parte</i></b>	<i>Tipica è la funzione di <b>consulente tecnico di parte</b> o di <b>patrocinatore legale</b>.</i>
<b><i>Confidenzialità</i></b>	<i>Rapporti di <b>familiarità con il personale della società che potrebbero far venir meno i requisiti dell'uso dello scetticismo professionale e della verifica obiettiva.</b></i>
<b><i>Intimidazione</i></b>	<i>Intesa come <b>comportamenti aggressivi e minacciosi della società revisionata nei confronti del revisore.</b></i>

# LE MISURE DI SALVAGUARDIA

## COME DEVONO ESSERE STRUTTURATE?

### REGOLAMENTI

*REGOLAMENTI interni scritti sui requisiti di **INDIPENDENZA**, delle **MINACCE** e delle relative **SALVAGUARDIE***

### SANZIONI

*Un sistema di **SANZIONI** che **PUNISCA CHI VIOLA** I **REGOLAMENTI** interni in materia di **indipendenza***

### PROCEDURE

*Adeguate **PROCEDURE** interne che consentano al team di revisione di **AVERE ACCESSO** alle necessarie **INFORMAZIONI** per **INDIVIDUARE UN POTENZIALE CONFLITTO D'INTERESSI***

### CARTE LAVORO

*Una **DOCUMENTAZIONE FORMALE** che attesti, per **OGNI LAVORO DI REVISIONE**, le **PROCEDURE ATTUATE** per verificare l'**indipendenza** dalla società sottoposta a revisione e, nel caso di rischi specifici, quali **MISURE DI SALVAGUARDIA** sono state poste in essere per limitare il rischio di compromissione dell'**indipendenza***

# ESEMPIO DICHIARAZIONE SCRITTA DA ALLEGARE LAVORO

*Io sottoscritto Nome e Cognome*

**DICHIARO**

*di aver letto e compreso le norme e i principi in materia di indipendenza qui di seguito elencati:*

- *Art 2409-quinques Codice Civile; (fino ad emanazione regolamenti richiamo all'art. 2399 dei sindaci)*
- *Art. 10 Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39; (o 17 se ente di interesse pubblico)*
- *Titolo I, art. 9 Codice deontologico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili*
- *Sec. 290 Code of Ethics for Professional Accountants dell'International Federation of Accountants (Codice IFAC);*
- *Principi di revisione ISCQ 1 ITALIA ,ISA ITALIA n. 200, n. 220;*

*di aver letto e compreso le direttive e le procedure interne dello studio professionale (o della società di revisione), alle quali mi sono attenuto;*

**CONFERMO**

*che, tenuto conto delle informazioni sin qui ottenute e delle verifiche condotte, non ho riscontrato situazioni che, ai sensi di legge e dei principi deontologici che disciplinano l'attività di revisione, compromettono la mia indipendenza.*

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

*Firma: \_\_\_\_\_*

*Data: \_\_\_\_\_*



# **LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DELL'INCARICO**



# L'ACCETTAZIONE CONTINUAZIONE DELL'INCARICO

## QUALI FATTORI CONSIDERARE?

1. *verifica l'ADEGUATEZZA delle COMPETENZE e capacità NECESSARIE PER SVOLGERE L'INCARICO, inclusa la DISPONIBILITÀ DI TEMPO E DI RISORSE;*
2. *valuta L'INTEGRITÀ DEL CLIENTE e dei soggetti che ricoprono ruoli chiave all'interno dell'impresa;*
3. *verifica di ESSERE IN GRADO DI POTER RISPETTARE I PRINCIPI ETICI applicabili, INCLUSA L'INDIPENDENZA;*
4. *valuta, al fine del MANTENIMENTO DELL'INCARICO, le IMPLICAZIONI derivanti da aspetti significativi emersi durante la PRECEDENTE REVISIONE;*
5. *CONCORDA i termini dell'incarico con la Direzione.*

*I primi quattro aspetti sono trattati dagli ISA Italia n. 200, 220 e 300, nonché nel principio internazionale sul controllo della qualità 1 (ISQC 1 Italia). L'ultimo aspetto è trattato nel principio di revisione n. 210.*

# COSA VERIFICARE SUI SINGOLI ASPETTI?

<b>Caratteristiche e integrità del potenziale cliente</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. <b>Il potenziale cliente è conosciuto direttamente o tramite clienti fidati o colleghi?</b></li><li>2. <b>Esiste una ragionevole convinzione che non si siano verificati fatti o circostanze tali da mettere in dubbio l'integrità dei proprietari, del Consiglio di Amministrazione o della dirigenza del potenziale cliente? In particolare, esiste una ragionevole convinzione in merito all'assenza delle fattispecie di seguito riportate:</b><ol style="list-style-type: none"><li>a) <b>condanne e sanzioni per violazioni delle normative;</b></li><li>b) <b>sospetti casi di atti illeciti o frode;</b></li><li>c) <b>indagini in corso;</b></li><li>d) <b>pubblicità negativa;</b></li><li>e) <b>rapporti stretti con persone o aziende con etica discutibile.</b></li></ol></li><li>3. <b>Se altri revisori hanno rifiutato il potenziale cliente, sono stati considerati i relativi rischi ed i motivi per i quali accettare l'incarico?</b></li></ol>
<b>Revisore precedente</b>	<p>È stato <b>contattato</b>, con il consenso del potenziale cliente, il <b>revisore precedente</b> al fine di acquisire informazioni in merito a:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>a) <b>onorari non pagati;</b></li><li>b) <b>divergenze d'opinione o disaccordi con la società;</b></li><li>c) <b>integrità della dirigenza e del Consiglio di Amministrazione;</b></li><li>d) <b>motivazioni del cambiamento di revisore;</b></li><li>e) <b>richieste irragionevoli o mancata collaborazione;</b></li><li>f) <b>il contenuto delle relazioni di revisione;</b></li><li>g) <b>differenze di revisione riscontrate?</b></li></ol>

# COSA VERIFICARE SUI SINGOLI ASPETTI?

<b>Bilanci precedenti</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. È stata <b>ottenuta ed esaminata copia dei bilanci</b> degli ultimi esercizi?</li><li>2. Sono stati discussi con i responsabili della società i principi contabili significativi utilizzati nell'esercizio precedente?</li><li>3. È stato valutato se tali <b>principi sono corretti e applicati con continuità?</b></li><li>4. Si possono <b>ragionevolmente escludere politiche contabili aggressive</b> adottate dalla direzione?</li></ol>
<b>Conoscenze specifiche</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. È stata ottenuta una <b>comprensione di massima delle attività del potenziale cliente e del contesto in cui opera?</b></li><li>2. È stata acquisita una conoscenza di massima della prassi contabile del settore in cui opera il potenziale cliente sufficiente a svolgere l'incarico? In caso contrario, le <b>conoscenze necessarie possono essere ottenute facilmente?</b></li><li>3. Sono state individuate <b>aree che richiedono conoscenze specialistiche</b> di esperti? In caso affermativo, le <b>conoscenze necessarie possono essere ottenute facilmente?</b></li></ol>
<b>Valutazione indipendenza</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. È stata valutata l'<b>indipendenza al fine di accettare l'incarico?</b></li><li>2. Sono state <b>ottenute le attestazioni di indipendenza</b> necessarie?</li><li>3. Sono state adottate <b>salvaguardie sufficienti tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile le minacce all'indipendenza?</b></li></ol>

# COSA VERIFICARE SUI SINGOLI ASPETTI?

## Valutazione preliminare rischio dell'incarico

1. *Esiste una ragionevole convinzione che i rischi associati al settore di attività e al potenziale cliente sono accettabili?*
2. *Ad esempio, si può ragionevolmente escludere la presenza dei seguenti rischi?*
  - a) **proprietario con atteggiamento dominante;**
  - b) indicazioni che la direzione sia **incline a manipolare i dati di bilancio;**
  - c) violazioni della normativa di settore che diano luogo a sanzioni significative;
  - d) **problemi di finanziamento o solvibilità;**
  - e) elevato interesse da parte dei mezzi di comunicazione per l'azienda o i suoi dirigenti;
  - f) **tendenze e risultati economici del settore;**
  - g) dirigenza eccessivamente prudente oppure eccessivamente ottimista;
  - h) **partecipazione ad operazioni ad alto rischio;**
  - i) **tipologia di attività particolarmente rischiosa;**
  - j) sistemi contabili ritenuti poco affidabili ovvero particolarmente complessi;
  - k) **operazioni significative o che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale sia con terzi che con parti correlate;**
  - l) **operazioni complesse o straordinarie;**
  - m) **saldi di bilancio significativi oggetto di stima;**
  - n) **struttura aziendale od operativa insolita oppure complessa;**
  - o) controlli deboli o dirigenza debole;
  - p) assenza di politiche contabili chiare per il riconoscimento dei ricavi;
  - q) impatto significativo di **cambiamenti tecnologici sul settore o sull'attività;**
  - r) **significativi benefici potenziali per la dirigenza che dipendono da risultati aziendali (economici e/o finanziari) positivi;**
  - s) problemi di **competenza o reputazione della dirigenza;**
  - t) **cambiamenti recenti di dirigenti, dipendenti con funzioni chiave, personale dell'ufficio contabilità, consulenti legali e fiscali;**
  - u) rispetto degli obblighi di pubblicazione di bilancio.

# COSA VERIFICARE SUI SINGOLI ASPETTI?

<b>Valutazione preliminare rischio dell'incarico (segue)</b>	<p>3. Chi sono gli <b>utilizzatori del bilancio più significativi</b>?</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• banche</li><li>• autorità fiscali</li><li>• organismi di vigilanza</li><li>• i dirigenti del potenziale cliente</li><li>• i creditori del potenziale cliente</li><li>• potenziali investitori/acquirenti</li><li>• gli azionisti/i soci del potenziale cliente</li><li>• altri soggetti.</li></ul> <p>4. Si può ragionevolmente escludere l'<b>esistenza di contenziosi con gli azionisti, i soci o terzi che saranno influenzati dal risultato dell'incarico</b>?</p> <p>5. Si può ragionevolmente escludere la <b>presenza di aree di bilancio specifiche o conti specifici meritevoli di ulteriore attenzione</b>? In caso negativo, indicare quali.</p> <p>6. Si possono ragionevolmente escludere <b>dubbi sulla continuità aziendale del potenziale cliente nel futuro prevedibile (almeno 12 mesi)</b>?</p> <p>7. Esiste una ragionevole convinzione che il <b>potenziale cliente sia disposto a pagare onorari accettabili e sia in grado di farlo</b>?</p>
<b>Limitazioni all'incarico</b>	<p>1. Esiste una ragionevole convinzione che la <b>direzione della società non porrà limitazioni allo svolgimento del lavoro</b>?</p> <p>2. La <b>tempistica per lo svolgimento dell'incarico è ragionevole</b>?</p>
<b>Altro</b>	<p>1. Si possono ragionevolmente escludere <b>altri aspetti da considerare relativamente all'accettazione del cliente</b>?</p> <p>2. In caso negativo, <b>descrivere tali aspetti e come sono stati trattati</b>.</p>

# L'ACCETTAZIONE CONTINUAZIONE DELL'INCARICO

## COME FORMALIZZARE IL LAVORO FATTO?

*Forma libera ma deve risultare come minimo:*

- 1. Conclusioni del revisore di QUALE RISCHIO ha il lavoro (ALTO, MEDIO BASSO)*
- 2. Nel caso in cui siano state INDIVIDUATE MINACCE significative all'indipendenza, le MISURE DI SALVAGUARDIA ADOTTATE al fine di eliminare la minaccia o ridurla a un livello accettabile.*
- 3. L'ATTESTAZIONE che sono state OTTENUTE INFORMAZIONI SUFFICIENTI per valutare se accettare o meno l'incarico.*
- 4. La decisione se l'incarico è stato accettato.*
- 5. FIRMA E DATA di chi HA ESEGUITO LE VERIFICHE*
- 6. Se applicabile (sempre salvo revisore unico) la FIRMA E LA DATA DI CHI HA SUPERVISIONATO il lavoro*

**SE L'INCARICO VIENE ACCETTATO SARÀ NECESSARIO PREDISPORRE UNA LETTERA DI INCARICO**



# **LA STESURA DELLA LETTERA DI INCARICO**

# LA LETTERA DI INCARICO

**COS'È?**



*Il revisore, svolte le attività preliminari all'accettazione dell'incarico e ritenuto che sussistano le condizioni per accettare l'incarico, dovrà predisporre una PROPOSTA DI CONTRATTO, denominata "LETTERA DI INCARICO", da SOTTOPORRE ALL'ACCETTAZIONE DEL CLIENTE.*

*La lettera di incarico non ha UNA FORMA ESPRESSAMENTE DISCIPLINATA DA NORME DI LEGGE, ma è NECESSARIO REDIGERLA IN FORMA SCRITTA (Isa italia 210).*

*La lettera d'incarico è FORMALMENTE ACCETTATA DA CHI CONFERISCE L'INCARICO STESSO.*

*È RACCOMANDATO CHE L'ASSEMBLEA DEI SOCI, nel procedere alla nomina del revisore per la revisione legale del bilancio, FACCIA ESPLICITO RIFERIMENTO NEL VERBALE DI DELIBERA ALLA LETTERA DI INCARICO in modo tale da recepirne direttamente tutte le clausole contrattuali in essa contenute*



# QUALI ASPETTI DEVE TRATTARE LA LETTERA DI INCARICO

<b>Condizioni indispensabili per la revisione</b>	<p>Devono essere <b>specificate le condizioni indispensabili</b> per la revisione legale, ossia:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>il quadro normativo</b> sull'informativa finanziaria da applicare alla redazione del bilancio;</li><li>• <b>la conferma da parte della direzione aziendale sul fatto che riconosce e comprende le proprie responsabilità</b> per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo applicabile e per quella parte del sistema di controllo interno dalla stessa ritenuta necessaria al fine di evitare che il bilancio contenga errori significativi;</li><li>• <b>la conferma da parte della direzione aziendale di essere d'accordo nel fornire al revisore l'accesso a tutte le informazioni utili allo svolgimento della revisione e sulla possibilità per il revisore di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa</b> al fine di acquisire elementi probativi</li></ul>
<b>Obiettivo e portata della revisione, forma della relazione di revisione</b>	<p>Devono essere illustrati:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>l'obiettivo della revisione legale e la forma attesa della relazione di revisione o di altre comunicazioni.</b> È preferibile illustrare anche le circostanze in cui la relazione di revisione può, in relazione ai diversi esiti del lavoro svolto, essere diversa nella forma e nel contenuto rispetto alle aspettative;</li><li>• <b>la portata della revisione legale facendo anche riferimento alle norme di legge e regolamentari applicabili, ai principi di revisione e alle posizioni espresse dagli organismi professionali.</b> In tale ambito è bene richiamare anche i principi etici.</li></ul> <p>Nella descrizione della portata della revisione è <b>opportuno inserire anche gli altri soggetti con il quale il revisore è tenuto a relazionarsi</b> (es. collegio sindacale; organismo di vigilanza ai sensi del D.Lgs. 231/2001; ecc.).</p>

# QUALI ASPETTI DEVE TRATTARE LA LETTERA DI INCARICO

<b>Responsabilità del revisore</b>	<p>Devono essere riportate <b>in modo chiaro le responsabilità</b> aventi riguardo:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• lo svolgimento della revisione in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e del principio internazionale sul controllo qualità ISCQ Italia 1;</li><li>• il riconoscimento che, a causa dei limiti intrinseci della revisione legale e del controllo interno, vi è <b>IL RISCHIO INEVITABILE CHE ALCUNI ERRORI SIGNIFICATIVI POSSANO NON ESSERE INDIVIDUATI</b>, malgrado la revisione sia stata correttamente pianificata e svolta in conformità alle norme di legge e regolamentari applicabili e ai principi di revisione ISA Italia.</li></ul>
<b>Responsabilità della direzione</b>	<p>Devono essere riportate <b>in modo chiaro le responsabilità</b> riguardo:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>la redazione del bilancio</b> in conformità al quadro normativo applicabile e per quella parte del sistema di controllo interno dalla stessa ritenuta necessaria al fine di evitare che il bilancio contenga errori significativi dovuti a frodi o ad eventi e comportamenti non intenzionali;</li><li>• <b>L'ACCESSO, SENZA LIMITAZIONE ALCUNA, da parte del revisore alle scritture contabili, a qualsiasi documento o a ogni altra informazione utile allo svolgimento della revisione;</b></li><li>• <b>la possibilità per il revisore di CONTATTARE SENZA LIMITAZIONI le persone nell'ambito dell'impresa al fine di acquisire elementi probativi;</b></li><li>• <b>il rilascio al revisore di una conferma scritta delle attestazioni;</b></li><li>• <b>il consenso a informare il revisore sui fatti o gli eventi che possono influenzare il bilancio di cui la direzione può venire a conoscenza dopo la chiusura dell'esercizio nel periodo intercorrente tra la data della relazione di revisione e quella di approvazione del bilancio</b></li></ul>

# QUALI ASPETTI DEVE TRATTARE LA LETTERA DI INCARICO

<b>Criteri di determinazione dei corrispettivi e modalità di fatturazione</b>	<p>Vanno <b>esplicitati l'ammontare dei corrispettivi</b> della revisione per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri di adeguamento degli stessi nel corso dell'incarico [ISA Italia 210.10(I)].</p> <p>È fortemente <b>consigliato riportare anche le modalità di fatturazione e di incasso dei corrispettivi.</b></p>
<b>Modalità di svolgimento della revisione</b>	<p>Devono essere illustrate:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• le <b>principali fasi</b> nelle quali si articola la revisione legale;</li><li>• la descrizione sintetica, laddove opportuno, degli <b>aspetti fondamentali delle procedure di revisione</b> e dei principi di revisione;</li><li>• la <b>tempistica</b> del lavoro;</li><li>• la <b>composizione del team</b> di revisione coinvolto sull'incarico;</li><li>• l'eventuale <b>coinvolgimento di esperti</b> o di altri revisori;</li></ul> <p>Se ritenuto opportuno anche:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• il <b>coinvolgimento del collegio sindacale</b>;</li><li>• l'eventuale <b>coinvolgimento dell'organismo di vigilanza</b> ex D.Lgs. 231/2001;</li><li>• il <b>coinvolgimento del precedente revisore con riferimento ai saldi di apertura.</b></li></ul>

# QUALI ASPETTI DEVE TRATTARE LA LETTERA DI INCARICO

## Altri aspetti

Devono essere inseriti i seguenti aspetti:

- i riferimenti alla **normativa sul trattamento dei dati personali** e riservatezza;
- i riferimenti alla **normativa antiriciclaggio**;
- le **clausole disciplinanti potenziali contenziosi** tra le parti;
- la **richiesta di confermare la ricezione della lettera di incarico e di approvare i termini in essa contenuti**.

Nel caso di **INCARICHI IN IMPRESE DI DIMENSIONI MINORI**, soprattutto se assoggettate per la prima volta a revisione legale, è **opportuno inserire nella lettera di incarico una DESCRIZIONE DELLE PRINCIPALI PROCEDURE DI REVISIONE IN MODO CHE I PROPRIETARI-AMMINISTRATORI** prendano da subito formale coscienza della necessità del revisore, ad esempio, di:

- **acquisire lettere di conferma** da clienti, fornitori, banche ed istituti di credito, legale e consulenti, assicurazioni, depositari, ecc.;
- **acquisire attestazioni scritte** da parte dei proprietari-amministratori;
- **acquisire informazioni** dal personale dell'azienda e da soggetti terzi;
- **partecipare alle operazioni di inventariazione**.

# LA QUANTIFICAZIONE DEI CORRISPETTIVI

**LA LEGGE (art.10) prevede che il corrispettivo vada determinato in modo da GARANTIRE LA QUALITÀ E L’AFFIDABILITÀ del lavoro**

## QUAL È LA BEST PRACTICE PER LA DETERMINAZIONE DEGLI ONORARI?

### DATI PER STIMA ORE

Per la determinazione delle ore di revisione si fa di solito riferimento alla complessità del lavoro società e ai rischi dell’incarico. Tra essi:

- **attività prevalente** (commerciale; produttiva; di servizi; finanziaria; ecc.) e **settore** di riferimento;
- **numerosità e significatività dei punti di stoccaggio e di produzione;**
- presenza di **società controllate e collegate** (loro significatività ed operatività);
- presenza di **altre parti correlate** (natura ed entità delle operazioni intrattenute);
- **affidabilità** apparente del **controllo interno;**
- **operazioni straordinarie** programmate;
- **rischi emersi** nell’attività di accettazione/ continuazione incarico
- **incertezze sulla continuità** aziendale.

### APPLICAZIONE TASSI PER QUALIFICA

**Non esistono tariffe** per qualifiche professionali di riferimento. I **tassi orari** applicati normalmente tengono conto della **struttura del soggetto** che esegue il lavoro e della **competenza** della risorsa impiegata

Attenzione a possibili **comparazioni tariffarie** con **altre tipi di attività** svolte dal soggetto che ha l’incarico di revisione **nell’ambito del controllo di qualità esterno**



# **LA PROPOSTA MOTIVATA DELL'ORGANO DI CONTROLLO**

# LA NOMINA DEL REVISORE LEGALE

## ***RUOLO PROPOSITIVO CENTRALE DELL'ORGANO DI CONTROLLO***

*L'art. 13 del D.Lgs. n. 39/2010 stabilisce che, ad eccezione dei casi in cui la nomina avviene in sede di costituzione, l'assemblea conferisce l'incarico di revisione legale, su proposta motivata dell'organo di controllo, determinandone il corrispettivo per l'intera durata dell'incarico*

*Nel tempo si sono succeduti vari documenti del CNDCEC che danno indicazioni sulle regole da seguire per la redazione della proposta motivata. Il punto di riferimento più autorevole è attualmente il documento «Linee Guida per l'attività del Collegio Sindacale degli emittenti ammessi alla negoziazione su AIM/ITALIA in relazione alla proposta motivata per il conferimento dell'incarico al revisore legale o alla società di revisione legale» che, seppur con i dovuti adattamenti, può rappresentare il punto di riferimento anche per tutte le società a capitale chiuso*

# LA PROPOSTA MOTIVATA

## NESSUNA ATTIVITÀ ISPETTIVA DELL'ORGANO DI CONTROLLO



*Occorre precisare che la formulazione della proposta motivata non richiede da parte dei sindaci lo svolgimento di un'apposita attività di "natura ispettiva" (si pensi a titolo esemplificativo alla valutazione in merito al requisito dell'indipendenza), in quanto la valutazione sarà effettuata sulla base:*

- delle informazioni desumibili dalle candidature pervenute alla società e della documentazione eventualmente allegata alle stesse;*
- delle informazioni e della documentazione ricevute a seguito di eventuali chiarimenti richiesti al candidato revisore o all'organo amministrativo;*
- del riscontro delle verifiche svolte dalla società al proprio interno;*
- delle informazioni comunque disponibili (come nel caso di notizie divulgate dagli organi di stampa).*



# LA PROPOSTA MOTIVATA

## *TRE ASPETTI PRINCIPALI DA TENERE PRESENTE*

### *REQUISITI MINIMI*

*Rispetto delle  
PRESCRIZIONI DI  
LEGGE E  
DEONTOLOGICHE*

### *CONTENUTO OFFERTA*

*Esplicitazione dei  
punti che consentano  
una COMPARAZIONE  
DEI CANDIDATI*

### *VALUTAZIONE COMPARATIVA*

*Prevista attività  
ISTRUTTORIA E  
VALUTATIVA sulla base  
della quale sarà  
emessa la proposta  
motivata*

# REQUISITI MINIMI

## QUALI?

*L'ISCRIZIONE nel  
Registro dei  
Revisori Legali*

*La sussistenza del  
requisito  
dell'INDIPENDENZA*

*Se applicabili, la  
sussistenza degli  
ALTRI REQUISITI e  
condizioni previste  
dalla legge, statuto  
etc.*

# CONTENUTO OFFERTA

## PRINCIPALI AREE DI VALUTAZIONE

<b>Piano di revisione</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Processi e tecniche di valutazione dei rischi</i></li><li>• <b>Metodologia di revisione</b> adottata</li><li>• <i>Strumenti informatici utilizzati</i></li><li>• <b>Numero di ore previste</b> personale coinvolto con distinzione <b>competenze professionali</b></li></ul>
<b>Competenze aziendali/ settoriali</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Conoscenza pregressa della società</b> conferente l'incarico maturata nell'ambito di <b>precedenti incarichi</b> di revisione</li><li>• <b>Esperienza pregressa del settore</b> di attività della società, maturata nella revisione di altri clienti o in altri ambiti professionali</li><li>• <i>Se applicabile, disponibilità di adeguati supporti in ambito IT, esperti per valutazioni di piani previsionali, strumenti finanziari, impairment test etc.</i></li></ul>
<b>Struttura organizzativa</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Risorse adeguate per l'incarico</b></li><li>• <i>Se applicabile, network per partecipare estere</i></li></ul>
<b>Reputazione sul mercato</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Per le società di revisione appartenenza al network e portafoglio clienti</i></li><li>• <i>Per i revisori persone fisiche: curriculum</i></li></ul>
<b>Compenso</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Dettaglio del budget</b> (ore persone - attività) e costo</li><li>• <b>Congruità tra compenso</b> (incluse le spese stimate) e <b>piano di revisione</b></li></ul>

# PUNTI DI ATTENZIONE

<b><i>Forma scritta</i></b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b><i>Obbligatoria</i></b></li></ul>
<b><i>Struttura e contenuto</i></b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b><i>Nessuno standard per legge ma facsimile suggerito da CNDCEC nell'ambito del documento «Verbali e procedure del collegio sindacale» a corredo delle «Norme di comportamento»</i></b></li></ul>
<b><i>Emissione se revisione a organo di controllo</i></b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b><i>No, solo lettera di incarico prevista da ISA Italia 210</i></b></li></ul>
<b><i>Pluralità candidati</i></b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b><i>Raccomandato ma non obbligatorio</i></b></li></ul>
<b><i>Motivazione scelta</i></b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b><i>Obbligatoria</i></b></li><li>• <b><i>Consigliata graduatoria tra candidati in caso che il proposto non accetti l'incarico</i></b></li></ul>
<b><i>Verbalizzazione</i></b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b><i>Necessaria</i></b></li></ul>
<b><i>Data emissione</i></b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b><i>Preferibilmente entro 15gg data assemblea nomina</i></b></li></ul>
<b><i>Cessazione</i></b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b><i>Necessario parere organo di controllo</i></b></li></ul>

# ESEMPIO PROPOSTA MOTIVATA

## **PROPOSTA MOTIVATA PER IL CONFERIMENTO DELL'INCARICO DI REVISIONE LEGALE DEI CONTI AI SENSI DELL'ART. 13, CO. 1, D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39**

All'assemblea dei soci della società \_\_\_\_\_  
sede legale in \_\_\_\_\_, via \_\_\_\_\_

Oggetto: Proposta motivata per il conferimento dell'incarico di revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 13, co. 1, D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

Premesso che:

- con l'assemblea per l'approvazione del bilancio al \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_, fissata al \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ e al \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_, rispettivamente in prima ed in seconda convocazione], giungerà a naturale scadenza l'incarico in essere ai fini della revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 2409-bis c.c. e degli artt. 13 e ss. del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39;
- l'art. 13, co. 1, del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, testualmente prevede che "... l'assemblea, su proposta motivata dell'organo di controllo, conferisce l'incarico di revisione legale dei conti e determina il corrispettivo spettante al revisore legale o alla società di revisione legale per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale corrispettivo durante l'incarico";
- ....

### CONSIDERATO CHE:

tramite il consiglio di amministrazione sono pervenute al collegio sindacale \_\_\_\_\_ distinte offerte emesse nei confronti della società ai fini della revisione legale dei conti per gli esercizi dal \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ al \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_, con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo all'ultimo esercizio compreso nell'incarico;

le offerte in parola sono state rilasciate il \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_.... ] da [rispettivamente da]: i)..., ii).. tutti soggetti iscritti nel registro di cui all'art. 7 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39;

le offerte oggetto di analisi contengono l'esplicito impegno dei soggetti proponenti a verificare l'insorgere delle situazioni disciplinate dagli artt. 10 ("Indipendenza e obiettività") del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39;

ai fini della verifica e del costante monitoraggio dell'insussistenza di cause di incompatibilità che possano compromettere l'incarico di revisione legale, ciascun candidato ha:

- trasmesso l'elenco dei nominativi dei propri soci/associati nonché dei componenti dell'organo amministrativo proprio e delle entità appartenenti alla propria rete;
- invitato la società conferente l'incarico di revisione legale dei conti a comunicare tempestivamente ogni variazione della struttura della compagine societaria propria e delle società controllate, controllanti o sottoposte a comune controllo.

# ESEMPIO PROPOSTA MOTIVATA

per gli esercizi compresi nell'incarico le offerte esaminate prevedono lo svolgimento delle seguenti attività [in caso di disomogeneità nell'oggetto dell'incarico evidenziare le differenze emerse nella comparazione delle offerte]:

- revisione legale ai sensi degli artt. 14 e 16 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39;
- verifica, ai sensi dell'art. 14, co. 1, lett. b), del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili;
- verifica della coerenza ... della relazione sulla gestione;
- [revisione legale delle seguenti partecipate: \_\_\_\_\_];

in conformità agli artt. 11 e 12 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, ai fini dello svolgimento delle attività di revisione legale le offerte esaminate richiamano l'adozione dei Principi di revisione internazionale (ISA Italia)

dalle offerte esaminate i corrispettivi relativi a ciascun esercizio compreso nel mandato – oltre a spese vive e/o accessorie, contributi (Casse di Previdenza, Consob o altre autorità di vigilanza) IVA e adeguamento in base alla variazione dell'indice Istat relativo al costo della vita a decorrere dal \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_ – a fronte del monte ore stimato da ciascun candidato risultano i seguenti [distinguere in caso di diversa graduazione nei vari esercizi anche in relazione ad aumenti o diminuzioni di ore/attività o di ore/personone]:

Proponente	Ore stimate	Corrispettivo
Soggetto XXX	---	---,---,---
Soggetto YYY	---	---,---,---
Soggetto ZZZ	---	---,---,---

in esito all'analisi dei profili professionali e organizzativi svolta - specificamente con riguardo a: **i) piano di revisione, ii) competenze aziendali/settoriali, iii) struttura organizzativa, iv) struttura e reputazione sul mercato, v) corrispettivi** - il collegio sindacale ha elaborato la seguente **tabella di sintesi del processo di valutazione delle candidature che, in riferimento a ciascuna offerta acquisita dalla società, indica il rating sintetico qualitativo ('rsq', nella scala Insufficiente/Sufficiente/Buono/Ottimo) di ciascuna area oggetto di valutazione e la valutazione complessiva di ciascun candidato:**

TABELLA

sulla base delle informazioni acquisite non si ravvisano elementi che possano compromettere l'indipendenza dei candidati né la sussistenza in capo ai medesimi di cause di incompatibilità [in caso contrario specificare gli eventuali potenziali rischi dei candidati]; l'oggetto dell'incarico come definito nelle offerte esaminate ai fini della revisione legale dei conti per gli esercizi dal 201X al 201X, appare sostanzialmente omogeneo [in caso contrario sintetizzare le differenze emerse nella comparazione delle offerte].

# ESEMPIO PROPOSTA MOTIVATA

Tanto premesso, il collegio sindacale, in esito alla valutazione comparativa svolta sia in termini qualitativi che quantitativi, [tenuto, altresì, conto dell'attuale condizione societaria atteso che \_\_\_\_\_, se del caso esplicitare particolari situazioni che caratterizzano la società che potrebbero essere rilevanti ai fini della valutazione] ai fini della formulazione del proprio parere per l'attribuzione dell'incarico di revisione legale dei conti per gli esercizi dal 201X al 201X, propone all'assemblea degli azionisti di \_\_\_\_\_, previa accettazione dei corrispettivi per l'intera durata dell'incarico unitamente ai criteri per il loro adeguamento nel corso del mandato, che l'incarico per la revisione legale dei conti per gli esercizi dal 201X al 201X, **sia affidato a \_\_\_\_\_ in conformità all'offerta dalla stessa [dallo stesso] formulata il \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.**  
**In caso di rinuncia da parte di \_\_\_\_\_, in via subordinata il collegio sindacale propone che l'incarico per la revisione legale dei conti per gli esercizi dal 201X al 201X sia attribuito in base alla seguente graduatoria, in conformità alle offerte di ciascun candidato:**

1. \_\_\_\_\_;
2. \_\_\_\_\_.

Luogo, data  
Il collegio sindacale

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_



**REVISIONE LEGALE AFFIDATA  
ALL'ORGANO DI CONTROLLO:  
PUNTI D'ATTENZIONE**



# REVISIONE AFFIDATA A ORGANO DI CONTROLLO

## *PUNTI DI ATTENZIONE IN TUTTE LE FASI DEL LAVORO*

*Indipendenza e  
accettazione  
dell'incarico*

*Modalità di  
esecuzione delle  
verifiche*

*Reporting e gestione  
del dissenso*

*Il COLLEGIO SINDACALE e non i singoli componenti è il «RESPONSABILE DELL'INCARICO».  
Ogni DECISIONE che è rilevante ai fini del lavoro di revisione, deve essere  
assunta COLLEGIAMENTE ed adeguatamente FORMALIZZATA*

# REVISIONE AFFIDATA A ORGANO DI CONTROLLO

## INDIPENDENZA - INCOMPATIBILITÀ

<b>SOLO SINDACO</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• NC 1.4: «Gli elementi di valutazione dei rischi per l'indipendenza e gli esiti di tali valutazioni sono comunicati dal sindaco al collegio. Il collegio sindacale <b>vigila sull'indipendenza dei propri componenti valutando le informazioni che essi comunicano al collegio.</b>»</li><li>• <b>Sindaco può essere socio società (art 2397cc)</b></li></ul>
<b>SINDACO REVISORE</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Il revisore non può detenere alcun interesse finanziario nella società e/o gruppo (art.10 D.Lgs. 39/10)</b></li><li>• <b>Definizione di rete più stringente (basta condivisione di costi)</b></li><li>• <b>Isa Italia §11. «Il responsabile dell'incarico DEVE GIUNGERE AD UNA CONCLUSIONE sulla conformità ai principi sull'indipendenza..»</b> Necessario che il responsabile dell'incarico dopo aver ottenuto attestazioni dai membri del team <b>LE VALUTI, LE VERIFICHI E METTA IN ATTO TUTTE LE AZIONI NECESSARIE PER GARANTIRE INDIPENDENZA</b> sua e del team. Tali misure possono includere ad esempio la <b>sostituzione di un membro del team, la rinuncia all'incarico, la rinuncia alla partecipazione</b> etc.</li></ul>

**Posizione più CRITICA se si è ANCHE REVISORE perché da verifiche indipendenza possono emergere situazioni che sono solo minacce di indipendenza per il revisore ma RAPPRESENTANO SITUAZIONI DI INCOMPATIBILITÀ PER IL COLLEGIO es: consulenza diretta o con rete**

# REVISIONE AFFIDATA A ORGANO DI CONTROLLO

## ESECUZIONE VERIFICHE

### SINDACO REVISORE

#### **VANTAGGI:**

- *Partecipazione a consigli e assemblee*
- *Poteri di reazione di fronte a criticità/irregolarità*

#### **SVANTAGGI:**

- **Obbligo reazione in caso criticità** e non solo rappresentazione a responsabili governance
- **Obbligo reazione in caso di perdita del capitale**
- **Verifica continuità aziendale periodo più lungo** (orizzonte temporale piani previsionali e non 12 mesi)

#### **Altri aspetti**

- **Necessità formalizzazione** lavoro di revisione **fuori dal libro adunanze**
- **Necessità individuare chi conserva le carte** di lavoro
- **Necessità di suddividere il lavoro sul campo sui singoli sindaci** e **supervisione circolare** del lavoro degli altri
- **Ausiliari con maggiore potere** ai fini della revisione

**Posizione più CRITICA se si è ANCHE REVISORE perché mentre il revisore non ha poteri di intervento il sindaco è OBBLIGATO AD INTERVENIRE IN CASO DI CRITICITÀ. Cambio di modalità nell'esecuzione delle verifiche rispetto alla consueta modalità collegiale delle verifiche periodiche**

# REVISIONE AFFIDATA A ORGANO DI CONTROLLO

## GESTIONE DEL DISSENSO



### **SINDACO REVISORE**

*Essendo il collegio un organo collegiale ed essendo il collegio e non i singoli sindaci il «responsabile dell'incarico» per le decisioni non all'unanimità va gestita la posizione del sindaco dissenziente sia sui verbali che in relazione*

*Posizione più CRITICA rispetto al puro REVISORE perché il «responsabile dell'incarico» non è un singolo professionista ma l'intero collegio e quindi può palesarsi una divergenza di opinioni su alcune tematiche di revisione che va gestita sulla base delle regole previste per il sindaco dissenziente dalle norme di comportamento. Il dissenso va gestito anche nelle modalità di rappresentazione ai terzi nell'ambito della relazione unitaria del collegio*



# **LA QUALITÀ NEL LAVORO DI REVISIONE**

# LA QUALITÀ NEL LAVORO DI REVISIONE

## *DUE COMPONENTI*

### *CONTROLLO INTERNO*

*Regolato da art 10ter D.Lgs. 39/10 e  
ISQC1 Italia (generale) 220 (su singolo  
lavoro)*

### *CONTROLLO ESTERNO*

*Art. 20 D.Lgs. 39/10 (non EIP) 26 (EIP)*

### *FINALITÀ*

*Garantire il terzo che il lavoro è stato svolto secondo le regole professionali  
da personale adeguatamente competente e formato*

# LA QUALITÀ NEL LAVORO DI REVISIONE

## 4 TIPOLOGIE DI CONTROLLO

### PREVENTIVI

*Necessità di un sistema di controllo interno della qualità, per garantire che gli incarichi siano svolti in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari.*

### FORMATIVI

*Necessarie direttive e procedure per garantire che il team di revisione disponga delle conoscenze ed esperienze adeguate per svolgere l'incarico.*

### MONITORAGGIO

*Valutazione almeno annuale del sistema di controllo interno di qualità e delle direttive e procedure implementate*

### SUCCESSIVI

*CONTROLLO ESTERNO di qualità da parte del MEF - CONSOB*

**ISQC1 - 220**

# IL CONTROLLO DI QUALITÀ INTERNO

## ISQC 1 ITALIA



### PARAGRAFO 1

*(1) «Il sistema di controllo della qualità descritto nel principio trova applicazione **OBBLIGATORIA** per GLI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO CONFERITI AI SENSI DEL D.LGS. 39/10.»*

### PARAGRAFO 16

*IL SOGGETTO ABILITATO DEVE ISTITUIRE E MANTENERE UN SISTEMA DI CONTROLLO DELLA QUALITÀ CHE INCLUDA DIRETTIVE E PROCEDURE relative a ciascuno dei seguenti elementi:*

- a) le responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato;*
- b) i principi etici applicabili;*
- c) l'accettazione ed il mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi;*
- d) le risorse umane;*
- e) lo svolgimento dell'incarico;*
- f) il monitoraggio.*

### PARAGRAFO 17

*Il soggetto abilitato deve **DOCUMENTARE LE PROPRIE DIRETTIVE E PROCEDURE E COMUNICARLE AL PERSONALE.***



# MANUALE DELLA QUALITÀ

## DUE CONTRIBUTI DA PARTE DELLA PROFESSIONE

### IFAC

#### **GUIDA AL CONTROLLO DELLA QUALITÀ NEI PICCOLI E MEDI STUDI PROFESSIONALI**

*Presente da sempre nei manuali operativi per la funzione del revisore emessi da IFAC. NON TRATTA IN MANIERA SPECIFICA LA POSIZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE  
Ha UN APPROCCIO COMPLETO E PROFESSIONALE alla materia (180 pagine) ed è corredato da FACSIMILE PER FIGURA DEL SINGOLO PROFESSIONISTA CHE SI AVVALE DI COLLABORATORI nello svolgimento dell'attività di revisione legale*

### CNDCEC

#### **MANUALE DELLE PROCEDURE DI CONTROLLO DELLA QUALITÀ PER IL SINDACO-REVISORE**

*Emesso nel 2018 e concentrato sul facsimile da adottare (riferimento manuale IFAC con adattamenti) – 37 pagine  
Non risolve appieno le problematiche del collegio, testualmente: «Si ritiene che il sistema di controllo della qualità riferito al COLLEGIO SINDACALE SI BASA LARGAMENTE SULLE DIRETTIVE E PROCEDURE INTERNE ADOTTATE DAI SINGOLI COMPONENTI i quali.. DOVRANNO COORDINARSI PER DEFINIRE LE REGOLE APPLICABILI AL CONTESTO DELL'ORGANO COLLEGIALE che concorrono a formare.*

# IL CONTROLLO DI QUALITÀ ESTERNO

## *PUNTI DI ATTENZIONE PER I CONTROLLI*

*QUALI LAVORI  
ESAMINERANNO?*

*QUALI SARANNO  
LE VERIFICHE?*

*CHI SI OCCUPERÀ  
DI ESEGUIRE I  
CONTROLLI?*

*QUALI SARANNO  
LE MODALITÀ  
OPERATIVE?*

**MANCATO SUPERAMENTO DEI CONTROLLI COMPORTERÀ APPLICAZIONE  
SANZIONI PREVISTE DAL D.LGS. 39/10**

# IL CONTROLLO DI QUALITÀ ESTERNO

## ART 20 DLGS 135/16 – CHI E COSA GUARDERANNO?

«5. Gli iscritti nel Registro che svolgono incarichi di revisione legale del bilancio di esercizio e consolidato di enti diversi dagli enti di interesse pubblico sono soggetti a controllo di qualità sulla base di UN'ANALISI DEL RISCHIO e, laddove abbiano svolto la revisione legale del bilancio di esercizio e consolidato di imprese che superano i limiti di cui all'articolo 1, comma 1, lettera s-bis, almeno OGNI SEI ANNI. ....

13. Il controllo della qualità, basato su una VERIFICA ADEGUATA DEI DOCUMENTI SELEZIONATI, include una valutazione della CONFORMITÀ AI PRINCIPI DI REVISIONE e ai requisiti di indipendenza applicabili, della QUANTITÀ E QUALITÀ DELLE RISORSE impiegate, DEI CORRISPETTIVI per la revisione, NONCHÉ DEL SISTEMA INTERNO DI CONTROLLO DELLA QUALITÀ NELLA SOCIETÀ DI REVISIONE LEGALE.

14. I controlli della qualità sono appropriati e proporzionati alla portata e alla complessità dell'attività svolta dal revisore legale o dalla società di revisione legale oggetto di controllo.»

### ART 1

s-bis) «piccole imprese»: le imprese che alla data di chiusura del bilancio non superano i limiti numerici di almeno due dei tre criteri seguenti:

- 1) totale dello stato patrimoniale: 4.000.000 di euro;
- 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: 8.000.000 di euro;
- 3) numero medio di 50 dipendenti occupati durante l'esercizio;

# IL CONTROLLO DI QUALITÀ ESTERNO

## ART 20 DLGS 135/16 – CHI LI FARÀ?

- «6. Il controllo della qualità è effettuato da **PERSONE FISICHE** in possesso di **UN'ADEGUATA FORMAZIONE** ed **ESPERIENZA PROFESSIONALE** in materia di revisione dei conti e di **informativa finanziaria** e di bilancio, nonché della formazione specifica in materia di controllo della qualità di cui all'articolo 5-bis.
7. I soggetti di cui al comma 6 sono revisori legali iscritti nel Registro che:
- a) hanno svolto, per almeno 5 anni continuativi, incarichi di revisione legale in qualità di responsabili dell'incarico;
  - b) sono stati, per almeno 5 anni continuativi, dipendenti o collaboratori di società di revisione iscritte nel Registro partecipando agli incarichi di revisione legale con funzioni di direzione e supervisione;
  - c) sono stati, per almeno 5 anni continuativi, dipendenti di amministrazioni pubbliche o enti pubblici che svolgono attività di vigilanza sulla revisione legale.»

9. Non possono essere incaricati dei controlli I **REVISORI LEGALI CHE HANNO INCARICHI DI REVISIONE LEGALE** e i soggetti che **HANNO RAPPORTI DIRETTI O INDIRETTI** di collaborazione, consulenza, impiego o di altra natura professionale, ivi compresa l'assunzione di cariche sociali, **CON UN REVISORE LEGALE** o con una società di revisione legale.

### ART 5 BIS

1. Il Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob, definisce con proprio decreto i criteri di accreditamento dei corsi di formazione per i soggetti incaricati dei controlli della qualità, nonché i programmi e il contenuto minimo di tali corsi.
2. Le autorità vigilanti provvedono autonomamente alla formazione del personale interno incaricato di effettuare i controlli di qualità anche attraverso la definizione di programmi di aggiornamento professionale condivisi.



# **LE VERIFICHE PERIODICHE DEL REVISORE**

# PRESCRIZIONI D.LGS 39/10

## ART 14

*Il revisore legale.... :..*

*b) verificano nel corso dell'esercizio la **regolare tenuta della contabilità sociale** e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.*

**OBBLIGO NEL CORSO DELL'ESERCIZIO:**

- 1. REGOLARE TENUTA CONTABILITÀ**
- 2. CORRETTA RILEVAZIONE FATTI DI GESTIONE**

# SA 250B

## INTRODUZIONE PUNTO 7

«Il revisore ha la responsabilità di verificare la **CORRETTA RILEVAZIONE DEI FATTI DI GESTIONE** attraverso lo **SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO** e la **REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITÀ SOCIALE** attraverso lo **SVOLGIMENTO DELLE PROCEDURE PREVISTE NEL PRESENTE PRINCIPIO.**»

### OBBLIGO NELLE VERIFICHE PERIODICHE:

- **SOLO REGOLARE TENUTA CONTABILITÀ**

### OBBLIGO NEL PROCESSO DI REVISIONE:

- **CORRETTA RILEVAZIONE FATTI DI GESTIONE**

# VERIFICHE PERIODICHE

**NON È PIÙ PREVISTA CADENZA TRIMESTRALE**



*MA:*

*Il revisore deve:*

- ***pianificare la frequenza delle verifiche periodiche in funzione della DIMENSIONE E COMPLESSITÀ dell'impresa (regola 12)***
- ***DOCUMENTARE la frequenza pianificata delle stesse (regola 17)***



# PRASSI PREVIGENTE

## ASSIREVI 160

- *Ottenimento di informazioni circa eventuali cambiamenti nel sistema di controllo interno, per quanto riguarda il sistema contabile-amministrativo, intervenuti nel periodo.*
- *Acquisizione di informazioni relative alle (ovvero significativi cambiamenti nelle) modalità seguite dalla società per:*
  - *accertare **TUTTI i libri obbligatori** da tenere;*
  - *introdurre **nuovi libri obbligatori** richiesti;*
  - *assicurare l'osservanza degli adempimenti, con particolare riferimento alle norme fiscali e previdenziali;*
  - *accertare la tempestività e la regolarità delle vidimazione di legge.*
- *Esame dei libri contabili obbligatori (ad es.: libro giornale, inventari, ecc.) per accertare la loro **corretta vidimazione e/o bollatura (ove applicabile) nonché la tempestività dell'aggiornamento** secondo quanto stabilito dalle norme in materia.*
- *Esame **campionario dell'esistenza dei documenti formali relativi agli adempimenti tributari e previdenziali e dei documenti comprovanti i pagamenti dei relativi oneri.***
- *Svolgimento dei **sondaggi di conformità campionari** ritenuti adeguati nella fattispecie per **accertare che le operazioni di gestione siano rilevate nelle scritture contabili in conformità alle procedure** previste dal sistema contabile - amministrativo e dal connesso sistema dei controlli interni.*
- *Svolgimento di **sondaggi**, con l'utilizzo del metodo del campione, per accertare che le **operazioni relative agli adempimenti tributari e previdenziali siano rilevate nelle scritture contabili in conformità alle previsioni di legge** in merito alla loro tempestiva ed appropriata rilevazione nei libri e nei documenti formali.*

# PRASSI PREVIGENTE

## ASSIREVI 160

- *Esame della sistemazione dei fatti riscontrati in occasione degli accertamenti svolti nel corso della verifica precedente.*
- *Accertamento dell'esistenza e tempestività di preparazione delle riconciliazioni bancarie predisposte a data intermedia ed esame campionario delle poste in riconciliazione per alcuni conti bancari.*
- *Effettuazione della **conta di cassa e/o titoli** a data intermedia.*
- ***Letture dei verbali** dell'assemblea degli azionisti, delle riunioni del consiglio di amministrazione, del comitato esecutivo, del collegio sindacale e dei revisori interni, tenutisi nel periodo intercorso dall'ultima verifica. Lettura delle comunicazioni pervenute dalle Autorità di Vigilanza.*
- ***Analisi comparativa sulla base della situazione contabile a data intermedia** al fine di individuare i principali scostamenti rispetto alla situazione contabile intermedia precedente, alla situazione periodica relativa al corrispondente periodo dell'esercizio precedente ed al budget.*
- ***Colloqui con la direzione della società**, utilizzando anche gli scostamenti di cui al punto precedente, con lo scopo di ottenere informazioni su eventuali operazioni ed eventi significativi che si sono verificati nel periodo. Ottenimento di riscontri documentali per le operazioni ritenute particolarmente significative.*

## PUNTI ATTENZIONE

- ***Verifiche campionarie o 100% (libri)***
- ***Esame riconciliazioni bancarie e conta di cassa***
- ***Sondaggi di conformità sulle procedure***
- ***Letture verbali***
- ***Esame situazione contabile periodica***
- ***Colloqui amministratori e ottenimento documenti per operazioni significative***

# REGOLE ATTUALI

## SA 250B

Acquisire informazioni ovvero aggiornare le informazioni già acquisite in merito alle **procedure adottate dall'impresa** al fine di:

- a) **individuare i libri obbligatori da tenere ed introdurre nuovi libri obbligatori richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale** e da eventuali leggi speciali, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
- b) **assicurare la tempestiva e regolare vidimazione e bollatura dei libri obbligatori**, ove applicabile;
- c) **assicurare l'osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali**, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
- d) **verificare, su base campionaria, l'esistenza dei libri obbligatori** di cui alla lettera a) precedente, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
- e) **verificare, su base campionaria, la regolare tenuta ed il tempestivo aggiornamento dei libri di cui alla lettera a) precedente**, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
- f) **verificare, su base campionaria, l'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali richiesti dalla normativa di riferimento**, attraverso l'esame della documentazione pertinente e delle relative registrazioni;
- g) **verificare la sistemazione da parte della direzione di carenze nelle procedure adottate dall'impresa per la regolare tenuta della contabilità sociale e non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento**, se riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente;
- h) **verificare la sistemazione da parte della direzione di errori nelle scritture contabili** laddove riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente.

## PUNTI ATTENZIONE

- **Verifiche sempre campionarie**
- **Nessuna verifica corretta rilevazione fatti di gestione nella contabilità**
- **Solo adempimenti civilistici e fiscali**

# VERIFICHE FACOLTATIVE

## QUATTRO GRANDI CATEGORIE

*Esame  
situazioni  
periodiche*

*Colloqui  
amministratori*

*Comprensione  
e test sistema  
controllo  
interno*

*Verifiche di  
revisione  
anticipate sul  
bilancio*

# VERIFICHE FACOLTATIVE – SITUAZIONI PERIODICHE

## QUALI MODALITÀ ?-CHE UTILITÀ?

### MODALITÀ

- *Analisi scostamenti con dati esercizio precedente/budget*
- *Calcolo indici*
- *Spiegazione variazioni*
- *Anomalie rispetto alle sue aspettative*

### UTILITÀ

- *Individuazione rischi*
- *Punti per pianificazione del lavoro*
- *Esame criticità continuità aziendale*

# FACOLTATIVE - COLLOQUI CON GLI AMMINISTRATORI

## PUNTI DI ATTENZIONE

### ESEMPI DI INFORMAZIONI DA ACQUISIRE

- **OPERAZIONI di entità particolarmente SIGNIFICATIVA o RISCHIOSE;**
- **informazioni circa i MOTIVI DI SIGNIFICATIVI SCOSTAMENTI NEI SALDI dei conti;**
- **acquisizioni, cessioni, o liquidazioni di significative attività;**
- **modifiche nella struttura del capitale sociale;**
- **cambiamenti nei criteri di valutazione;**
- **ABBANDONO DI LINEE DI PRODOTTO già esistenti;**
- **andamento del PORTAFOGLIO ORDINI, FLUTTUAZIONI NEL VOLUME D’AFFARI;**
- **passività potenziali;**
- **CAMBIAMENTI NELLA SITUAZIONE FINANZIARIA della società (es.: difficoltà nell’ottenimento del credito o nel far fronte agli impegni assunti);**
- **CAUSE DI PERDITE SOSTENUTE O PREVISTE, eventuale perdita di fasce di mercato, di clienti o di fornitori importanti per i quali vi è difficoltà di sostituzione;**
- **OPERAZIONI significative con PARTI CORRELATE.**

# VERIFICHE DI REVISIONE ANTICIPATE SUL BILANCIO

**TIPICAMENTE:**



*Esame documentale anticipato di alcune voci come schede di conto economico, movimenti immobilizzazioni etc. (c.d. vouching)*

*Pianificazione verifiche inventariali*

*Invio di richieste di conferma a terzi*



# **L'APPROCCIO AL RISCHIO E LA FASE DI PIANIFICAZIONE DEL LAVORO**





# **L'APPROCCIO AL RISCHIO**

# RISCHIO DI REVISIONE

*COS'È*



*Rischio di emettere un giudizio **NON CORRETTO** su un bilancio che  
**CONTIENE ERRORI SIGNIFICATIVI***

# LE TIPOLOGIE DI ERRORI PER LA REVISIONE

## QUALI SONO?

### NON INTENZIONALI

**ERRORI MATERIALI O DI STIMA:**  
*Presuppongono che la società abbia messo in campo tutte le sue migliori capacità per ottenere il dato ma **abbia commesso un errore** (es.: mancata registrazione di una fattura)*

### INTENZIONALI

**FRODE:**  
*Presuppongono che la società **abbia alterato volontariamente** un dato in bilancio e, spesso, abbia fatto di tutto per rappresentare il fenomeno alterato come se fosse corretto (es.: prefatturazione)*

# IL RISCHIO DI REVISIONE

## TRE COMPONENTI

### RISCHIO INTRINSECO

*Suscettibilità di un saldo di un conto o di una classe di operazioni **di essere inesatti** e quindi generare, **singolarmente o aggregati** ad altri saldi di conti o classi di operazioni, **inesattezze significative** in bilancio*

### RISCHIO DI CONTROLLO

*Rischio che **un'inesattezza**, che potrebbe verificarsi in un conto o in una classe di operazioni e che potrebbe essere significativa, individualmente considerata o sommata ad altre inesattezze, **non sia prevenuta o comunque tempestivamente individuata e corretta** dai sistemi **contabile** e di **controllo interno***

### RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE

*Rischio che **i controlli e i test** eseguiti dal **revisore non evidenzino un'inesattezza significativa**, individualmente considerata o aggregata ad altre inesattezze, presente in un saldo di un conto o in una classe di operazioni*

# COME CI SI DEVE APPROCCIARE AI RISCHI?

## QUATTRO FASI PRINCIPALI

*Identificazione dei  
RISCHI*

*Valutazione dello  
loro  
SIGNIFICATIVITÀ*

*Comprensione  
CONTROLLO  
INTERNO*

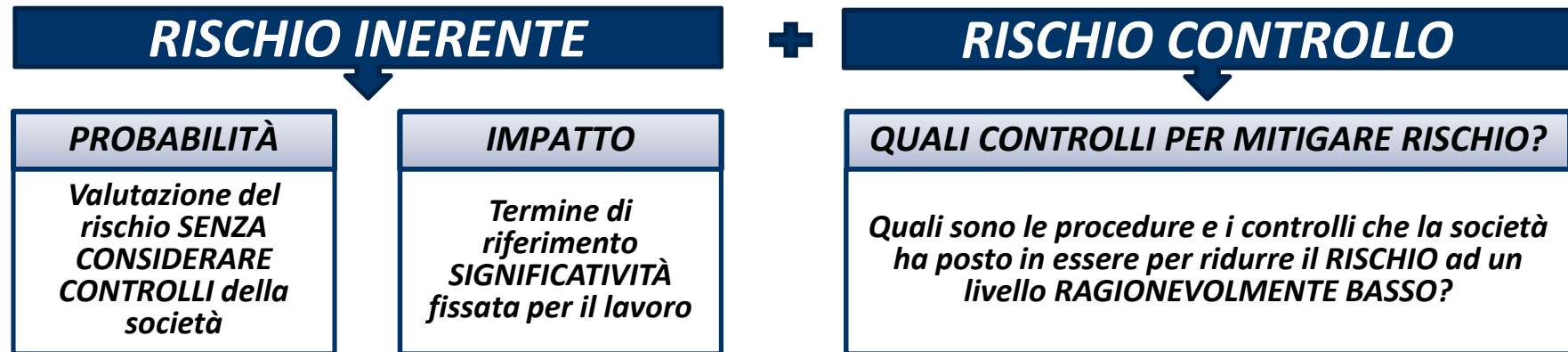
*Definizione delle  
RISPOSTE ai rischi  
necessarie  
(natura, tempistica  
e ampiezza delle  
verifiche)*

*Rischio intrinseco o inerente*

*Rischio di  
controllo*

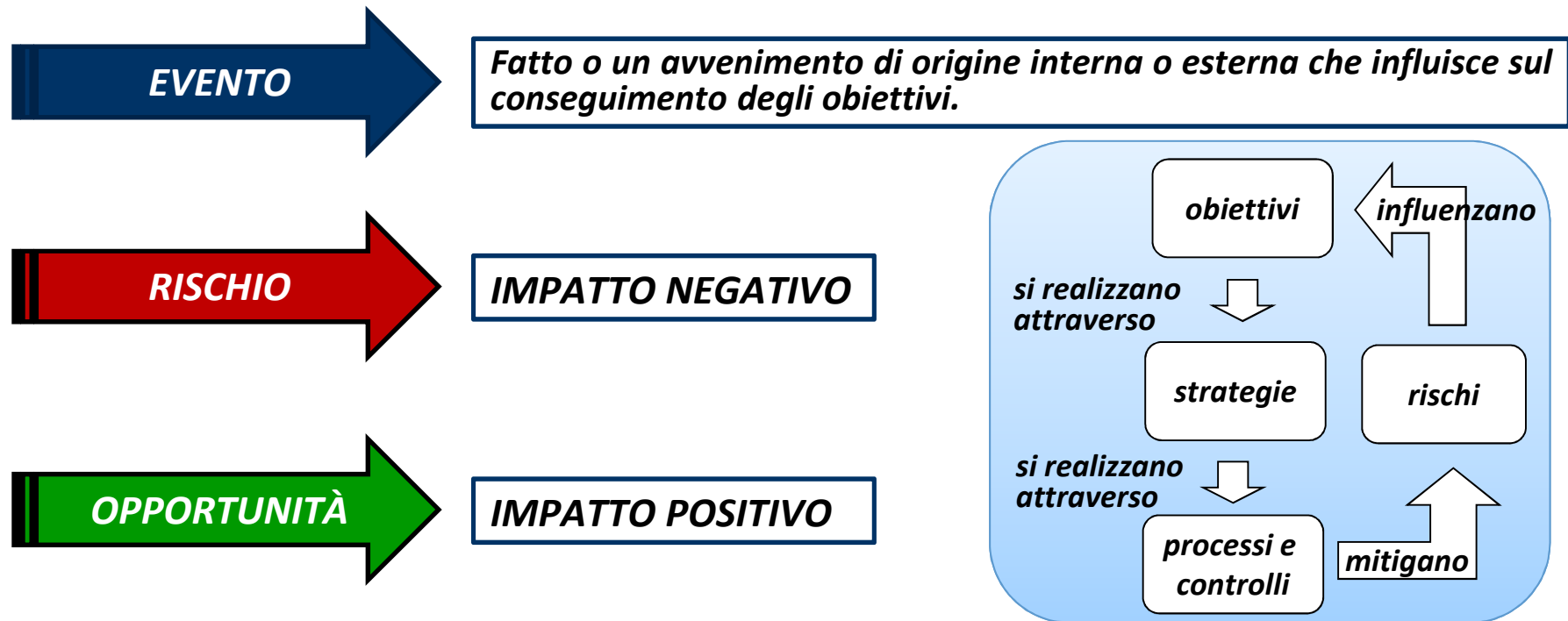
*Rischio di  
individuazione*

# COME PROCEDERE?



È necessario separare il **RISCHIO INTRINSECO (INERENTE)** dai **CONTROLLI in essere**. Per esempio, un adulto in procinto di attraversare una strada trafficata probabilmente non lo reputerà molto rischioso. Ciò perché si presume che gli adulti usino i propri occhi e orecchie nonché le precedenti esperienze (di attraversamenti di strade) per attraversare in modo sicuro. Ma tale valutazione del rischio **COMBINA IL RISCHIO INTRINSECO IMPLICITO NELL'ATTRAVERSARE LA STRADA CON LE NUMEROSE ATTIVITÀ DI CONTROLLO** poste in essere (l'utilizzo di occhi e orecchie e di precedenti esperienze). Per valutare se attraversare la strada rappresenti un rischio significativo (prima degli eventuali controlli), la persona dovrebbe essere **bendata, indossare tappi per le orecchie** e le dovrebbe essere chiesto di attraversare la strada

# METODOLOGIE DI IDENTIFICAZIONE RISCHI



*Una azienda che non individua i propri rischi è sostanzialmente in balia degli eventi*

# METODOLOGIE DI IDENTIFICAZIONE RISCHI

*Tra le metodologie più utilizzate per la individuazione e gestione dei rischi c'è l'ERM che deriva dal COSO FRAMEWORK.*

*Il COSO Framework viene rappresentato da un CUBO e si compone di:*

**4 OBIETTIVI:** *Strategici, Operativi, Reporting, Compliance*

**8 COMPONENTI:** *Ambiente interno, Definizione degli obiettivi, Identificazione degli eventi, Valutazione del rischio, Risposta al rischio, Attività di controllo, Informazione e comunicazione, Monitoraggio*

**4 CAMPI DI APPLICAZIONE:** *Azienda, Divisione, Business Unit, Controllata*





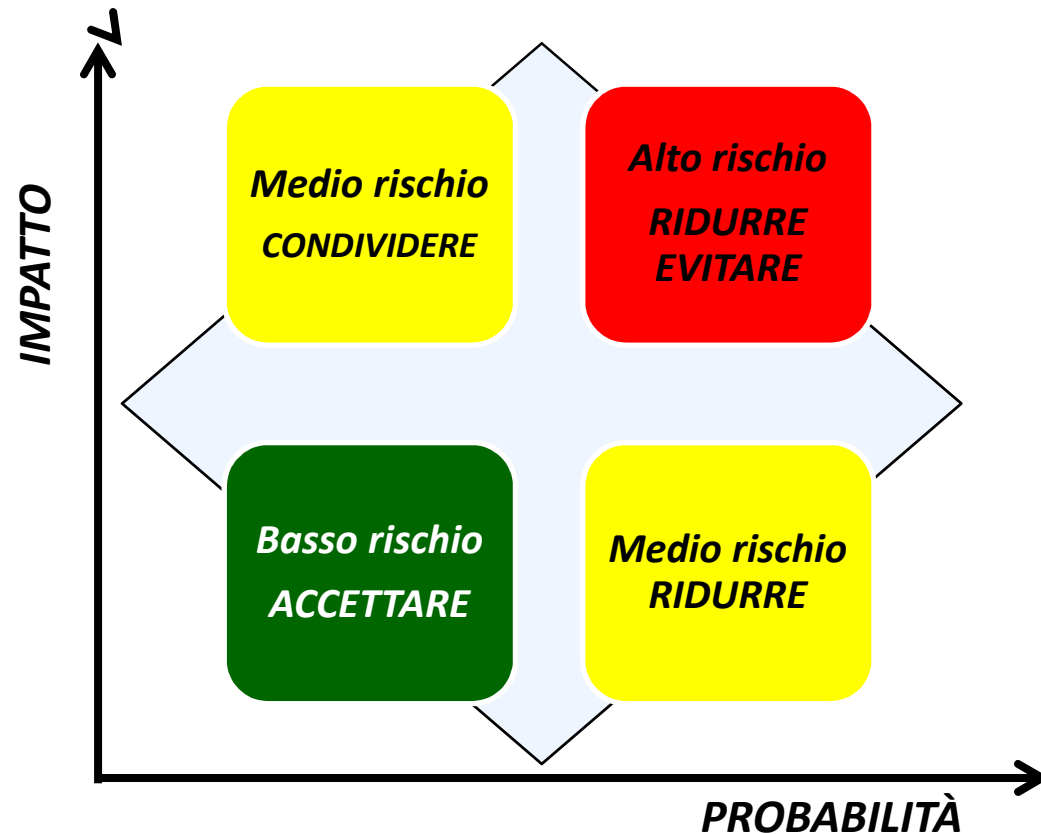
## NE CONSEGUE...

**EVITARE IL RISCHIO** – Si eliminano le attività che originano rischi. Può essere l'eliminazione di un prodotto, la decisione di non entrare in un mercato, vendere un ramo di attività, ecc.

**RIDURRE IL RISCHIO** – Sono intraprese azioni per ridurre la **probabilità e/o l'impatto** del rischio.

**CONDIVIDERE IL RISCHIO** – Si riduce la probabilità e/o l'impatto del rischio trasferendo o compartecipando una parte di esso. Le tecniche più comunemente usate sono le **polizze assicurative, le operazioni di copertura sul cambio delle valute, l'outsourcing**.

**ACCETTARE IL RISCHIO** – Non sono intraprese azioni per incidere sulla probabilità e/o l'impatto del rischio.



# METODI DI VALUTAZIONE DEI RISCHI - CRSA

*Uno dei metodi più utilizzati per valutare i rischi cui è esposta una società ed i controlli per mitigarli è il CONTROL RISK SELF ASSESSMENT (CRSA) basato su un approccio AUTO-DIAGNOSTICO (suggerito anche dal codice di autodisciplina delle società quotate).  
I tratti distintivi di questa metodologia sono determinati:*



- 1. approccio AUTO-DIAGNOSTICO - DA PARTE DEI TITOLARI DI PROCESSO - ALLA IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI, dei controlli e delle eventuali azioni correttive /preventive, BASATO SU VALUTAZIONI SOGGETTIVE (conoscenze, esperienze)*
- 2. da UNA PARTECIPAZIONE ATTIVA DEI TITOLARI DI PROCESSO*
- 3. dall'utilizzo di MECCANISMI DI FACILITAZIONE (questionari, workshop con facilitatori qualificati) che permettono di guidare e massimizzare i contributi dei soggetti coinvolti*

# CRSA - MATRICE VALUTAZIONE RISCHI

Matrice di valutazione		Probabilità				
		Raro	improbabile	possibile	probabile	quasi certo
impatto	catastrofico	MA	MA	A	A	A
	elevato	M	M	MA	A	A
	moderato	B	MB	M	MA	A
	basso	B	B	MB	M	M
	insignificante	B	B	B	MB	MB

*Nella metodologia non vi sono indicazioni del processo logico per valutare se, ad esempio, un evento ha una probabilità di accadimento RARA E UN IMPATTO ELEVATO.*

*Nella pratica il redattore preferibilmente utilizzerà dei parametri numerici per rendere più "OGGETTIVA", seppur nella soggettività del parametro, la sua indicazione di rischio (ad esempio, un evento deve essere DEFINITO RARO SE LA SUA PROBABILITÀ È INFERIORE AL 5%).*

*Viene normalmente consigliato che il livello di RISCHIO ACCETTABILE sia mantenuto BASSO per gli aspetti di CONFORMITÀ e di REPORTING, mentre per gli altri obiettivi di natura strategica ed operativa è necessario che l'azienda fissi il livello massimo di rischio che decide di assumersi sia a livello globale che a livello di singolo obiettivo*



# **LA FASE DI PIANIFICAZIONE DEL LAVORO**

# SVOLGIMENTO DEL LAVORO

## *TRE FASI PRINCIPALI*

*PIANIFICAZIONE*

*ACQUISIZIONE  
ELEMENTI PROBATIVI*

*RIESAME ELEMENTI  
PROBATIVI E  
EMISSIONE RELAZIONE*

*NESSUNA DECISIONE PRESA IN QUALSIASI MOMENTO DEL PROCESSO DI  
REVISIONE DEVE CONSIDERARSI DEFINITIVA*

# PIANIFICAZIONE – QUALI OBIETTIVI?

## **FASE CRITICA ED ESSENZIALE PER VALUTARE I RISCHI**

**RISCHIO INTRINSECO**

**RISCHIO DI CONTROLLO**

**RISCHIO DI  
INDIVIDUAZIONE**

***Il modello del rischio di revisione impone al revisore di:***

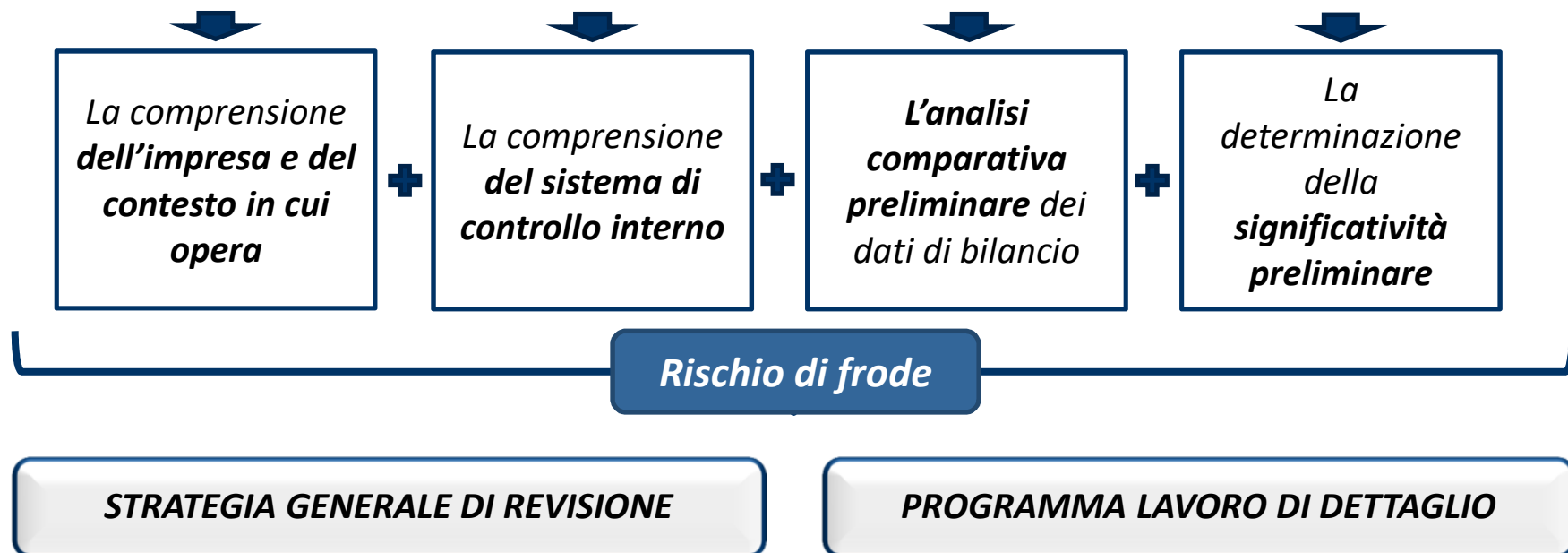
***identificare e valutare il rischio di ERRORI SIGNIFICATIVI (rischio intrinseco e di controllo),  
declinandolo per VOCI di bilancio e sulle singole ASSERZIONI interessate***

***Stimare il grado di rischio associato  
(ALTO MEDIO BASSO)***

***Rispondere a tale rischio graduando le procedure di revisione necessarie (il rischio di  
individuazione) in modo tale che il rischio di revisione sia mantenuto a un livello  
accettabilmente basso***

# PIANIFICAZIONE – QUALI ATTIVITÀ?

## LE PRINCIPALI ATTIVITÀ DELLA FASE DI PIANIFICAZIONE





# **LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA**



# COMPRESIONE IMPRESA

## *TRE ASPETTI PRINCIPALI*

*MACROECONOMICI  
REGOLAMENTARI*

*SETTORE DI ATTIVITÀ  
E POSIZIONE  
COMPETITIVA*

*CARATTERISTICHE  
PECULIARI DELLA  
SOCIETÀ E SUA  
ORGANIZZAZIONE*

*I rischi vanno identificati a livello di BILANCIO NEL SUO COMPLESSO, di  
SINGOLE VOCI, CLASSI DI OPERAZIONI e ASSERZIONI*

# LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

## QUALI COSE DEVE COMPRENDERE IL REVISORE?



# LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

## Obiettivi e strategie

- *Gli **obiettivi** aziendali sono **adeguati alle caratteristiche dell'impresa**?*
- *I **piani aziendali** sono finalizzati al **raggiungimento di obiettivi aziendali** e non si basano su **interessi personali della proprietà** e del management?*
- *L'impresa ha definito **piani e strategie aziendali** che le permettano di non essere sorpresa da **eventi inattesi**?*
- *I **piani** predisposti dall'impresa sono stati **adeguatamente ponderati** o presentano **rischi troppo elevati**?*
- *I **piani** predisposti dall'impresa sono **sottoposti a formale approvazione**?*
- *La **direzione** è in grado di **gestire i rischi aziendali**?*
- *La **direzione aziendale** ha predisposto piani per future operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, acquisizioni, ecc...)?*
- *I **sistemi di controllo** sono **adeguati alla crescita aziendale**?*
- *I **flussi finanziari** sono **adeguati alle esigenze aziendali**?*
- *L'**impresa** ha a disposizione o riesce ad attirare a sé **personale con esperienza e le giuste competenze**?*
- *L'impresa presenta un **buon livello di innovazione di prodotto e di processo**?*
- *L'**allocazione delle risorse** è ottimizzata e **gestita in base alle priorità**?*
- *La **domanda dei beni o servizi** offerti è **in declino**?*
- *È possibile identificare ulteriori condizioni di rischio aziendale?*

# LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

## Settore, regolamentazione e fattori esterni

- *Il settore può essere considerato **ad alto rischio**?*
- *Il settore è **soggetto a forti e rapidi cambiamenti**?*
- *Il settore richiede **notevoli investimenti in ricerca e sviluppo**?*
- *Il settore presenta **forte concorrenza in riferimento ai prezzi di vendita**?*
- *Il settore è altamente **tecnologico** e presenta **forti rischi di obsolescenza dei prodotti**?*
- *Il settore o l'attività sono sottoposti ad **una particolare regolamentazione**?*
- *Il settore è caratterizzato da **particolari fenomeni evolutivi** (aggregazioni aziendali, operazioni straordinarie, **caduta di redditività**, ...)?*
- *La **domanda** di beni e servizi è **in declino**?*
- *L'impresa intende **espandersi in nuovi mercati**?*
- *Sono presenti **vincoli** sulla **disponibilità di capitale proprio o di terzi**?*
- *L'impresa presenta **dipendenza economica da clienti o fornitori**?*
- *L'**area economica** può essere **considerata instabile**?*
- *In quale **fase del suo ciclo di sviluppo** può essere collocata l'azienda?*
- *È presente **complessità normativa e regolamentare**?*
- *L'impresa è stata **sottoposta a sanzioni o violazioni** o **ha preso parte a contenziosi**?*
- *È possibile evidenziare ulteriori condizioni che possano segnalare la presenza di errori significativi?*

# LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

## Natura dell'impresa

- È possibile identificare rischi connessi al coinvolgimento nella gestione dei soci e dei principali portatori di interesse?
- I responsabili dell'attività di governance sono dotati di adeguate competenze in ambito economico-finanziario?
- È presente un buon livello di cooperazione tra i responsabili dell'attività di governance e la direzione in merito alle attività gestionali e operative?
- È presente un buon livello di interazione e comunicazione tra i responsabili dell'attività di governance e la direzione?
- Lo stile operativo della direzione è caratterizzato da ampia propensione al rischio?
- Lo stile operativo della direzione è prevalentemente autoritario?
- La direzione opera con integrità e competenza?
- Sono definite in modo chiaro le responsabilità del personale chiave aziendale?
- La direzione opera con trasparenza nei confronti di tutti i portatori di interesse?
- La formazione e la gestione del personale sono adeguate?
- È presente un elevato turnover nel personale chiave?
- Il personale è dotato delle capacità e delle competenze necessarie?
- L'impresa si rivolge a terzi o agenzie interinali per l'assunzione e la gestione del personale?
- Sono presenti segnali di malcontento e insoddisfazione del personale e dei dirigenti?
- Sono definiti in modo chiaro ruoli e responsabilità del personale?
- È possibile rilevare obiettivi, pressioni o incentivi della direzione che potrebbero costituire una tentazione a commettere illeciti?
- Sono presenti pressioni per rispettare i covenant bancari?
- Il mancato raggiungimento degli obiettivi aziendali potrebbe danneggiare l'immagine dei dirigenti?

# LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA

## Natura dell'impresa (segue)

- *La direzione può essere incentivata ad **alterare dati e indicatori di performance aziendali per poter accedere a finanziamenti**?*
- *L'attività dei dirigenti può essere **influenzata dal desiderio di raggiungere un premio o benefit**?*
- *Si sono verificati in **passato episodi di forzature o pressioni** da parte della direzione o dei dirigenti chiave?*
- *L'impresa **detiene beni di piccole dimensioni** che possono facilitare fenomeni di **appropriazione indebita**?*
- *Vi sono **contratti particolarmente onerosi** detenuti dall'impresa in grado di **compromettere la continuità aziendale**?*
- *Sono stati **rilevati casi di non conformità ai termini contrattuali**?*
- *È possibile rilevare **eventi non di routine** che potrebbero **compromettere la continuità aziendale**?*
- *È possibile identificare **operazioni particolarmente complesse** che potrebbero **occultare errori o frodi**?*
- *Le operazioni **non di routine** coinvolgono **parti correlate**?*
- *L'impresa detiene **rapporti o svolge operazioni con parti correlate**?*
- *I rapporti con **parti correlate** sono **identificati** e adeguatamente documentati?*
- *Si rileva l'assegnazione di **contratti unicamente a parti correlate**?*
- *Sono presenti **eventi inusuali** che possano **favorire la commissione di frodi**?*
- *L'impresa è stata **oggetto di condanne** o interventi da parte degli organi di vigilanza?*
- *È possibile identificare **casi di violazioni e non conformità**?*
- *È possibile **identificare e qualificare** i principali **consulenti aziendali**?*
- *I **rapporti con i consulenti** aziendali sono garantiti da **contratti chiari**?*

# LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA

## Natura dell'impresa (segue)

- *I **consulenti** aziendali sono dotati delle **competenze** necessarie?*
- *L'impresa si è avvalsa del supporto di consulenze al fine di aggirare norme di legge e regolamenti?*
- *L'**indebitamento** aziendale può essere **considerato significativo**?*
- *I contratti di finanziamento risultano particolarmente complessi?*
- *L'impresa **utilizza strumenti derivati**?*
- *I **flussi di cassa** sono **sufficienti per il rimborso dei finanziamenti**?*
- *Sono presenti **incertezze circa la continuità aziendale dovute a capitale circolante netto non sufficiente**?*
- *L'impresa opera mediante più sedi aziendali?*
- *L'impresa detiene rapporti in ambito internazionale?*
- *È possibile identificare **rischi dalle operazioni di vendita effettuate su internet**?*
- *Le società del gruppo utilizzano il medesimo quadro normativo sull'informativa finanziaria?*
- *Le partecipazioni detenute dall'impresa potrebbero essere utilizzate per svolgere o occultare operazioni fraudolente?*
- *La **struttura del gruppo** risulta particolarmente complessa?*
- *Tutte le **società del gruppo sono sottoposte a revisione**?*
- *È possibile identificare ulteriori condizioni di rischio aziendale?*

# LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

<b>Indicatori di performance</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>· <i>L'impresa <b>utilizza i principali indicatori del settore</b>?</i></li><li>· <i>Sono previste <b>azioni correttive</b> in caso di performance non soddisfacenti?</i></li><li>· <i>Sono presenti <b>forti variazioni negli indicatori chiave</b>?</i></li><li>· <i>L'impresa ha <b>predisposto il monitoraggio dei rischi</b> e delle performance aziendali mediante i principali <b>indicatori del settore</b>?</i></li><li>· <i>Con quale <b>frequenza</b> vengono <b>valutati gli indicatori di performance da parte dell'impresa</b>?</i></li><li>· <i>È possibile identificare ulteriori condizioni di rischio aziendale?</i></li></ul>
<b>Principi contabili</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>· <i>I principi contabili applicati risultano appropriati?</i></li><li>· <i>I <b>referenti</b> preposti all'elaborazione del bilancio ed alla formulazione delle stime hanno un'adeguata conoscenza dei principi contabili applicabili?</i></li><li>· <i>I principi contabili sono applicati con continuità?</i></li><li>· <i>Sono stati introdotti nuovi principi contabili?</i></li><li>· <i>Sono presenti incentivi alla manipolazione dei principi contabili?</i></li><li>· <i>È possibile rilevare <b>incertezze nelle stime significative</b>?</i></li><li>· <i>Quali sono i <b>referenti</b> aziendali preposti alla <b>determinazione delle stime contabili</b>?</i></li><li>· <i>È possibile identificare ulteriori condizioni di rischio aziendale?</i></li></ul>



# LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

## *Altri aspetti*

- *È possibile evidenziare **fattori di rischio** in relazione agli errori significativi rilevati da colloquio con i **precedenti revisori**?*
- *Dal colloquio con i **precedenti revisori** è possibile individuare **casi di precedenti manipolazioni** dei bilanci?*
- *Dal colloquio con i **precedenti revisori** è possibile individuare precedenti casi di appropriazione indebita di beni?*
- *Dalle procedure di **analisi comparativa** emergono **fattori di rischio rilevanti**?*
- *Dalle procedure di **analisi comparativa** emerge il **peggioramento del livello dei ricavi** rispetto agli esercizi precedenti?*
- *Dalle procedure di **analisi comparativa** emerge **un aumento dei costi** rispetto agli esercizi precedenti?*
- *Dalle procedure di **analisi comparativa** emerge un **peggioramento dei livelli di indebitamento** aziendali?*
- *Dalle procedure di **analisi comparativa** è possibile identificare **variazioni anomale dei principali indicatori**?*
- *Le variazioni dei principali indicatori emerse dalle procedure di **analisi comparativa** sono adeguatamente motivate?*
- *Il revisore ha ottenuto informazioni rilevanti nel corso dello svolgimento di altri incarichi diversi dalla revisione?*
- *È possibile identificare ulteriori condizioni di rischio aziendale?*

# VALUTAZIONE RISCHI. COME PROCEDERE?

## *ESEMPIO DI FORMALIZZAZIONE*



## *RISCHIO INTRINSECO/INERENTE*



### **LE INFORMAZIONI OTTENUTE DALLA SOCIETÀ PER L'ANNO CORRENTE COSA INDICANO?**

- 1. Va tenuto presente, quando esistente, l'eventuale MANIFESTAZIONE DEL RISCHIO NELLE PRECEDENTI REVISIONI e la CAPACITÀ mostrata dall'azienda nel PREVENIRLO, INDIVIDUARLO E CORREGGERLO.**
- 2. Vanno inoltre tenute presenti tutte le INFORMAZIONI OTTENUTE DURANTE IL PROCESSO DI PIANIFICAZIONE DEL LAVORO e TUTTI I RISULTATI DEI TEST DI VERIFICA effettuati nel corso dell'esecuzione del lavoro per poter CONCLUDERE SE E COME IL POTENZIALE RISCHIO SI È MANIFESTATO E QUALI SONO I SUOI IMPATTI NEL BILANCIO**

## ESEMPIO PER RISCHIO INTRINSECO/INERENTE

<i>Rischio</i>	<i>Descrizione</i>	<i>Rischio inerente</i>		
		<i>Probabilità</i>	<i>Impatto</i>	<i>Totale</i>
<i>Dipendenza da clienti chiave</i>	<i>La società lavora come fornitore della GDO. Le principali catene (8) rappresentano circa il 75%. Nell'ultimo esercizio la catena xx rappresenta il 25% e la yy il 20 % del fatturato</i>	<b>Medio alto</b>	<b>Alto</b>	<b>Alto</b>



# **LA COMPRENSIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO**

# L'ANALISI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

## *COSA DEVE FARE IL REVISORE?*

*ACQUISIRE LA CONOSCENZA del sistema di controllo interno e del sistema contabile della società e valutarne preliminarmente l'efficienza*

*APPRENDERE E DOCUMENTARE le procedure (cicli) contabili SIGNIFICATIVE in essere presso la società ed i test che la società svolge su queste ultime*

*I TEST sui cicli NON SONO OBBLIGATORI.*

*Si procede a test delle singole procedure contabili solo se:*

- lavoro più EFFICIENTE*
- verifiche documentali NON SUFFICIENTI*

# L'ANALISI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

***COS'È IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO?***



***«L'insieme delle direttive, procedure e prassi operative adottate dall'impresa per raggiungere, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali RISCHI, gli OBIETTIVI aziendali (STRATEGICI, OPERATIVI, DI REPORTING E DI CONFORMITÀ)»***

# L'ANALISI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

## QUALI SONO LE SUE PRINCIPALI COMPONENTI?

### *L'AMBIENTE dei controlli*

- *la funzione del Consiglio d'Amministrazione*
- *la filosofia e lo stile di gestione della Direzione*
- *la struttura organizzativa della società*
- *i metodi di assegnazione di deleghe e responsabilità*
- *il sistema dei controlli direzionali*
- *la separazione dei compiti*

### *Le attività e le PROCEDURE di controllo*

- *Regolamenti interni*
- *Manuali operativi*
- *Procedure*
- *Prassi operative*



Quindi gli **INDIVIDUI**, le loro **QUALITÀ INDIVIDUALI**, e soprattutto la loro **INTEGRITÀ**, i loro **VALORI ETICI** e la loro **COMPETENZA**, e **l'AMBIENTE NEL QUALE OPERANO** sono **l'ESSENZA STESSA E LE FONDAMENTA** da cui trae forza un buon sistema di controllo interno.

# L'ANALISI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

## COME DEVE ESSERE STRUTTURATO IL SISTEMA DEI CONTROLLI?

### COMPLETEZZA

*TUTTE le transazioni poste in essere sono state processate UNA, ED UNA SOLA, VOLTA*

### ACCURATEZZA

*Le transazioni sono registrate inserendo l'AMMONTARE CORRETTO, nel GIUSTO CONTO e nel PERIODO DI COMPETENZA*

### VALIDITÀ

*Solo le TRANSAZIONI AUTORIZZATE, effettivamente avvenute e relative all'attività dell'organizzazione, VENGONO REGISTRATE E SUPERVISIONATE*

### RISTRETTO ACCESSO

*Le informazioni SONO PROTETTE DA VARIAZIONI NON AUTORIZZATE e l'ACCESSO ai dati sensibili e ai beni dell'azienda è propriamente LIMITATO AL PERSONALE AUTORIZZATO*



# 5 AREE DI RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI



1

*Codice di condotta, stile di direzione, organigramma, responsabilità, deleghe etc...*

2

*Individuazione rischi, valutazione probabilità e impatto, quali procedure necessarie per mitigare i rischi etc...*

3

*Budget, piani, KPI, reporting, comunicazione risultati, controllo di gestione etc...*

4

*Procedure in essere nei vari cicli contabili e robustezza dei controlli per 4 macro obiettivi (CAVR) etc...*

5

*Processo continuativo di monitoraggio del sistema di controllo interno e della reportistica per identificazione carenze etc...*

# LA COMPrensIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

## Ambiente di controllo

- E' stato definito **un codice di condotta** che disciplini le modalità operative di conduzione del business, i conflitti di interesse, i comportamenti attesi in applicazione di criteri etici
- Le politiche e le procedure correlate, inclusive di **azioni correttive e meccanismi sanzionatori da attivare in caso di violazione** delle norme in esse contenute, sono complete, approvate e comprese da tutto il personale
- Il management corrobora le indicazioni fornite in merito a **comportamenti etici attraverso l'esempio**
- Viene adeguatamente considerato il coinvolgimento del top management, la sua indipendenza rispetto a funzioni operative, la sua professionalità, l'attività di supervisione esercitata, l'appropriatezza delle sue azioni
- Sono definiti un Consiglio di amministrazione e, ove applicabili, comitati di direzione con **ruoli e responsabilità** chiaramente identificati
- Lo **stile di direzione** adottato dal management è coerente con la dimensione e la complessità dell'impresa
- La **struttura organizzativa** è coerente con la dimensione e la complessità dell'impresa e definita in modo chiaro al fine del raggiungimento degli obiettivi aziendali
- Esiste un **organigramma** ufficiale ed aggiornato ad ogni cambiamento
- Sono redatte e sistematicamente aggiornate le descrizioni delle funzioni e delle responsabilità per i diversi livelli gerarchici
- È previsto un processo di **assegnazione di responsabilità, deleghe, segregazione dei compiti** coerenti con gli obiettivi aziendali e i requisiti normativi e regolamentari
- Le politiche del personale (politiche retributive, sistema motivazionale, selezione, valutazione, formazione, sviluppo ecc.) vengono definite dalla direzione
- Le performance del personale vengono riviste su base annua o altra base regolare

# LA COMPRENSIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

<p><i>Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio</i></p>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Il management svolge un'attività di valutazione del rischio di errori significativi su base periodica o, comunque, tempestiva, identificando i rischi maggiormente significativi</i></li><li>• <i>È definita una procedura che consenta di valutare i rischi identificati</i></li><li>• <i>È definito un criterio di stima della probabilità di manifestazione dei fattori di rischio</i></li><li>• <i>È stata definita una procedura che consenta di decidere quali siano le azioni da intraprendere per fronteggiare i rischi identificati e valutati</i></li><li>• <i>Il processo di valutazione dei rischi e di determinazione delle azioni da porre in essere per fronteggiarli è coerente con natura, dimensione e complessità dell'impresa</i></li></ul>
<p><i>Il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione</i></p>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Sono in essere processi di raccolta delle informazioni chiave idonee al perseguimento degli obiettivi di reportistica definite dall'impresa e funzionali alla predisposizione del bilancio</i></li><li>• <i>Il Consiglio di amministrazione riceve informazioni sufficienti e tempestive a fini di monitoraggio degli obiettivi del management e delle strategie aziendali</i></li><li>• <i>Il management opera in modo da assicurare che sia implementata un'adeguata infrastruttura tecnologica che consenta di generare e gestire flussi informativi integri e sicuri, in maniera tempestiva</i></li><li>• <i>Le informazioni di carattere finanziario sono comunicate in maniera chiara all'interno dell'impresa</i></li><li>• <i>È definito un meccanismo di comunicazione di ruoli e responsabilità all'interno dell'impresa</i></li><li>• <i>Sono definite, se applicabili, procedure di gestione delle comunicazioni esterne</i></li><li>• <i>L'impresa dispone di un manuale contabile tenuto costantemente aggiornato (sia per la contabilità generale che per la contabilità analitica) Vengono predisposte situazioni di bilancio interno infrannuali complete e tali situazioni sono coerenti con il bilancio annuale</i></li><li>• <i>I risultati economici lordi sono analizzati (per linea di attività, prodotto ecc.)</i></li></ul>

# LA COMPRENSIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

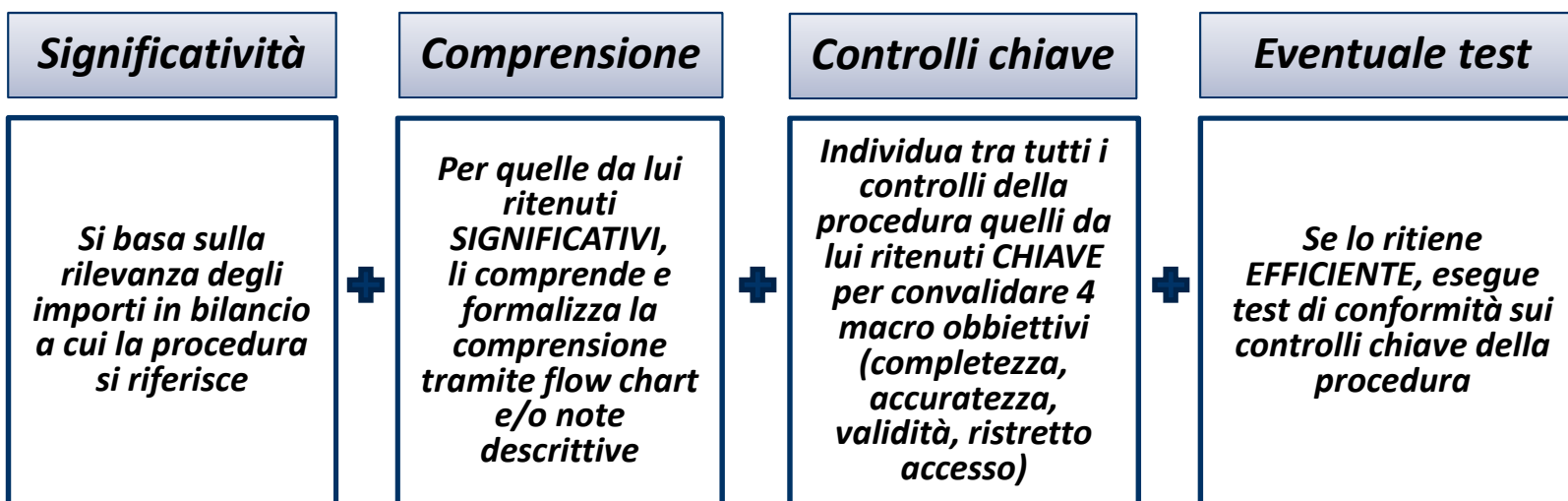
<p><i>Il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione (segue)</i></p>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Il processo di <b>pianificazione é formalizzato</b> e le procedure di pianificazione coprono tutti gli aspetti rilevanti dell'attività aziendale (aspetto operativo, finanziario, degli investimenti)</li><li>• Il controllo di gestione viene realizzato attraverso lo <b>strumento del budget</b> (controllo budgetario: analisi e controllo degli scostamenti tra dati di budget e dati consuntivi e tempestiva adozione dei necessari provvedimenti correttivi)</li><li>• Il sistema dei budget annuali costituisce la fase analitica riferita al primo anno del piano a lungo termine</li><li>• Il sistema dei budget annuale comprende un <b>budget economico, un piano finanziario ed un budget degli investimenti ed è ripartito per periodi infrannuali</b></li><li>• L'impresa dispone di una procedura formale intesa a garantire l'osservanza di tutte le formalità richieste dalla legge civile e fiscale (deposito bilanci, vidimazioni, libri e scritture obbligatorie ecc.)</li><li>• L'impresa dispone di un apposito servizio legale e fiscale, ovvero, in caso contrario, le dimensioni e le specifiche problematiche d'impresa ne giustificerebbero l'introduzione</li></ul>
<p><i>Le attività di controllo</i></p>	<p><b>CICLO ACQUISTI - PAGAMENTI</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Tutti gli acquisti sono propriamente autorizzati ed effettuati alle condizioni più convenienti</li><li>• Sono accettati solo beni e servizi ordinati</li><li>• Sono tenute evidenze degli ordini di acquisto inevasi</li><li>• Il ricevimento di merci e servizi viene adeguatamente controllato</li><li>• I resi ed i reclami nei confronti di fornitori vengono controllati</li><li>• Le fatture passive sono adeguatamente controllate e approvate</li></ul>

# LA COMPrensIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

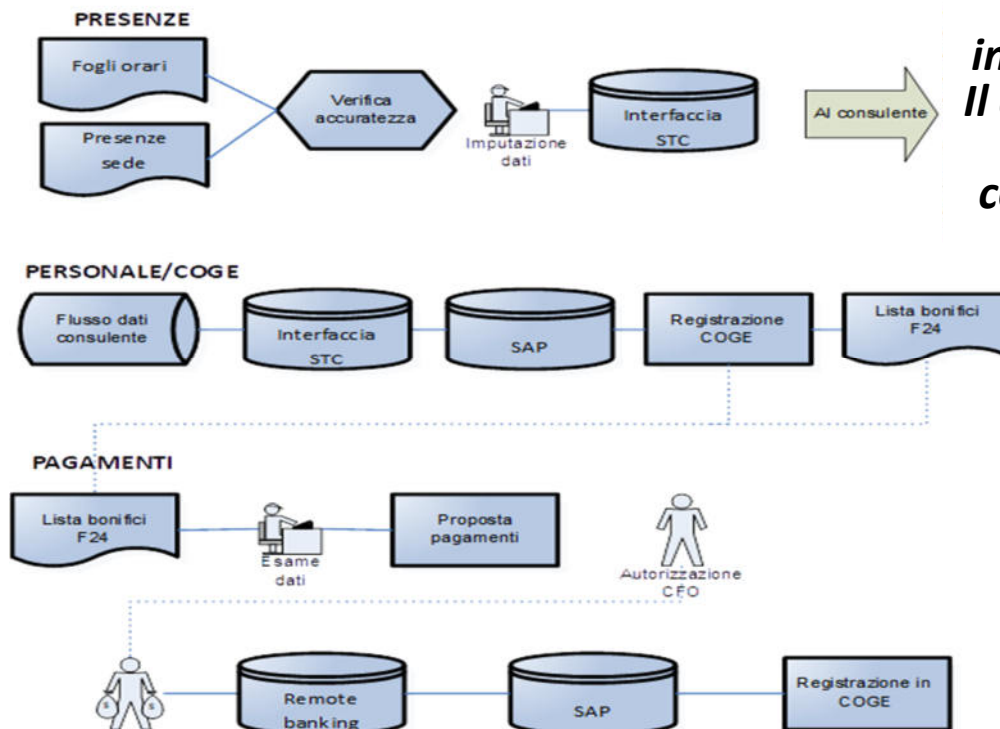
<b>Le attività di controllo</b>	<p><b>CICLO ACQUISTI – PAGAMENTI (segue)</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Tutte le transazioni di acquisto effettuate sono registrate in modo accurato e tempestivo</i></li><li>• <i>Gli acquisti in valuta sono registrati correttamente</i></li><li>• <i>Gli acquisti sono registrati nel periodo di competenza</i></li><li>• <i>I pagamenti a fornitori sono propriamente autorizzati e contabilizzati in maniera completa ed accurata</i></li><li>• <i>Sono effettuati pagamenti solo a fronte di acquisti autorizzati e registrati in modo completo ed accurato</i></li></ul> <p><b>ALTRI CICLI .....</b></p>
<b>Monitoraggio</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Il management definisce un processo continuativo volto al monitoraggio del sistema di controllo interno e di reportistica, identificando tempestivamente eventuali carenze</i></li><li>• <i>Il management controlla che non ci siano registrazioni in contabilità non supportate da adeguata autorizzazione o effettuate da persone a cui tale compito non era stato affidato</i></li></ul>

# LA COMPrensIONE DEI CICLI SIGNIFICATIVI

## COSA FA IL REVISORE?



## ESEMPIO COMPRESIONE CICLO RETRIBUZIONI CON *FLOW CHART*



*La digitalizzazione dei dati avviene su interfaccia del programma del consulente. Il consulente elabora i cedolini, li stampa, li invia in cartaceo alla società per il controllo. Dopo ok società, i dati vengono reinviati definitivi tramite interfaccia*

*La lista dei bonifici e i relativi pagamenti sono seguiti dall'Ufficio paghe, che ha accesso al remote banking. Gli F24 sono invece ricevuti direttamente dal consulente e pagati dalla tesoreria*

# ESEMPIO TEST CONCRETO FUNZIONAMENTO SCI

## WALKTHROUGH TEST

### Vendite

Fattura			Cliente	DDT		Ordine		Incasso	
n IVA	Data	Imponibile		Num	Data	Num	Data	Banca	Data
13	01-gen-	4.538	R	13	01-gen-	1456	12-dic-	BPER	7-mag-
39	02-gen-	18.556	O	39	02-gen-	1498	12-dic-	BCC	30-apr-
74	03-gen-	2.250	F	74	03-gen-	1522	12-dic-	BPER	27-feb-
1543	15-feb-	6.487	K	1543	15-feb-	124	08-feb-	BPER	3-mar-
1560	17-feb-	4.628	C	1560	17-feb-	132	10-feb-	BCC	30-apr-



# COME SINTETIZZARE LA COMPrensIONE DEI RISCHI?

## ESEMPIO DI FORMALIZZAZIONE

### RISCHIO INERENTE

Rischio	Descrizione	Rischio inerente		
		Probabilità	Impatto	Totale
Dipendenza da clienti chiave	La società lavora come fornitore della GDO. Le principali catene (8) rappresentano circa il 75%. Nell'ultimo esercizio la catena xx rappresenta il 25% e la yy il 20 % del fatturato	Medio alto	Alto	Alto

**GIÀ ESAMINATO PRECEDENTE SLIDE**



### RISCHIO CONTROLLO

**SI AGGIUNGE LA COMPONENTE RELATIVA ALLA COMPrensIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E SI CONCLUDE CIRCA LA RILEVANZA DEL RISCHIO**

## ESEMPIO FORMALIZZAZIONE RISCHIO INERENTE E DI CONTROLLO

<i>Rischio</i>	<i>Descrizione</i>	<i>Rischio inerente</i>	<i>Considerazioni</i>	<i>Rischio residuo</i>
<i>Dipendenza da clienti chiave</i>	<i>La società lavora come fornitore della GDO. Le principali catene (8) rappresentano circa il 75%. Nell'ultimo esercizio la catena xx rappresenta il 25% e la yy il 20 % del fatturato</i>	<b>Alto</b>	<i>La società monitora con attenzione il livello di servizio e di gradimento del cliente oltre ad un costante monitoraggio dei livelli di fido ad essi attribuibili basati su periodici esami del merito creditizio svolti con l'ausilio di banche informative esterne. Sulla base delle informazioni acquisite nelle precedenti revisioni e nella pianificazione del lavoro non emergono casi di significativa insoddisfazione del cliente o esposizioni significative eccedenti il fido interno attribuito</i>	<b>Medio</b>

<i>Rischio</i>	<i>Rischio residuo</i>	<i>Probabilità</i>	<i>Considerazioni</i>
<i>Dipendenza da clienti chiave</i>	<b>Medio</b>	<b>Bassa</b>	<i>Dalle informazioni ottenute in sede di pianificazione del lavoro non emergono segnali di probabilità di interruzioni dei rapporti con i clienti esistenti né indicatori di problematiche di solvibilità su questi clienti</i>



**L'ANALISI COMPARATIVA  
PRELIMINARE GLOBALE**

# L'ANALISI COMPARATIVA GLOBALE PRELIMINARE

## QUALI FINALITÀ?

*INDIVIDUARE RISCHI*

*CAPIRE L'ANDAMENTO  
ECONOMICO -  
FINANZIARIO*

*INDIVIDUARE SITUAZIONI  
ANOMALE O AREE  
CRITICHE DI BILANCIO*

## Come?

*Confronto dei dati e delle informazioni finanziarie, patrimoniali ed economiche della società con altri dati comparabili. L'analisi è formulata generalmente mediante il RAFFRONTO DI DATI NEL TEMPO (analisi degli scostamenti):*

*DATI STORICI*

*PROSPETTICI*

*SETTORE*

*PREREQUISITO: OMOGENEITÀ E COMPARABILITÀ DEI DATI*

# L'ANALISI COMPARATIVA GLOBALE PRELIMINARE

**ESAME DELLA SITUAZIONE PERIODICA PIÙ AGGIORNATA  
COMPARATA CON ESERCIZIO PRECEDENTE/ BUDGET PERIODICO**

*Esaminare  
scostamenti*

+

*Formarsi  
aspettative  
sulle ragioni  
scostamenti*

+

*Valutare  
cambiamenti  
significatività  
voci*

+

*Esaminare  
rischio  
continuità  
aziendale*

**INDIVIDUARE ANOMALIE E RISCHI**

**INDICAZIONI PER PIANIFICAZIONE TEST DI  
VALIDITÀ**

# L'ANALISI COMPARATIVA GLOBALE PRELIMINARE

## COME VIENE EFFETTUATA?

*Analisi del bilancio tramite relazioni dirette o indirette dei dati*

### DIRETTE

1. *Incidenza voci sul totale*
2. *Variazioni in termini assoluti e percentuali*
3. *Anomalie degli scostamenti rispetto aspettative*
4. *Miglioramento/peggioramento andamento economico e finanziario*

### INDIRETTE

1. *Variazione indici (specie ciclo operativo)*
2. *Comparazione con informazioni settoriali o di competitor*
3. *Modifiche rispetto ai rischi emersi nelle precedenti revisioni*
4. *Altre informazioni utili allo scopo*

**ANALISI SVOLTA PRINCIPALMENTE TRAMITE ANALISI DEL REVISORE ED INTERVISTE AI RESPONSABILI CON ACQUISIZIONE DOCUMENTALE PRESSOCHÈ ASSENTE O NON SIGNIFICATIVA**

# ESAME STATO PATRIMONIALE

<b>Stato patrimoniale</b>						
<b>Attivo</b>	<b>20x2</b>	<b>%</b>	<b>20x1</b>	<b>%</b>	<b>Variazioni</b>	
Immob. Immateriali	869	1	1.369	2	-500	-37
Immob.i materiali	28.153	35	27.699	36	454	2
Immob. finanziarie	8.732	11	8.599	11	133	2
<b>Totale immobilizzazioni</b>	<b>37.754</b>	<b>47</b>	<b>37.667</b>	<b>49</b>	<b>87</b>	<b>0</b>
Rimanenze	9.453	12	8.439	11	1.014	12
Clienti	20.250	25	18.705	24	1.545	8
V.so società del Gruppo	4.536	6	4.377	6	159	0
Altri crediti	3.433	4	3.654	5	-221	-6
Cassa e banche	4.345	5	3.373	4	972	29
Ratei e risconti	112	0	432	1	-320	-74
<b>Totale attivo</b>	<b>79.883</b>	<b>100</b>	<b>76.647</b>	<b>100</b>	<b>3.236</b>	<b>4</b>
<b>Passivo</b>	<b>20x2</b>	<b>%</b>	<b>20x1</b>	<b>%</b>	<b>Variazioni</b>	
Capitale e Riserve	29.295	37	25.374	33	3.921	15
Utile	2.082	3	4.771	6	-2.690	-56
<b>Totale patrimonio netto</b>	<b>31.377</b>	<b>39</b>	<b>30.145</b>	<b>39</b>	<b>1.232</b>	<b>4</b>
TFR	1.785	2	1.879	2	-94	-5
Altri fondi	5.067	6	3.912	5	1.155	0
Fornitori	14.105	18	14.282	19	-177	-1
V.so società del Gruppo	276	0	462	1	-186	-40
Banche e mutui	25.049	31	22.350	29	2.699	0
Altri debiti	1.907	2	3.246	4	-1.339	-41
Ratei e risconti	318	0	372	0	-54	-15
<b>Totale passivo</b>	<b>79.883</b>	<b>100</b>	<b>76.648</b>	<b>100</b>	<b>3.235</b>	<b>4</b>

## Voci significative

- **Materiali**
- **Rimanenze**
- **Clienti**
- **Fornitori**
- **Banche e mutui**

## Variazioni significative

- **Rimanenze**
- **Clienti**
- **Fondi rischi**
- **Altri debiti**
- **Banche e mutui**

# ESAME CONTO ECONOMICO GESTIONALE

Conto economico	20x2	%	20x1	%	Variazioni	
Fatturato netto	75.421	100	80.322	100	-4.901	-6
Acquisti e var. rimanenze	46.007	61	47.390	59	-1.383	-3
<b>Primo margine</b>	<b>29.414</b>	<b>39</b>	<b>32.932</b>	<b>41</b>	<b>-3.518</b>	<b>-11</b>
Manodopera diretta	5.732	8	5.623	7	109	2
Costi industriali variabili	4.073	5	4.016	5	57	1
Costi di vendita variabili	754	1	803	1	-49	-6
Altri costi variabili	1.508	2	1.285	2	223	17
<b>Margine di contribuzione</b>	<b>17.347</b>	<b>23</b>	<b>21.205</b>	<b>26</b>	<b>-3.858</b>	<b>-18</b>
Personale indiretto	3.168	4	3.213	4	-45	-1
Costi industriali fissi	1.131	2	1.446	2	-314	-22
Costi commerciali fissi	1.131	2	1.205	2	-74	-6
Costi gen.e amministrativi	2.036	3	2.410	3	-373	-15
<b>Margine operativo lordo</b>	<b>9.880</b>	<b>13</b>	<b>12.932</b>	<b>16</b>	<b>-3.052</b>	<b>-24</b>
Ammortamenti	3.771	5	3.614	5	157	4
Accantonamenti	1.508	2	402	1	1.107	276
<b>EBIT</b>	<b>4.601</b>	<b>6</b>	<b>8.916</b>	<b>11</b>	<b>-4.315</b>	<b>-48</b>
Gestione finanziaria	1.131	2	964	1	167	17
<b>EBT</b>	<b>3.469</b>	<b>5</b>	<b>7.952</b>	<b>10</b>	<b>-4.483</b>	<b>-56</b>
Imposte	1.388	2	3.181	4	-1.793	-56
<b>Risultato netto</b>	<b>2.082</b>	<b>3</b>	<b>4.771</b>	<b>6</b>	<b>-2.690</b>	<b>-56</b>

## Variazioni significative

- *Perdita fatturato*
- *Diminuzione % primo margine*
- *Diminuzione % margine di contribuzione*
- *Aumento costi variabili*
- *Diminuzione costi fissi*
- *Aumento accantonamenti*



# ESAME COMPARATO BILANCIO

Stato patrimoniale finanziario	20x2	%	20x1	%	Variazioni	
Crediti commerciali	20.250	39	18.705	38	1.545	8
Crediti V.so società del Gruppo	4.536	9	4.377	9	159	4
Altri crediti	3.545	7	4.086	8	-541	-13
Magazzino	9.453	18	8.439	17	1.014	12
Debiti commerciali	14.105	27	14.282	29	-177	-1
Debiti V.so società del Gruppo	276	1	462	1	-186	-40
Altri debiti	2.225	4	3.618	7	-1.393	-39
<b>Capitale di funzionamento</b>	<b>21.455</b>	<b>41</b>	<b>17.708</b>	<b>36</b>	<b>3.747</b>	<b>21</b>
Immobilizzazioni nette	37.754	72	37.667	76	87	0
Meno: Accantonamenti	6.852	13	5.791	12	1.061	18
<b>Capitale investito netto</b>	<b>52.357</b>	<b>100</b>	<b>49.584</b>	<b>100</b>	<b>2.773</b>	<b>6</b>
Indebitamento finanziario netto	20.704	40	18.977	38	1.727	9
- Finanziamenti da terzi	25.049	48	22.350	45	2.699	12
- Liquidità	-4.345	-8	-3.373	-7	-972	29
Patrimonio netto	31.377	60	30.145	61	1.232	4
<b>Mezzi impiegati</b>	<b>52.081</b>	<b>99</b>	<b>49.122</b>	<b>99</b>	<b>2.959</b>	<b>6</b>

## Anomalie

**Quali?**  
**Azienda è equilibrata dal punto di vista finanziario? (PFN su PN)?**

Conto economico	20x2	%	20x1	%	Variazioni	
Fatturato netto	75.421	100	80.322	100	-4.901	-6
Acquisti e var. rimanenze	46.007	61	47.390	59	-1.383	-3
<b>Primo margine</b>	<b>29.414</b>	<b>39</b>	<b>32.932</b>	<b>41</b>	<b>-3.518</b>	<b>-11</b>
Manodopera diretta	5.732	8	5.623	7	109	2
Costi industriali variabili	4.073	5	4.016	5	57	1
Costi di vendita variabili	754	1	803	1	-49	-6
Altri costi variabili	1.508	2	1.285	2	223	17
<b>Margine di contribuzione</b>	<b>17.347</b>	<b>23</b>	<b>21.205</b>	<b>26</b>	<b>-3.858</b>	<b>-18</b>
Personale indiretto	3.168	4	3.213	4	-45	-1
Costi industriali fissi	1.131	2	1.446	2	-314	-22
Costi commerciali fissi	1.131	2	1.205	2	-74	-6
Costi gen.e amministrativi	2.036	3	2.410	3	-373	-15
<b>Margine operativo lordo</b>	<b>9.880</b>	<b>13</b>	<b>12.932</b>	<b>16</b>	<b>-3.052</b>	<b>-24</b>
Ammortamenti	3.771	5	3.614	5	157	4
Accantonamenti	1.508	2	402	1	1.107	276
<b>EBIT</b>	<b>4.601</b>	<b>6</b>	<b>8.916</b>	<b>11</b>	<b>-4.315</b>	<b>-48</b>
Gestione finanziaria	1.131	2	964	1	167	17
<b>EBT</b>	<b>3.469</b>	<b>5</b>	<b>7.952</b>	<b>10</b>	<b>-4.483</b>	<b>-56</b>
Imposte	1.388	2	3.181	4	-1.793	-56
<b>Risultato netto</b>	<b>2.082</b>	<b>3</b>	<b>4.771</b>	<b>6</b>	<b>-2.690</b>	<b>-56</b>

# ESAME RENDICONTO E CICLO OPERATIVO

Rendiconto finanziario	20x2	20x1	Var.
Risultato d'esercizio	2.082	4.771	-2.690
Ammortamenti	3.771	3.614	157
Accantonamenti	1.508	402	1.107
Svalutazioni	512	-	512
<b>Flusso di cassa della gestione corrente</b>	<b>7.873</b>	<b>8.787</b>	<b>-914</b>
Rimanenze	-1.014	125	-1.139
Crediti commerciali	-1.545	-300	-1.245
V.so Gruppo netti	-345	-254	-91
Debiti commerciali	-177	1.212	-1.389
Altre attività passività	-1.811	-2.343	532
<b>Variazione delle attività e passività dell'esercizio</b>	<b>-4.893</b>	<b>-1.560</b>	<b>-3.333</b>
<b>FLUSSO DI CASSA DA ATTIVITA' D'ESERCIZIO</b>	<b>2.980</b>	<b>7.227</b>	<b>-4.247</b>
Flusso di cassa da attività d'investimento	-3.858	-1.432	-2.426
Dividendi	-850	-2.250	1.400
Flusso di cassa da attività finanziaria	2.699	-1.397	4.096
<b>FLUSSO DI CASSA COMPLESSIVO</b>	<b>971</b>	<b>2.148</b>	<b>-1.177</b>

Ciclo operativo	20x2	20x1	Var
gg. Clienti	97	84	13
gg. Magazzino	75	65	10
gg. Fornitori	107	106	1
Netto	65	43	22

## Osservazioni

- Quali?
- Esistono problemi di continuità sulla base dati esposti?

# LE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

## *COSA RIEPILOGARE?*

*RISCHI INDIVIDUATI*

*LINEE GUIDA PER  
VERIFICHE*

*COMUNICAZIONE ASPETTI*



*SINGOLE VOCI / FRODI*

*SPUNTI PER VERIFICHE / AZIONI NECESSARIE  
AMMINISTRATORI COLLEGIO*

## GLI SPUNTI OPERATIVI PER STRATEGIA E PROGRAMMA DI LAVORO

*Punti di attenzione*

• **QUALI?**

*Il revisore avrà ottenuto spiegazioni dei fenomeni individuati dall'esame della situazione periodica che gli serviranno per pianificare il tipo di verifiche da effettuare sul bilancio di esercizio e le comunicazioni necessarie da riportare agli amministratori e al collegio sindacale*

## GLI SPUNTI OPERATIVI PER STRATEGIA E PROGRAMMA DI LAVORO

<i>Da tenere presente per strategia e programma di lavoro</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>COSA?</i></li></ul>
<i>Comunicazioni organi di governance e collegio sindacale</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>COSA?</i></li></ul>

*Il revisore riepilogherà in un memo le conclusioni del suo lavoro e le indicazioni ricevute dagli amministratori e dal collegio sindacale*



# **LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI FRODE**

# IL RISCHIO DI FRODE

**ISA 240**



*«Se non ha motivo di ritenere diversamente, il revisore può considerare autentiche le scritture contabili ed i documenti» (ISA Italia § 13)*

**OBIETTIVO DELLA REVISIONE NON È SCOPRIRE FRODI O ATTI ILLECITI MA  
ESPRIMERE UN GIUDIZIO PROFESSIONALE SUL BILANCIO**

# QUALI PROCEDURE DI REVISIONE?

**NON CODIFICABILI PER OGNI SITUAZIONE**



**MA USO** dello scetticismo professionale, cioè un atteggiamento che implica un approccio **dubitativo** e una **valutazione critica** degli **elementi probativi acquisiti**.

Lo scetticismo professionale comporta che il revisore si **interrog**hi costantemente se le **informazioni** e gli **elementi probativi acquisiti** segnalino la **possibilità di errori significativi dovuti a frodi**



# PRESUPPOSTI FRODE

## PUNTI DI ATTENZIONE

### INCENTIVI

*Capire se il contesto economico e finanziario dell'azienda favorisce l'alterazione dei dati*

### PRESUPPOSTI

*Capire se il sistema di controllo interno è adeguato a individuare le alterazioni*

### GIUSTIFICAZIONI

*Capire in che aree è più facile nascondere o rendere più difficile l'emersione delle distorsioni*

**CHI COMMITTE UNA FRODE AGISCE DOLOSAMENTE E QUINDI VOLUTAMENTE CELA, DISTORCE E FALSIFICA LA DOCUMENTAZIONE PROBATIVA CHE IL REVISORE UTILIZZA**

**MEGLIO È STUDIATA L'OPERAZIONE E TANTO PIÙ ESSA SARÀ CONOSCIBILE SOLO A CHI L'HA IDEATA E REALIZZATA**

# RIEPILOGO RISCHIO DI REVISIONE E SINTESI APPROCCIO

*Alla fine dell'attività di pianificazione e prima della stesura della strategia di revisione è necessario riepilogare i rischi individuati e declinarli a livello di voce di bilancio*

## ESEMPIO DI FORMALIZZAZIONE

Voce bilancio	Significatività	Rischio revisione				Test				
		Intrinseco	Controllo	Frode	Totale	conformità	validità			
							esistenza	completezza	accuratezza	valutazione
<i>Immateriali</i>	<i>Bassa</i>	<i>Alto</i>	<i>Basso</i>	<i>Medio</i>	<i>Medio</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Vouching CE</i>	<i>Vouching SP</i>	<i>Impairment</i>
<i>Materiali</i>	<i>Alta</i>	<i>Basso</i>	<i>Basso</i>	<i>Basso</i>	<i>Basso</i>	<i>NO</i>	<i>Ispezione fisica increm.ti</i>	<i>Vouching CE</i>	<i>Vouching SP</i>	<i>Impairment</i>
<i>Finanziarie</i>	<i>Media</i>	<i>Alto</i>	<i>Basso</i>	<i>Medio</i>	<i>Medio</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Ispezione</i>	<i>Ispezione</i>	<i>Impairment</i>
<i>Magazzino</i>	<i>Media</i>	<i>Alto</i>	<i>Basso</i>	<i>Medio</i>	<i>Medio</i>	<i>SI</i>	<i>Inventario</i>	<i>Fluttuazioni, cut off, resi</i>	<i>Costo orario</i>	<i>Obsoleto Slow moving, Netto realizzo</i>
<i>Clienti</i>	<i>Alta</i>	<i>Medio</i>	<i>Basso</i>	<i>Medio</i>	<i>Medio</i>	<i>SI</i>	<i>Circo</i>	<i>Fluttuazioni, cut off, resi</i>	<i>Circo</i>	<i>Fondo svalutazione</i>
<i>-----</i>	<i>-----</i>	<i>-----</i>	<i>-----</i>	<i>-----</i>	<i>---</i>	<i>---</i>	<i>-----</i>	<i>-----</i>	<i>-----</i>	<i>-----</i>



# **LA DETERMINAZIONE DELLA SIGNIFICATIVITÀ**

# LA RILEVANZA E LA SIGNIFICATIVITÀ

***DIFFERENTI OTTICHE TRA REDATTORE E CONTROLLORE DI BILANCIO***

***AMMINISTRATORI***

***RILEVANZA***

***REVISORI***

***SIGNIFICATIVITÀ/MATERIALITÀ***

# IL CONCETTO DI RILEVANZA IN BILANCIO

## OIC 11



*Un'informazione è considerata **RILEVANTE** quando la sua **OMISSIONE O ERRATA INDICAZIONE** potrebbe ragionevolmente **INFLUENZARE LE DECISIONI** prese dai **destinatari primari dell'informazione di bilancio sulla base del bilancio della società**. La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto complessivo del bilancio.*

*I **destinatari primari** dell'informazione del bilancio sono **COLORO CHE FORNISCONO RISORSE FINANZIARIE** all'impresa: **gli investitori, i finanziatori e gli altri creditori**.*

*Per quantificare la rilevanza si tiene conto sia di elementi **QUALITATIVI** che **QUANTITATIVI**.*

# IL CONCETTO DI RILEVANZA IN BILANCIO

## **COSA TENERE PRESENTE PER DETERMINARLA?**

Si tratta di un  
**GIUDIZIO  
PROFESSIONALE**  
non di un  
**CALCOLO  
MATEMATICO**

È importante sia  
l'aspetto  
**QUALITATIVO** che  
**QUANTITATIVO**

Determinata dagli  
**amministratori** ma  
con gli **OCCHI DEL  
TERZO** che  
**FORNISCE RISORSE**

Necessaria  
**INDICAZIONE** in  
**nota integrativa**  
dei **CRITERI**  
utilizzati per la sua  
determinazione

**Un amministratore integro vuole che il bilancio non contenga errori materiali rilevanti e che le stime siano le più attendibili possibili**

# IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITÀ

## ISA ITALIA 320

*Gli ERRORI, incluse le OMISSIONI, sono considerati SIGNIFICATIVI se ci si possa ragionevolmente attendere che essi, considerati SINGOLARMENTE O NEL LORO INSIEME, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.*

*La determinazione della significatività da parte del revisore è una questione oggetto di GIUDIZIO PROFESSIONALE, ed è influenzata dalla percezione del revisore delle ESIGENZE DI INFORMATIVA FINANZIARIA DEGLI UTILIZZATORI del bilancio. In questo contesto, è ragionevole per il revisore presumere che gli utilizzatori:*

- a) abbiano una RAGIONEVOLE CONOSCENZA delle attività aziendali ed economiche e della contabilità e la volontà di ESAMINARE CON RAGIONEVOLE DILIGENZA le informazioni contenute nel bilancio;*
- b) comprendano che il bilancio viene redatto e SOTTOPOSTO A REVISIONE CONTABILE IN BASE A LIVELLI DI SIGNIFICATIVITÀ;*
- c) riconoscano le INCERTEZZE intrinseche nelle quantificazioni di importi basate sull'uso di STIME, nelle VALUTAZIONI SOGGETTIVE e nella considerazione di EVENTI FUTURI;*
- d) prendano DECISIONI ECONOMICHE RAGIONEVOLI sulla base delle INFORMAZIONI CONTENUTE IN BILANCIO.*

*La significatività determinata in sede di pianificazione della revisione contabile NON STABILISCE NECESSARIAMENTE un importo AL DI SOTTO DEL QUALE GLI ERRORI NON CORRETTI, considerati singolarmente o nel loro insieme, saranno SEMPRE VALUTATI COME NON SIGNIFICATIVI.*

*LE CIRCOSTANZE relative ad alcuni errori possono INDURRE IL REVISORE A VALUTARLI COME SIGNIFICATIVI SEBBENE ESSI SIANO AL DI SOTTO DELLA SIGNIFICATIVITÀ.*

*Sebbene NON SIA FATTIBILE definire procedure di revisione per individuare gli errori che potrebbero essere SIGNIFICATIVI ESCLUSIVAMENTE A CAUSA DELLA LORO NATURA, il revisore, nel valutare il loro effetto sul bilancio, considera non soltanto l'ENTITÀ ma anche la NATURA degli errori non corretti, e le PARTICOLARI CIRCOSTANZE in cui essi si verificano*

# LA SIGNIFICATIVITÀ

## COSA RIASSUMERE?

Si tratta di un  
**GIUDIZIO  
PROFESSIONALE,**  
non di un **CALCOLO  
MATEMATICO**

È importante sia  
l'aspetto  
**QUALITATIVO** che  
**QUANTITATIVO**

**OBBLIGATORIO**  
riportare in  
relazione **ERRORI  
ECCEDENTI** la  
**SIGNIFICATIVITÀ  
COMPLESSIVA**

Va determinata in  
sede  
**PIANIFICAZIONE**  
(preliminare),  
**RIVISTA** in corso  
lavoro, **definita a  
fine lavoro**

- Grande enfasi anche su aspetti qualitativi, quindi rilevano **NATURA** e **CIRCOSTANZE** (es: frodi) che hanno comportato l'**ERRORE** o l'**OMISSIONE** in bilancio
- Dato per scontato che **UTILIZZATORE** del bilancio sia utente che agisce con **COMPETENZA, DILIGENZA E PROFESSIONALITÀ** e comprenda le **CRITICITÀ** sottese alle **STIME** e ai dati futuri e che sia a conoscenza che il **REVISORE SVOLGE IL LAVORO CON LIVELLI DI SIGNIFICATIVITÀ**



# DIFFERENZA TRA RILEVANZA E SIGNIFICATIVITÀ

**STESSE LINEE GUIDA MA DIFFERENTI OBIETTIVI**

<b>RILEVANZA</b>		<b>SIGNIFICATIVITÀ</b>
<b>ERRORE MATERIALE</b>	<b>ERRORE VALUTATIVO</b>	<b>NON È IMPORTANTE distinzione tra errore MATERIALE E VALUTATIVO. Necessario è definire la soglia QUANTITATIVA sulla base della quale il TERZO CAMBIEREBBE il suo comportamento nei confronti della società. Normalmente SOGLIA QUANTITATIVA MOLTO PIÙ ELEVATA DELLA RILEVANZA</b>
<i>Obiettivo è che sia PROSSIMO ALLO ZERO</i>	<i>Obiettivo mantenere il livello di errore il PIÙ BASSO POSSIBILE</i>	

**Qualitativa?**

**NESSUNA DIFFERENZA TRA RILEVANZA E SIGNIFICATIVITÀ.** Fenomeni che per **NATURA** sono meritevoli di essere rappresentati al terzo indipendentemente dal valore **SONO TRATTATI CON LO STESSO RIGORE DI UN ERRORE QUANTITATIVO SOPRA SOGLIA**

# LA SIGNIFICATIVITÀ COMPLESSIVA

## LE INDICAZIONI DELL'ISA 320 SULLA DETERMINAZIONE QUANTITATIVA

*Affidamento ad  
elementi del bilancio  
che possano  
**MANTENERE UNA  
COSTANTE STABILITÀ**  
da un esercizio all'altro*

### **QUALI INDICA?**

- totale **ATTIVITÀ**
- **PATRIMONIO NETTO**
- totale **RICAVI**
- totale **COSTI**
- **RISULTATO PRIMA  
DELLE IMPOSTE**

*La **BASE selezionata** è  
mantenuta **COSTANTE**  
nell'attività di revisione  
degli **esercizi successivi**  
a meno che non vi siano  
**CAMBIAMENTI  
SIGNIFICATIVI** tali da  
indurre il revisore a  
cambiare la base di  
calcolo*

*Per esempio, il revisore  
può considerare che il  
**5% DELL'UTILE ANTE  
IMPOSTE** sia  
appropriato  
per un'impresa con **FINI  
DI LUCRO ...**, mentre per  
un'IMPRESA SENZA  
**SCOPO DI LUCRO** egli  
può ritenere  
appropriato **1% DEI  
RICAVI** totali o dei  
**COSTI** totali*

# I METODI EMPIRICI DI CALCOLO

## METODOLOGIE PER IL CALCOLO ELABORATE DALLA PRASSI PROFESSIONALE

<b>RULE OF THUMBS</b>	<b>SIZE</b>	<b>BLEND</b>	<b>GAUGE</b>
<i>Applicazione di una % a determinate voci di bilancio</i>	<i>Applicazione di una % (di solito ai ricavi) aggiustata sulla base della dimensione dell'impresa</i>	<i>Applicazione di una % a più voci di bilancio e scelta della media del valore</i>	<i>Utilizza una formula elaborata mediante un'analisi statistica dei livelli di varianza di alcuni parametri</i>
<i>Utilizzo molto frequente</i>	<i>Utilizzo raro</i>	<i>Utilizzo molto raro</i>	<i>Utilizzo molto raro</i>

# LA SIGNIFICATIVITÀ

**METODO RULE OF THUMB**

**GUIDA IFAC – PARAMETRI PER SIGNIFICATIVITÀ COMPLESSIVA**

<b>Valore di riferimento</b>	<b>Parametro IFAC</b>	
	<b>% min</b>	<b>% max</b>
<b>Ricavi</b>	<b>1</b>	<b>3</b>
<b>Risultato operativo</b>	<b>3</b>	<b>7</b>
<b>Utile ante imposte</b>	<b>n/d</b>	<b>n/d</b>
<b>Totale attivo</b>	<b>1</b>	<b>3</b>
<b>Patrimonio netto</b>	<b>3</b>	<b>5</b>

*La scelta di quale valore applicare all'interno del range suggerito da IFAC dipende dal giudizio del revisore sulla rischiosità dell'impresa determinato in sede di pianificazione. In ogni caso indispensabile indicare **MOTIVAZIONE DELLA SCELTA** sia del valore di riferimento che del parametro scelto all'interno del range.*

# I METODI EMPIRICI DI CALCOLO

## PUNTI DI ATTENZIONE

*Il VALORE SCELTO sarà sempre FRUTTO DI UN GIUDIZIO PROFESSIONALE e quindi qualunque sia il metodo matematico scelto per il calcolo  
INDISPENSABILE  
MOTIVAZIONE DEL PERCHÉ  
IL VALORE È  
RAPPRESENTATIVO DELLA  
SIGNIFICATIVITÀ*

*OBBLIGO di riportare ERRORI in relazione se SUPERIORI ALLA SOGLIA DI SIGNIFICATIVITÀ  
QUANTITATIVA fissata*

*POSSIBILITÀ di riportare in relazione ERRORI INFERIORI alla soglia quantitativa fissata specie QUANDO LA NATURA DELL'ERRORE (aspetto qualitativo) È DI INTERESSE DEL TERZO  
(ES: FRODE)*

# LE SOGLIE QUANTITATIVE DELLA SIGNIFICATIVITÀ

## DIFFERENTI SOGLIE PER GIUDICARE ERRORI

### TRE SOGLIE

#### COMPLESSIVA

*Obbligo segnalare in relazione errori superiori a questa soglia*

*4 principali metodi di calcolo:*

- 1. Rule of Thumb*
- 2. Size*
- 3. Blend*
- 4. Gauge*

#### OPERATIVA 60-85% COMPLESSIVA

*Utilizzata per effettuare le verifiche*

*Possibilità di differenziarla (ridurla) per voci di bilancio ritenute più rischiose*

#### TRASCURABILE 5-15% OPERATIVA

*Errori che possono essere non comunicati a direzione*

*Non indispensabile determinarla*

## IL CALCOLO DELLA SIGNIFICATIVITÀ- *RULE OF THUMB*

**Cliente**

**Toro**

### Osservazioni

*Dalle precedenti revisioni è emerso una buona professionalità del personale addetto all'informativa finanziaria e una grande disponibilità a condividere ed ad apportare le rettifiche da noi suggerite*

### Calcolo della significatività complessiva preliminare

<i>Parametro di riferimento</i>	<i>Patrimonio</i>	<i>EBIT</i>	<i>Fatturato</i>
<i>Valori bilancio 31 dic x1</i>	30.145	12.932	80.322
<i>% scelta</i>	4%	6%	2%
<i>Valore</i>	1.206	776	1.606

**Significatività complessiva preliminare - range 1,1 - 1,2 milioni di Euro**

### Motivazioni:

*Tra tutti i parametri consigliati dalla prassi professionale, si è ritenuto maggiormente rappresentativo quello del patrimonio netto. Ci si è collocati nella fascia alta per quanto esposto sopra nelle osservazioni*

# IL CALCOLO DELLA SIGNIFICATIVITÀ - *RULE OF THUMB*

## **Calcolo della significatività operativa preliminare**

% scelta di aggiustamento 80% della massima

## **Calcolo**

960

## **Significatività operativa preliminare**

950

### Motivazioni:

Non si sono riscontrati errori significativi nelle precedenti revisioni e quindi si pianificano le verifiche su un ammontare vicino alla significatività minima complessiva scelta

## **Ammontare errore trascurabile preliminare**

% scelta di aggiustamento

15% della operativa

## **Calcolo**

143

## **Errore trascurabile preliminare**

140

### Motivazioni:

Non si ritiene apprezzabile di riportare nel riepilogo aggiustamenti non passati dalla società sotto i 140mila Euro





# **LA STRATEGIA E IL PROGRAMMA DI LAVORO DI DETTAGLIO**

# LA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE

*COS'È?*



*Documento FORMALE dove il revisore stabilisce l'ampiezza, la tempistica e le modalità di svolgimento del lavoro di revisione ed è il documento che guiderà la redazione del più dettagliato piano di revisione*

# LA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE



# LA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE

## I SUGGERIMENTI DEL CNDCEC

PARAGRAFO	POSSIBILE CONTENUTO (CURA DEL REVISORE)
<b>Obiettivi della revisione</b>	<i>Indicazione del revisore legale Indicazione del quadro normativo di riferimento Indicazione del fatto che si tratti di un incarico di revisione legale o volontaria Indicazione dei principi di revisione di riferimento Indicazione dei principi contabili di riferimento Descrizione dei cambiamenti significativi nella normativa che possono avere un impatto significativo sulla revisione legale Indicare se si tratti di un nuovo incarico o la continuazione di un incarico pluriennale</i>
<b>Cambiamenti nell'impresa</b>	<i>Descrizione dei CAMBIAMENTI NELL'IMPRESA RISPETTO AL PRECEDENTE ESERCIZIO CHE POTREBBERO AVERE UN IMPATTO SIGNIFICATIVO SULLA VALUTAZIONE DEL RISCHIO E SULLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE, ad esempio:</i> <ul style="list-style-type: none"><li><i>• Investimenti significativi in immobilizzazioni immateriali, materiali o finanziarie (ad es. acquisizione di partecipazioni);</i></li><li><i>• Cambiamenti significativi nella strategia di business dell'impresa (ad esempio, cambiamenti nei prodotti) o nei mercati di approvvigionamento o di sbocco;</i></li><li><i>• Cambiamenti significativi nella direzione, negli organi di governance o nel personale chiave;</i></li><li><i>• Contratti stipulati recentemente che possono essere significativi dal punto di vista economico, finanziario, fiscale o per la loro interpretazione e contabilizzazione.</i></li></ul>

# LA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE

## I SUGGERIMENTI DEL CNDCEC

PARAGRAFO	POSSIBILE CONTENUTO (CURA DEL REVISORE)
<b>Rischio</b>	<i>Nel caso di continuazione di un incarico pluriennale <b>indicare il livello di rischio identificato nell'esercizio precedente eventualmente modificato per tenere conto di cambiamenti nelle circostanze. Nel caso di nuovo incarico indicare il livello di rischio che si ritiene, secondo il proprio giudizio professionale, associabile al cliente sulla base delle informazioni raccolte in sede di accettazione dell'incarico o dello svolgimento delle attività preliminari</b></i>
<b>Risultati di precedenti revisioni (o informazioni ottenute dal precedente revisore)</b>	<i>Eventuali <b>RILIEVI NEI PRECEDENTI GIUDIZI</b> sul bilancio <b>ERRORI SIGNIFICATIVI</b> riscontrati nei precedenti bilanci <b>AREE DI RISCHIO</b> precedentemente identificate Sintesi di precedenti <b>GIUDIZI SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO</b> Note circa <b>le procedure di revisione che vengono svolte ciclicamente in più esercizi (ad esempio, procedure di conformità sul ciclo vendite o sul ciclo acquisti, ecc.)</b></i>
<b>Team di revisione</b>	<i><b>Identificazione dei membri del gruppo di lavoro</b> che costituiranno il team di revisione. Si ritiene opportuno che vengano identificati, oltre al revisore legale <b>almeno i revisori "esperti" e gli eventuali specialisti (fiscali, informatici, legali ecc.)</b></i>
<b>Altro</b>	<i><b>Indicare QUALSIASI ALTRA INFORMAZIONE UTILE AD INDIVIDUARE RISCHI DELL'INCARICO E RISPOSTE AL RISCHIO RITENUTE APPROPRIATE NEL CASO CONCRETO</b></i>





# **L'ACQUISIZIONE DI ELEMENTI PROBATIVI E LE PROCEDURE DI VERIFICA**

# CONCETTI GENERALI

**NEGLI ISA  
VENGONO  
INDICATE LE  
VERIFICHE PER  
SINGOLA VOCE  
DI BILANCIO?**

- *Fino al 2002 in Italia alcuni principi di revisione erano predisposti per VOCE di BILANCIO.*
- *I principi di revisione italiani e quelli internazionali in vigore sono invece basati su un APPROCCIO COSIDDETTO «DI RISCHIO» senza quasi nessuna indicazione specifica per VOCE di bilancio.*

**NE DISCENDE**

*il revisore per decidere **SE ESAMINARE E QUANTO ESAMINARE** di una specifica voce di bilancio deve valutarne la sua **RISCHIOSITÀ**, la sua **SIGNIFICATIVITÀ** potendo **DECIDERE ANCHE DI NON ESEGUIRE ALCUNA VERIFICA** sulla voce o solo alcune verifiche per coprirsi su obiettivi specifici volti a convalidare specifiche asserzioni di bilancio.*



# ELEMENTI PROBATIVI – REGOLE GENERALI

*Cosa vedere e quanto?*

- 1. Maggiore** è il rischio più ampio è il campione
- 2. Maggiore** è la significatività del lavoro minore sarà il campione
- 3. Obbligo** esaminare tutte le voci superiori alla significatività operativa

*Come?*

Acquisire  
elementi  
probativi  
**SUFFICIENTI e  
APPROPRIATI**

*Quali obiettivi per le verifiche?*

Convalidare  
**ASSERZIONI:**

- Completezza
- Esistenza
- Accuratezza
- Competenza
- Valutazione
- Rappresentazione informativa
- Diritti e obbligazioni

# LE ASSERZIONI

*COSA SONO?*



*«attestazioni della direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi»  
(ISA Italia 315)*

# LE ASSERTZIONI –BEST PRACTICE

Quali sono?

1. **COMPLETEZZA (C)**: tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati **una, ed una sola, volta**
2. **ESISTENZA (EO)**: le operazioni e gli eventi che sono stati registrati hanno avuto **effettivamente luogo e sono pertinenti all'impresa**; le attività, le passività ed il patrimonio netto esistono
3. **ACCURATEZZA (A)**: gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni e agli eventi sono stati **registrati correttamente nell'ammontare**
4. **COMPETENZA (CO)**: le operazioni e gli eventi sono stati registrati **nel corretto periodo contabile**
5. **VALUTAZIONE (V)**: le attività, le passività ed il patrimonio netto sono esposti in bilancio **per un importo appropriato** ed ogni rettifica di valutazione o classificazione è stata registrata correttamente
6. **RAPPRESENTAZIONE INFORMATIVA (PD)**: le informazioni economico-finanziarie sono presentate e descritte **in modo adeguato** e l'informativa è espressa con chiarezza
7. **DIRITTI E OBBLIGAZIONI (RO)**: l'impresa possiede, o controlla, **i diritti sulle attività**; le passività sono obbligazioni dell'impresa

# CNDCEC - LE ASSERTZIONI COMBINATE

## 4 ASSERTZIONI COMBINATE IN DOCUMENTO CNDCEC

<b>ASSERTZIONI</b>	<b>DESCRIZIONE</b>
<b>COMPLETEZZA (C)</b>	<i>È stato incluso nel bilancio TUTTO CIÒ CHE AVREBBE DOVUTO essere stato registrato o esposto in nota integrativa. Non ci sono attività, passività, transazioni o eventi non registrati o non esposti; la nota integrativa non ha elementi mancanti o incompleti.</i>
<b>ESISTENZA (E)</b>	<i>Tutto ciò che è registrato o esposto nel bilancio ESISTE E VI È INCLUSO. Le attività, le passività, le transazioni registrate e gli altri aspetti inclusi in nota integrativa esistono, si sono MANIFESTATI E SONO PERTINENTI all'impresa.</i>
<b>ACCURATEZZA E COMPETENZA (A)</b>	<i>Tutti i ricavi, i costi, le attività e le passività sono proprietà dell'impresa e sono stati registrati per un CORRETTO IMPORTO E PER COMPETENZA nell'esercizio corretto. Tale aspetto include anche l'appropriata classificazione degli importi e l'appropriata esposizione nella nota integrativa.</i>
<b>VALUTAZIONE (V)</b>	<i>Le attività, le passività e il patrimonio netto sono registrati in bilancio ad un valore appropriato. QUALSIASI CORREZIONE CAUSATA DA VALUTAZIONI richiesta dalla loro natura o dai principi contabili applicabili è stata CORRETTAMENTE REGISTRATA.</i>

# QUALI TIPI DI VERIFICA?

## DI VALIDITÀ

- *verifiche di dettaglio e documentali sulle operazioni e sui saldi di bilancio,*
- *procedure di analisi comparativa tra dati di bilancio (es: indici) e/o con dati di esercizi precedenti o futuri.*

## DI CONFORMITÀ

- *Test sul sistema contabile e di controllo interno*

# PROCEDURE DI VERIFICA OBBLIGATORIE

**MOLTE ATTIVITÀ OBBLIGATORIE – POCHE VERIFICHE OBBLIGATORIE**

## **ATTIVITÀ OBBLIGATORIE**

- *Individuazione rischi e risposta al rischi*
- *Pianificazione del lavoro*
- *Stesura programma di lavoro*
- *Acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati*
- *Riesame elementi probativi*
- *Memo di fine lavoro*
- *Lettera di attestazione*
- *Relazione al bilancio*
- *Etc.....*

## **VERIFICHE OBBLIGATORIE**

- Quando voci SIGNIFICATIVE obbligatorio:*
- **PARTECIPAZIONE INVENTARIO FISICO**
  - **INVIO RICHIESTA CONFERMA A LEGALI PER CONTENZIOSI**
  - **INFORMATIVA SETTORIALE (QUANDO RICHIESTA)**

# COME OTTENGO ELEMENTI PROBATIVI?

*ESISTONO 6 METODOLOGIE PER OTTENERE ELEMENTI PROBATIVI*

*ISPEZIONE*

*OSSERVAZIONE*

*INDAGINE*

*CONFERMA  
ESTERNA*

*CONTEGGI*

*ANALISI  
COMPARATIVE*

# QUALI PROCEDURE DI VERIFICA?

**COSA SONO  
E COME SI  
ESEGUONO?**

**ISPEZIONE:** *l'esame di registrazioni contabili, di documenti e di beni materiali presso la società (es: ottenimento fattura)*

**OSSERVAZIONE:** *la verifica diretta da parte del revisore di un'operazione o di una procedura direttamente nel corso del suo svolgimento (es.: presenziare l'inventario fisico)*

**INDAGINE:** *la richiesta di informazioni alle persone che hanno o dovrebbero o potrebbero avere conoscenza degli elementi di interesse per il revisore, sia nell'ambito interno sia nell'ambito esterno della società (es: interviste)*

**CONFERMA:** *risposta esterna di un terzo a una richiesta al fine di verificare le informazioni contenute nelle registrazioni contabili (es: circolarizzazione)*

**CONTEGGI:** *la mera verifica dell'esattezza aritmetica dei documenti di supporto e delle registrazioni contabili*

**ANALISI COMPARATIVE:** *esame di indici e andamenti significativi indagando scostamenti e fluttuazioni anomale rispetto ad altre informazioni rilevanti e alle aspettative del revisore*



# COME SCEGLIERE GLI ELEMENTI PROBATIVI?

## ISA 530 - TRE METODI

TUTTE LE VOCI	UN CAMPIONE	
INTEGRALE	SELEZIONE VOCI SPECIFICHE	CAMPIONAMENTO
<i>Difficilmente utilizzato nella pratica</i>	<i>Utilizzo frequente ma richiede esperienza per sapere cosa scegliere e giustificazioni soggettive del criterio di scelta</i>	<i>Utilizzo frequente. La scelta è guidata dalla metodologia di campionamento utilizzata. Pochi elementi soggettivi ma necessaria conoscenza metodologia e sua rigorosa applicazione</i>

*In ogni caso tutte le voci che sono superiori alla significatività operativa devono essere obbligatoriamente esaminate*

# LA SCELTA DEL CAMPIONE

## ***REGOLE DEL POLLICE PER LA SCELTA DELLE VOCI***

### ***SELEZIONE VOCI SPECIFICHE***

***Consigliata tutte le volte che la popolazione non è numerosa e sono presenti elementi di importo significativo che consentono un esame di un'importante % del saldo***

### ***CAMPIONAMENTO***

***Consigliato nel caso inverso in cui non sono presenti nel saldo voci significative o la popolazione ha numerosità elevata***

***Gli errori individuati nelle voci specifiche esaminate non possono essere proiettati sull'intera popolazione mentre con il campionamento sì***

# LE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO

## DIFFERENTI METODI TEST DI CONFORMITÀ O VALIDITÀ



### I PIÙ UTILIZZATI NELLA PRATICA

#### CONFORMITÀ

*Campionamento per attributi*

#### VALIDITÀ

*Campionamento per unità monetarie  
(MUS)*

*Si basano entrambi su alcuni fondamenti statistici tra cui i più importanti sono i concetti di livello di confidenza e livello di deviazione (attributi) errore (MUS) accettabile.*

*L'applicazione non è banale, specie MUS, e richiede esercizio ed esperienza.*

# LE INDICAZIONI DELLA GUIDA IFAC

<i>Rischio</i>	<i>Livello di confidenza</i>	<i>Fattore di confidenza</i>
<i>Alto</i>	<i>95%</i>	<i>3</i>
<i>Medio</i>	<i>80 – 90%</i>	<i>1,6 – 2,3</i>
<i>Basso</i>	<i>65 – 75%</i>	<i>1,1 – 1,4</i>

*Il fattore di correzione (livello di confidenza) indica ad esempio che se scelgo ALTO (95) vuole dire che se eseguo la stessa verifica 100 volte (con scelta casuale) è possibile che 95 volte il risultato sia giusto e 5 sbagliato*

<i>Livello di confidenza</i>	<i>Fattore di confidenza</i>
<i>50%</i>	<i>0,7</i>
<i>55%</i>	<i>0,8</i>
<i>60%</i>	<i>0,9</i>
<i>65%</i>	<i>1,1</i>
<i>70%</i>	<i>1,2</i>
<i>75%</i>	<i>1,4</i>
<i>80%</i>	<i>1,6</i>
<i>85%</i>	<i>1,9</i>
<i>90%</i>	<i>2,3</i>
<i>95%</i>	<i>3,0</i>
<i>98%</i>	<i>3,7</i>
<i>99%</i>	<i>4,6</i>

*Anche se concetti di statistica, indispensabile giudizio professionale per decidere il livello di rischio /grado di assicurazione che si vuole dal test per applicare metodologia*

# CAMPIONAMENTO PER ATTRIBUTI

## REGOLE DEL POLLICE - GUIDA IFAC PMI

- **Grado di riduzione rischio MEDIO con 10 elementi senza deviazioni. Se deviazioni, nessuna riduzione rischio;**
- **Grado di riduzione rischio ALTO con 30 elementi senza deviazioni. Se 1 deviazione, riduzione rischio MEDIO se più di una, nessuna riduzione rischio;**
- **Grado di riduzione rischio ALTO con 60 elementi e 1 deviazione. Se 2 deviazioni, riduzione rischio MEDIO se più di 2, nessuna riduzione rischio.**

## FORMULA



$$\text{Dimensione del campione} = \frac{\text{Fattore di confidenza}}{\text{Grado di deviazione accettabile}}$$

# CAMPIONAMENTO PER UNITÀ MONETARIE (MUS)

**CARTA LAVORO CNDCEC – F100.4**

*Foglio excel con esempio per  
circolarizzazione clienti ma utilizzabile  
anche per qualsiasi altro tipo di verifica  
dove si ritiene di applicare la tecnica  
MUS*

**FORMULE**

$$\text{Intervallo di campionamento} = \frac{\text{Significatività operativa}}{\text{Fattore di confidenza}}$$

$$\text{Dimensione del campione} = \frac{\text{Valore monetario popolazione}}{\text{Intervallo di campionamento}}$$



# **ESEMPIO CAMPIONAMENTO MUS**

# IL CAMPIONAMENTO

*Regola del pollice*

*popolazione > 200 unità*

*Cosa bisogna definire?*

*errore tollerabile (di solito pari alla materialità operativa fissata per la voce)*

*errore atteso. Mai uguale a 0 (perché revisione si base su concetto di errore intrinseco)*

*ammontare complessivo delle voci sottoposte ad esame specifico (ossia tutte quelle superiori alla materialità operativa)*



# IL CAMPIONAMENTO

## FORMULA

*saldo complessivo della voce - valore cumulativo  
delle voci esaminate in maniera specifica o  
escluse*

---

*errore tollerabile - errore atteso*

**X** *fattore di correzione*

## MATERIALITÀ OPERATIVA DI 1 MILIONE DI EURO

<i>Codice</i>	<i>Euro</i>	<i>Numero</i>	<i>Valore</i>
20222	2.765.741	5	8.989.099
20572	2.342.464		
20123	1.338.834		
8278	1.301.026		
20274	1.241.035		
20165	896.053	1.355	9.261.017
20193	686.226		
20504	647.821		
20318	557.161		
20426	538.578		
.....	.....		
.....	.....		
.....	.....	165	1.000.000
.....	.....		
20057	40		
4416	31		
20451	13		
512	12		
<b>Totale</b>	<b>19.250.116</b>	<b>1.525</b>	



**OBBLIGATORIO** selezionarli perché superiori alla materialità operativa



È la popolazione su cui viene effettuato il campionamento



**POSSIBILITÀ DI ESCLUDERLI** perché anche se c'è un errore non sarà mai superiore alla materialità operativa

# FATTORE DI CORREZIONE/CONFIDENZA

<i>Rischio</i>	<i>Livello di confidenza</i>	<i>Fattore di confidenza</i>
<i>Alto</i>	<i>95%</i>	<i>3</i>
<i>Medio</i>	<i>80 – 90%</i>	<i>1,6 – 2,3</i>
<i>Basso</i>	<i>65 – 75%</i>	<i>1,1 – 1,4</i>

<i>Livello di confidenza</i>	<i>Fattore di confidenza</i>
<i>50%</i>	<i>0,7</i>
<i>55%</i>	<i>0,8</i>
<i>60%</i>	<i>0,9</i>
<i>65%</i>	<i>1,1</i>
<i>70%</i>	<i>1,2</i>
<i>75%</i>	<i>1,4</i>
<i>80%</i>	<i>1,6</i>
<i>85%</i>	<i>1,9</i>
<i>90%</i>	<i>2,3</i>
<i>95%</i>	<i>3,0</i>
<i>98%</i>	<i>3,7</i>
<i>99%</i>	<i>4,6</i>

<b>Codice</b>	<b>Euro</b>	<b>Numero</b>	<b>Valore</b>
20222	2.765.741	5	8.989.099
20572	2.342.464		
20123	1.338.834		
8278	1.301.026		
20274	1.241.035		
20165	896.053	1.355	9.261.017
20193	686.226		
20504	647.821		
20318	557.161		
20426	538.578		
.....	.....		
.....	.....		
.....	.....	165	1.000.000
.....	.....		
20057	40		
4416	31		
20451	13		
512	12		
<b>Totale</b>	<b>19.250.116</b>	<b>1.525</b>	

<b>Scelta del campione</b>	<b>Euro/000</b>
<b>Materialità operativa</b>	<b>1.000</b>
<b>Errore atteso</b>	<b>10</b>
<b>Saldo bilancio</b>	<b>19.250</b>
<b>Saldi superiori alla materialità</b>	<b>8.989</b>

<b>Livello di assicurazione</b>	
<b>Basso</b>	<b>1,1</b>
<b>Medio</b>	<b>1,8</b>
<b>Alto</b>	<b>3,0</b>

<b>Numero di voci da testare</b>	
<b>Livello di assicurazione</b>	<b>Numero</b>
<b>Basso</b>	<b>10</b>
<b>Medio</b>	<b>17</b>
<b>Alto</b>	<b>28</b>

# METODO UNITÀ MONETARIE

<b>Base per unità monetarie</b>	
<b>Materialità operativa</b>	<b>1.000</b>
<b>Livello di rischio</b>	<b>1.1</b>
<b>Base per unità monetarie</b>	<b>909</b>

<b>cliente</b>	<b>Saldo partitario</b>	<b>Saldo cumulato</b>	<b>Intervallo campione</b>	<b>Scelto nel campione?</b>
<b>A</b>	<b>321</b>	<b>321</b>	<b>1.230</b>	<b>SI</b>
<b>B</b>	<b>363</b>	<b>684</b>	<b>1.230</b>	<b>NO</b>
<b>C</b>	<b>352</b>	<b>1.036</b>	<b>1.230</b>	<b>NO</b>
<b>D</b>	<b>412</b>	<b>1.448</b>	<b>1.230</b>	<b>SI</b>
<b>E</b>	<b>267</b>	<b>1.715</b>	<b>2.139</b>	<b>NO</b>
<b>F</b>	<b>544</b>	<b>2.259</b>	<b>2.139</b>	<b>SI</b>
<b>.....</b>	<b>.....</b>	<b>.....</b>	<b>.....</b>	<b>.....</b>

*Scelta casuale del cliente di partenza.*

*Scelta dei nominativi che nel saldo cumulato contengono la base di unità monetaria calcolata come divisione tra materialità operativa e livello di rischio del test prescelto.*



# **ESEMPIO VERIFICHE SU UNA VOCE DI BILANCIO**

# ESEMPIO FORMALIZZAZIONE DELLE VERIFICHE

*RATEI E RISCOINTI ATTIVI*

```
graph TD; A["RATEI E RISCOINTI ATTIVI"] --> B["PROGRAMMA DI LAVORO  
APPROCCIO CNDCEC"]; A --> C["CARTE DI LAVORO  
BEST PRACTICE"];
```

*PROGRAMMA DI LAVORO*

*APPROCCIO CNDCEC*

*CARTE DI LAVORO*

*BEST PRACTICE*

# IL PROGRAMMA DI LAVORO CNDCEC

<b>Procedure di revisione_Ratei e risconti attivi</b>					<b>9/</b>		
Società: XYZ SpA Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX							
Preparata da: P/M1/M2 Data: _____							
Rivista da: M1/M2/P Data: _____							
Rivista da: M2/P/M1 Data: _____							
<b>Procedure di revisione</b>				<b>C</b>	<b>E</b>	<b>A</b>	<b>V</b>
Predisporre la lead sulla base del Bilancio di Verifica. A fine esercizio accertare la corrispondenza del riepilogo dei movimenti con il bilancio dell'esercizio.				x		x	
Effettuare procedure di analisi comparativa comprendendo le motivazioni di differenze significative tra i due esercizi.						x	
Accertare che siano state rilevate per competenza le principali voci con natura di rateo attivo (quota di proventi comuni a due o più esercizi, per la parte di competenza).				x		x	
Accertare che siano state rilevate per competenza le principali voci con natura di risconto attivo (quote di costi comuni a due o più esercizi, per la parte non di competenza) quali locazioni passive, costi per contratti con prestazioni periodiche (es: erogazione di servizi di manutenzione, guardiania, vigilanza, assistenza), ecc.				x		x	
Valutare la completezza delle registrazioni in base alle informazioni raccolte nel corso delle verifiche periodiche (contratti, verbali CdA, ecc.).				x			
Per le voci significative, verificare la documentazione di supporto e l'accuratezza matematica degli importi.					x		
Per le voci iscritte nel corso dell'esercizio precedente verificare la relativa movimentazione nel corso dell'anno.				x			
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.						x	



# LA LEAD SCHEDULE

*Predisporre la lead sulla base del Bilancio di Verifica. A fine esercizio accertare la corrispondenza del riepilogo con il bilancio dell'esercizio.*

<b>Ratei e risconti attivi</b>	<b>31 dic x1</b>	<b>31 dic x0</b>	<b>Variaz.</b>	<b>%</b>
Ratei attivi	91 <sub>2</sub> 82.082	14.202	67.880	478
Risconti attivi	614.213	544.133	70.080	13
<b>Totale</b>	<b>696.295</b> ✓	<b>558.335</b> ✗	<b>137.960</b>	<b>25</b>

## Lavoro svolto

**Esaminata quadratura importi con bilancio esercizio precedente e corrente**

**Ottenuto il dettaglio ed effettuata analisi comparativa** 91<sub>2-3</sub>

**Esaminati importi significativi con documentazione di supporto** 91<sub>4</sub>

**Esaminata corretta rappresentazione in bilancio** 91<sub>5</sub>

## Conclusioni

**In base al lavoro svolto non sono emerse eccezioni di rilievo**

✓ = ok con bilancio esercizio corrente

✗ = ok con bilancio esercizio precedente

91<sub>1</sub>

# IL DETTAGLIO PER L'ANALISI COMPARATIVA

*Effettuare procedure di analisi comparativa comprendendo le motivazioni di differenze significative tra i due esercizi.*

<b>Ratei e risconti attivi</b>	<b>31 dic x1</b>	<b>31 dic x0</b>	<b>Variaz.</b>	<b>%</b>
Ratei attivi interessi	4.512	324	4.188	1.294
Ratei attivi su oneri fideiussori	-	13.878	-13.878	-100
Ratei attivi su canoni di manutenzione	77.570	-	77.570	-
<b>Totale ratei attivi</b>	<b>82.082</b> <span style="color:red">91</span> <sub>1</sub>	<b>14.202</b>	<b>67.880</b>	<b>478</b>
Risconti su canoni	31.227	21.193	10.034	47
Risconti su assicurazioni	160.543	181.736	-21.194	-12
Risconti su affitti passivi	13.283	14.062	-779	-6
Risconti su oneri fideiussori	139.355	116.244	23.111	20
Risconti su quote associative	45.543	45.205	338	1
Risconti su spese pubblicitarie	<span style="color:red">91</span> <sub>4</sub> 201.170	19.687	199.063	1.011
Risconti su oneri pluriennali di cantiere	-	140.167	-140.167	-100
Altri risconti attivi	5.513	5.838	-326	-6
<b>Totale ratei attivi</b>	<b>614.213</b> <span style="color:red">91</span> <sub>1</sub>	<b>544.133</b>	<b>70.080</b>	<b>13</b>

*Esamine le fluttuazioni significative dei ratei e risconti senza riscontrare anomalie rispetto alle aspettative. Per un maggiore dettaglio del lavoro svolto si rimanda alla WP 91<sub>3</sub>.  
Esamine la documentazione relativamente ai risconti su spese pubblicitarie e la correttezza dei calcoli eseguiti. In base al lavoro svolto non sono emerse eccezioni di rilievo 91<sub>2</sub>*

# L'ANALISI COMPARATIVA

*Effettuare procedure di analisi comparativa comprendendo le motivazioni di differenze significative tra i due esercizi.*

<b>Ratei e risconti attivi</b>	<b>31 dic x1</b>	<b>31 dic x0</b>	<b>Variaz.</b>	<b>%</b>	<b>Esame fluttuazioni</b>
Ratei attivi interessi	4.512	324	4.188	91 <sub>2</sub> 1.294	<p>Chiesto spiegazione saldi che avevano un valore scorso anno e quest'anno saldo zero per valutare la completezza. Le ragioni sono le seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ratei manutenzioni: dovuta a....</li> <li>• Risconti pluriennali su cantieri dovuta a ...</li> <li>• Etc</li> <li>• Esaminate fluttuazioni significative superiore a 50mila Euro e al 20% dello scorso anno. Le ragioni sono le seguenti:</li> <li>• Risconti pubblicità: dovuta a....</li> <li>• Etc</li> </ul> <p>Dalle analisi effettuate e dalle spiegazioni ricevute non emergono fluttuazioni non in linea con le nostre informazioni e/o anomale e le spiegazioni ricevute sono apparse ragionevoli e congruenti</p>
Ratei attivi su oneri fideiussori	-	13.878	-13.878	-100	
Ratei attivi su canoni di manutenzione	77.570	-	77.570	-	
<b>Totale ratei attivi</b>	<b>82.082</b>	<b>14.202</b>	<b>67.880</b>	<b>478</b>	
Risconti su canoni	31.227	21.193	10.034	47	
Risconti su assicurazioni	160.543	181.736	-21.194	-12	
Risconti su affitti passivi	13.283	14.062	-779	-6	
Risconti su oneri fideiussori	139.355	116.244	23.111	20	
Risconti su quote associative	45.543	45.205	338	1	
Risconti su spese pubblicitarie	201.170	19.687	199.063	1.011	
Risconti su oneri pluriennali di cantiere	-	140.167	-140.167	-100	
Altri risconti attivi	5.513	5.838	-326	-6	
<b>Totale ratei attivi</b>	<b>614.213</b>	<b>544.133</b>	<b>70.080</b>	<b>13</b>	

# L'ESAME DEI VALORI SIGNIFICATIVI

*Per le voci significative, verificare la documentazione di supporto e l'accuratezza matematica degli importi.*

<i>Risconti su spese pubblicitarie</i>	<i>31 dic x1</i>	<i>31 dic x0</i>	<i>Variaz.</i>	<i>%</i>
<i>Risconti su spese pubblicitarie</i>	218.750	91 <sub>2</sub> 19.687	199.063	1.011
<i>Si tratta di campagna pubblicitaria svolta nei mesi di dicembre x1 e gennaio, febbraio x 2 per un importo complessivo di 350mila euro. I calcoli, da noi riesaminati, sono i seguenti</i>				
<i>Totale contratto</i>	350.000	✓		
<i>GG totali campagna pubblicitaria</i>	40			
<i>Importo giornaliero</i>	8.750			
<i>GG gennaio febbraio</i>	25			
<i>Totale risconto</i>	218.750			
<i>In base al lavoro svolto non sono emerse eccezioni di rilievo</i>				
✓ = Visto contratto, esaminata fattura, verificata registrazione contabile				

# L'ESAME DELLA INFORMATIVA

*Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione*

**Esaminata la corretta informativa e classificazione sulla base della check list Assirevi.**

	SI	NO	N/A
<b>RATEI E RISCONTI</b>			
<b>Definizioni</b>			
I ratali attivi rappresentano quote di proventi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi.			
I ratali passivi rappresentano quote di costi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi.			
I risondi attivi rappresentano quote di costi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi, ma sono di competenza di uno o più esercizi successivi. Essi rappresentano la quota parte dei costi rimasti ad uno o più esercizi successivi.			
I risondi passivi rappresentano quote di proventi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi ma sono di competenza di uno o più esercizi successivi. Essi rappresentano la quota parte dei proventi rimasti ad uno o più esercizi successivi.			

**Si rimanda ad apposita sezione per l'esame di dettaglio**



# **LA CONCLUSIONE DEL LAVORO E LA RELAZIONE AL BILANCIO**

# LE FASI CONCLUSIVE DEL LAVORO DI REVISIONE

## QUALI SONO?

### VALUTARE GLI ELEMENTI PROBATIVI ACQUISITI

*Riesaminare  
elementi  
probativi  
acquisiti*

*Esaminare gli  
eventi  
successivi*

*Effettuare le  
procedure  
analitiche  
finali*

*Confermare  
la  
significatività*

*Riepilogare  
le criticità*

### PREDISPORRE LA RELAZIONE AL BILANCIO

*Documentare  
le decisioni  
finali*

*Comunicare  
con  
responsabili  
della  
governance*

*Ottenere la  
lettera di  
attestazione*

*Emettere la  
relazione*

# RIESAME DEGLI ELEMENTI PROBATIVI

<b>Scopo</b>	<i>Assicurarsi che siano stati acquisiti <b>elementi probativi sufficienti e appropriati</b> a supporto delle conclusioni raggiunte ai fini della relazione da emettere</i>
<b>Cosa considerare?</b>	<i>Il lavoro è stato svolto in <b>conformità ai principi professionali</b> ed alle disposizioni di legge e regolamenti applicabili? È necessario apportare <b>modifiche alla significatività</b> preliminare definitiva in sede di pianificazione? È necessario <b>modificare i rischi</b> individuati in sede di pianificazione? È necessario modificare <b>natura, tempistica ed estensione</b> delle verifiche effettuate? <b>Gli elementi probativi acquisiti sono sufficienti e appropriati</b> a supportare la relazione di revisione Il lavoro svolto è <b>formalizzato</b> in modo appropriato? Le carte di lavoro sono state <b>riviste da un soggetto diverso da quello che le ha predisposte</b>, indicando la data e l'oggetto del riesame? Le <b>criticità</b> emerse nel lavoro <b>sono state portate all'attenzione della società</b>? La <b>società le ha recepite</b>? Se no quali sono le motivazioni? Sono stati <b>esaminati gli eventi successivi</b>? Si è confermata <b>l'esistenza del presupposto della continuità aziendale</b>?</i>



## ESAME DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

<b>Scopo</b>	<i>Assicurarsi che gli <b>eventi intervenuti tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di emissione della sua relazione, se pertinenti all'esercizio in esame, siano adeguatamente registrati e decritti in bilancio.</b></i>
<b>Cosa considerare?</b>	<i>Si è acquisita una <b>comprensione delle procedure stabilite dalla direzione per garantire l'identificazione degli eventi successivi?</b> Si sono svolte <b>indagini</b> presso la direzione per <b>individuare</b> se siano intervenuti <b>eventi successivi</b> che potrebbero influire sul bilancio? Si sono <b>letti gli eventuali verbali dei libri sociali</b> tenutesi successivamente alla data di bilancio per individuare se esistono eventi che devono essere riflessi in bilancio? Se disponibile, si è esaminato <b>l'ultimo bilancio intermedio dell'impresa</b> (o altra informazione finanziaria alternativa) <b>successivo</b> alla data di riferimento del bilancio?</i>

SEGUE

# ESAME DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

## *Punti di attenzione*

- *nuovi impegni, prestiti o garanzie;*
- *vendite o acquisizioni di attività che siano successivamente intervenute o state pianificate;*
- *aumenti di capitale ovvero emissione di strumenti di debito;*
- *accordi di fusione o liquidazione;*
- *attività che siano state espropriate ovvero siano andate distrutte, per esempio a causa di incendi o inondazioni;*
- ***controversie legali, contestazioni e situazioni di incertezza;***
- ***eventuali rettifiche contabili inusuali effettuate o previste;***
- *eventi intervenuti, o che probabilmente interverranno in futuro, in ragione dei quali viene **messa in dubbio l'appropriatezza del presupposto della continuità aziendale** o di altri principi contabili;*
- *eventi attinenti alla valutazione di **stime contabili o agli accantonamenti di bilancio;***
- *eventi pertinenti alla **recuperabilità delle attività.***

# PROCEDURE ANALITICHE FINALI

<b>Scopo</b>	<i>Assicurarsi che il <b>bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa ottenuta tramite gli elementi probativi acquisiti</b></i>
<b>Come?</b>	<i>Esame del bilancio in maniera simile a quanto effettuato in sede di pianificazione (fluttuazioni, incidenze etc.) per individuare <b>se gli elementi probativi acquisiti supportano la comprensione dei valori in bilancio</b></i>
<b>Punti di attenzione</b>	<ul style="list-style-type: none"><li><i>• <b>identificare eventuali rischi di errori significativi precedentemente non rilevati</b>. In tali circostanze, il revisore riconsidera la propria valutazione dei rischi;</i></li><li><i>• <b>supportare le conclusioni raggiunte durante il lavoro sugli elementi del bilancio;</b></i></li><li><i>• <b>aiutare il revisore nel pervenire ad una conclusione complessiva sulla ragionevolezza del bilancio</b></i></li></ul>

# RIEPILOGARE LE CRITICITÀ

<b>Scopo</b>	<i>Riepilogare gli errori e le criticità emerse nel corso dello svolgimento delle procedure di revisione (sia di conformità che di validità)</i>
<b>Come?</b>	<p><i>Due metodi per valutare effetti:</i></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Rollover</b>: <i>tiene conto, se esistente, dell'effetto del fenomeno nell'esercizio precedente (es: fondo svalutazioni crediti sottostimato x0 100 e x1 150 - netto imposte - si avranno effetti in x1 di 150 sul patrimonio e di 50 sul risultato)</i></li><li>• <b>Iron curtain</b>: <i>stesso effetto su patrimonio e risultato (esempio sopra 150 su patrimonio 150 su risultato)</i></li></ul>

# RIEPILOGARE LE CRITICITÀ

## *Punti di attenzione*

*Non previsto esplicitamente dai principi di revisione ma **molto frequente** nella pratica professionale la predisposizione di un documento **riepilogativo**, chiamato **memorandum di fine lavoro**, dove si sintetizzano quantomeno:*

- **gli aspetti significativi identificati** durante la revisione, **inclusi gli errori non corretti**;*
- **il modo in cui sono stati affrontati**, eventualmente rimandando alla specifica documentazione di revisione;*
- **le conclusioni raggiunte** in merito ai diversi aspetti salienti;*
- **le decisioni rilevanti** assunte.*

# ESEMPIO MEMO DI FINE LAVORO

## **NATURA DELL'INCARICO**

*Abbiamo ricevuto l'incarico della revisione del bilancio di XYZ per gli esercizi 20x1, 20x2 e 20x3, dall'assemblea del xx aprile 20x0.*

***Descrizione sintetica aspetti particolari***

## **PROCEDURE ANALITICHE FINALI**

*Si riportano di seguito i dati di stato patrimoniale e conto economico 20x2, riclassificati e comparati con quelli dell'esercizio precedente. Con un commento ai principali scostamenti.*

***Seguono tabelle e commenti***

## **EVENTI SIGNIFICATIVI DEL PERIODO**

***Commenti***

## **SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E STRATEGIA DI REVISIONE**

***Descrizione punti essenziali***

## **SIGNIFICATIVITÀ**

***Indicazione della significatività definitiva usata per il lavoro***

# ESEMPIO MEMO DI FINE LAVORO

## ASPETTI DI RILIEVO EMERSI DALLE VERIFICHE

### Descrizione sintetica aspetti e loro effetti sul bilancio

#### Riepilogo degli stessi sul tipo

#### *Rollover*

Descrizione	Rif W/P	PN x1	Ris x2	PN x2
Da bilancio		7.000	1.000	8.000

#### Rettifiche:

Note accredito resi	<b>41</b>	-30	30	0
Debito ferie	<b>45</b>	-200	100	-100
Fondo svalutazione crediti	<b>34</b>	-140	-60	-200
Fondo svalutazione magazzino	<b>33</b>	-100	-130	-230
Fondo suppletiva clientela	<b>41</b>	<u>-20</u>	<u>30</u>	<u>10</u>

Totale rettifiche lorde		-490	-30	-520
Effetto fiscale		103	47	150

#### Conclusioni con evidenza effetti sulla relazione

Totale rettifiche nette		<u>377</u>	<u>17</u>	<u>370</u>
-------------------------	--	------------	-----------	------------

#### *Iron Curtain*

Descrizione	Rif W/P	Ris x2	PN x2
Da bilancio		1.000	8.000

#### Rettifiche:

Note accredito resi	<b>41</b>	0	0
Debito ferie	<b>45</b>	-100	-100
Fondo svalutazione crediti	<b>34</b>	-200	-200
Fondo svalutazione magazzino	<b>33</b>	-230	-230
Fondo suppletiva clientela	<b>41</b>	<u>10</u>	<u>10</u>

Totale rettifiche lorde		-520	-520
-------------------------	--	------	------

Effetto fiscale		150	150
-----------------	--	-----	-----

Totale rettifiche nette		<u>-370</u>	<u>-370</u>
-------------------------	--	-------------	-------------

## LA LETTERA DI ATTESTAZIONE

### SCOPO



***Conferma scritta da parte della direzione circa:***

- a) l'adempimento delle loro responsabilità per la redazione del bilancio;***
- b) la fornitura al revisore di tutte le informazioni pertinenti come concordato nei termini dell'incarico di revisione;***
- c) la registrazione di tutte le operazioni che dovevano essere registrate in bilancio;***
- d) se necessario, la conferma di specifiche asserzioni (altrimenti usualmente verbali) contenute nei bilanci, a supporto di altri elementi probativi;***
- e) l'attestazione che gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non sono da loro ritenuti significativi per il bilancio nel suo complesso.***



# LA LETTERA DI ATTESTAZIONE

## PUNTI DI ATTENZIONE

*Se la direzione non fornisce una o più delle attestazioni scritte richieste, il revisore deve:*

*a) discutere la questione con la direzione;*

*b) effettuare una nuova valutazione dell'integrità della direzione e valutare l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) ottenute e degli elementi probativi raccolti in generale;*

*c) intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione.*

*In particolare, qualora il revisore concluda che sussistono sufficienti **DUBBI SULL'INTEGRITÀ DELLA DIREZIONE** tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte o la direzione non fornisca le attestazioni scritte, il revisore deve dichiarare **L'IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO** sul bilancio.*

*Le attestazioni scritte **NON POSSONO ESSERE USATE QUALE SOSTITUTO DI ALTRE PROCEDURE** di revisione o quale **UNICA EVIDENZA DI UN SIGNIFICATIVO ASPETTO DELLA REVISIONE.***

# COME REDIGERE LA LETTERA DI ATTESTAZIONE?

## TRE PRINCIPALI FACSIMILI

*Allegato ISA 580*

*Molto sintetico  
(3 pagine)*

*Allegato GEN 9.0  
volume CNDCEC*

*Molto simile ad Assirevi  
ma con parti eliminate  
(7 pagine)*

*Documento Assirevi 230*

*Utilizzato dalle società di  
revisione  
(9 pagine)*



**IL GIUDIZIO SUL BILANCIO.  
LA RELAZIONE DEL REVISORE**

# LA RELAZIONE DEL REVISORE

## STRUTTURA E CONTENUTO STANDARD

<b>Struttura</b>	<i>Titolo</i> <i>Destinatario</i> <i>Giudizio del revisore</i> <i>Elementi alla base del giudizio</i> <i>Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio</i> <i>Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio</i> <i>Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lett. e), D.Lgs. 39/2010</i> <i>Nome del responsabile dell'incarico</i> <i>Firma del revisore</i> <i>Sede del revisore</i> <i>Data</i>
<b>Esempi</b>	<i>ISA Italia 700 – 705 - 706</i>
<b>Eventuali</b>	<i>Richiami di informativa</i> <i>Altri aspetti</i>

# RELAZIONE REVISORE

*ISA Italia 700*

*RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39*

*Agli azionisti della ABC SpA*

*RELAZIONE SULLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO*

**GIUDIZIO**

*[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società) costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.*

*A [mio][nostro] giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.*

**SEGUE**

# RELAZIONE REVISORE

## *ISA Italia 700*

### ***ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO***

*[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio della presente relazione. [Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio.*

*[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio.*

**SEGUE**

# RELAZIONE REVISORE

## ISA Italia 700

### **RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI E DEL COLLEGIO SINDACALE PER IL BILANCIO D'ESERCIZIO**

*Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. **Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte. Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società.***

SEGUE

# RELAZIONE REVISORE

## **ISA Italia 700**

**RESPONSABILITÀ [DEL REVISORE][DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE] PER LA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO**

***I [miei][nostri] obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il [mio][nostro] giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.***

**SEGUE**



# RELAZIONE REVISORE

## **ISA Italia 700**

***Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), [ho esercitato][abbiamo esercitato] il giudizio professionale e [ho mantenuto][abbiamo mantenuto] lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:***

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;***
- [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi;***
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;***

**SEGUE**

# RELAZIONE REVISORE

## *ISA Italia 700*

*[ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze **e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;***

*[ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;*

**SEGUE**

# RELAZIONE REVISORE

## ISA Italia 700

- *[sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di **un'incertezza significativa**, [sono tenuto][siamo tenuti] a **richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio**, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le[mie][nostre] conclusioni sono basate sugli **elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione**. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;*

SEGUE

# RELAZIONE REVISORE

## **ISA Italia 700**

- *[ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.*

*[Ho comunicato][Abbiamo comunicato] ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, **la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate** nel corso della revisione contabile.*

**SEGUE**

# RELAZIONE REVISORE

## **ISA Italia 720B**

### **RELAZIONE SU ALTRE DISPOSIZIONI DI LEGGE E REGOLAMENTARI**

*Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], incluse la loro coerenza con il relativo bilancio [d'esercizio][consolidato] e la loro conformità alle norme di legge.*

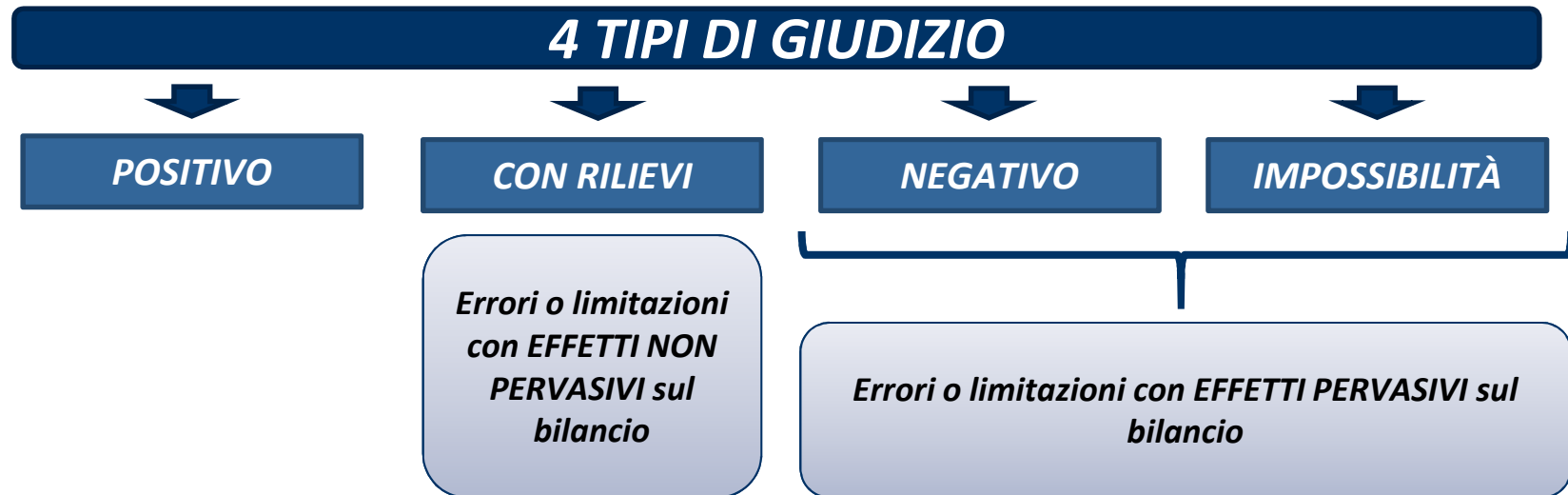
*[Ho] [Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sulla conformità delle stesse alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.*

*A [mio][nostro] giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] ed è **redatta in conformità alle norme di legge.***

*Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, **rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non [ho][abbiamo] nulla da riportare.***

*[Nome, Cognome e Firma del revisore, Sede del revisore, Data]*

# LE TIPOLOGIE DI GIUDIZIO



# COSA SONO I RILIEVI?

## LIMITAZIONI ALLA PROCEDURE DI REVISIONE

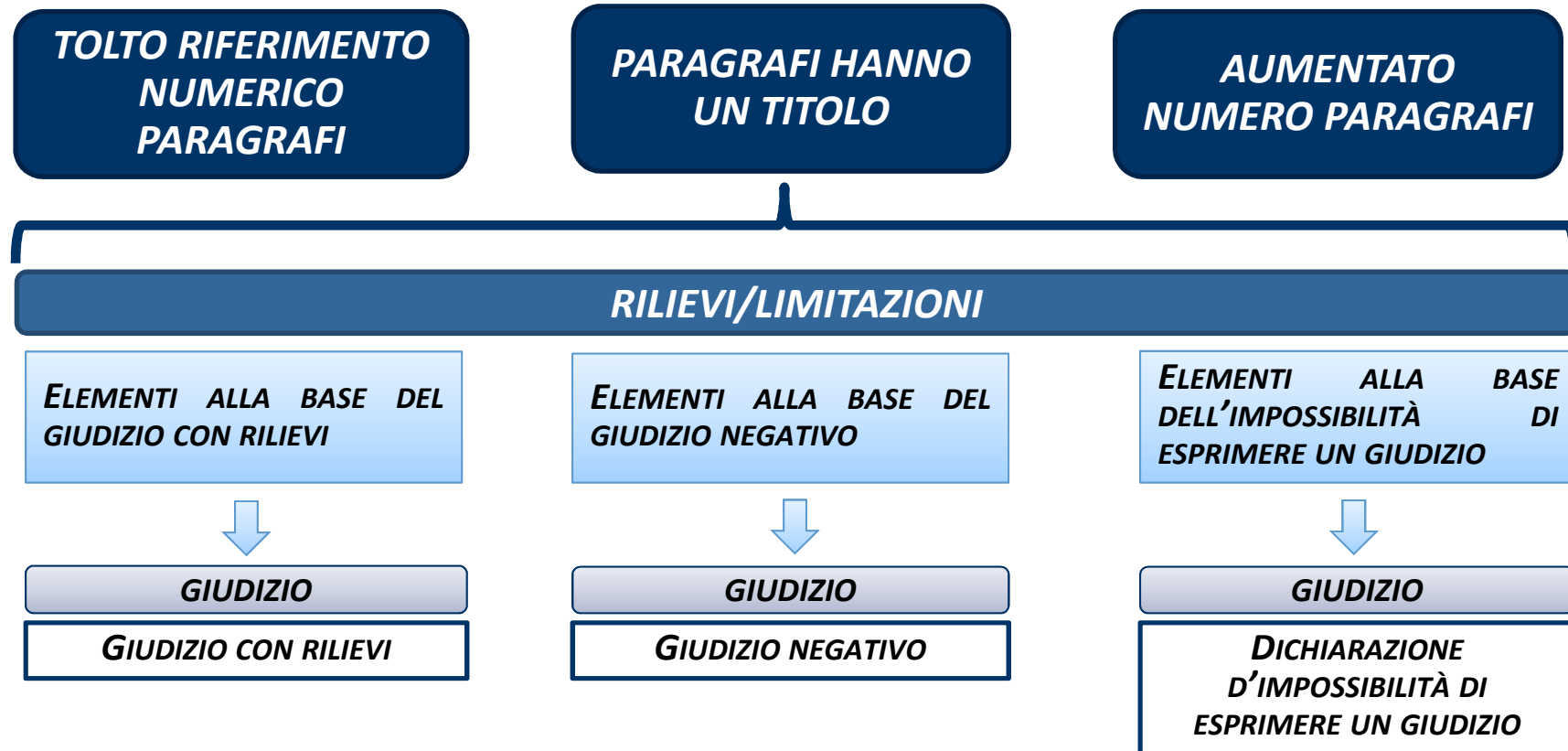
*ESEMPI: indisponibilità dei bilanci di società partecipate, diniego da parte della società all'invio a terzi di richieste di conferma, diniego al rilascio della lettera di attestazione, impossibilità di assistere alle operazioni inventariali delle rimanenze, etc.*

## DEVIAZIONI DA NORME DI LEGGE E/O PRINCIPI CONTABILI

*ESEMPI: mancata svalutazione di titoli e partecipazioni, rimanenze non svalutate quando il valore di mercato è inferiore al costo, mancata svalutazione di rimanenze obsolete o di lento rigiro, crediti non recuperabili non svalutati, mancato rispetto del principio di competenza, informazioni obbligatorie in nota integrativa carenti, etc.*

**VALE SEMPRE IL CONCETTO DELLA SIGNIFICATIVITÀ**

# MODIFICHE PRINCIPIO 700 STRUTTURA RELAZIONE





# COME RIPORTARE I RILIEVI IN RELAZIONE?

**VANNO COLLOCATI OBBLIGATORIAMENTE SUBITO DOPO GIUDIZIO**

**TIPO DI GIUDIZIO DIPENDE DALLA SIGNIFICATIVITÀ RILIEVO**

**L'ATTENDIBILITÀ COMPLESSIVA DEL BILANCIO È COMPROMESSA?**

**NO**

**POSITIVO CON  
RILIEVI**

**SI**

**NEGATIVO**

**0**

**IMPOSSIBILITÀ**

# ESEMPIO DI RILIEVO PER DEVIAZIONE PRINCIPI

## ***Elementi alla base del giudizio con rilievi***

*La Società non ha adeguato i crediti commerciali, iscritti nell'attivo circolante, al presunto valore di realizzo, come richiesto dalle norme di legge ed i principi contabili. Conseguentemente i crediti commerciali sono sopravvalutati per Euro ....., mentre il patrimonio netto ed il risultato d'esercizio sono rispettivamente sopravvalutati per Euro ..... ed Euro ..... al netto di effetti fiscali.*

## **OBBLIGATORI EFFETTI SU VOCE, RISULTATO E PATRIMONIO AL NETTO EFFETTI FISCALI**

### **POSITIVO CON RILIEVI**

#### ***Giudizio con rilievi***

*A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto indicato al paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta*

### **NEGATIVO**

#### ***Giudizio negativo***

*A mio giudizio, a causa della significatività degli effetti sul bilancio d'esercizio dei rilievi esposti al paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo", il bilancio d'esercizio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta*

# ESEMPIO DI RILIEVO PER LIMITAZIONI

## ***Elementi alla base del giudizio con rilievi***

*Non ho potuto esaminare il bilancio chiuso al ... della controllata XX, la cui partecipazione è iscritta in bilancio al costo, per Euro ..., poiché non è ancora stato predisposto, né mi sono stati forniti altri elementi per accertare l'assenza di perdite permanenti di valore e, conseguentemente, la corretta valutazione della partecipazione.*

## **POSITIVO CON RILIEVI**

*A mio giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio d'esercizio fornisce...*

## **IMPOSSIBILITÀ**

*A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non sono stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio. Pertanto non esprimo un giudizio sul bilancio d'esercizio...*

# **RICHIAMI DI INFORMATIVA**

***DOVE VANNO COLLOCATI IN RELAZIONE?***

***DOPO  
PARAGRAFO DEL GIUDIZIO***

***PRIMA  
PARAGRAFO RESPONSABILITÀ  
AMMINISTRATORI***

# RICHIAMI DI INFORMATIVA

***COSA SONO E COSA SERVONO?***

*Evidenziare informazioni **già presenti** nel bilancio o nella relazione sulla gestione in modo che questi aspetti, che il revisore ritiene **significativi e correttamente rappresentati** in bilancio, siano **enfaticizzati** agli occhi del lettore terzo*

# **RICHIAMI DI INFORMATIVA**

## ***COSA NON SI PUÒ FARE?***

***ESPORRE PROPRIE  
CONSIDERAZIONI E  
COMMENTI***

***SEGNALARE RILIEVI***

***INTEGRARE ASPETTI  
DELL'INFORMATIVA  
RITENUTI CARENTI***

# CONTINUITÀ AZIENDALE – EFFETTI SUL GIUDIZIO

**QUALI LE  
POSSIBILI  
CONCLUSIONI?**

1

*CONCORDA CON GLI AMMINISTRATORI*

2

*NON OTTIENE SUFFICIENTI ELEMENTI PROBATIVI PER  
CONCORDARE CON GLI AMMINISTRATORI*

3

*NON CONCORDA CON GLI AMMINISTRATORI*

**TIPI DI  
GIUDIZIO?**

1

*POSITIVO CON EVENTUALE RICHIAMO DI INFORMATIVA*

2

*CON RILIEVI O IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO*

3

*GIUDIZIO NEGATIVO*

# CONTINUITÀ AZIENDALE – EFFETTI SUL GIUDIZIO

**PRESENZA DI  
INCERTEZZE  
SIGNIFICATIVE**

**POSITIVO CON RICHIAMO DI INFORMATIVA O IMPOSSIBILITÀ DI  
ESPRIMERE UN GIUDIZIO**

**UNICO CASO IN CUI IL RICHIAMO DI  
INFORMATIVA ESPRIME DI PER SÉ  
LA PRESENZA DI UNA INCERTEZZA.  
PER I PRINCIPI È IL CASO NORMALE.**

**PER I PRINCIPI L'IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE  
UN GIUDIZIO È POSSIBILE SOLO IN PRESENZA  
DI MOLTEPLICI E SIGNIFICATIVE INCERTEZZE;  
CASO CHE VIENE DEFINITO MOLTO RARO  
DAGLI STESSI PRINCIPI**



# I GIUDIZI SULLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

## SA 720B - TRE GIUDIZI

### COERENZA

*Esempio: DIFFERENZE O CONTRADDIZIONI con dati, importi o commenti FORNITI IN BILANCIO*

### CONFORMITÀ LEGGI

*ASSENZA di informazioni RICHIESTE DALLE NORME DI LEGGE*

### PUNTO PIÙ CRITICO

### ERRORI SIGNIFICATIVI

*Presenza di INFORMAZIONI formulate IN MODO CONTRADDITTORIO E/O NON CONCORDANTE rispetto alle CONOSCENZE E ALLA COMPrensione DELL'IMPRESA E DEL RELATIVO CONTESTO già ACQUISITE nel corso del LAVORO DI REVISIONE DEL BILANCIO*

## PER ESPRESSA PREVISIONE SA 720B

*«il giudizio sulla **coerenza e sulla conformità** non rappresenta un giudizio sulla rappresentazione **veritiera e corretta** della relazione sulla gestione ...» e «la **dichiarazione sugli eventuali errori significativi** formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile del bilancio **non costituisce l'espressione di un giudizio professionale e non è pertanto destinata a fornire alcuna forma di assurance**».*

# EFFETTI SUI GIUDIZI SULLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

*Se il giudizio è **NEGATIVO** o **IMPOSSIBILITÀ** di emettere un giudizio risultano influenzati anche i giudizi sulla relazione sulla gestione*

## **NEGATIVO**

*... A causa della significatività delle deviazioni dalle norme che disciplinano i criteri di redazione del bilancio, come indicato al paragrafo Elementi... non sono in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza ...*

## **IMPOSSIBILITÀ**

*... A causa della dichiarata impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio, per le ragioni indicate al paragrafo Elementi... non sono in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza ...*

## **SE INVECE IL GIUDIZIO È CON RILIEVI; TRE CASI:**

### **DEVIAZIONE/LIMITAZIONE**

*...Formula standard se il rilievo non influenza la coerenza etc.*

### **DEVIAZIONE**

*...A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto indicato al paragrafo ... la relazione ... è coerente etc.*

### **LIMITAZIONE**

*...A mio giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto indicato al paragrafo..., la relazione ... è coerente etc.*



**RELAZIONE DI REVISIONE:  
CASI PARTICOLARI**

# CONTRIBUTO ASSIREVI

**DOCUMENTO DI RICERCA 215 – MARZO 2018**



**«LA RELAZIONE DI REVISIONE SUL BILANCIO: LINEE GUIDA PER CASI PARTICOLARI»**



**«Scopo del presente Documento di Ricerca è quello di fornire alcuni Modelli di relazione relativi a specifici incarichi di revisione contabile del bilancio nonché suggerire alcuni esempi, relativi ai paragrafi “Altri aspetti” e alla sezione “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari”, non trattati nella parte “Linee guida ed altro materiale esplicativo” degli Isa Italia»**

# INDICAZIONI PER REVISORE NON EIP

## *TRE PRINCIPALI ASPETTI DI INTERESSE GENERALE*

*REVISIONE  
VOLONTARIA*

*SOCIETÀ IN  
LIQUIDAZIONE*

*MICROIMPRESE*

# REVISIONE VOLONTARIA

## DEFINIZIONE

*Qualsiasi incarico diverso dalla  
revisione legale D.Lgs. 39/10*

## INDICAZIONI

- 1. Titolo relazione (tolta indicazione alla legge)*
- 2. Tolto titolo relazione sul bilancio*
- 3. Verifiche periodiche (non da effettuare)*
- 4. Verifiche sulla relazione sulla gestione (non da effettuare)*

# REVISIONE VOLONTARIA

## **RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE**

**Omettere il titolo RELAZIONE SUL BILANCIO [D'ESERCIZIO][CONSOLIDATO]**

**Dopo paragrafo «Elementi alla base del giudizio» inserire:**

### **ALTRI ASPETTI**

**La presente relazione non è emessa ai sensi di legge, stante il fatto che, nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20xx, la revisione legale ex art. 2409-bis [nel caso di S.r.l. - ex art. 2477] del Codice Civile è stata svolta da altro soggetto, diverso dallo scrivente. [In alternativa: La presente relazione non è emessa ai sensi di legge, stante il fatto che la (ragione sociale), nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20xx, non era obbligata alla revisione legale ex art. 2477 del Codice Civile]”.**

# SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE

**RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39**

***Agli azionisti della ABC SpA***

***Relazione sulla revisione contabile del bilancio intermedio di liquidazione***

***Giudizio***

*Abbiamo svolto la revisione contabile del **bilancio intermedio di liquidazione** della ABC S.p.A. in liquidazione ... A mio giudizio, **il bilancio intermedio (finale) di liquidazione...***

***Richiamo d'informativa***

*Richiamo l'attenzione sulla nota X, contenuta nella nota integrativa, che illustra i criteri adottati nella redazione del bilancio intermedio di liquidazione, che indica che per effetto dello stato di liquidazione è venuto meno il presupposto della continuità aziendale su cui si basano alcuni principi di redazione dello stesso ed esistono obiettive incertezze in relazione alla realizzazione dell'attivo, all'insorgenza di eventuali altri oneri di liquidazione ed al verificarsi di eventuali sopravvenienze. Il mio giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.*

**SEGUE**



# SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE

## **Altri aspetti**

*[Il liquidatore della Società ha allegato al bilancio intermedio di liquidazione il verbale delle consegne al liquidatore, la situazione dei conti al [data] e il rendiconto degli amministratori sulla loro gestione relativo al periodo [periodo] in conformità a quanto previsto dall'art. 2490 del Codice Civile. Il liquidatore ha inoltre allegato al bilancio intermedio di liquidazione il bilancio iniziale di liquidazione. Non ci è richiesto di esprimere, e pertanto non esprimo, alcun giudizio professionale su tali documenti.] La revisione contabile non consente di escludere che il liquidatore possa richiedere agli azionisti di effettuare [proporzionalmente i versamenti ancora dovuti per il pagamento dei debiti sociali ai sensi dell'art. 2491 del Codice Civile oppure di effettuare] ulteriori versamenti per il pagamento dei debiti sociali. Tale accertamento costituisce potere esclusivo del liquidatore e pertanto l'incarico conferitomi esula da tale valutazione.*

**SEGUE**

# SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE

## ***Responsabilità del liquidatore e del collegio sindacale per il bilancio intermedio di liquidazione***

*Il liquidatore è responsabile per la redazione del bilancio intermedio di liquidazione che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dallo stesso ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società.*

**SEGUE**

# SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE

## ***Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio intermedio di liquidazione***

*I miei obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio intermedio di liquidazione...*

***[Omettere intero paragrafo «Sono giunto ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale...»]***

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

***Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10***

*Il liquidatore della ABC S.p.A. in liquidazione è responsabile per la predisposizione della relazione sulla gestione della Società al [gg][mm][aa], inclusa la sua coerenza con il relativo bilancio intermedio di liquidazione e la sua conformità alle norme di legge...*

**SEGUE**

# MICROIMPRESE

## **RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39**

*Agli azionisti della ABC*

### **Giudizio**

*Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della ABC (la "Società") redatto ai sensi dell'articolo 2435-ter cod. civ., costituito dallo stato patrimoniale al gg/mm/aa e dal conto economico per l'esercizio chiuso a tale data.*

*A mio giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al gg/mm/aa e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.*

# ALTRI CASI PARTICOLARI

## INDICAZIONI NEL PARAGRAFO «ALTRI ASPETTI»

### **BILANCIO PRECEDENTE NON REVISIONATO**

#### **Altri aspetti**

Il bilancio della ABC per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1] non è stato sottoposto a revisione contabile.

### **SOCIETÀ SOTTOPOSTA A DIREZIONE E COORDINAMENTO**

#### **Altri aspetti**

La Società, come richiesto dalla legge, ha inserito nelle note illustrative [in nota integrativa] i dati essenziali dell'ultimo bilancio della società che esercita su di essa l'attività di direzione e coordinamento. Il giudizio sul bilancio di (ragione sociale) non si estende a tali dati.

### **GIUDIZIO BILANCIO PRECEDENTE DI ALTRO REVISORE NON POSITIVO**

#### **Altri aspetti**

Il bilancio della ABC per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1] è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, in data xx ha espresso un giudizio con rilievi su tale bilancio a causa (esempio: della mancata svalutazione della partecipazione XYZ).



# **LA RELAZIONE DEL SINDACO**

# LA RELAZIONE DEL SINDACO

## STRUTTURA E CONTENUTO LIBERO



<b>Struttura consigliata</b>	<i>Titolo Destinatario Riferire sui risultati dell'esercizio sociale Riferire sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri Presentare osservazioni e proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione Firma dei sindaci Sede della società Data</i>
<b>Esempi</b>	<i>Documento «La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti» - marzo 2019; La relazione del collegio sindacale nel documento «Verbali e procedure del collegio sindacale»</i>

# FIRMA DELLA RELAZIONE DEL COLLEGIO

## CONSENSO UNANIME

- *basta la FIRMA DEL PRESIDENTE con indicazione che i componenti sono tutti d'accordo sul contenuto della relazione*  
o
- *firma di TUTTI E TRE i sindaci*

## SINDACO DISSENZIENTE

- *NON PUÒ FARE SUA RELAZIONE ma può riferire all'assemblea i motivi del dissenso*
- *Se gli altri scrivono in relazione l'esistenza del dissenso e il DISSENZIENTE CONCORDA CON LA SPIEGAZIONE DEL DISSENSO IN RELAZIONE la relazione è firmata da TUTTI E TRE i sindaci*
- *Se NON CONCORDA CON LE MOTIVAZIONI RIPORTATE in relazione NON FIRMA relazione e di tale aspetto viene data evidenza in relazione*



# RELAZIONE UNITARIA

*QUARTA EDIZIONE – MARZO 2019*



*LA RELAZIONE UNITARIA DI CONTROLLO SOCIETARIO DEL COLLEGIO  
SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI*

# LE NOVITÀ E LE CONFERME DEL DOCUMENTO

## NOVITÀ

- 1. Facsimile relazione parte vigilanza più sintetico con ritorno a schema più simile a documento IRDCEC n.20 giugno 2013*

## CONFERME

- 1. Relazione del revisore è STANDARD e sua applicazione nel formato standard è obbligatoria*
- 2. Relazione collegio è libera. Lo standard proposto è solo un suggerimento ma non è vincolante*
- 3. Luogo di emissione della relazione (studio presidente del collegio)?*
- 4. Necessità di modificare paragrafo esortazione ad approvazione sulla base delle risultanze dell'attività di revisione legale dei conti*
- 5. Il collegio nella sua interezza è «revisore» quindi non si modifica il titolo della parte relativa alla revisione: «Relazione del revisore indipendente ....»*
- 6. Indicazioni su come e dove rappresentare il dissenso del sindaco dissenziente*

# MODIFICHE PARAGRAFO ESORTAZIONE

## GIUDIZIO CON MODIFICA PER:

1. rilievi **PER DEVIAZIONI** dalle norme di legge o dai principi contabili;
2. rilievi per **LIMITAZIONI**, a seguito di circostanze **OGGETTIVE**;
3. aver dichiarato l'**IMPOSSIBILITÀ** di espressione del giudizio per limitazioni di effetto pervasivo, a seguito di circostanze **OGGETTIVE**, o per gravi incertezze.

*Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, invitiamo l'assemblea **A CONSIDERARE** gli (i possibili) effetti del giudizio formulato nella sezione A della presente relazione e a **PRENDERE** gli eventuali **PROVVEDIMENTI** conseguenti, prima di approvare il bilancio*

## GIUDIZIO CON MODIFICA PER:

1. rilievi per **LIMITAZIONI IMPUTABILI** alla volontà della **DIREZIONE**;
2. rilievi per deviazioni di effetto pervasivo, che hanno portato al **GIUDIZIO NEGATIVO**;
3. aver dichiarato l'**IMPOSSIBILITÀ** di espressione dal giudizio per limitazioni di effetto pervasivo, **IMPUTABILI** alla volontà della **DIREZIONE**.

*Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, a causa delle motivazioni e del contenuto del giudizio da noi formulato nella sezione A della presente relazione, invitiamo l'assemblea a **NON APPROVARE IL BILANCIO***

# SINDACO DISSENZIENTE

***SOLO PARTE VIGILANZA***



***NESSUNA NOVITÀ RISPETTO A  
QUANTO GIÀ SUGGERITO IN  
PRECEDENZA***

***ANCHE O SOLO PARTE REVISIONE***



***NECESSITÀ DI INSERIRE INDICAZIONI  
ANCHE NELLA PARTE REVISIONE***

# DISSENSO SU PARTE REVISIONE


## GIUDIZIO POSITIVO



### **SEZIONE A**

#### *Altri aspetti*

*Il sindaco effettivo (o il presidente) Nome e Cognome dissente dal contenuto della presente sezione della relazione unitaria. Le motivazioni e gli effetti (i possibili effetti) di tale dissenso sono indicati nella sezione B3 della presente relazione.*



### **SEZIONE B3**

#### *(Indicare le motivazioni del dissenso)*

*Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, nonché il dissenso del sindaco Nome e Cognome, come sopra motivato, invitiamo l'assemblea ad approvare il bilancio ..., così come redatto dagli amministratori, dopo aver considerato tale dissenso e le sue motivazioni ed aver preso gli eventuali provvedimenti conseguenti.*

# DISSENSO SU PARTE REVISIONE


## GIUDIZIO CON RILIEVI



### SEZIONE A

#### *Altri aspetti*

*Il sindaco effettivo (o il presidente) Nome e Cognome dissente dal contenuto della presente sezione della relazione unitaria. Le motivazioni e gli effetti (i possibili effetti) di tale dissenso sono indicati nella sezione B3 della presente relazione.*



### SEZIONE B3

#### *(Indicare le motivazioni del dissenso)*

*Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, invitiamo l'assemblea a considerare gli (i possibili) effetti del giudizio formulato nella sezione A della presente relazione, nonché il dissenso, come sopra motivato, del sindaco Nome e Cognome circa il contenuto della sezione A della presente relazione ed a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti prima di approvare il bilancio ..., così come redatto dagli amministratori.*

# DISSENSO SU PARTE REVISIONE


## GIUDIZIO NEGATIVO



### SEZIONE A

#### *Altri aspetti*

*Il sindaco effettivo (o il presidente) Nome e Cognome dissente dal contenuto della presente sezione della relazione unitaria. Le motivazioni e gli effetti (i possibili effetti) di tale dissenso sono indicati nella sezione B3 della presente relazione.*



### SEZIONE B3

#### *(Indicare le motivazioni del dissenso)*

*Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, a causa delle motivazioni e del contenuto del giudizio da noi formulato nella sezione A della presente relazione, invitiamo l'assemblea a non approvare il bilancio..., così come redatto dagli amministratori, dopo aver comunque considerato il dissenso, come sopra motivato, del sindaco Nome e Cognome, circa il contenuto della sezione A della presente relazione e le sue implicazioni sulla approvazione o meno del bilancio.*