

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

DOCUMENTO DI CONSULTAZIONE

Gennaio 2018

I contributi dovranno essere inviati al seguente indirizzo e-mail:

consultazione@commercialisti.it entro il 2 febbraio 2018

**A CURA DEL GRUPPO DI LAVORO
DEL CNDCEC SFIDA QUALITÀ**

CONSIGLIERE DELEGATO: Raffaele Marcello

CONSIGLIERE CODELEGATO Antonio Borrelli

COORDINATORE DEL GRUPPO Raffaele D'Alessio

COMPONENTI
Valerio Antonelli
Ermando Bozza
Paola D'Angelo
Alessandro Gigliarano
Edoardo Orlandoni
Franco Raddi

RICERCATORI
Cristina Bauco
Alessandra Pagani
Laura Pedicini
Matteo Pozzoli

INDICE

1. COME USARE IL VOLUME	4
2. FONTI NORMATIVE E RELATIVA EVOLUZIONE	7
3. QUADRO CONCETTUALE DELLA REVISIONE LEGALE	12
4. PROCESSO DI REVISIONE	26
5. ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO DELL'INCARICO	29
6. INDIPENDENZA E OBIETTIVITÀ	51
7. LETTERA DI INCARICO	65
8. LA DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE	71
9. STRATEGIA GENERALE DELLA REVISIONE	89
10. SIGNIFICATIVITÀ	98
11. ELEMENTI PROBATIVI E PROCEDURE DELLA REVISIONE	110
12. IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO	126
13. INDIVIDUAZIONE E VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO	144
14. VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO E DI SINGOLA ASSERZIONE	157
15. RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE	162
16. IL CAMPIONAMENTO	166
17. PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA	179
18. CONFERME ESTERNE	192
19. REVISIONE DELLE STIME CONTABILI	205
20. PARTI CORRELATE	233
21. SALDI DI APERTURA	247
22. LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE	254
23. EVENTI SUCCESSIVI	257
24. CONTINUITÀ AZIENDALE	263
25. LA CONCLUSIONE DEL LAVORO E LA VALUTAZIONE DEGLI ERRORI	273
26. LA RELAZIONE DI REVISIONE	283
27. CONTROLLO DELLA QUALITÀ DEL LAVORO DI REVISIONE CONTABILE	307

1. COME USARE IL VOLUME

1.1. Obiettivi

Lo scopo del presente volume è fornire una metodologia condivisa e comune ai revisori e ai membri del collegio sindacale incaricati della revisione legale dei conti.

Il volume offre una serie di prescrizioni – derivanti dal sistema dei principi internazionali di revisione ISA Italia – alla quale il revisore si deve attenere.

Il volume offre, inoltre, espedienti pratici, casi ed esempi utili per l'applicazione dei principi e delle procedure di revisione. Tali espedienti, casi ed esempi hanno valenza indicativa e non prescrittiva.

Il volume sostituisce integralmente il documento “*L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori*” del 2015 che deve, dunque, ritenersi superato per le revisioni a partire dal 1° gennaio 2018.

1.2. Presupposti

La lettura del testo presuppone:

- la conoscenza del D.Lgs. 39/2010, così come modificato dal D.Lgs. 135/2016, e dei decreti ministeriali vigenti (reperibili nell'apposita sezione del sito *web* del MEF);
- la conoscenza e la comprensione dei principi internazionali di revisione, della serie ISA Italia, vigenti a seguito della Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 23 dicembre 2014, del 15 giugno 2017, del 31 luglio 2017 e del 12 gennaio 2018;
- la conoscenza e la comprensione dei principi nazionali di revisione SA Italia 250B e SA Italia 720B;
- la conoscenza, quando opportuna, della disciplina e delle norme professionali in tema di collegio sindacale.

1.3. Riproduzione del testo

Il presente testo è di proprietà esclusiva del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. La sua divulgazione presso tutti gli iscritti è permessa e incoraggiata. Il testo è liberamente consultabile presso il sito *internet* del CNDCEC. Lo sfruttamento commerciale del presente testo, della metodologia in essa proposta, delle carte di lavoro o di singole sezioni, figure e tavole sinottiche non è consentito. Il CNDCEC potrà mettere a disposizione di terzi i diritti di sfruttamento secondo le norme di legge e le procedure che saranno stabilite dallo stesso.

1.4. Contenuto e struttura dei capitoli

Ogni Capitolo del volume contiene parti di testo a definizione, spiegazione, commento, integrazione, dei contenuti presenti.

Sono previsti, inoltre, una serie di oggetti testuali che ne costituiscono parte integrante.

Ogni Capitolo si apre con il seguente oggetto che elenca i principali temi trattati nel Capitolo e i corrispondenti ISA Italia di riferimento.

Temi trattati	ISA Italia di riferimento

Quando si fa riferimento a una specifica definizione o prescrizione contenute in un principio internazionale di revisione si farà uso del seguente oggetto nel quale sarà riportato il riferimento esatto e il corrispondente testo. Il lettore potrà consultare il documento originale e ampliare i contenuti della propria lettura.

Cosa dicono gli ISA Italia	

Per tenere conto delle molte specificità derivanti dall'esercizio della funzione di revisione legale da parte del collegio sindacale si includerà nel testo un oggetto come segue. In esso si evidenziano gli adattamenti o le specifiche prescrizioni applicabili al collegio sindacale incaricato della revisione legale. Quanto incluso in tali oggetti fornisce informazioni o prescrizioni esclusivamente in merito a quanto si riferisce all'ambito della revisione legale e non alle funzioni specifiche del collegio sindacale in quanto incaricato della vigilanza ai sensi del codice civile. Quanto verrà indicato per il collegio sindacale troverà applicazione, nei limiti della compatibilità, anche nei casi in cui sia il sindaco unico ad effettuare la revisione legale della s.r.l.

Cosa cambia per il collegio sindacale	

Nel seguente oggetto si suggeriscono modalità operative e soluzioni pratiche per i problemi di applicazione dei principi internazionali di revisione al sindaco-revisore.

Suggerimenti operativi	

Infine, tale oggetto propone, tra l'altro, algoritmi, soluzioni operative e carte di lavoro stilizzate.

Caso applicativo -	

1.5. Abbreviazioni

Nel testo, per brevità, si fa largo uso di una serie di termini, sigle e di acronimi di seguito riepilogati.

“ISA Italia” – Principi internazionali di revisione della serie ISA Italia, emanati con Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 23 dicembre 2014, 15 giugno 2017, 31 luglio 2017 e 12 gennaio 2018.

“MEF” – Ministero dell’Economia e delle Finanze.

“MUS” – *Monetary Unit Sampling*, campionamento monetario.

“revisore” – Il soggetto incaricato della revisione legale: revisore esterno, sindaco unico incaricato della revisione legale, collegio sindacale incaricato della revisione legale (nonché società di revisione, di cui la presente guida non si occupa).

IFAC GUIDE o GUIDA IFAC - È da intendersi la “Guida all’utilizzo dei principi di revisione internazionali nella revisione contabile delle piccole e medie imprese”, Terza edizione, 2012.

Interim (o fase *interim*) – Frazione temporale dell’incarico di revisione compresa tra la decisione di accettazione/mantenimento dell’incarico stesso e la data di riferimento del bilancio.

Final (o fase *final*) – Frazione temporale dell’incarico di revisione compresa tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione.

1.6. Carte di lavoro

L’utilizzo delle carte di lavoro, collegate al presente volume, aiuta il revisore a esercitare il proprio spirito critico nell’analizzare l’impresa, nell’individuare i rischi che possono causare errori nel bilancio e ad assumere un atteggiamento di scetticismo professionale nello svolgimento della propria attività. Le carte di lavoro presentate non devono essere intese come schemi rigidi suscettibili di utilizzazione acritica. È, quindi, necessario che il revisore proceda, in relazione alle proprie esigenze, all’ampliamento mirato, alla riduzione o al raggruppamento. All’interno del presente documento i modelli di carte di lavoro proposti sono preceduti dal simbolo [®].

2. FONTI NORMATIVE E RELATIVA EVOLUZIONE

2.1. L'evoluzione normativa in merito all'applicazione dei principi di revisione

Con l'entrata in vigore, in data 7 aprile 2010, del Decreto Legislativo n. 39 del 27 gennaio 2010, i principi di revisione internazionali diventano parte integrante della legislazione italiana in tema di revisione legale dei conti. Infatti, con l'art. 11, comma 1, del D.Lgs. 39/2010 (nella versione precedente alle modifiche introdotte con il D.Lgs. 135/2016), il legislatore nazionale dichiara esplicitamente che la revisione legale deve essere svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione Europea ai sensi dell'art. 26, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/43/CE (tale richiamo esplicito ai principi di revisione di matrice internazionale è mantenuto anche nelle versione aggiornata del D.Lgs. 39/2010, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 135/2016).

Ai sensi della direttiva 2006/43/CE, i principi di revisione introdotti nella legislazione nazionale sono i principi di revisione internazionali approvati e pubblicati nella Gazzetta Ufficiale della Unione Europea secondo la procedura descritta dal comma 3 dell'art. 26 della stessa direttiva. Fino all'adozione di tali principi da parte della Commissione Europea, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati, tenendo conto dei principi di revisione internazionali, da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'Economia e delle Finanze, sentita la CONSOB.

I principi di revisione, però, esistevano già molto tempo prima della pubblicazione dell'art.11 del D.Lgs. 39/2010: infatti, i primi principi di revisione elaborati nel contesto nazionale sono quelli emanati – a partire dal 1977 – dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (a cui, successivamente, si è affiancato il Consiglio dei Ragionieri), che si caratterizzavano per un contenuto tecnico, sintesi delle prassi internazionali e delle caratteristiche specifiche del contesto nazionale. Tali principi avevano, quindi, matrice nazionale e perseguivano l'obiettivo primario di fornire alcune indicazioni tecniche per i revisori contabili, a seguito della pubblicazione del DPR 136/1975 che prevedeva la revisione obbligatoria per le società quotate.

Successivamente, il D.Lgs. 58/1998 (Legge Draghi) ha modificato profondamente l'attività di controllo contabile per le società quotate e le modalità di redazione della relazione di revisione, nonché la normativa riguardante gli intermediari finanziari. In particolare, con la Legge Draghi si chiariscono quali sono i compiti e le funzioni spettanti al collegio sindacale e quali, invece, di competenza del revisore legale. Tale legge prevedeva che, per tutte le società quotate con sede in Italia, le funzioni di controllo e sorveglianza spettavano ai sindaci, mentre il controllo legale dei conti – finalizzato all'espressione di un giudizio professionale – doveva essere di competenza di una società di revisione.

Nel 2003, la riforma del diritto societario (D.Lgs. 6/2003) ha ampliato il perimetro di riferimento dell'obbligatorietà della revisione legale per le società italiane; la revisione da parte di una società di revisione o di un revisore unico

abilitato diviene, infatti, obbligatoria per la maggior parte delle società di capitali (superamento di definiti parametri dimensionali e/o previsione statutaria).

Per far fronte a tali innovazioni legislative e predisporre un set di principi di revisione aggiornato e coerente con la prassi internazionale, a partire dal 2002, la Commissione Paritetica costituita da CNDC e CNR – tenuto conto dell'ampia diffusione a livello internazionale degli *International Standards of Auditing* (ISA) – decide di avviare la prima traduzione ufficiale dei principi di revisione internazionali.

A livello internazionale, lo IAASB (l'istituto emittente i principi di revisione ISA) ha avviato, nel 2003, il *Clarified Project*, ossia un processo di *redrafting* che ha portato alla pubblicazione, nel 2009, dei principi di revisione ISA *Clarified*.

Parallelamente, il neo costituito Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili procede alla pubblicazione di due principi di revisione di matrice nazionale: il *Principio di revisione CNDCEC PR001. Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio*, e il *Principio di revisione CNDCEC PR002. Modalità di redazione della relazione di controllo contabile ai sensi dell'art. 2409 ter del codice civile* (sostituito nel 2011 con il Principio di revisione 002 (CNDCEC PR 002) *Modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39*).

Quindi, il quadro normativo e regolamentare in tema di revisione legale dei conti si presentava – fino al 2010 – fortemente frammentato in tantissime leggi, decreti e regolamenti che erano stati pubblicati in fasi differenti e, alcune volte, non coordinati tra loro.

Nel dettaglio, i principali riferimenti normativi e regolamentari in vigore erano:

- Libro V, Titolo V, Capo V, Sez. VI-bis, par. 4, ed artt. 2403, 2409-*quinquiesdecies*, 2409-*noviesdecies*, 2477, 2624 e 2635 del codice civile;
- D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 88, "Attuazione della direttiva n. 84/253/CEE relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili";
- Legge 13 maggio 1997, n. 132, "Nuove norme in materia di revisori contabili";
- D.P.R. 6 marzo 1998, n. 99, "Regolamento recante norme concernenti le modalità di esercizio della funzione di revisore contabile";
- D.Lgs. 23 gennaio 2006, n. 28, "Attribuzione all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di competenze sul registro dei revisori contabili, a norma dell'art. 5 della L. 24 febbraio 2005, n. 34";
- Parte IV, Titolo III, Capo II, Sez. VI e Parte V, Titolo I, Capo III ed artt. 4, 8, 9 e 116 del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, "Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, ai sensi degli articoli 8 e 21 della legge 6 febbraio 1996, n. 52";
- Parte III, Titolo VI del Regolamento di attuazione del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (approvato con delibera Consob n. 11971 del 14.5.1999);
- Art. 41 del D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127, "Controllo del bilancio consolidato";
- Artt. 102 e ss. del D.Lgs. 7 settembre 2005, n. 209, "Codice delle assicurazioni private";
- Art. 52 del D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385, "Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia".

Tale quadro normativo e regolamentato veniva riorganizzato e definito con la pubblicazione del D.Lgs. 39/2010 (in attuazione della direttiva 2006/43/CE) che abrogava buona parte dei riferimenti normativi sopra elencati e racchiude in un unico testo la normativa in tema di revisione legale dei conti.

Come anticipato, una delle principali innovazioni contenute nel testo unico sulla revisione legale dei conti è rappresentata dall'adozione dei principi di revisione adottati dalla Commissione Europea ai sensi dell'art. 26, parr. 1-2 della direttiva 2006/43/CE.

Nelle more della pubblicazione e successiva adozione dei principi internazionali ex art. 11 del D.Lgs. 39/2010, la revisione legale doveva essere svolta in conformità ai principi redatti dai sottoscrittori di una apposita convenzione stipulata con il Ministero dell'Economia e delle Finanze e dalla Consob (ex art. 12 del D.Lgs. 39/2010), ossia Assirevi, CNDCEC e INRL. Nel dettaglio, i principi di revisione ISA erano stati tradotti in lingua italiana dal CNDCEC e successivamente integrati con specifici elementi connessi all'impianto normativo e regolamentare italiano, nonché allo specifico contesto economico nazionale: tali integrazioni sono state operate rispettando la *Policy Position* dello IAASB (*"A Guide for National Standard Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find it Necessary to Make Limited Modifications"*, luglio 2006). Tale processo si è concluso con la determina del Ragioniere Generale dello Stato del 23 dicembre 2014 che ha introdotto i principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Nel dettaglio, i principi di revisione internazionali (ISA Italia) sono costituiti da:

- i principi di revisione internazionali (ISA) nella loro versione *Clarified* del 2009, dal principio n. 200 al n. 720;
- i principi di revisione di matrice nazionale (non presenti a livello internazionale) emanati al fine di rispondere alle prescrizioni contenute nell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010. Tali principi sono: il principio di revisione (SA Italia) 250B, *"Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale"* ed il principio di revisione (SA Italia) 720B, *"Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza"*;
- il principio di revisione internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 1, *"Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi"*.

Infine, i principi di revisione internazionali (ISA Italia) comprendono anche un Glossario (Italia) che contiene l'elenco completo dei termini così come definiti all'interno dei principi stessi.

I principi di revisione internazionali (ISA Italia), approvati con la Determina emanata dal Ragioniere Generale dello Stato il 23 dicembre 2014 ed entrati in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal primo gennaio 2015 o successivamente (ad eccezione del principio di revisione (SA Italia) 250B entrato in vigore il primo gennaio 2015), hanno sostituito *in toto* i precedenti principi di revisione.

Con la Determina del Ragioniere Generale dello Stato prot. n. 129507 del 15 giugno 2017 è stato definito che i revisori legali e le società di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati sono obbligati ad applicare,

con decorrenza per le revisioni dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° luglio 2016 o da date successive, nello svolgimento degli incarichi di revisione disciplinati dagli artt. 9 e ss. del D.Lgs. 39/2010, la nuova versione del principio di revisione (SA Italia) 720B allegata alla sopra richiamata Determina. Tale versione sostituisce la versione adottata con la Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 23 dicembre 2014.

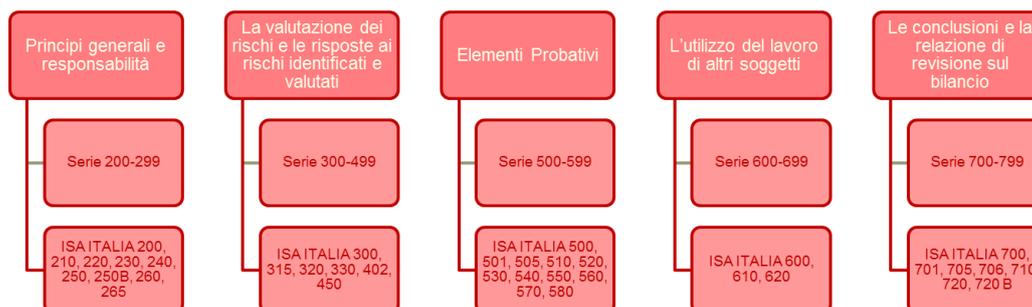
Successivamente con Determina del Ragioniere Generale dello Stato prot. n. 157387 del 31 luglio 2017 sono state adottate le nuove versioni dei principi di revisione ISA Italia 260, (*“Comunicazione con i responsabili delle attività di governance”*), ISA Italia 570 (*“Continuità aziendale”*), ISA Italia 700 (*“Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”*), ISA Italia 705 (*“Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”*), ISA Italia 706 (*“Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente”*), ISA Italia 710 (*“Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo”*), precedute dalle nuove versioni dell’Introduzione ai principi stessi e del Glossario dei termini più utilizzati, nonché il nuovo principio di revisione internazionale ISA Italia 701, applicabile soltanto alle revisioni dei bilanci di EIP, concernente la comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente.

Da ultimo, con Determina del Ragioniere Generale dello Stato prot. n. 4993 del 12 gennaio 2018 sono stati adottati i principi di revisione internazionali ISA Italia di seguito elencati, corredati da una rinnovata Introduzione e da un nuovo Glossario:

- ISA Italia n. 200, *Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)*;
- ISA Italia n. 210, *Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione*;
- ISA Italia n. 220, *Controllo della qualità dell’incarico di revisione contabile del bilancio*;
- ISA Italia n. 230, *La documentazione della revisione contabile*;
- ISA Italia n. 510, *Primi incarichi di revisione contabile - Saldi di apertura*;
- ISA Italia n. 540, *Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa*;
- ISA Italia n. 600, *La revisione del bilancio del gruppo - Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)*.

Il corpus dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) può essere raggruppato all’interno di cinque aree tematiche principali, come riportato nella figura seguente.

FIGURA 2.1 – Aree tematiche dei principi di revisione ISA Italia



Ogni singolo principio di revisione internazionale (ISA Italia) presenta una struttura definita che supporta il revisore e che ne agevola la comprensione dei contenuti. Tale struttura è composta dai seguenti elementi:

1. **Introduzione**
 1. Oggetto
 2. Data di entrata in vigore
2. **Obiettivo**
3. **Definizioni**
4. **Regole**
5. **Linee guida ed altro materiale esplicativo**
6. **Appendici (eventuali).**

All'interno della sezione "*Linee guida ed altro materiale esplicativo*" è possibile rinvenire il paragrafo "*Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori*" che accoglie le indicazioni per l'applicazione dei principi di revisione alle imprese di dimensioni minori.

2.2 Il collegio sindacale (o sindaco unico) incaricato della revisione legale dei conti

Nel contesto italiano, l'attività di revisione legale dei conti può essere svolta oltre che dal revisore/società di revisione anche dal collegio sindacale (o dal sindaco unico).

A tale proposito, è importante ricordare che nel caso da ultimo menzionato il collegio sindacale (o il sindaco unico) deve necessariamente attenersi sia alle regole previste nella disciplina relativa all'attività di vigilanza, sia – per quanto attiene allo svolgimento dell'attività di revisione – alle specifiche previsioni del D.Lgs. 39/2010, comprese le disposizioni relative all'indipendenza e ai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Conseguentemente, nella fattispecie sopra descritta, il collegio sindacale (o il sindaco unico) svolge una duplice funzione:

- vigilanza prevista negli artt. 2403 e ss. c.c. e nelle leggi di settore;
- revisione legale dei conti ai sensi del D.Lgs. 39/2010.

Le due funzioni, pur rimanendo distinte tra loro, devono essere coordinate in modo tale da poter sviluppare importanti sinergie e, conseguentemente, una maggiore efficienza operativa.

3. QUADRO CONCETTUALE DELLA REVISIONE LEGALE

Temati trattati	ISA Italia di riferimento
Obiettivi della revisione	200
Identificazione e valutazione del rischio	315, 240
Risposte al rischio	330
Giudizio sul bilancio	700
Documentazione del lavoro	230

3.1. L'obiettivo della revisione

Lo scopo che il sistema economico attribuisce alla revisione è supportare il processo di comunicazione economico-finanziaria delle imprese e, allo stesso tempo, assicurare l'affidabilità delle informazioni su cui si possono basare le decisioni che il lettore del bilancio deve prendere, assumendo quest'ultimo quale fondamento (unico o prevalente) per tali decisioni. Tale supporto consiste nell'accrescimento del livello di fiducia che gli utilizzatori del bilancio nutrono nei confronti di questo, basandosi sul giudizio espresso dal revisore in merito alla conformità del bilancio al sistema di norme che lo disciplinano.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.3	La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio. Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Nella maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, tale giudizio riguarda il fatto se il bilancio sia presentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento. Una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione e ai principi etici applicabili consente al revisore di formarsi tale giudizio.

Gli elementi costitutivi dell'azione professionale del revisore, quindi, sono:

- il quadro normativo di riferimento (un *corpus* di norme e principi rispetto ai quali confrontare il bilancio oggetto di revisione);
- il sistema di regole e principi che assicurano la più efficace e corretta esecuzione dell'attività di revisione (che deve essere conforme a principi di revisione e regole etiche);
- il giudizio sul bilancio (l'*output* dell'attività di revisione, l'unico conoscibile da parte del lettore del bilancio) basato sul confronto tra bilancio e quadro normativo effettuato facendo ricorso a principi di revisione, premesse date e regole etiche.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 200.5

I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base per il proprio giudizio, una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza. Essa si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello accettabilmente basso. Tuttavia, una ragionevole sicurezza non corrisponde ad un livello di sicurezza assoluto, poiché nella revisione contabile ci sono limiti intrinseci che rendono di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva, la maggior parte degli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue conclusioni e sui quali egli basa il proprio giudizio.

Il sistema di regole e principi che assicurano la più efficace e corretta esecuzione dell'attività di revisione deve rispondere anche a criteri di efficienza, del che anche il lettore del bilancio deve essere al corrente. In altri termini, al revisore non può essere domandato di verificare la totalità dei conti di bilancio, risalendo a tutti i documenti e alle operazioni che ne hanno alimentato le variazioni, con un controllo universale e capillare. Infatti, una simile estensione del lavoro di revisione avrebbe un costo enorme per la singola azienda e, per aggregazioni successive, per l'intero sistema economico (gli economisti direbbero: il costo di agenzia cresce all'infinito). Pertanto, le coordinate del lavoro di revisione – e, quindi, del modo con cui il revisore arriva a formulare il giudizio sul bilancio – devono essere opportunamente circoscritte. L'ISA Italia 200.5, a tale scopo, fa riferimento a:

- l'assenza di errori "significativi";
- la "ragionevole" sicurezza basata sulla "sufficienza" e sulla "appropriatezza" degli elementi probativi;
- la presenza di "limiti intrinseci" alla revisione contabile;
- la natura "persuasiva" e "non conclusiva" degli elementi probativi.

Il primo elemento da considerare è la nozione di errore. Esso, infatti, identifica cosa il revisore va cercando nella sua attività e del quale – nel giudizio sul bilancio – deve dare conto al lettore del bilancio.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 200.13 i)

Errore – Una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi.

Laddove il revisore esprima un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, gli errori comprendono anche quelle rettifiche a importi, classificazioni, presentazioni o informative che, a giudizio del revisore, sono necessarie affinché il bilancio sia rappresentato correttamente in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta.

L'ISA Italia 200 distingue gli errori in ragione della loro origine, del loro impatto sul bilancio e della loro correzione.

In funzione della loro origine, gli errori si distinguono in:

- *errori non intenzionali* (ai quali si può ipotizzare l'applicazione di leggi probabilistiche circa la loro distribuzione, segno ed entità);
- *frodi* (derivanti dalla volontà di un soggetto, tipicamente interno all'azienda, e per i quali non possono valere le leggi della statistica). Le frodi sono ampiamente trattate nell'ISA Italia 240.

In considerazione del loro impatto sul bilancio, gli errori, secondo l'ISA Italia 200 e l'ISA Italia 450, si distinguono in:

- *errori di importo*. Riguardano l'ammontare delle variazioni di conto o della valutazione di fine esercizio assegnata alle rettifiche e/o alle integrazioni. Gli errori di importo potranno essere "in più" (sovrastima del saldo di conto) o "in meno" (sottostima del saldo di conto);
- *errori di classificazione*. Si hanno quando il conto utilizzato per la rilevazione dell'operazione è scorretto (il conto movimentato in conseguenza di una scrittura continuativa o di una scrittura di assestamento è differente da quello corretto secondo il piano dei conti);
- *errori di presentazione*. Si manifestano quando il raccordo tra il saldo di conto e il saldo di bilancio è scorretto (il conto è riepilogato in una voce di bilancio errata);
- *errori di informativa*. Riguardano tutti i dati e le notizie riportati sul bilancio e diversi dai precedenti.

Gli errori individuati dal revisore sono segnalati alla società cliente. Questa può decidere o no di tenerne conto e di procedere alla correzione, rettificando, nel primo caso, i summenzionati errori di importo, classificazione, presentazione, informativa. Pertanto, si distinguono:

- *errori corretti*. Sono stati riscontrati dal revisore, segnalati alla direzione e corretti da questa;
- *errori non corretti*. Sono stati riscontrati dal revisore, segnalati alla direzione e non corretti da questa.

Gli errori sono ampiamente analizzati, classificati e interpretati nell'ISA Italia 450.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.6	Il revisore applica il concetto di significatività sia nella pianificazione che nello svolgimento della revisione contabile e anche nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sulla revisione contabile e dell'effetto degli eventuali errori non corretti sul bilancio. In generale gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, influenzino le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio. I giudizi sulla significatività sono formulati alla luce delle circostanze contingenti e sono influenzati dalla percezione da parte del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio, nonché dall'entità o dalla natura dell'errore, o da una combinazione di entrambe. Il giudizio del revisore riguarda il bilancio nel suo complesso e quindi il revisore non è responsabile dell'individuazione degli errori che non siano significativi per il bilancio nel suo complesso.

Il secondo elemento da considerare è la *significatività* dell'errore.

L'assenza di errori, come precisa l'ISA Italia 200.6, non è assoluta (l'affermazione del revisore, in tal caso, sarebbe: "si esclude la presenza di qualsiasi errore, anche di un euro"), ma relativa. Infatti, gli errori dei quali il revisore si deve occupare – e di cui tenere conto nel giudizio sul bilancio – sono solo quelli "significativi". Per discernere tale profilo, il criterio da adottare fa riferimento all'uso del bilancio quale fonte informativa per prendere decisioni da parte dei suoi lettori. L'errore è significativo quando uno di tali lettori prende una decisione differente da quella che avrebbe maturato se l'errore fosse stato assente (cioè la rappresentazione della situazione aziendale fosse stata corretta), tenendo conto di:

- il fabbisogno informativo dei lettori del bilancio;
- le circostanze contingenti;
- l'entità e la natura dell'errore.

Ovviamente, il revisore non può condurre un sondaggio presso i lettori potenziali del bilancio per apprendere da loro quale sia il discrimine circa la qualità/quantità dei valori o delle notizie di bilancio che farebbero cambiare loro decisione (costruendo un vettore o una media). È il revisore stesso che deve formulare un giudizio e una stima dei livelli di significatività (si veda ampiamente il Capitolo 10).

Ne consegue che:

- il revisore si occupa e dà conto degli errori significativi;
- il revisore non dà conto degli errori non significativi (ma se ne dovrà occupare per valutare se, separatamente considerati come tali, possano diventare significativi se messi tutti assieme);
- la distinzione tra errori significativi e non significativi dipende dalla scelta del revisore in tema di livelli di significatività.

I concetti, i livelli e i criteri di stima della significatività sono trattati nel Capitolo 10.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.7	<p>I principi di revisione contengono gli obiettivi, le regole e le linee guida ed altro materiale esplicativo configurati per supportare il revisore nell'acquisire una ragionevole sicurezza. I principi di revisione richiedono che il revisore eserciti il proprio giudizio professionale e mantenga lo scetticismo professionale per tutta la durata della pianificazione e dello svolgimento della revisione contabile e che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • identifichi e valuti i rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, sulla base della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno dell'impresa; • acquisisca elementi probativi sufficienti e appropriati sull'esistenza di errori significativi, configurando e attuando risposte di revisione appropriate ai rischi identificati e valutati; • si formi un giudizio sul bilancio basato sulle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti.
ISA Italia 200.11	<p>Nello svolgimento della revisione contabile del bilancio, gli obiettivi generali del revisore (di seguito anche "obiettivi generali di revisione") sono i seguenti:</p> <p>a) acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;</p> <p>b) emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore.</p>

Il terzo elemento da considerare è la *ragionevole sicurezza di disporre di elementi probativi sufficienti e appropriati*. La "*ragionevole sicurezza*" è la convinzione (la "*persuasione*") del revisore, basata sulla raccolta e sulla valutazione degli elementi probativi i quali devono essere sufficienti e appropriati, secondo le regole fissate dai principi internazionali di revisione. Ciò implica che si dia una legge probabilistica in base alla quale decidere (e che implica, indirettamente, anche la probabilità di errare pur applicando correttamente tutti i principi di revisione).

La "*sufficienza*" e la "*accuratezza*" degli elementi probativi rappresentano le coordinate nelle quali il revisore può pianificare e svolgere il proprio lavoro.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.13 b)	Elementi probativi – Le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio. Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni contenute

	<p>nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio sia altre informazioni. Ai fini dei principi di revisione:</p> <p>i) la sufficienza degli elementi probativi è la misura della loro quantità. La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione effettuata da parte del revisore dei rischi di errori significativi e anche dalla qualità degli elementi stessi;</p> <p>ii) l'appropriatezza degli elementi probativi è la misura della loro qualità, cioè, la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore.</p>
--	---

La *sufficienza degli elementi probativi* è decisa dal revisore e riguarda la numerosità delle evidenze da raccogliere. Se la verifica fosse – per assurdo – universale, il carattere della sufficienza non sarebbe sindacabile in quanto la ricerca di evidenze si arresterebbe soltanto quando tutte le operazioni aziendali dell'esercizio amministrativo considerato, nonché tutte le valutazioni di bilancio (e le correlate scritture di assestamento) unitamente alle notizie da includere in nota integrativa fossero state coperte. Poiché, viceversa, il revisore cerca errori significativi dell'assenza dei quali si accerta secondo una "ragionevole" sicurezza (cioè in base a un giudizio probabilistico), la soglia di sufficienza deve essere, giustappunto, scelta. Le principali variabili che incidono su tale scelta sono la valutazione effettuata da parte del revisore dei rischi di errori significativi e anche la qualità degli elementi probativi. In particolare, tanto maggiori sono i rischi di errori significativi (cioè la probabilità, stimata dal revisore, che il bilancio contenga errori significativi) quanto più estese dovranno essere le ricerche (le procedure di revisione) del revisore; viceversa, tanto minori sono i rischi di errori significativi, quanto meno estese potranno essere le ricerche, potendo il revisore accontentarsi di minori evidenze. Allo stesso tempo, se la qualità degli elementi probativi raccolti è elevata, il revisore si formerà prima il proprio convincimento (circa la presenza o l'assenza di errori significativi); se la qualità è bassa, il revisore dovrà lavorare ancora, prima di formarsi quello stesso convincimento.

L'*appropriatezza degli elementi probativi* fa riferimento a:

- la loro pertinenza, cioè la loro idoneità a supportare una determinata evidenza;
- la loro attendibilità, ossia l'affidabilità della fonte dalla quale l'elemento probativo proviene.

Sugli elementi probativi si veda il Capitolo 11.

Gli ultimi elementi da considerare sono la presenza di "*limiti intrinseci*" alla revisione contabile e la natura "*persuasiva*" e "*non conclusiva*" degli elementi probativi. Tali elementi sono rilevanti tanto per il revisore quanto per i lettori del bilancio. Il revisore deve convivere con i limiti dell'approccio di revisione e con la natura persuasiva delle sue evidenze, il che gli domanda atteggiamenti ed esperienze specifici (il giudizio professionale e lo scetticismo professionale) oltre che una serie di accorgimenti, procedurali e organizzativi, in ragione delle circostanze. Dal canto loro, i lettori del bilancio dovrebbero essere consapevoli che la revisione non "certifica" il bilancio, ma fornisce un giudizio professionale su base probabilistica.

3.2. I principi di comportamento del revisore

L'ISA Italia 200 offre, sinteticamente, il quadro dei principi di comportamento che il revisore deve seguire. Tali principi di comportamento sono:

- principi etici e indipendenza;
- scetticismo professionale;

- giudizio professionale;
- conformità ai principi internazionali di revisione.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.14	Il revisore, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, deve conformarsi ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza.
ISA Italia 200.14(l)	Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si fa riferimento alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano.
ISA Italia 200.15	Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato.
ISA Italia 200.16	Il revisore deve esercitare il proprio giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.
ISA Italia 200.18	Il revisore deve conformarsi a tutti i principi di revisione pertinenti ai fini della revisione contabile. Un principio di revisione è pertinente ai fini della revisione contabile se è in vigore e se sussistono le circostanze in esso considerate.
ISA Italia 200.19	Per comprendere quali siano gli obiettivi di un principio di revisione e applicare correttamente le regole in esso contenute, il revisore deve comprendere il testo del principio stesso nella sua interezza, inclusa la sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo".
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.

3.3. La revisione come approccio al rischio

Le considerazioni svolte nel paragrafo 3.1. hanno circoscritto il perimetro di azione del revisore nella prospettiva dei principi internazionali di revisione. Il revisore, infatti, fissando una soglia di significatività, determina quali errori considererà rilevanti per il lettore del bilancio – e che dovrà essere capace di intercettare – e quali no. La ricerca di tali errori, a sua volta, non si basa su una strategia di indagine "universale" (la totalità delle operazioni e dei conti), ma di tipo selettivo, potendo il revisore individuare quegli elementi probativi sufficienti e appropriati per persuadersi dell'assenza, o della presenza, di errori significativi, secondo un livello di ragionevole sicurezza.

La strategia di ricerca delle evidenze, quindi, costituisce il "cuore" del lavoro del revisore poiché è il modo di selezionare, individuare, raccogliere, verificare e interpretare gli elementi probativi, considerandone i caratteri di sufficienza e di appropriatezza, che definisce l'efficacia e l'efficienza di tale lavoro. Tale strategia espone, necessariamente, il revisore al rischio di commettere errori. In particolare, si potrebbero, in astratta ipotesi, verificare due tipi di errori:

- formulare un giudizio sul bilancio migliore di quello appropriato;
- formulare un giudizio sul bilancio peggiore di quello appropriato.

Mentre i principi internazionali di revisione non si interessano del secondo tipo di errore, definiscono il primo come "rischio di revisione". Esso consiste, appunto, nella eventualità che "il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato". La ragionevole sicurezza che il revisore deve assicurare ai risultati che raggiunge impone che il rischio di revisione sia posto "ad un livello accettabilmente basso".

Intuitivamente, il rischio di revisione dipenderà dalla probabilità – che il revisore può solo stimare *ex ante* – che il bilancio contenga errori che il revisore considera significativi e dalle modalità con le quali il revisore imposterà e realizzerà la propria strategia di ricerca delle evidenze.

Per mettere a sistema tali elementi, i principi internazionali di revisione abbracciano il cosiddetto “*approccio al rischio di revisione*”, distinguendo due situazioni, in ragione della dimensione spaziale del rischio, cioè:

- il rischio di errori significativi a livello di bilancio nel suo complesso;
- il rischio di errori significativi a livello di singola asserzione.

3.3.1. Il rischio di errori significativi a livello di bilancio nel suo complesso

La dimensione spaziale del rischio di errori significativi quando esso è riferibile a livello di bilancio nel suo complesso è la più ampia possibile e può riferirsi – potenzialmente – all’azienda nel suo complesso o a una pluralità di conti di bilancio, tra loro funzionalmente connessi o no.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.A35	I rischi di errori significativi a livello di bilancio nel suo complesso si riferiscono ai rischi di errori significativi che riguardano in modo pervasivo il bilancio nel suo complesso e potenzialmente influenzano molte asserzioni.

In tal caso, la dimensione spaziale del rischio è detta *pervasiva*, cioè estesa – o potenzialmente capace di estendersi – oltre i confini del singolo conto o della singola asserzione (di cui si sta per dire nel paragrafo successivo).

Le principali determinanti del rischio pervasivo sono:

- le gravi carenze del sistema di controllo interno;
- le frodi contabili.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.A105	[...] I rischi di tale natura non sono necessariamente rischi identificabili con specifiche asserzioni a livello di classe di operazioni, saldo contabile o informativa. Essi rappresentano piuttosto circostanze in grado di aumentare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni, per esempio, mediante la forzatura del controllo interno da parte della direzione. I rischi a livello di bilancio possono essere particolarmente significativi ai fini della considerazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi derivanti da frodi.
ISA Italia 315.A106	I rischi a livello di bilancio possono derivare in particolare da un ambiente di controllo carente (sebbene tali rischi possano anche collegarsi ad altri fattori, quali il peggioramento delle condizioni economiche). Per esempio, carenze quali la mancanza di competenza da parte della direzione, possono avere un effetto più pervasivo sul bilancio e richiedere una risposta generale di revisione da parte del revisore.
ISA Italia 315.A107	La comprensione del controllo interno da parte del revisore può far sorgere dubbi circa la possibilità di sottoporre a revisione contabile il bilancio di un’impresa. Per esempio: <ul style="list-style-type: none"> • dubbi in merito all’integrità della direzione dell’impresa possono essere talmente seri da indurre il revisore a concludere che il rischio di false rappresentazioni nel bilancio da parte della direzione sia tale da non consentire lo svolgimento della revisione contabile; • dubbi sullo stato e l’attendibilità delle scritture contabili dell’impresa possono indurre il revisore a concludere che non saranno probabilmente disponibili elementi probativi sufficienti ed appropriati per supportare un giudizio senza modifica sul bilancio.

ISA Italia 240.25	In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio, e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.
-------------------	--

In tali circostanze, non potendo circoscrivere la dimensione spaziale dell'impatto del rischio, il revisore deve preordinare atteggiamenti, comportamenti e modalità operative che agiscono sulla filosofia e sulla impostazione complessiva del lavoro di revisione. Si tratta delle cosiddette risposte generali al rischio di revisione (Capitolo 15).

3.3.2. Il rischio di errori significativi a livello di singola asserzione

Il rischio di errori significativi – al di fuori delle circostanze ricordate nel paragrafo precedente – può essere circoscritta rispetto a due variabili:

- la localizzazione degli errori;
- l'origine degli errori.

In funzione della localizzazione degli errori, il rischio può essere declinato rispetto alle cosiddette “*asserzioni di bilancio*”.

In base all'origine degli errori, escludendo l'ipotesi di frode, essi sono *involontari* e, quindi, possono essere analizzati e previsti con logica probabilistica, applicando il modello del rischio di revisione.

3.3.2.1. Le asserzioni di bilancio

L'ISA Italia 315 definisce le asserzioni come le “*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*”.

Considerata, quindi, l'importanza che le asserzioni rivestono per lo svolgimento della revisione, di seguito se ne precisa la natura e si illustrano le motivazioni che hanno condotto all'utilizzo, nel presente lavoro, del set composto da quattro elementi (completezza, esistenza, accuratezza e competenza, valutazione).

Nell'attestare che il bilancio è conforme con il quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile, infatti, la direzione, implicitamente o esplicitamente, formula asserzioni sugli elementi del bilancio, con riguardo alla loro rilevazione, quantificazione, presentazione e informativa.

A mero titolo esemplificativo, è implicitamente confermato al revisore che:

- le attività esistono,
- tutte le transazioni relative alle vendite sono state registrate,
- tutti gli importi sono appropriatamente rappresentati ed esplicitati in nota integrativa, e così via.

Le asserzioni esaminate dal revisore per considerare i possibili tipi di errori che possono manifestarsi rientrano nelle seguenti tre categorie:

- a) asserzioni relative a classi di operazioni ed eventi dell'esercizio sottoposto a revisione contabile;
- b) asserzioni relative ai saldi contabili di fine esercizio;
- c) asserzioni relative alla presentazione e all'informativa di bilancio.

Nella revisione delle imprese di dimensioni minori le asserzioni possono essere utilizzate in maniera semplificata. La tabella 3.1 mostra come esse possono essere “combinare” in quattro categorie.

TABELLA 3.1 – Asserzioni combinate¹

Asserzioni	Classi di operazioni	Saldi contabili	Presentazione ed informativa
Completezza (C)	Completezza	Completezza	Completezza
Esistenza (E)	Manifestazione	Esistenza	Manifestazione
Accuratezza e Competenza (A)	Accuratezza; competenza; classificazione	Diritti e obblighi; classificazione	Accuratezza; diritti e obblighi; classificazione e comprensibilità
Valutazione (V)		Valutazione	Valutazione

L'adozione di quattro, anziché tredici asserzioni, proposta in questo volume:

- è pienamente conforme a quanto consentito dall'ISA Italia 315;
- è esplicitamente suggerita dalla Guida IFAC per le piccole e medie imprese;
- conserva pienamente la capacità di analisi del rischio del modello a tredici asserzioni;
- consente di ridurre drasticamente il lavoro di identificazione e valutazione del rischio, prima, di risposta al rischio, poi, rendendo, quindi, più efficiente le fasi più *brain intensive* del processo di revisione.

La tabella 3.2 fornisce la descrizione delle quattro asserzioni combinate così come sono usate nel presente documento.

TABELLA 3.2 – Descrizione delle asserzioni combinate

Asserzioni	Descrizione
Completezza (C)	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.
Esistenza (E)	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.
Accuratezza e Competenza (A)	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.
Valutazione (V)	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.

¹ Fonte: Adattamento da Guida IFAC, p. 86.

Se si utilizzano le quattro asserzioni combinate, occorrerà comunque fare attenzione a non trascurare i singoli aspetti in esse compresi. Per esempio:

- se si verifica la corretta classificazione dei crediti verso clienti, questa procedura, pur fronteggiando il rischio relativo alla macro-asserzione dell'accuratezza, non fornisce elementi probativi relativi ai diritti ed obblighi di tale voce di bilancio;
- se si verifica la completezza dell'informativa fornita in nota integrativa sui fondi rischi ed oneri, tale procedura non fornisce copertura sulla completezza del relativo saldo contabile.

3.3.2.2. Il modello del rischio di revisione

Il modello del rischio di revisione si applica agli errori significativi declinati per asserzioni di bilancio.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.13 c)	Rischio di revisione – Il rischio che il revisore esprima un giudizio di revisione non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato. Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione.
ISA Italia 200.13 e)	Rischio di individuazione – Il rischio che le procedure svolte dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso non individuino un errore che è presente e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o insieme ad altri errori.
ISA Italia 200.13 n)	Rischio di errori significativi – Il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile. Tale rischio è costituito da due componenti, di seguito descritte a livello di asserzioni: <ul style="list-style-type: none"> i) Rischio intrinseco – La possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito; ii) Rischio di controllo – Il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

In tal caso, si possono enucleare tre variabili, di cui una – il rischio di revisione – è definita in funzione delle altre due:

$$\text{Rischio di revisione} = f(\text{Rischio di errori significativi}; \text{Rischio di individuazione}) \quad (1)$$

Il rischio di revisione – cioè l'eventualità di formulare un giudizio sul bilancio migliore di quello appropriato, in ragione di errori significativi presenti nel bilancio e non scoperti dal revisore – dipende da:

- *il rischio di errori significativi*. Tale rischio dipende esclusivamente dalla società cliente. Esso fa riferimento all'eventualità che nel bilancio di tale società siano presenti uno o più errori, singolarmente o congiuntamente considerati significativi. Trattandosi di un'eventualità, la sua probabilità di manifestazione oscilla tra 0 e 1, estremi inclusi. È zero quando il revisore esclude tassativamente qualsiasi ipotesi di errore significativo. È uno quando il revisore è certo della presenza di almeno un errore significativo. Assume un valore tra zero e uno in tutti gli altri casi;

- *il rischio di individuazione*. Tale rischio dipende dal revisore. Esso, infatti, fa riferimento alle procedure adottate dal revisore per rispondere al rischio di errori significativi. Il rischio di individuazione, quindi, è tanto più basso quanto più ampio e approfondito è il lavoro del revisore. Il rischio di individuazione, al contrario, è tanto più alto quanto meno ampio e approfondito è il lavoro del revisore.

Lo scopo fondamentale – si potrebbe dire unico – del modello del rischio di revisione consiste proprio nella gestione del rischio di individuazione, una volta definito a un livello accettabilmente basso il rischio di revisione.

Se, infatti, il rischio di revisione è direttamente correlato al rischio di errori significativi e al rischio di individuazione, ne consegue che, dato un certo livello (accettabilmente basso) del rischio di revisione, si dà una relazione inversa tra rischio di errori significativi e rischio di individuazione.

In pratica, il modello del rischio di revisione impone al revisore di:

- identificare e valutare il rischio di errori significativi, declinando le asserzioni interessate e stimando il livello di rischio associato;
- rispondere a tale rischio graduando le procedure di revisione necessarie (che sono il vero obiettivo del modello), parametrando il rischio di individuazione, correlato a quelle procedure, in modo tale che il rischio di revisione sia mantenuto a un livello accettabilmente basso.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.A36	I rischi di errori significativi a livello di asserzioni sono identificati e valutati al fine di stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati. Tali elementi consentono al revisore di esprimere un giudizio sul bilancio con un livello di rischio di revisione accettabilmente basso. I revisori utilizzano diversi approcci per conseguire l'obiettivo di identificare e valutare i rischi di errori significativi. Per esempio, il revisore può utilizzare un modello che esprima in termini matematici la relazione generale esistente tra le componenti del rischio di revisione al fine di giungere ad un livello accettabile di rischio di individuazione. Alcuni revisori considerano tale modello utile nella pianificazione delle procedure di revisione.

Se il revisore adotta un comportamento razionale (come questo volume gli prescrive di fare), il rischio di individuazione (gestito dal revisore mediante le sue scelte in merito a come svolgere il proprio lavoro di revisione) deve muoversi in direzione opposta al rischio di errori significativi (per mantenere il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso, come prescrive l'ISA Italia 200). Infatti:

- se il rischio di errori significativi è alto (il revisore si aspetta che nel bilancio ci sia uno o più errori significativi), il rischio di (mancata) individuazione di quegli errori deve essere basso, cioè il revisore deve lavorare molto;
- se il rischio di errori significativi è basso (il revisore si aspetta che nel bilancio non ci siano errori significativi), il rischio di (mancata) individuazione di quegli errori può essere alto, cioè il revisore può lavorare poco.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.A42	Per un dato livello di rischio di revisione, il livello accettabile di rischio di individuazione presenta una relazione inversa rispetto ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni. Per esempio, maggiore è il rischio di errori significativi che il revisore ritiene che

	esista, minore è il rischio di individuazione che può essere accettato e, di conseguenza, maggiormente persuasivi saranno gli elementi probativi richiesti dal revisore.
ISA Italia 200.A43	<p>Il rischio di individuazione riguarda la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure che sono determinate dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso. Il rischio di individuazione dipende quindi dall'efficacia di una procedura di revisione e dalla sua applicazione da parte del revisore.</p> <p>Aspetti quali:</p> <ul style="list-style-type: none"> • un'adeguata pianificazione; • un'appropriata assegnazione del personale al team di revisione; • l'applicazione dello scetticismo professionale; • la supervisione e il riesame del lavoro di revisione svolto, <p>aiutano a migliorare l'efficacia di una procedura di revisione e della sua applicazione e riducono la possibilità che un revisore possa scegliere una procedura di revisione non appropriata, applicare non correttamente una procedura di revisione appropriata, ovvero interpretare in modo errato i risultati della revisione contabile.</p>

Come si vedrà nel seguito (Capitolo 16), una delle principali applicazioni di tale correlazione inversa si rinviene nella logica di campionamento (tanto maggiore è il rischio di errori significativi – declinato secondo una certa scala – quanto più vasto dovrà essere il campione di evidenze da raccogliere).

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.A40	I principi di revisione solitamente non trattano separatamente il rischio intrinseco e il rischio di controllo, ma piuttosto fanno riferimento ad una valutazione combinata dei "rischi di errori significativi". Tuttavia, il revisore può effettuare una valutazione separata o combinata del rischio intrinseco e del rischio di controllo a seconda delle tecniche o delle metodologie di revisione preferite e di considerazioni di ordine pratico. La valutazione dei rischi di errori significativi può essere espressa in termini quantitativi, per esempio sotto forma di percentuali, ovvero in termini non quantitativi. In ogni caso, la necessità per il revisore di effettuare appropriate valutazioni del rischio è più importante rispetto alle differenti modalità con cui possono essere effettuate.

A sua volta, il rischio di errori significativi può essere espresso in funzione di altre due variabili: il rischio intrinseco e il rischio di controllo.

$$\text{Rischio di errori significativi} = f(\text{Rischio intrinseco}; \text{Rischio di controllo}) \quad (2)$$

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.13 n) i)	Rischio intrinseco – La possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito.
ISA Italia 200.A38	Il rischio intrinseco è più elevato per alcune asserzioni e relative classi di operazioni, saldi contabili e informativa piuttosto che per altre. Per esempio, può essere più elevato per calcoli complessi o per conti costituiti da importi derivanti da stime contabili soggette ad incertezza significativa nella stima. Il rischio intrinseco può essere influenzato anche da circostanze esterne che danno origine a rischi connessi all'attività. Per esempio, lo sviluppo tecnologico potrebbe rendere obsoleto un particolare prodotto, rendendo pertanto le giacenze di magazzino maggiormente suscettibili di sopravvalutazione. Il rischio intrinseco relativo ad una specifica asserzione può essere influenzato anche da fattori nell'ambito dell'impresa e del contesto in cui opera che riguardano molte o tutte le classi di operazioni, i saldi contabili o l'informativa. Tali fattori possono includere, per esempio, la mancanza di un capitale circolante sufficiente per continuare l'attività ovvero un settore in declino caratterizzato da un elevato numero di attività cessate.

Il rischio intrinseco esprime la probabilità che uno o più errori siano commessi nel bilancio, in assenza di qualsiasi meccanismo organizzativo, operativo, informatico (il sistema di controllo interno) capace di prevenirli o, se commessi, di scovarli e correggerli. Pertanto:

- se il rischio intrinseco è alto, il revisore si aspetta la presenza, nelle asserzioni di bilancio, di errori significativi;
- se il rischio intrinseco è basso, il revisore non si aspetta la presenza, nelle asserzioni di bilancio, di errori significativi.

Il rischio intrinseco dipende da numerosi fattori, interni ed esterni alla società cliente, dei quali il revisore deve tenere conto quando procede alla identificazione e alla valutazione di tale rischio.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.13 n) ii)	Rischio di controllo – Il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un’asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell’impresa.
ISA Italia 200.A39	Il rischio di controllo dipende dall’efficacia della configurazione, della messa in atto e del mantenimento del controllo interno da parte della direzione per fronteggiare i rischi identificati che minacciano il raggiungimento degli obiettivi dell’impresa pertinenti alla redazione del proprio bilancio. Tuttavia, a causa dei suoi limiti intrinseci, il controllo interno, per quanto ben configurato ed operante, può soltanto ridurre, ma non eliminare, i rischi di errori significativi nel bilancio. Questi limiti includono, per esempio, la possibilità di errori umani, o la possibilità che i controlli siano elusi mediante collusione o un’impropria forzatura operata dalla direzione. Di conseguenza, esisteranno sempre alcuni rischi di controllo. I principi di revisione indicano le condizioni in cui il revisore è tenuto, o può decidere, di verificare l’efficacia operativa dei controlli al fine di determinare la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di validità da svolgere.

Il rischio di controllo esprime la probabilità che il sistema di controllo interno non prevenga o, se commessi, non scopra e corregga gli errori significativi presenti nel bilancio della società cliente. Pertanto:

- se il rischio di controllo è stimato a un livello basso, questo è indice di buon funzionamento del sistema di controllo interno. Il revisore, in altri termini, ripone un’elevata fiducia nella capacità, sistematicità, tempestività, precisione con le quali i meccanismi organizzativi, operativi, informatici operano, prevenendo o scoprendo e correggendo gli errori;
- se il rischio di controllo è stimato a un livello alto, questo è indice di cattivo funzionamento del sistema di controllo interno. Il revisore, in altri termini, ripone poca fiducia in quel sistema e, quindi, si aspetta che se gli errori sono commessi, essi precipitino nel bilancio senza filtri od ostacoli.

Il rischio di controllo deve essere opportunamente stimato comprendendo il sistema di controllo interno – cioè il suo disegno “sulla carta” – e poi testando come, in concreto, quel sistema funziona, verificando se i controlli disegnati funzionano effettivamente e nei modi e tempi indicati.

La considerazione congiunta del rischio intrinseco e del rischio di controllo porta, come precisa l’ISA Italia 200.A40, a stimare il rischio residuo di errori significativi. Infatti:

- se il rischio intrinseco è basso, il revisore non si aspetta errori significativi nel bilancio;

- se il rischio intrinseco è alto, il revisore si aspetta errori significativi nel bilancio. In tal caso:
 - se il rischio di controllo è basso (cioè il sistema di controllo interno funziona bene), quegli errori attesi potrebbero essere prevenuti o scoperti/corretti dal sistema di controllo interno, in tutto o in parte;
 - se il rischio di controllo è alto (ovvero il sistema di controllo interno funziona male o manca, come talora avviene nelle imprese di minore dimensione), gli errori attesi non possono essere prevenuti, scoperti, corretti e potranno cadere per intero sul bilancio.

Si vedano il Capitolo 12 sul rischio intrinseco, il Capitolo 13 sul rischio di controllo e il Capitolo 14 sul rischio residuo o rischio di individuazione.

Bozza per consultazione

4. PROCESSO DI REVISIONE

TemI trattati	ISA Italia di riferimento
La struttura del processo di revisione	Tutti

4.1. Il processo di revisione

Il processo di revisione comprende le numerose fasi nelle quali si articola l'attività del revisore. Esso prende le mosse dalla decisione di accettare o di mantenere l'incarico e si completa con la predisposizione della relazione di revisione (anche se il riordino delle carte di lavoro può seguire la relazione e consistere nella vera attività finale del ciclo annuale di revisione).

I principi internazionali di revisione non sono disegnati o codificati seguendo una sequenza strutturata, ma l'ISA Italia 200.7 offre una tripartizione, ampiamente accettata.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.7	<p>I principi di revisione contengono gli obiettivi, le regole e le linee guida ed altro materiale esplicativo configurati per supportare il revisore nell'acquisire una ragionevole sicurezza. I principi di revisione richiedono che il revisore eserciti il proprio giudizio professionale e mantenga lo scetticismo professionale per tutta la durata della pianificazione e dello svolgimento della revisione contabile e che:</p> <ul style="list-style-type: none">• identifichi e valuti i rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, sulla base della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno dell'impresa;• acquisisca elementi probativi sufficienti e appropriati sull'esistenza di errori significativi, configurando e attuando risposte di revisione appropriate ai rischi identificati e valutati;• si formi un giudizio sul bilancio basato sulle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti.

La Guida IFAC² propone uno schema logico-operativo, articolato in tre fasi, configurate in ragione della prescrizione dell'ISA Italia 200.7.

La prima fase è intitolata alla valutazione del rischio e comprende tre sotto-fasi:

- le procedure preliminari all'incarico;
- la pianificazione del lavoro di revisione;
- le procedure per l'identificazione e la valutazione del rischio.

La seconda fase è intitolata alla risposta al rischio e comprende due sotto-fasi:

- la configurazione delle risposte generali al rischio di revisione, unitamente alle procedure di revisione conseguenti;
- l'esecuzione delle procedure di revisione conseguenti.

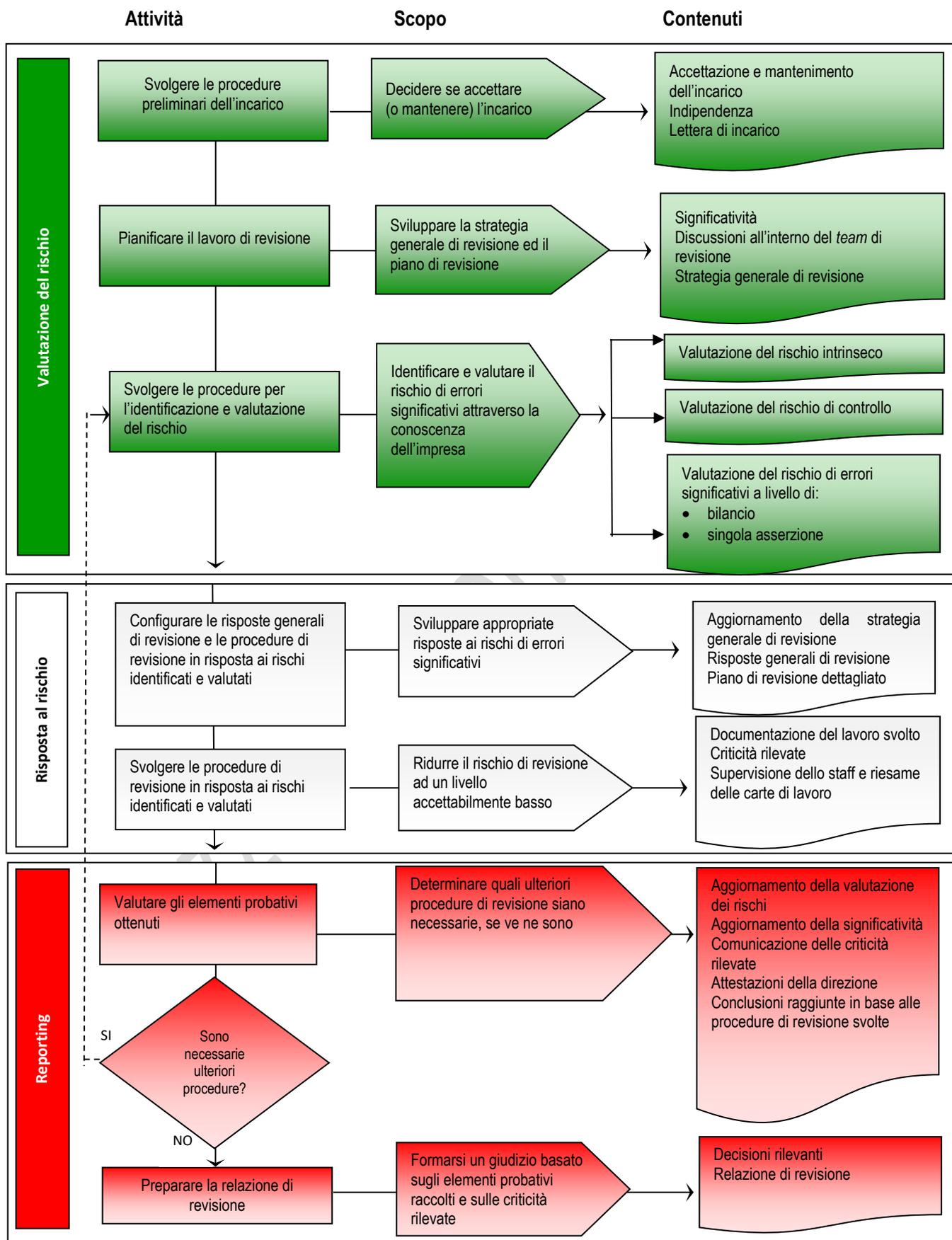
² Fonte: Adattamento da Guida IFAC, p. 24.

La terza fase è intitolata al *reporting* e comprende due fasi necessarie e una eventuale:

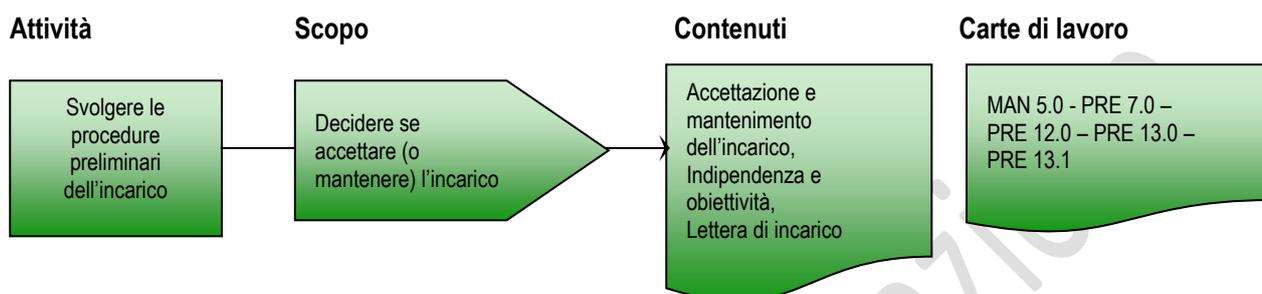
- la valutazione degli elementi probativi raccolti;
- la decisione circa la raccolta di eventuali ulteriori elementi probativi;
- la predisposizione della relazione di revisione.

Il presente volume tende a seguire, nella propria sistematica, tale schema logico-operativo, anche se, per gli scopi espositivi perseguiti, in alcuni capitoli si sofferma su aspetti e problemi specifici, discostandosi da quello schema. In particolare: i Capitoli 5 (Accettazione e mantenimento dell'incarico), 6 (Indipendenza e obiettività), 7 (Lettera di incarico) e 8 (Documentazione del lavoro di revisione) si riferiscono alla prima fase (procedure preliminari); i Capitoli 9 (Strategia generale della revisione), 10 (Significatività), 11 (Elementi probativi e procedure della revisione), 12 (Identificazione e valutazione del rischio intrinseco), 13 (Individuazione e valutazione del rischio di controllo), 14 (Valutazione del rischio di errori significativi a livello di bilancio e di singola asserzione) si riferiscono alla prima fase (pianificazione e identificazione e valutazione del rischio); i Capitoli 15 (Risposte generali di revisione), 16 (Campionamento), 17 (Procedure di analisi comparativa), 18 (Conferme esterne), 19 (Revisione delle stime contabili), 20 (Parti correlate), 21 (Saldi di apertura) si riferiscono alla seconda fase; i Capitoli 22 (Attestazioni della direzione), 23 (Eventi successivi), 24 (Continuità aziendale), 25 (Conclusione del lavoro e valutazione degli errori), 26 (Relazione di revisione) si riferiscono alla terza fase. Infine, il capitolo 27 (Controllo della qualità del lavoro di revisione contabile) è trasversale alle fasi.

FIGURA 4.1. – Il flowchart della revisione



5. ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO DELL'INCARICO



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Procedure necessarie all'identificazione e valutazione dei fattori di rischio inerenti la decisione se accettare un nuovo incarico o continuare un incarico in corso. Documentazione delle procedure preliminari alla accettazione/continuazione di un incarico.	210, 220, 230, 300 ISQC 1

5.1. Introduzione

L'obiettivo delle procedure di accettazione di nuovi clienti o di mantenimento di clienti già acquisiti è consentire al revisore di comprendere se vi siano le condizioni per svolgere la revisione in conformità agli *standard* professionali e alle norme di legge e regolamentari applicabili.

La decisione di accettare un incarico o di mantenerne uno in corso deve estendersi a una serie di valutazioni che mettano in grado il revisore di fare una scelta "consapevole". Tali valutazioni riguardano sia fattori interni, ossia riferibili al revisore e alla sua organizzazione (si veda il successivo paragrafo 5.2.1) sia fattori esterni, ossia riferiti al potenziale cliente e all'apprezzamento del revisore del rischio ed esso associato (si veda il paragrafo 5.2.2).

In particolare, l'attenzione del revisore in tale fase va posta sull'identificazione e sulla valutazione dei rischi legati all'incarico, sull'esistenza di possibili azioni di mitigazione degli stessi e di come queste ultime possano impattare sul processo di pianificazione della revisione. Al fine di concludere che è possibile accettare un incarico, o mantenerne uno già in essere, sono generalmente considerati fattori quali:

- il livello di rischio associato al potenziale cliente (*business risk*³);
- la presenza di ragionevoli aspettative di poter svolgere il lavoro nel rispetto dei principi di revisione e delle norme di legge e regolamentari applicabili;

³ Può essere così definito il rischio che scaturisce da significative condizioni o eventi che potrebbero influenzare la capacità di un'impresa di raggiungere i suoi obiettivi o di fissare obiettivi e strategie inappropriati.

- l'assenza di rischi rilevanti di perdita di reputazione o di potenziali contenziosi con il cliente.

Il completamento della procedura di valutazione del "rischio incarico" comprende la documentazione dei rischi significativi identificati e delle informazioni rilevanti conosciute al momento di tale valutazione preliminare.

5.1.1. Obiettivi e regole

Il tema delle attività preliminari all'accettazione o al mantenimento dell'incarico, già trattato nelle fonti professionali di riferimento, ha assunto di recente valenza di legge per effetto dell'entrata in vigore del D.Lgs. 135/2016 che ha introdotto l'art. 10-bis, rubricato "Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza", del D.Lgs 39/2010. Tale art. 10-bis dispone che il revisore prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale, deve valutare e documentare:

- a) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività;
- b) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;
- c) la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione.

Nel caso di attività preliminari all'accettazione o al mantenimento dell'incarico da parte di professionisti candidati alla nomina di componenti del collegio sindacale incaricato della revisione legale, tra le fonti normative occorre considerare:

- l'art. 2399 c.c., sulle cause di ineleggibilità e di decadenza del collegio sindacale;
- l'art. 2400 c.c., sulla nomina e cessazione dei sindaci;
- l'art. 2402 c.c., sulla retribuzione dei sindaci.

A livello di fonti professionali occorre inoltre considerare i principi contenuti nelle *Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate* (settembre 2015), elaborate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, che si rivolgono ai professionisti nello svolgimento delle funzioni di vigilanza esercitate ai sensi dell'art. 2403 e ss. c.c. Tra queste, in particolare:

- la Norma n. 1.1. che tratta della composizione del collegio sindacale;
- la Norma n. 1.2. sull'obbligo per ogni candidato sindaco di comunicare all'assemblea, prima dell'accettazione dell'incarico, gli altri incarichi di amministrazione e controllo ricoperti (c.d. "dichiarazione di trasparenza");
- la Norma 1.3. che si occupa della nomina, dell'accettazione e del cumulo degli incarichi, ivi comprese le valutazioni da compiere prima dell'accettazione;
- la Norma 1.4. che tratta dell'indipendenza;
- la Norma 1.5. in punto di retribuzione.

A livello di principi di revisione, le procedure preliminari all'accettazione o alla continuazione dell'incarico, oltre a essere regolate sotto il profilo del controllo della qualità dal principio ISQC Italia 1 e dal principio di revisione ISA Italia 220, trovano una fonte di disciplina professionale nei principi di revisione ISA Italia 210 e 300.

Cosa dice il principio ISQC Italia 1	
ISQC Italia 1.26	<p>Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dei singoli incarichi, configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato pone in essere o mantiene unicamente i rapporti e gli incarichi per i quali:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) disponga delle competenze per svolgere l'incarico e abbia la possibilità di svolgerlo, inclusi la disponibilità di tempo e di risorse; b) sia in grado di rispettare i principi etici applicabili; c) abbia considerato l'integrità del cliente e non disponga di informazioni che possano indurlo a concludere che il cliente manchi di integrità.
ISQC Italia 1.27	<p>Tali direttive e procedure devono prevedere che:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) il soggetto abilitato acquisisca le informazioni che ritiene necessarie nelle circostanze prima di accettare un incarico con un nuovo cliente, quando decide se mantenere un incarico già in essere e quando considera se accettare un nuovo incarico con un cliente già acquisito; b) il soggetto abilitato stabilisca se è appropriato accettare l'incarico da un cliente nuovo o già acquisito qualora, accettando tale incarico, si identifichi un potenziale conflitto di interessi; c) il soggetto abilitato documenti il modo in cui sono state risolte le problematiche, qualora ne siano identificate e il soggetto abilitato decida di accettare o di mantenere il rapporto con il cliente o un incarico specifico.
ISQC Italia 1.28	<p>Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure sul mantenimento di un incarico e del rapporto con il cliente per i casi in cui il soggetto abilitato acquisisca informazioni che, se fossero state disponibili prima, lo avrebbero indotto a rifiutare l'incarico. Tali direttive e procedure devono includere la considerazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) delle responsabilità professionali e legali che si applicano alle circostanze, incluso l'eventuale obbligo, per il soggetto abilitato, di informare la persona o le persone che hanno conferito l'incarico, ovvero, in alcuni casi, le autorità di vigilanza; b) della possibilità di recedere dall'incarico, ovvero di recedere dall'incarico e di interrompere il rapporto con il cliente.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 220.12	<p>Il responsabile dell'incarico deve assicurarsi che siano state seguite procedure appropriate per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione, e deve stabilire se le conclusioni raggiunte a tale riguardo siano appropriate.</p>
ISA Italia 220.13	<p>Qualora il responsabile dell'incarico acquisisca informazioni che, se fossero state disponibili prima, avrebbero indotto il soggetto incaricato della revisione a rifiutare l'incarico di revisione stesso, il responsabile dell'incarico deve darne immediata comunicazione al soggetto incaricato della revisione, in modo che quest'ultimo e il responsabile dell'incarico medesimo possano intraprendere le azioni necessarie.</p>

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 210.3	<p>L'obiettivo del revisore è di accettare o mantenere un incarico di revisione contabile solo se gli elementi in base ai quali l'incarico va svolto sono stati concordati:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) stabilendo se siano presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile;

	b) confermando che vi sia una comprensione comune dei termini dell'incarico di revisione, tra il revisore e la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance.
--	---

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 300.13	Prima di iniziare il primo incarico di revisione, il revisore deve porre in essere le seguenti attività: <ul style="list-style-type: none"> a) svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 riguardanti l'accettazione del rapporto con il cliente e dello specifico incarico di revisione; b) comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili.

5.2. Le fasi della procedura di accettazione e mantenimento dell'incarico

Le fasi caratterizzanti la valutazione dei fattori di rischio inerenti l'accettazione e il mantenimento di un incarico si focalizzano, rispettivamente, su:

- a) il revisore e la sua organizzazione;
- b) il potenziale cliente.

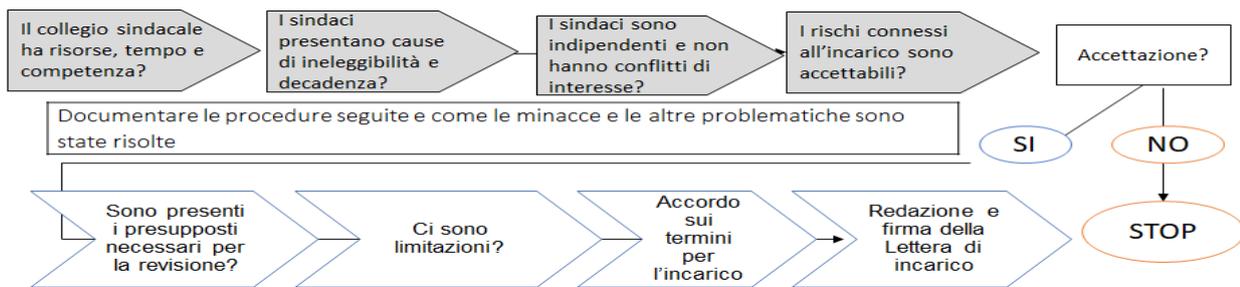
Tra i fattori da considerare nel decidere se accettare o mantenere un incarico riferiti al revisore e alla sua organizzazione rientrano sia il rispetto dei requisiti di indipendenza, sia la disponibilità di risorse, del tempo e delle competenze necessarie a fornire un servizio professionale adeguato alle caratteristiche e alla complessità dell'incarico.

La valutazione del revisore, e la relativa documentazione, del possesso dei requisiti di indipendenza e di assenza di conflitti di interesse, di cui si dirà nel successivo Capitolo 6, è riferita non solo alla sua persona ma anche alla rete professionale di appartenenza.

Altra importante attività da svolgere anch'essa correlata ai requisiti soggettivi del revisore di cui alla precedente lett. a), è la valutazione da parte del revisore della propria capacità di poter svolgere l'incarico proposto rispettando gli *standard* qualitativi richiesti; qualità che può essere garantita solo nel caso il revisore disponga delle risorse di tempo, organizzative e professionali richieste dallo specifico incarico. Di tale attività si dirà nel paragrafo 5.2.1. del presente Capitolo.

Infine, all'apprezzamento del rischio associato al potenziale cliente, di cui alla precedente lett. b), si dirà nel paragrafo 5.2.2. del presente Capitolo.

FIGURA 5.1. - Le fasi della procedura di accettazione/continuazione di un incarico di revisione. Cosa cambia per il collegio sindacale.



Una volta completate le procedure di accettazione dell'incarico, le carte di lavoro relative ai rischi significativi identificati nel corso delle stesse sono importate nel *file* di revisione come parte integrante della documentazione relativa alla pianificazione della revisione.

5.2.1. La valutazione dei requisiti soggettivi del revisore⁴

5.2.1.1. Valutazione delle disponibilità di risorse, tempo e competenze

La valutazione della disponibilità di risorse, tempo e competenze consente al revisore di stabilire se ha le capacità di svolgere l'incarico in conformità ai principi di revisione e alle norme di legge e regolamentari applicabili, nel rispetto dei tempi concordati e di emettere relazioni appropriate alle circostanze.

A tal fine, il revisore valuta la natura e la portata dell'incarico, le competenze professionali, le risorse organizzative e la disponibilità di tempo richieste per svolgere lo stesso; valutazioni che presuppongono la conoscenza, ancorché preliminare, dei rischi collegati al cliente, all'attività che svolge, al contesto in cui opera, alle prassi contabili del settore, ai principi contabili significativi, agli esiti di precedenti revisioni legali, alla situazione finanziaria, economica e patrimoniale, all'organizzazione aziendale, alla presenza di parti correlate, ecc.

La valutazione può essere operata solo ponendo a confronto i requisiti specifici richiesti dall'incarico con le capacità organizzative e professionali del revisore e della struttura che gli fa capo.

Suggerimenti operativi

Nella carta di lavoro ^④ PRE 13.0 si riporta uno schema di questionario che può aiutare il revisore nella valutazione della propria capacità di svolgere l'incarico proposto. Il questionario pone domande al revisore alle quali dare risposta appropriata e motivata nella colonna "Comment" del questionario. Nei casi più complessi, la risposta presuppone attività svolte e documentate in altre carte di lavoro che, preferibilmente, vanno richiamate nella citata colonna "Comment", tramite riferimento al codice identificativo della carta di lavoro stessa.

I requisiti organizzativi del revisore possono essere integrati con l'utilizzo di collaboratori, ausiliari ed esperti. È importante valutare tale circostanza anche al fine della determinazione dei corrispettivi della revisione e della loro appropriatezza rispetto a quanto richiesto dal comma 10 dell'art. 10 del D.Lgs. 39/2010, ossia sulla base delle risorse professionali e delle ore da impiegare avendo riguardo alla dimensione, complessità, rischiosità delle grandezze di bilancio significative, alla preparazione tecnica e all'esperienza richiesta, all'esigenza di supervisione del lavoro, che dovranno risultare in modo

⁴ Alla valutazione dei rischi associati all'indipendenza, anch'essa correlata ai requisiti soggettivi del revisore, è dedicato l'intero Capitolo 6 del presente documento a cui si rimanda.

dettagliato nel preventivo scritto. È utile richiamare a tale proposito che la congruità dei corrispettivi per la revisione è anche oggetto di controllo della qualità ai sensi dell'art. 20, comma 13, del D.Lgs. 39/2010.

L'utilizzo da parte del revisore di personale può avere riguardo a:

- a) persone nell'ambito del *team* di revisione con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile che svolgono procedure di revisione relative all'incarico (ISA Italia 220.A20);
- b) persone esterne al *team* di revisione con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile il cui coinvolgimento è limitato a specifiche consultazioni (ISA Italia 220.A21-A22);
- c) persone o organizzazioni, esterne al *team*, con competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione contabile il cui lavoro viene utilizzato per assistere il revisore nell'acquisizione degli elementi probativi sufficienti ed appropriati (ISA Italia 620);
- d) persone o organizzazioni con competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione contabile il cui lavoro viene utilizzato dall'impresa cliente per assisterla nella redazione del bilancio (cosiddetto esperto della direzione - ISA Italia 500.A34-A48).

Nel caso *sub a*), il responsabile dell'incarico, nel considerare le competenze e le capacità appropriate che ci si attendono dal *team* di revisione nel suo complesso, può prendere in considerazione aspetti quali:

- la comprensione e l'esperienza pratica di incarichi di revisione di natura e complessità simili, acquisite mediante una appropriata formazione e una partecipazione a detti incarichi;
- la comprensione dei principi professionali e delle norme di legge e regolamentari applicabili;
- le competenze tecniche, incluse quelle informatiche pertinenti e quelle nelle aree specialistiche della contabilità e revisione;
- la conoscenza dei settori in cui opera il cliente;
- la capacità di applicare il giudizio professionale;
- la comprensione delle direttive e delle procedure per il controllo di qualità del soggetto incaricato della revisione.

Quando ci si avvale, nel *team* di revisione, di una figura competente nell'area della contabilità o revisione, la direzione, supervisione e riesame del lavoro svolto dallo stesso può includere aspetti quali:

- l'accordo sulla natura, la portata, gli obiettivi del lavoro del componente del *team*, il suo ruolo all'interno del *team* e le modalità di coordinamento con gli altri componenti;
- la valutazione dell'adeguatezza del lavoro svolto del componente del *team*, inclusa la ragionevolezza dei suoi risultati o delle sue conclusioni, nonché la coerenza con gli altri elementi probativi.

Nel caso *sub b*), la risorsa di cui si avvale il revisore non è inclusa nel *team* di revisione ma consultata su aspetti di natura tecnica, etica o di altra natura. In questi casi, tale risorsa ha le conoscenze, l'anzianità e l'esperienza appropriata ed è informata di tutti i fatti necessari a esprimere un parere informato.

Il *team* di revisione può consultare anche, laddove ritenuto necessario o opportuno, altri revisori legali o società di revisione, organismi professionali e di vigilanza od organizzazioni che forniscono servizi di controllo di qualità.

Nel caso *sub c*), il revisore si avvale dell'esperto, al fine di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati, in aree diverse dalla contabilità e dalla revisione (si pensi, ad esempio, ad aree che richiedono una conoscenza approfondita dei sistemi IT a causa della complessità dei flussi e dei processi, dei controlli automatici, dell'utilizzo di ERP o di software sui

quali sono state sviluppate significative customizzazioni; oppure alla valutazione di strumenti finanziari complessi o, ancora, all'interpretazione di contratti, leggi e regolamenti). Il revisore, in questo caso, deve valutare se l'esperto abbia la competenza, la capacità e l'obiettività necessarie. Il revisore deve, altresì, acquisire una sufficiente comprensione del settore rispetto al quale richiede l'intervento dell'esperto per stabilire la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro da affidargli oltre che verificarne l'adeguatezza.

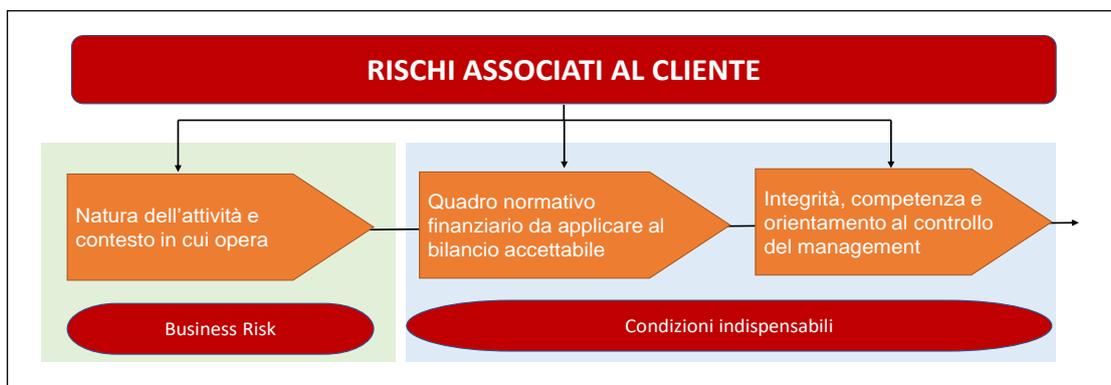
Nel caso *sub d)*, l'esperto utilizzato per acquisire informazioni da utilizzare come elementi probativi fa capo alla direzione aziendale. In alcuni casi, potrebbe, infatti, accadere che la redazione di un bilancio richieda competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione come, ad esempio, nel caso di calcoli attuariali o di valutazioni tecnico-specialistiche. Il revisore, in questi casi, deve valutare le competenze dell'esperto, la capacità e l'obiettività dello stesso; acquisire una comprensione del lavoro svolto e valutare l'appropriatezza del lavoro svolto rispetto alle asserzioni oggetto di verifica.

Cosa cambia per il collegio sindacale	
Valutazione dell'adeguatezza organizzativa a livello collegiale e le misure organizzative da concordare.	<p>La revisione svolta dal collegio sindacale pone indubbe peculiarità anche con riferimento alla valutazione dei requisiti organizzativi del revisore. In questo caso ci troviamo di fronte a tre professionisti che sono revisori legali e che formano un organo collegiale, aventi caratteristiche organizzative, di esperienza e di professionalità che potrebbero risultare variegate. Ne consegue che la valutazione finale della capacità di svolgere l'incarico deve essere riferita al collegio sindacale nella sua interezza, includendo, eventualmente anche i dipendenti, gli ausiliari, i collaboratori e gli esperti di cui il collegio intendesse avvalersi.</p> <p>Per la valutazione in esame si pongono due profili di attività, da svolgere:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) a livello individuale da parte di ciascun sindaco-revisore; b) in modo coordinato tra tutti i potenziali sindaci-revisori. <p>A livello individuale, ciascun sindaco-revisore deve considerare la propria competenza e la propria disponibilità in termini di tempo.</p> <p>Se tutti i candidati sindaci-revisori, in quanto professionisti abilitati e iscritti al Registro dei revisori, dispongono delle competenze di base, potrebbero essere necessarie altre specifiche competenze nel caso di incarichi in società che operano in particolari settori. Quanto alla disponibilità in termini di tempo, occorre considerare⁵:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la complessità ed i rischi connessi all'incarico proposto; • gli altri incarichi e gli altri impegni professionali già assunti e quelli ragionevolmente prevedibili; • la concentrazione del prevedibile impegno nel corso del tempo; • l'organizzazione di cui si avvale il candidato sindaco-revisore e la disponibilità degli altri candidati ad accettare l'utilizzo di dipendenti, collaboratori ed ausiliari. <p>I candidati sindaci-revisori dovranno stabilire se possiedono, nel loro insieme, le competenze e la disponibilità di tempo per impegnarsi a svolgere adeguatamente il lavoro, tenendo conto della complessità della società, delle sue dimensioni, dei rischi emersi e dei prevedibili problemi, sulla base delle informazioni raccolte. È in questa fase che si dovrebbe pianificare, di comune accordo, l'utilizzo di dipendenti ed ausiliari o di esperti da coinvolgere nel lavoro.</p> <p>Il collegio sindacale e gli eventuali dipendenti, ausiliari, collaboratori, coadiutori o esperti possono essere considerati alla stregua di un "team" dell'incarico dove il collegio sindacale e non il singolo sindaco-revisore, con le sue regole tipiche, assumerà la responsabilità dell'incarico.</p> <p>Il collegio sindacale, infatti, è responsabile dell'incarico, dello svolgimento dello stesso e della relazione di revisione. Alla luce delle considerazioni fatte è senz'altro opportuno che i requisiti organizzativi richiesti dallo specifico incarico siano valutati e decisi, in chiave conclusiva, da tutti i candidati sindaci-revisori.</p>

⁵ Si rimanda anche alle considerazioni contenute nelle *Norme di comportamento del collegio sindacale – Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate* – Settembre 2015, Norma n. 1.3., in merito al cumulo degli incarichi, ed al relativo commento.

5.2.2. La valutazione preliminare dei rischi associati al cliente

FIGURA 5.2. - I rischi associati al cliente



Generalmente, nel caso di primo incarico di revisione legale, al momento dei primi contatti (*rectius* sin dalle trattative) con il potenziale cliente non si hanno a disposizione molte informazioni sul suo conto. Scopo delle attività preliminari all'accettazione dell'incarico è acquisire una serie di informazioni sulla società, sull'attività che svolge, sul contesto in cui opera, sulle voci significative di bilancio, sulle principali stime utilizzate, sull'integrità e la competenza del *management*, sullo stato di salute e sulle prospettive della società. Il tutto al fine di considerare, con i limiti propri delle attività preliminari, se ci sono le condizioni indispensabili per accettare l'incarico e quali siano i rischi di errori significativi in bilancio dovuti a frodi o ad errori non intenzionali.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.6	Le procedure di valutazione del rischio devono includere le seguenti attività: a) indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa che, a giudizio del revisore, possono essere in possesso di informazioni che potrebbero aiutarlo ad identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti ed eventi non intenzionali; b) procedure di analisi comparativa; c) osservazioni ed ispezioni.

Per la valutazione dei rischi associati al potenziale cliente, il revisore raccoglie una serie di informazioni attingendo da fonti che generalmente comprendono:

- fonti pubbliche (Registro imprese o altre banche dati e registri pubblici);
- fonti private (*business community*; *data providers*; stampa specializzata; ecc.);
- informazioni rese dal cliente;
- analisi comparativa;
- informazioni acquisite dal precedente revisore.

Suggerimenti operativi	
Fonti pubbliche	Possono essere acquisite informazioni tramite visure camerali per verificare il regolare deposito dei bilanci; gli assetti proprietari; gli assetti della " <i>corporate governance</i> "; i procuratori di firma;

	<p>i poteri conferiti; le variazioni intervenute nel tempo; le operazioni straordinarie poste in essere nel passato; eventuali protesti; ecc.</p>
Fonti private	<p>Possono essere svolte ricerche via <i>internet</i> (tramite parole chiave quali il nome dell'azienda, dei componenti dell'azienda con ruoli chiave; il settore di appartenenza; i prodotti o i servizi offerti) per verificare se vi sono state condanne, indagini, sanzioni amministrative, sospetto di atti illegittimi e frodi, pubblicità negativa, legami stretti con persone o società con etica discutibile.</p> <p>Tra le fonti esterne vi sono anche quelle acquisite da terzi (consulenti chiave; banche; ecc.). In questi casi, prima di contattare il soggetto terzo, bisogna sempre prestare attenzione al rispetto delle disposizioni normative in materia di <i>privacy</i> e a quelle che impongono un comportamento etico teso a garantire la riservatezza delle informazioni acquisite.</p>
Informazioni rese dal cliente	<p>Possono essere acquisite informazioni e documenti tramite colloqui con gli amministratori, con il personale della società, con il collegio sindacale, con l'OdV ex D.Lgs. 231/2001 (previa autorizzazione della società).</p> <p>I documenti che, generalmente, vengono richiesti sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> – copia delle dichiarazioni fiscali; – organigramma aziendale; – bilanci; – eventuali lettere di suggerimento del revisore precedente. <p>Le notizie che vengono acquisite, generalmente, comprendono:</p> <ul style="list-style-type: none"> – eventuali contenziosi pendenti; – tipologia di business svolto dalla società; – contesto in cui opera la società; – stime di bilancio significative; – valutazioni significative; – principali utilizzatori del bilancio; – principali procedure aziendali (es. inventario di magazzino); – motivazioni del cambiamento del revisore; – prospettive aziendali.
Analisi comparativa⁶	<p>Le procedure di analisi comparativa, in fase di accettazione di un incarico di revisione, hanno lo scopo di far familiarizzare il revisore con i flussi di cassa della società, con la posizione finanziaria della stessa, con i risultati operativi che consegue, con eventuali dubbi circa le prospettive della società di operare in continuità.</p> <p>Il revisore, mediante dette procedure, identifica anche:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le voci di bilancio e le relazioni tra le stesse anomale o inusuali; • le procedure contabili maggiormente significative; • i fattori che possono indicare un rischio di continuità aziendale (insufficienti flussi di cassa operativi; perdite operative consistenti; rapporto patrimonio netto/totale attivo che mostra valori significativamente negativi rispetto alle medie di settore; ecc.). <p>Il revisore dovrebbe, quindi, acquisire copie dei bilanci dei due esercizi precedenti e analizzarli per verificare le voci significative, le relazioni intercorrenti tra le stesse, i criteri di valutazione utilizzati, le principali stime, le politiche di ammortamento, di svalutazione dei crediti, l'informativa resa nella nota integrativa, il contenuto della relazione sulla gestione, ecc. Si potrebbe far uso anche di alcuni indicatori di bilancio considerati maggiormente significativi. Le procedure di analisi comparativa (ISA Italia 520) sono un naturale complemento alle procedure di comprensione da parte del revisore dell'impresa e del contesto in cui opera, in quanto, i principali fattori che caratterizzano l'attività del cliente ci si aspetta influenzino l'informazione finanziaria di bilancio.</p> <p>Con l'analisi comparativa il revisore ottiene anche informazioni sulla natura, estensione, tempistica delle procedure di revisione da porre in essere e, quindi, delle ore di revisione da stimare e riflettere nella lettera di incarico.</p> <p>Gli esiti dell'analisi sono, generalmente, oggetto di discussione con la direzione aziendale.</p>
Precedente revisore	<p>Il revisore, nell'ambito delle attività preliminari, dovrebbe richiedere al cliente l'autorizzazione a contattare il precedente revisore per acquisire alcune informazioni, quali quelle relative a:</p> <ul style="list-style-type: none"> – eventuali pagamenti omessi o insoluti di compensi;

⁶ Per approfondimenti sul tema dell'analisi comparativa nella revisione vedi il Capitolo 17 del presente lavoro.

	<ul style="list-style-type: none"> – eventuali divergenze di opinione o disaccordi; – integrità della direzione aziendale; – ragioni del cambiamento del revisore; – orientamento al controllo della direzione aziendale. <p>Se il potenziale cliente dovesse negare l'autorizzazione a contattare il revisore precedente o limitare gli argomenti dei quali lo stesso può interloquire, il revisore subentrante deve prenderne atto nella valutazione del rischio incarico.</p> <p>Gli esiti del colloquio con il precedente revisore devono essere documentati nelle carte di lavoro relative alle attività preliminari all'accettazione dell'incarico. A tal fine si veda la carta di lavoro © PRE 12.0.</p>
--	--

5.2.2.1. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Nelle attività preliminari all'accettazione di un incarico di revisione è indispensabile acquisire una sufficiente conoscenza dell'attività svolta dal potenziale cliente in modo da poter comprendere e valutare gli eventi, le transazioni, le procedure e gli altri fattori che potrebbero influenzare in modo significativo il bilancio o la revisione.

Le fonti da cui attingere tali conoscenze sono molteplici, di cui alcune non direttamente derivanti dal cliente (indagini su banche dati pubbliche e private; analisi comparativa; colloqui con il precedente revisore; ecc.), altre, invece, sono fornite direttamente dal cliente.

Generalmente, il revisore intrattiene colloqui con i responsabili delle attività di *governance* e delle principali funzioni aziendali per discutere sugli aspetti rilevanti ai fini della revisione emersi nel corso delle attività svolte (indagini su banche dati; colloqui con il precedente revisore; analisi comparative; ecc.) e acquisire informazioni dettagliate sulla società e sul contesto in cui opera. Gli incontri con la direzione aziendale e il personale sono anche un momento, per il revisore, di valutazione delle competenze e dell'orientamento al controllo degli stessi.

Nel caso in cui le attività preliminari fossero tese a valutare se sussistano le condizioni per continuare un incarico l'estensione e la portata di quanto visto sono senz'altro più limitate. Nel corso della revisione già svolta, infatti, il revisore ha avuto modo di acquisire molte informazioni (che ha archiviato nel *file* di revisione ad utilizzo pluriennale, cosiddetto "*Permanent File*" o archivio permanente) che lo mettono in una posizione di maggior consapevolezza nella valutazione del *business risk*. Ciò non toglie che ogni anno occorre svolgere le indagini in esame al fine di aggiornare le informazioni inizialmente acquisite.

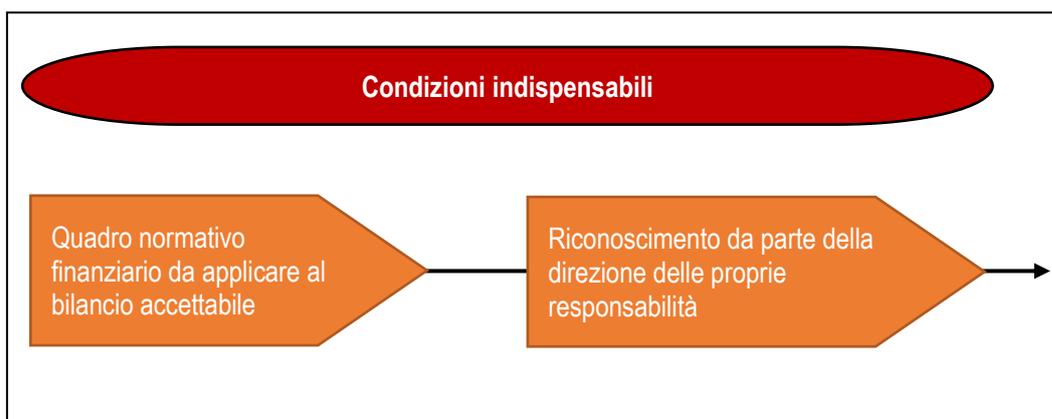
Suggerimenti operativi

È consigliabile che il revisore intrattenga colloqui con il collegio sindacale, in quanto, quale organo societario di controllo indipendente, ha un interesse specifico negli obiettivi di mitigazione dei rischi aziendali e nella nomina di un revisore esperto, competente e indipendente con il quale scambiare informazioni ai sensi dell'art. 2409-*septies* c.c.

L'art. 13 del D.Lgs. 39/2010, prevede, tra l'altro che per le società diverse dagli enti di interesse pubblico, "... *l'assemblea, su proposta motivata dell'organo di controllo, conferisce l'incarico di revisione legale ...*". Ruolo che nel caso di EIP diviene ancora più incisivo in quanto al comitato per il controllo interno e la revisione legale⁷ viene attribuita la responsabilità della procedura volta alla selezione dei revisori legali.

⁷ Organo che si identifica con il collegio sindacale, per le società che adottano il modello di *governance* tradizionale, e con il consiglio di sorveglianza per le società che adottano il modello dualistico.

5.3. Condizioni indispensabili per l'accettazione dell'incarico



Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 210.6	<p>Al fine di stabilire se siano presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile, il revisore deve:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio sia accettabile; b) acquisire la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende la propria responsabilità: <ol style="list-style-type: none"> i) per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione; ii) per quella parte del controllo interno che la direzione ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali; iii) di fornire al revisore: <ol style="list-style-type: none"> a. accesso a tutte le informazioni di cui la direzione sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti; b. ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere alla direzione ai fini della revisione contabile; c. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.
ISA Italia 210.7	<p>Qualora la direzione o i responsabili delle attività di governance, nei termini dell'incarico di revisione proposto, impongano una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione tale da far ritenere al revisore che tale limitazione comporterà una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, il revisore non deve accettare tale incarico limitato come un incarico di revisione, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti.</p>

Al fine di verificare se siano presenti le condizioni indispensabili per l'accettazione di un incarico di revisione, il principio di revisione internazionale ISA 210 richiede al revisore di stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato nella redazione del bilancio sia accettabile. Nel corrispondente principio adottato nel contesto nazionale (ISA Italia 210) viene chiarito che il quadro normativo prescritto dal legislatore italiano è accettabile. Tale quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, è costituito da uno dei due seguenti quadri di regole di redazione del bilancio a seconda delle circostanze:

- le norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e che sono interpretate e integrate dai principi contabili italiani (OIC);

- i principi contabili internazionali (IFRS) adottati dall'Unione Europea ed eventuali ulteriori provvedimenti normativi rilevanti.

Altra condizione indispensabile per l'accettazione dell'incarico è il riconoscimento da parte della direzione aziendale delle proprie responsabilità. Gli amministratori devono essere consapevoli delle proprie responsabilità sul bilancio e sul sistema di controllo interno nonché del ruolo e delle responsabilità del revisore. Questo aspetto va indagato con maggior cura nelle società di dimensioni minori, dove gli amministratori, spesso, non comprendono appieno quali siano le loro responsabilità sul bilancio e che la revisione comporta necessariamente lo svolgimento di procedure rispetto alle quali offrire piena collaborazione (per esempio, lettera di conferma a terzi; presenza del revisore nel corso delle procedure inventariali; rilascio di attestazioni della direzione; ecc.).

In presenza di amministratori che non riconoscono e non comprendono le proprie responsabilità e non sono orientati a favorire il controllo, il revisore non dovrà accettare l'incarico, non essendo presente una delle condizioni indispensabili per l'accettazione.

Uno dei principali indicatori di rischio da valutare in fase di accettazione e di mantenimento dell'incarico è l'integrità del potenziale cliente. Una cattiva reputazione del cliente e della direzione aziendale comporta, generalmente, un rischio significativo di incappare, nel corso della revisione, in limitazioni imposte dalla direzione e in rischi di frode. Per questi motivi il revisore, prima di accettare l'incarico, consulta banche dati e assume informazioni per verificare se esistano negatività. Nella valutazione dell'integrità degli amministratori è opportuno verificare anche i compensi e le altre prestazioni patrimoniali e finanziarie ad essi elargiti dalla società. Compensi eccessivi e sproporzionati finanziamenti della società agli amministratori, rilevanti spese non inerenti, sono spesso sintomatici di comportamenti non etici anche in altre aree della gestione aziendale.

5.4. Valutazione finale del rischio incarico

Per la valutazione del rischio incarico i revisori fanno spesso uso di apposite *check-list* quali parti integranti di una specifica procedura interna sulle attività preliminari di accettazione dell'incarico e mantenimento della clientela da svolgere ai fini del controllo della qualità della revisione.

Le *check-list* sono strumenti utili in quanto consentono di ripercorrere i diversi *step* di attività svolte e di verificare la completezza del lavoro svolto. Le *check-list* non sono però carte di lavoro esaustive, spesso a fronte di una domanda e di una corrispondente risposta c'è una verifica operata dal revisore che deve trovare formale documentazione in un'altra carta di lavoro.

I questionari proposti vanno adattati alle circostanze specifiche, poiché non necessariamente includono tutti gli aspetti e i fattori da considerare nella fase di accettazione e mantenimento dell'incarico. Essi rappresentano, tuttavia, utili promemoria dei principali passaggi da compiere al fine della valutazione dell'accettazione o continuazione di un incarico di revisione.

5.5. Valutazione del rischio di continuazione degli incarichi di revisione

Le procedure relative al mantenimento degli incarichi si applicano sia negli anni successivi alla fase di accettazione del cliente sia nei rinnovi che seguono al primo triennio di revisione. Le considerazioni che possono portare alla decisione circa il mantenimento o l'interruzione del rapporto con il cliente o l'adozione di misure di salvaguardia includono, per esempio, i seguenti elementi:

- deterioramento nell'affidabilità dell'assetto proprietario e della direzione della società cliente;
- deterioramento nella posizione finanziaria del cliente;
- situazioni di incertezza sulla continuità aziendale del cliente;
- situazioni di contenzioso molto rilevanti in capo al cliente;
- rischi per l'indipendenza del revisore;
- restrizioni nello svolgimento delle procedure di revisione.

Rispetto alla valutazione del rischio legato a un nuovo incarico, quella relativa alla continuazione di un incarico in corso è senz'altro più agevole in quanto il revisore ha nel frattempo acquisito un patrimonio informativo ben più ampio e attendibile di quanto non possa fare nel caso di un nuovo incarico.

A tal riguardo, assumono particolare rilevanza le evidenze acquisite nel corso del primo anno di incarico. Il revisore, infatti, al primo "tagliando", dovrebbe interrogarsi se, avendo acquisito le conoscenze di cui dispone al termine del primo anno all'atto dell'accettazione dell'incarico avrebbe confermato la decisione all'epoca presa. Se la risposta è "no", dovrebbe considerare seriamente di recedere dall'incarico, laddove consentito.

5.6. Accettazione dell'incarico di revisione da parte del collegio sindacale.

Le norme e le regole sulla revisione, in particolare quelle sulle attività preliminari all'accettazione, appaiono pensate facendo riferimento alle società di revisione o al revisore individuale. Nel caso dei sindaci-revisori, pertanto, tali norme devono essere declinate in considerazione di un organo che svolge la propria funzione in composizione collegiale e che, tuttavia, sussiste e si costituisce solo al momento della nomina. Occorre, quindi, compiere uno sforzo interpretativo per coniugare le peculiarità di un organo collegiale con norme e principi di revisione pensati e scritti per realtà in cui l'incarico della revisione non coincide con il collegio. Quanto verrà indicato per il collegio sindacale, trova applicazione, nei limiti della compatibilità, anche nei casi in cui sia il sindaco unico ad effettuare la revisione legale della s.r.l.

Come accennato in precedenza, il collegio sindacale e gli eventuali dipendenti ed ausiliari, collaboratori, coadiutori o esperti nominati possono essere considerati alla stregua di un "team" dell'incarico con la differenza, di non poco conto, che non esiste un responsabile unico (come nel caso di una società di revisione o di un revisore unico), ma un organo collegiale che è regolarmente costituito con la presenza della maggioranza dei sindaci e delibera a maggioranza assoluta dei presenti. La funzione di revisione è, infatti, attribuita al collegio sindacale e non disgiuntamente ai singoli componenti. Tale caratteristica deve essere coniugata con l'applicazione concreta dei principi di revisione e delle norme di legge e regolamentari applicabili nonché con l'esigenza di suddividere molte attività di revisione tra i componenti del collegio e gli eventuali collaboratori. Sarebbe di scarsa utilità e poco efficiente svolgere tutte le attività di revisione in modo collegiale. Nella strategia generale di revisione, è opportuno che ai collaboratori e ai componenti meno esperti siano affidate le aree

a basso rischio mentre il collegio nella sua interezza si occupi delle aree ad alto rischio per le quali, di norma, è richiesto un approccio mirato.

In sede di riunione preliminare all'accettazione dell'incarico è opportuno che i candidati sindaci-revisori si accordino sulle modalità organizzative e metodologiche di svolgimento della revisione.

Come accennato, i sindaci procederanno quindi, individualmente e collegialmente, a sviluppare le attività tese a valutare se esistano cause ostative all'accettazione.

Quanto ai corrispettivi, che nella fattispecie in esame sono già stati deliberati dall'assemblea, i sindaci-revisori nominati svolgeranno le attività che portano alla determinazione, in forma scritta, delle risorse e dei tempi necessari allo svolgimento dell'incarico e, all'esito, concluderanno circa la congruità dei compensi deliberati rispetto ai tempi stimati per la revisione. In caso di esito positivo essi procederanno a redigere una proposta unitaria contenente i termini dell'incarico e tra questi i corrispettivi deliberati dall'assemblea, subordinando l'accettazione dell'incarico all'approvazione della proposta da parte del legale rappresentante (si veda il Capitolo 7).

In particolare, in sede di riunione preliminare, andrebbero affrontati i seguenti temi dei quali si dirà anche nel Capitolo dedicato al controllo della qualità (Capitolo 27).

5.6.1. Metodologia di lavoro

I soggetti abilitati chiamati a formare un collegio sindacale con l'incarico della revisione legale del bilancio dovrebbero condividere, nell'ambito della riunione preliminare, all'accettazione dell'incarico quali siano i principali aspetti metodologici che dovranno caratterizzare concretamente lo svolgimento delle attività di revisione.

I principali temi da condividere comprendono i seguenti aspetti organizzativi:

- a) approccio metodologico di valutazione dei rischi;
- b) modalità di redazione e custodia delle carte di lavoro nel corso dell'incarico e al termine dello stesso;
- c) modalità di riesame ed approvazione delle carte di lavoro;
- d) criteri di determinazione e ripartizione dei corrispettivi;
- e) gestione di eventuali disaccordi;
- f) gestione di eventuali ipotesi di decadenza, morte o dimissioni di un sindaco effettivo e subentro di un sindaco supplente o di un nuovo sindaco.

a) Approccio metodologico di valutazione dei rischi

L'approccio metodologico alla revisione contabile da svolgere in seno a un collegio sindacale deve essere concordato tra tutti i candidati sindaci-revisori.

Si tratta, infatti, di stabilire la declinazione pratica da dare ai dettami dei principi di revisione e delle norme di legge applicabili che consenta di portare avanti la revisione con criteri di uniformità e coerenza confacenti a un organo collegiale quale il collegio sindacale. Bisogna, cioè, evitare che, una volta accettato l'incarico, nascano in seno al collegio sindacale divergenze di vedute su come svolgere concretamente l'incarico. Ciò non toglie che i sindaci-revisori possano, di comune accordo, integrare e/o modificare quanto proposto con ulteriori o differenti prassi e procedure.

Si danno aspetti fondamentali nell'*iter* di una revisione che richiedono necessariamente un approccio metodologico, come ad esempio:

- le procedure di valutazione del rischio intrinseco, del rischio di controllo e, conseguentemente, del rischio di individuazione;
- la determinazione dei livelli di significatività;
- la determinazione delle modalità e dell'estensione con cui condurre le verifiche campionarie in risposta alla valutazione del rischio effettuata.

b) Carte di lavoro

Nel caso in cui il collegio sindacale sia incaricato della revisione legale, sullo stesso organo vengono a cumularsi due funzioni di controllo che, seppure complementari, rispondono a fonti normative distinte e a diversi *standard* di riferimento. La funzione tipica del collegio sindacale, quale organo societario, è, infatti, disciplinata, quanto ai doveri, dall'art. 2403 c.c., che gli impone di vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'assetto organizzativo, amministrativo-contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. Al ricorrere delle condizioni specificate all'art. 2409-bis c.c., in presenza di una previsione di statutaria o al superamento dei limiti indicati nell'art. 2477 c.c., laddove trattasi di s.r.l., il collegio sindacale o il sindaco unico possono svolgere la revisione legale.

Mentre il sindaco unico o il collegio sindacale sono organi societari, il revisore non è incardinato nella *governance* societaria, ma è un mero interlocutore esterno⁸.

Il codice civile attribuisce all'organo di controllo e non al revisore particolari poteri-doveri, quali quelli di partecipazione alle riunioni del consiglio di amministrazione, del comitato esecutivo e dell'assemblea, ovvero poteri reattivi e, in alcuni casi, di sostituzione dell'organo amministrativo (potere di convocazione dell'assemblea, potere di denuncia al tribunale, potere di impugnazione delle delibere assembleari; potere di promuovere azione di responsabilità). Il contesto complessivo delineato fa sì che le metodologie e i comportamenti dettati per i revisori non possano essere automaticamente traslati in capo all'organo di controllo interno, ma vadano applicati seguendo criteri basati sull'analogia e nei limiti di compatibilità con le specifiche attribuzioni del collegio sindacale.

Le citate differenze si riflettono inevitabilmente sull'utilizzo dei supporti di documentazione del lavoro svolto.

È, infatti, fondamentale, per il sindaco-revisore documentare in modo appropriato le attività oggetto del mandato, trascrivendo nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale le attività di vigilanza svolte ex artt. 2403 e ss. c.c. e nelle carte di lavoro quelle relative alla revisione legale svolta in ossequio al D.Lgs. 39/2010.

Differente è, infatti, la natura e la titolarità giuridica dei due supporti di documentazione dell'attività svolta:

- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale è un libro sociale espressamente previsto dall'art. 2421, comma 1, n. 5, c.c., tenuto a cura del collegio sindacale, ma la cui proprietà è della società. La Norma n. 2.3. dei "*Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate - 2015*", prevede espressamente che "*Qualora il verbale contenente le risultanze degli accertamenti eseguiti esponga rilievi, fatti*

⁸ Si veda in tal senso il documento: FNC - *Il controllo dei revisori e dei sindaci di società: elementi di convergenza e distinzione nelle sfere di intervento nelle nuove norme di comportamento del collegio sindacale* - gennaio 2016.

o circostanze significative, è opportuno che sia tempestivamente portato a conoscenza dell'organo amministrativo". L'accessibilità del libro del collegio è una caratteristica legata chiaramente alle funzioni tipiche dell'organo di controllo interno: la vigilanza di tipo preventivo e concomitante sulla gestione e i poteri di stimolo e impulso all'azione amministrativa. Con riguardo alle società a responsabilità limitata, il comma 2 dell'art. 2476 c.c., prevede che i soci non partecipanti all'amministrazione, hanno diritto di consultare i libri sociali e, quindi, anche il libro del collegio sindacale;

- le carte di lavoro sono di proprietà del revisore che deve custodirle secondo precisi *standard* per dieci anni dalla sottoscrizione della relazione di revisione alla quale fanno riferimento (art. 10-*quater* del D.Lgs. 39/2010). Anche il principio internazionale ISQC Italia 1, al paragrafo A.63, specifica che la documentazione dell'incarico di revisione è di proprietà del soggetto abilitato (revisore) e che lo stesso possa mettere a disposizione dei clienti alcune sezioni o estratti della documentazione dell'incarico, sempre che tale diffusione non pregiudichi la validità del lavoro svolto.

Uno degli *standard* da soddisfare con riguardo alla modalità di redazione e custodia delle carte di lavoro della revisione è, l'accessibilità. Le carte di lavoro, di norma, possono essere rese disponibili a⁹:

- il cliente, per quelle rilevanti per l'azienda e che non pregiudicano la validità del lavoro svolto;
- il revisore subentrato nell'incarico;
- il revisore principale nel caso di consolidato;
- le Autorità giudiziarie, in base alle norme di legge;
- l'Autorità di vigilanza;
- i terzi, dopo che il revisore ne abbia valutato la necessità e previa autorizzazione scritta dell'azienda.

Altri soggetti, anche se portatori di interessi aziendali, non hanno alcun diritto di visionare le carte di lavoro.

Natura e funzione del libro del collegio e delle carte di lavoro sono, quindi, differenti e richiedono particolare attenzione nell'utilizzo da parte del sindaco-revisore. Bisogna evitare di documentare in modo promiscuo attività tipiche dell'organo di controllo nelle carte di lavoro o, per converso, attività di revisione nel libro del collegio. Il rischio è rendere inefficace la revisione, trascrivendo nel libro del collegio sindacale attività tipiche della revisione oppure di non consentire, ai soggetti aventi diritto, la conoscenza di importanti osservazioni e rilievi, laddove si documentino nelle carte di lavoro attività di vigilanza tipiche del sindaco.

L'attività di vigilanza svolta nell'ambito delle verifiche periodiche dall'organo di controllo interno (collegio sindacale o sindaco unico) e gli esiti delle stesse devono essere documentate nei verbali trascritti nell'apposito libro, nel quale andranno riportate, sotto forma di verbale, tutte le risultanze degli accertamenti, delle ispezioni e, in generale, dell'attività di vigilanza, ivi compresa quella relativa al bilancio di esercizio che fa capo al collegio sindacale in quanto tale e non quale incaricato della revisione legale¹⁰. Nel caso in cui l'organo di controllo sia investito anche della revisione legale la relazione, se redatta in forma unitaria¹¹, dovrà essere trascritta nel suddetto libro nel corpo del verbale dedicato alle attività propedeutiche alla redazione della relazione ex art. 2429 c.c.

⁹ Fonte: D'Alessio R., Antonelli V., Bozza E., *Principi di Auditing. Concetti, modelli, metodologie, applicazioni*, Edises, Napoli, 2017, p. 432.

¹⁰ CNDCEC – *Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate* - Settembre 2015, Norma n. 7.1.

¹¹ CNDCEC - *La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti* - Marzo 2016.

Al contrario, tutte le attività svolte ai fini dell'emissione del giudizio sul bilancio in conformità ai principi di revisione e al D.Lgs. 39/2010, devono essere sempre documentate nelle carte di lavoro. A tale regola non sfugge neanche la documentazione delle risultanze delle verifiche periodiche della regolare tenuta della contabilità svolte ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 e del principio di revisione SA Italia 250B. Tali verifiche sono attività tipiche della revisione legale per cui non soggiacciono al dettato dell'art. 2404 c.c.: non è richiesta la convocazione da parte del presidente del collegio sindacale e la delibera a maggioranza di tutti i componenti, come necessario, invece, nel caso di verifiche dei sindaci nell'ambito dei doveri di vigilanza ex art. 2403 c.c. Nella sfera dell'autonomia organizzativa del lavoro di revisione è possibile assegnare ad uno soltanto dei sindaci o a un componente del *team* di revisione il compito di effettuare le verifiche periodiche di cui al citato art. 14, ovviamente a condizione che il lavoro sia poi riesaminato ed approvato da parte degli altri sindaci effettivi.

Laddove il collegio dovesse optare per dar corso, in un'unica seduta, a entrambe le verifiche periodiche (quella relativa alle attività di vigilanza e quella del revisore ex art. 14 del D.Lgs. 39/2010) si ritiene possibile procedere alla trascrizione nel libro dei verbali del collegio anche delle risultanze delle verifiche ex art. 14 del D.Lgs. 39/2010 e del principio di revisione SA Italia 250B a condizione che le informazioni riportate nella verifica di revisione non siano tali da pregiudicare l'efficacia della revisione legale. In questo caso, è necessario includere nella documentazione della revisione copia del verbale.

Ovviamente nell'attività di vigilanza e in quella di revisione esistono sinergie che si riflettono sulla documentazione del lavoro svolto. Alcune aree di attività potrebbero richiedere sia la verbalizzazione nel libro del collegio sia nella documentazione di revisione. Si pensi, ad esempio, al caso nel quale l'organo di controllo (collegio sindacale o sindaco unico) effettui la vigilanza sull'idoneità e sul concreto funzionamento degli assetti organizzativi e del sistema amministrativo-contabile. Tale attività di vigilanza è di indubbio interesse anche ai fini della revisione legale. Il revisore, infatti, nella valutazione dei rischi di errori significativi in bilancio, deve comprendere quali siano i controlli chiave posti in essere dall'azienda, valutare il rischio di controllo e decidere, eventualmente, su quali procedure fare affidamento previa effettuazione di appositi *test* di conformità. In questi casi, un'attività di vigilanza, tipica dell'organo di controllo interno, può fornire elementi probativi anche ai fini della revisione legale. Il problema che potrebbe porsi in tali situazioni è l'appropriata documentazione delle attività sinergiche. Sicuramente le attività di vigilanza sono oggetto di verbalizzazione nel libro del collegio sindacale, ma, poiché le evidenze raccolte sono di interesse anche dell'attività di revisione, è opportuno che il collegio proceda a riportare, con gli appropriati adattamenti, le valutazioni, i controlli, e gli esiti della stessa anche nelle carte di lavoro della revisione. Come detto, il libro del collegio sindacale è un libro sociale di proprietà della società, mentre le carte di lavoro sono di proprietà del revisore che le dovrà custodire per dieci anni dalla sottoscrizione della relazione di revisione a cui fanno riferimento. Appare, dunque, opportuno riportare le attività comuni su entrambi i supporti documentali in modo da soddisfare al meglio le esigenze connesse alla verificabilità e accessibilità che contraddistinguono le due basi documentali.

Fatte queste indispensabili premesse, i candidati sindaci-revisori, all'atto della riunione preliminare all'accettazione dell'incarico, dovranno concordare sui requisiti della documentazione dell'incarico al fine di dimostrare di aver rispettato le disposizioni professionali, legislative e regolamentari. A tal fine dovranno concordare:

- i. l'indice delle carte di lavoro e la loro organizzazione nei *file* (fascicoli) di revisione;

- ii. l'eventuale utilizzo di applicativi software che garantiscano gli *standard* richiesti dai principi di revisione, dall'ISQC Italia 1 e dalle norme di legge e regolamentari applicabili;
- iii. il supporto sul quale saranno redatte e archiviate le carte di lavoro (cartaceo, elettronico o di altro tipo);
- iv. la forma e il contenuto base delle carte di lavoro;
- v. le modalità con le quali garantire l'accessibilità, la recuperabilità e l'integrità delle carte di lavoro nel corso dell'incarico e dopo la conclusione dello stesso;
- vi. la modalità di custodia delle carte di lavoro nel corso dell'incarico e dopo la conclusione dello stesso;
- vii. il sistema di riesame ed approvazione delle carte di lavoro.

Nel caso del collegio sindacale si pongono, a tale riguardo, le seguenti criticità:

- a) Chi è tra i sindaci tenuto a custodire la documentazione del lavoro di revisione per il periodo previsto dall'art. 10-*quater* del D.Lgs. 39/2010?
- b) Come si possono garantire i requisiti di accessibilità, recuperabilità e integrità della documentazione di revisione nel corso e alla fine del mandato?
- c) Come si garantisce la collegialità del lavoro con la ripartizione delle attività di revisione tra i membri del collegio sindacale?

Con riguardo ai precedenti punti a) e b) - fermo restando che il collegio sindacale, nell'esercizio della propria autonomia organizzativa, provvede a disciplinare le modalità di fruibilità e conservazione della documentazione sia nel corso dell'espletamento dell'incarico che dopo la cessazione dello stesso – appare opportuno che i sindaci-revisori individuino, di comune accordo, preferibilmente nel presidente, o in uno dei componenti, il responsabile della conservazione dei *file* di revisione nel corso del mandato e al termine dello stesso.

I requisiti di accessibilità, fruibilità e integrità potranno essere soddisfatti, ad esempio, tramite:

- utilizzo di *password* tra i membri del collegio ed eventuali dipendenti, ausiliari o collaboratori; l'effettuazione di copie periodiche di *backup* della documentazione di revisione su supporto elettronico;
- regole di distribuzione all'inizio dell'incarico; di elaborazione nel corso dell'incarico e di collazione a fine incarico della documentazione di revisione fra i componenti del collegio sindacale e gli eventuali collaboratori e ausiliari;
- limitazioni all'accesso alle copie cartacee della documentazione dell'incarico e modalità di distribuzione e archiviazione che ne garantiscano la riservatezza.

Si ritiene possibile affidare anche a un soggetto esterno la documentazione al termine dell'incarico, a condizione che siano rispettati tutti i requisiti previsti dalla legge, dai regolamenti e dai principi di revisione.

Al termine del mandato si potrebbe anche optare per un meccanismo che veda in uno dei componenti del collegio il custode dei *file* (fascicoli) di revisione nella versione originaria e negli altri due i custodi di una copia conforme dei fascicoli. Naturalmente il collegio sindacale provvederà a dichiarare la conformità delle copie all'originale e a stabilire che non possano essere apportate modifiche alla documentazione (laddove consentito) se non previa condivisione dei componenti. Le procedure adottate dal collegio sindacale dovranno essere tali da poter consentire il recupero e l'accesso alla documentazione durante il periodo di conservazione, mantenere l'evidenza di eventuali modifiche apportate alla documentazione in epoca successiva al completamento e consentire l'accesso ai soggetti autorizzati, ad esempio ai fini del controllo della qualità.

Le scelte concordate possono essere modificate nel corso dell'incarico, in funzione di esigenze sopravvenute.

c) Riesame e approvazione delle carte di lavoro

L'esigenza di far convivere la collegialità dell'organo con la ripartizione delle attività di revisione e le modalità di documentazione delle stesse può essere soddisfatta tramite la procedura di "riesame delle carte di lavoro".

Come previsto dal paragrafo 32 del principio ISQC Italia 1, il revisore deve stabilire direttive e procedure che includano le responsabilità relative al riesame del lavoro di revisione.

In linea generale, il riesame del lavoro consiste nel considerare se:

- il lavoro documentato è stato svolto in conformità ai principi di revisione e alle norme di legge o regolamentari applicabili all'incarico;
- sono stati evidenziati gli aspetti significativi che richiedono ulteriori approfondimenti;
- sono state svolte le consultazioni appropriate alle circostanze e le conclusioni raggiunte sono state oggetto di appropriata documentazione e sono state attuate;
- vi è esigenza di modificare la natura, la tempistica e l'estensione del lavoro svolto;
- il lavoro svolto supporta le conclusioni raggiunte ed è documentato in modo appropriato;
- gli elementi probativi acquisiti sono sufficienti ed appropriati a supportare la relazione di revisione;
- gli obiettivi delle procedure dell'incarico sono stati conseguiti e sono conformi all'approccio di revisione;
- è stato seguito il programma di revisione.

Nel caso del collegio sindacale il riesame delle carte di lavoro assolve anche alla funzione di "approvazione" di quanto in esse documentato garantendo, in tal modo, la collegialità dell'organo.

Ai fini delle presenti linee metodologiche si raccomanda l'utilizzo del meccanismo di riesame "collegiale". Esso presuppone che in ogni carta di lavoro siano riportate sempre le firme di tutti e tre i componenti del collegio sindacale, con indicazione specifica di chi ha preparato la carta di lavoro e di chi l'ha riesaminata e approvata.

È importante indicare nelle carte di lavoro oltre alla firma del componente del collegio o dell'ausiliario che ha preparato o riesaminato la carta di lavoro anche la data nella quale si è proceduto a preparare o riesaminare la stessa.

d) Criteri di determinazione e ripartizione dei corrispettivi della revisione

I candidati sindaci-revisori, in sede di riunione preliminare all'accettazione dell'incarico, devono determinare i corrispettivi complessivi della revisione (da riportare nella lettera di incarico¹²) nonché quelli di ripartizione degli stessi tra i componenti del collegio sindacale.

I candidati sindaci dovranno, sulla base della loro esperienza professionale, definire valori unitari dignitosi e ragionevoli. Laddove la riunione preliminare venga tenuta prima dell'assemblea di nomina, i candidati sindaci-revisori saranno in grado di redigere e sottoporre all'assemblea una specifica lettera di incarico nella quale sono chiaramente indicati i corrispettivi per la revisione e quelli per la vigilanza. La proposta, generalmente, riguarderà il compenso per l'intero collegio mentre i

¹² Si veda il Capitolo 7.

criteri di ripartizione tra i componenti del collegio dovranno essere oggetto di apposito accordo. Laddove i candidati sindaci-revisori dovessero ritenerlo opportuno potranno riportare nella proposta anche i corrispettivi relativi ad ogni singolo componente del collegio.

Nei casi in cui non risultasse possibile tenere una riunione prima dell'assemblea di nomina, i sindaci-revisori dovranno riservarsi di accettare l'incarico e, nello svolgimento delle procedure di accettazione, dovranno stabilire se il compenso deliberato dall'assemblea è congruo e decoroso rispetto alle caratteristiche dell'incarico e tale da consentire di svolgere lo stesso secondo gli *standard* qualitativi richiesti.

Se l'assemblea dovesse aver deliberato il compenso per ogni singolo componente, i sindaci-revisori dovranno, nel corso della riunione preliminare, verificare se la ripartizione, così come deliberata, li soddisfa in relazione al presumibile impegno gravante su ciascun componente nello svolgimento delle attività di vigilanza e di revisione e all'esperienza e alle capacità di ognuno anche con riferimento allo specifico campo della revisione.

I candidati sindaci-revisori devono sempre richiedere all'assemblea di determinare in modo distinto i corrispettivi dovuti ai sindaci-revisori per l'attività di vigilanza ex art. 2403 e ss. c.c. e quelli dovuti per la revisione legale. Solo i corrispettivi pertinenti alla revisione legale dovranno essere comunicati al Registro dei revisori da parte di ciascun sindaco-revisore nominato, ai sensi degli artt. 11 e 13 del Regolamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze contenuto nel D.M. 145/2012.

e) Gestione dei disaccordi

Qualora dovessero verificarsi divergenze di opinioni tra il componente che ha effettuato e documentato l'attività di controllo e quello/i che ha/hanno operato il riesame, la valutazione delle attività svolte è demandata al collegio nella sua interezza. Il processo di riesame e approvazione, nel caso di disaccordo o di osservazioni da parte di un sindaco-revisore, si estende alla redazione di note di commento incluse nella documentazione della revisione. Nelle note di commento, il sindaco-revisore dissenziente dovrà inserire il proprio dissenso e i motivi dello stesso. Destinatari delle note sono gli altri due sindaci-revisori costituenti il collegio. Laddove, a livello collegiale, non si raggiunga un'approvazione unanime, i due componenti costituenti la maggioranza del collegio sindacale dovranno aggiungere nella nota di commento i motivi per i quali, analizzate le osservazioni del sindaco-revisore dissenziente, ritengono di confermare quanto svolto e documentato.

f) Sostituzione di uno o più dei sindaci-revisori

Come accennato, in alcuni casi, può accadere che uno o più sindaci effettivi cessino dall'incarico nel corso dello svolgimento della revisione del bilancio di un determinato esercizio e prima che la relazione sia stata emessa.

L'art. 2401 c.c., "Sostituzione", prevede che, nelle ipotesi di decadenza, morte o rinuncia di un sindaco, subentrino i sindaci supplenti in ordine di età e che i nuovi sindaci restino in carica fino alla seguente assemblea dei soci obbligata a nominare i sindaci effettivi e supplenti per l'integrazione del collegio. I nuovi nominati scadono con quelli in carica. Essendo attribuita al collegio anche la revisione legale, il supplente che subentra al sindaco effettivo cessato, deve essere iscritto al Registro

dei revisori, in forza delle previsioni di cui all'art. 2409-bis e all'art. 2477, comma 5, c.c. Con riferimento ai casi prospettati si pongono due ordini di problemi:

- a) lo svolgimento delle procedure preliminari all'accettazione dell'incarico;
- b) il subentro nel lavoro svolto.

Con riferimento al punto a), è opportuno che i sindaci nominati supplenti prendano parte anch'essi alle attività preliminari all'accettazione dell'incarico; ciò, in quanto, non è prevista una accettazione al momento in cui subentrano a un sindaco effettivo nel corso del mandato.

Laddove non fosse oggettivamente possibile partecipare alla riunione preliminare, le procedure preliminari andranno svolte non appena si è avuto notizia del subentro, avvalendosi della collaborazione dei sindaci effettivi in carica per le attività da svolgere in modo collegiale ed effettuando a livello individuale le attività descritte nel presente Capitolo.

Con riferimento al punto b), il sindaco-revisore subentrato dovrà:

- riesaminare l'intera documentazione del lavoro svolto;
- svolgere le riunioni con gli altri sindaci per condividere la strategia di revisione, le risposte ai rischi identificati e valutati e per coordinarsi nel lavoro da svolgere.

In questo modo, il nuovo sindaco-revisore acquisisce la conoscenza di quanto svolto dal collegio sindacale fino al suo ingresso, ha modo di formulare osservazioni al riguardo e potrà in modo efficiente ed efficace inserirsi nel "team di revisione".

5.6.2. Documentazione della riunione preliminare all'accettazione dell'incarico

All'esito della riunione preliminare all'accettazione dell'incarico i candidati sindaci-revisori procedono a documentare le attività svolte e le conclusioni raggiunte.

La forma con cui documentare le attività in esame può essere varia e dipende dalla metodologia adottata. Di prassi viene redatto un *memorandum* descrittivo.

Si rimanda al *memorandum* (Ⓜ PRE 7.0) da redigere nel caso in cui la nomina del collegio sindacale da parte dell'assemblea dei soci sia intervenuta senza che i candidati sindaci-revisori abbiano potuto procedere ad una riunione preliminare rispetto alla data dell'assemblea. I sindaci-revisori nominati non hanno accettato contestualmente l'incarico ma si sono riservati di accettare lo stesso all'esito dello svolgimento delle attività preliminari.

Infine, si rimanda alla carta di lavoro Ⓜ PRE 13.1 per l'accettazione dell'incarico e alla carta di lavoro Ⓜ MAN 5.0 per il mantenimento dell'incarico.

5.6.3. Mancata accettazione di uno dei sindaci-revisori

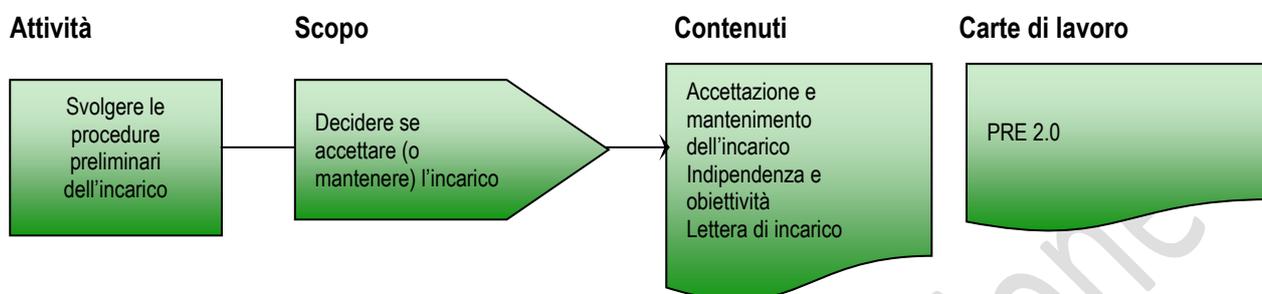
Potrebbe accadere che, all'esito delle attività preliminari all'accettazione dell'incarico, uno dei candidati sindaci-revisori concluda per non accettare l'incarico.

Tale circostanza assume particolare criticità nel caso in cui le attività preliminari siano poste in essere dopo che l'assemblea abbia già designato il collegio sindacale, pur condizionando gli effetti di tale designazione all'accettazione da

parte di ciascun professionista: se è vero, infatti, che i sindaci-revisori si sono riservati di accettare l'incarico conferito dall'assemblea, è altrettanto vero che nel caso di non accettazione anche di uno soltanto dei sindaci-revisori, la delibera di nomina risulterebbe inefficace. In questi casi si ritiene che vada riconvocata una nuova assemblea per la nomina del collegio sindacale nella sua interezza.

BOZZA per consultazione

6. INDIPENDENZA E OBIETTIVITÀ



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Norme e principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano Circostanze e rapporti che costituiscono minacce all'indipendenza Sistemi di salvaguardia	200, 220, ISQC Italia 1

Cosa dice il principio ISQC Italia 1	
ISQC Italia 1.21	<p><i>Indipendenza</i></p> <p>Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato stesso, il suo personale e, ove applicabile, altri soggetti tenuti al rispetto dei principi di indipendenza (incluso il personale degli altri soggetti appartenenti alla rete), mantengano l'indipendenza, ove ciò sia richiesto dai principi etici applicabili. Tali direttive e procedure devono consentire al soggetto abilitato di:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) comunicare i propri principi di indipendenza al personale e, ove applicabile, agli altri soggetti tenuti a rispettarli; b) identificare e valutare le circostanze e i rapporti che costituiscono minacce all'indipendenza e porre in essere le azioni appropriate per eliminarle ovvero ridurle ad un livello accettabile, applicando misure di salvaguardia, ovvero, se ritenuto appropriato, recedendo dall'incarico, ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.
ISQC Italia 1.22	<p>Tali direttive e procedure devono prevedere che:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) i responsabili degli incarichi forniscano al soggetto abilitato le informazioni pertinenti in merito agli incarichi ricevuti dal cliente, incluso l'oggetto dei servizi, al fine di consentire al soggetto abilitato stesso di valutare l'eventuale impatto complessivo sui principi di indipendenza; b) il personale comunichi tempestivamente al soggetto abilitato le circostanze e i rapporti che costituiscono una minaccia all'indipendenza in modo che possano essere intraprese le azioni appropriate; c) le informazioni pertinenti siano raccolte e comunicate al personale appropriato in modo che: <ul style="list-style-type: none"> (i) il soggetto abilitato ed il suo personale possano prontamente stabilire se essi rispettano i principi di indipendenza; (ii) il soggetto abilitato possa mantenere e aggiornare la propria documentazione relativa all'indipendenza;

	(iii) il soggetto abilitato possa intraprendere le azioni appropriate nei confronti delle minacce all'indipendenza identificate che non siano di livello accettabile.
ISQC Italia 1.23	<p>Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che le violazioni dei principi di indipendenza siano segnalate, e per consentire che siano intraprese azioni appropriate per risolvere tali situazioni. Le direttive e le procedure devono includere regole affinché:</p> <p>a) il personale comunichi tempestivamente al soggetto abilitato le violazioni dell'indipendenza di cui sia venuto a conoscenza;</p> <p>b) il soggetto abilitato comunichi tempestivamente le violazioni identificate di tali direttive e procedure:</p> <p>(i) al responsabile dell'incarico che, insieme al soggetto abilitato stesso, deve gestire la violazione;</p> <p>(ii) ad altro personale appropriato nell'ambito del soggetto abilitato e, se del caso, della rete, e a coloro che sono tenuti al rispetto dei principi sull'indipendenza, cui compete di intraprendere le azioni appropriate;</p> <p>c) il responsabile dell'incarico e gli altri soggetti di cui al sottoparagrafo 23 b) ii) comunichino tempestivamente al soggetto abilitato, ove necessario, le azioni intraprese per risolvere la questione, in modo che il soggetto abilitato possa stabilire se deve intraprendere ulteriori azioni.</p>
ISQC Italia 1.24	Almeno una volta all'anno, il soggetto abilitato deve acquisire una conferma scritta della conformità alle proprie direttive e procedure sull'indipendenza, da parte di tutto il personale a cui è richiesta l'indipendenza in base ai principi etici applicabili.
ISQC Italia 1.25	<p>Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure che:</p> <p>a) indichino i criteri per determinare quando sono necessarie misure di salvaguardia per ridurre la minaccia della familiarità ad un livello accettabile, nel caso in cui, per lo svolgimento di un incarico di assurance, ci si avvalga dello stesso personale esperto per un lungo periodo di tempo;</p> <p>b) per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, prevedano, trascorso un determinato periodo definito nel rispetto dei principi etici applicabili, la rotazione del responsabile dell'incarico, del responsabile del riesame della qualità dell'incarico, nonché, ove applicabile, di altri soggetti tenuti al rispetto delle regole sulla rotazione.</p>

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.14	Il revisore, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, deve conformarsi ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza.
ISA Italia 200.14(I)	Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si fa riferimento alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano.
ISA Italia 220.11	<p>Il responsabile dell'incarico deve giungere ad una conclusione sulla conformità ai principi sull'indipendenza che si applicano all'incarico di revisione. A tal fine, il responsabile dell'incarico deve:</p> <p>a) acquisire le informazioni pertinenti dal soggetto incaricato della revisione e, ove applicabile, dagli altri soggetti appartenenti alla rete, per identificare e valutare circostanze e rapporti che costituiscono minacce all'indipendenza;</p> <p>b) valutare le informazioni su eventuali violazioni identificate delle direttive e delle procedure del soggetto incaricato della revisione in materia di indipendenza per stabilire se le stesse costituiscano una minaccia all'indipendenza per l'incarico di revisione;</p> <p>c) intraprendere le azioni appropriate per eliminare tali minacce ovvero ridurle ad un livello accettabile applicando misure di salvaguardia, oppure, se considerato appropriato, recedendo dall'incarico di revisione, qualora il recesso sia consentito</p>

	dalle leggi e dai regolamenti applicabili. Il responsabile dell'incarico deve riferire tempestivamente al soggetto incaricato della revisione l'eventuale incapacità di risolvere le questioni emerse, affinché adotti le azioni appropriate.
--	---

Il revisore deve conformarsi alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano. L'indipendenza è un requisito che deve caratterizzare tutto l'iter di una revisione contabile: dalla decisione di accettare un incarico al termine del mandato professionale e, per talune fattispecie, anche oltre tale termine¹³. Solo revisori indipendenti e scevri da conflitti di interesse possono lavorare con il dovuto scetticismo professionale che è il presupposto necessario per garantire controlli appropriati e conclusioni ragionevolmente oggettive.

Le norme inerenti all'indipendenza sono contenute nell'art. 10 del D.Lgs. 39/2010 (e ove applicabile nell'art. 17 del Decreto medesimo) il quale detta alcuni requisiti generali e rinvia, al comma 12, a più dettagliati principi elaborati da associazioni e ordini professionali, congiuntamente al MEF e alla Consob e adottati dal MEF sentita la Consob. Tali principi, allo stato attuale, risultano in corso di predisposizione.

Tra i principi di revisione, quelli che trattano, tra gli altri aspetti, l'indipendenza sono l'ISA Italia 200 e l'ISA Italia 220 nonché il principio sul controllo della qualità ISQC Italia 1.

Qualora la revisione sia affidata al collegio sindacale (o al sindaco unico) alla normativa speciale e alla prassi professionale si aggiungono le norme contenute nel codice civile e i principi dettati dalle Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate.

Qui sono analizzati e commentati i richiamati principi e disposizioni, nonché individuate le principali problematiche che si pongono con riferimento all'indipendenza, nelle circostanze in cui la funzione di revisione sia affidata al collegio sindacale (o al sindaco unico). Di seguito, inoltre, si suggeriscono spunti e soluzioni operative ed indicazioni pratiche per il loro superamento.

6.1. Indipendenza ed obiettività: nozioni preliminari.

Il contenuto dell'art. 10 del D.Lgs. 39/2010, novellato dal D.Lgs. 135/2016 di recepimento della nuova direttiva 2014/56/UE, ripropone in parte la previgente disciplina. La novità più significativa riguarda l'estensione del requisito di indipendenza e obiettività rispetto alla società sottoposta a revisione, come indicato di seguito:

- comma 1: a qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione;
- comma 1-bis: al periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione e durante il periodo in cui è eseguita la revisione legale; ciò comporta che il procedimento di autovalutazione dell'indipendenza e obiettività, essendo del tutto svincolato dalla durata dell'incarico, va ripetuto ogni anno, prima della decisione per il mantenimento dell'incarico oppure per il suo eventuale rinnovo;
- comma 1-ter: ai partecipanti alla rete professionale del soggetto incaricato della revisione legale (laddove applicabile), ai membri dei propri organi di amministrazione e di controllo, ai propri dirigenti, revisori, dipendenti

¹³ Il comma 1-bis dell'art. 10 del D.Lgs. 39/2010, "Indipendenza e obiettività", prevede che "Il requisito di indipendenza deve sussistere durante il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale stessa".

e qualsiasi persona fisica che accede ai servizi, oltre a quelli che sono sotto il proprio controllo. La rete professionale è definita dall'art. 1, comma 1, lett. l), del D.Lgs. 39/2010 come la struttura più ampia alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale, finalizzata alla cooperazione e che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o è riconducibile a una proprietà, un controllo o una direzione comuni o 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.

Con le citate modifiche e integrazioni, la normativa legislativa sui principi deontologici, inclusi quelli relativi a indipendenza e obiettività, si è molto rafforzata avvicinandosi sempre più alla preesistente disciplina professionale la quale tratta in dettaglio dei principi di indipendenza e obiettività, in particolare nei principi ISA Italia 200, 220 e nel principio sul controllo della qualità ISQC Italia 1.

Due diversi profili dell'indipendenza e dell'obiettività

I principi di indipendenza e obiettività devono essere tenuti nella massima considerazione nello svolgimento della revisione legale sia come atteggiamento professionale, sia come situazione di fatto: questi ultimi rappresentano quindi due diversi profili dell'indipendenza e obiettività.

Indipendenza professionale (comportamentale), da intendersi come atteggiamento intellettuale del soggetto incaricato della revisione legale nel considerare solo gli elementi che reputa rilevanti per lo svolgimento del suo incarico, escludendo ogni fattore estraneo. Questo atteggiamento salvaguarda la capacità del revisore legale di emettere un giudizio professionale sul bilancio senza essere influenzato da condizionamenti che potrebbero compromettere tale giudizio e, allo stesso tempo, rafforzare la sua capacità di agire con integrità, essere obiettivo e mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale.

Indipendenza di fatto (formale), da intendersi come condizione oggettiva per la quale il soggetto incaricato della revisione legale sia visto come indipendente e, quindi, non associato a situazioni o circostanze tali da indurre un terzo ragionevole e informato a mettere in dubbio la sua autonomia nello svolgere l'incarico in modo obiettivo.

I due profili (comportamentale e formale) rappresentano il modo migliore con cui il soggetto incaricato della revisione legale può di fatto dimostrare agli occhi dei terzi interessati al bilancio, che la revisione è svolta con obiettività e integrità professionale.

6.2. Minacce e rischi per l'indipendenza e obiettività

Il soggetto incaricato della revisione legale valuta le possibili circostanze che possono minacciare la sua indipendenza e la sua obiettività, con particolare attenzione alle situazioni generali ed ai rischi specifici descritti di seguito.

Situazioni generali

Il nuovo art. 10, comma 2, del D.Lgs. 39/2010 indica alcune tipologie di situazioni generali da cui possono derivare potenziali rischi specifici ai fini dei requisiti di indipendenza e obiettività sopra descritti. Si tratta delle relazioni finanziarie, d'affari, personali, di lavoro e di altro genere che, se intercorrenti tra la società che conferisce l'incarico e il soggetto

incaricato della revisione legale o le persone appartenenti alla sua rete professionale, ovvero qualsiasi persona fisica in grado di influenzare, direttamente o indirettamente, l'esito della revisione legale, potrebbero determinare il sorgere di minacce e rischi per l'indipendenza e per l'obiettività al verificarsi dei quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, potrebbe trarre la conclusione che l'indipendenza del soggetto incaricato della revisione legale sia compromessa.

Rischi specifici

Le circostanze specifiche che potrebbero rappresentare minacce per l'indipendenza e l'obiettività, sono adesso indicate direttamente nella normativa (art. 10, comma 2, del D.Lgs. 39/2010). Trattandosi di collegio sindacale (o sindaco unico) incaricato della revisione legale, si osserva che le stesse circostanze specifiche sono anche contenute e descritte in dettaglio nella Norma 1.4 (Indipendenza) delle Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate (settembre 2015) emesse dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili con riferimento alla funzione di vigilanza. Nel dettaglio, si tratta, quindi, di indicazioni operative applicabili alle funzioni svolte dal sindaco-revisore che riguardano nello specifico quanto segue:

- auto-riesame: si manifesta quando il soggetto incaricato della revisione legale si trova nella circostanza di dover svolgere attività di controllo di dati o elementi che lo stesso o altri soggetti appartenenti alla sua rete professionale hanno contribuito a determinare;
- interesse personale: si manifesta quando il soggetto incaricato della revisione legale e, laddove applicabile, la sua rete professionale, i membri dei suoi organi di amministrazione, i suoi dirigenti, i suoi revisori, i suoi dipendenti, qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a sua disposizione o sono sotto il suo controllo, si trova in una situazione di conflitto di interessi in grado di influire sullo svolgimento dell'attività di revisione e sui risultati della stessa.

Possono rappresentare esempi di interesse personale le seguenti situazioni: l'interesse finanziario diretto o indiretto nei confronti del soggetto sottoposto a revisione; l'eccessiva dipendenza dai corrispettivi versati dal soggetto sottoposto a revisione per servizi di revisione e/o diversi dalla revisione; l'esistenza di onorari arretrati; la presenza di un familiare che svolge funzioni di alta direzione per il soggetto sottoposto a revisione oppure che si trova in una posizione tale da esercitare una influenza diretta sulla preparazione delle registrazioni contabili del soggetto sottoposto a revisione; l'esistenza o il probabile insorgere di una controversia tra il soggetto incaricato della revisione legale ed il soggetto sottoposto a revisione; l'esistenza di rapporti anche di tipo commerciale con il soggetto sottoposto a revisione;

- prestazione di attività di patrocinatore legale: quando il soggetto incaricato della revisione legale assume funzioni di patrocinatore legale a sostegno o contro la posizione del soggetto sottoposto a revisione in una controversia (rileva anche il patrocinio in un contenzioso fiscale);
- familiarità: quando il soggetto incaricato della revisione legale è eccessivamente sensibile all'interesse del soggetto sottoposto a revisione e, conseguentemente, questo può tradursi in un'eccessiva fiducia nei riguardi del medesimo e in una insufficiente verifica obiettiva delle sue dichiarazioni; può assumere rilievo, al riguardo, l'eccessivo numero di rinnovi dell'incarico;

- intimidazione: si manifesta in presenza di condizionamenti derivanti dalla particolare influenza del soggetto sottoposto a revisione o in seguito a comportamenti aggressivi e minacciosi posti in essere dallo stesso nei confronti del soggetto incaricato della revisione legale.

Inoltre, dall'art. 10, comma 7, del D.Lgs. 39/2010 si evince, indirettamente, che non può essere incaricato della revisione legale chi riveste cariche sociali negli organi di amministrazione, né chi presta lavoro autonomo o subordinato a favore della società che assegna l'incarico (il cliente) svolgendo funzioni dirigenziali apicali (*rectius*, stando alla lettera della norma, di rilievo). Stesso divieto vige per i dipendenti del soggetto incaricato della revisione legale e ogni altra persona fisica la cui prestazione d'opera è posta a suo servizio o sotto il suo controllo, laddove questi ultimi siano abilitati all'esercizio della revisione e siano coinvolti nell'esecuzione dell'incarico di revisione legale.

Altre circostanze specifiche

Possono, poi, sussistere altre circostanze specifiche capaci di minacciare l'indipendenza del soggetto incaricato della revisione legale che sono dettagliatamente indicate sempre nell'art. 10 del D. Lgs. 39/2010 e che si riferiscono a quanto segue:

- comma 5: il soggetto incaricato della revisione legale, il suo personale professionale e qualsiasi altra persona i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il suo controllo, non possono partecipare né influenzare in alcun modo l'esito della revisione della società se:
 - i) possiedono strumenti finanziari della società, salvo che si tratti di strumenti detenuti indirettamente per tramite di regimi di investimento collettivo diversificati, compresi fondi gestiti (fondi pensione o assicurazioni sulla vita);
 - ii) possiedono strumenti finanziari di società collegate, in modo che si potrebbe verificare un conflitto di interessi, sempre che tali strumenti non siano detenuti indirettamente per tramite di regimi di investimento collettivo diversificati;
 - iii) hanno intrattenuto un rapporto di lavoro dipendente o una relazione d'affari o di altro tipo con la società sottoposta a revisione nel periodo cui si riferiscono i bilanci e, successivamente, durante il periodo in cui viene eseguita la revisione;
- comma 6: in caso di fusione o acquisizione durante il periodo cui si riferisce il bilancio della società che ha conferito l'incarico di revisione, il soggetto incaricato della revisione legale è chiamato a individuare e a valutare eventuali interessi o relazioni in essere o recenti, inclusi i servizi diversi dalla revisione prestati nella società acquirente o nella società acquistata o nella società incorporante o nella società incorporata, che si rivelino tali da poter compromettere la sua indipendenza e la sua capacità di proseguire la revisione legale dopo la data di efficacia dell'operazione di fusione o acquisizione. Il revisore è tenuto ad adottare, entro tre mesi dalla data di approvazione del progetto di fusione o di acquisizione, tutti i provvedimenti necessari per porre fine agli interessi o alle relazioni che possano compromettere la sua indipendenza e, ove possibile, adottare misure di salvaguardia volte a ridurre al minimo l'incidenza di tali rischi;
- comma 8: i soci (non coinvolti nell'incarico di revisione) e i componenti dell'organo di amministrazione della società di revisione legale o di un'affiliata, non possono intervenire nell'espletamento della revisione legale in un modo che può compromettere l'indipendenza e l'obiettività del responsabile dell'incarico;

- comma 9: il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non può essere subordinato ad alcuna condizione, non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione, né può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione da parte del soggetto incaricato della revisione legale o della propria rete, a favore della società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti;
- comma 10: il corrispettivo per l'incarico di revisione legale deve essere determinato prevedendo le risorse professionali (numero, preparazione tecnica, esperienza, ecc.) e le ore da impiegare (un numero adeguato per assicurare, oltre all'esecuzione delle verifiche di revisione, la necessaria attività di direzione e supervisione del lavoro) in modo tale da garantire la qualità e affidabilità dei lavori di revisione;
- comma 11: la misura della retribuzione dei dipendenti del soggetto incaricato della revisione legale non può essere in alcun modo determinata dall'esito delle revisioni da essi compiute;
- comma 13: tutto il personale professionale (interno ed esterno) coinvolto nello svolgimento dell'incarico di revisione non può sollecitare o accettare regali o favori di natura pecuniaria e non dal cliente sottoposto a revisione o da società facenti parte del gruppo di appartenenza, salvo nel caso in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile o insignificante.

Valutazione delle minacce e dei rischi estesa alla "rete"

Nel valutare i rischi di compromissione dell'indipendenza e obiettività, il soggetto incaricato della revisione legale tiene conto sia dei rapporti e delle relazioni intrattenuti con la società sottoposta a revisione, sia propri che degli altri soggetti appartenenti alla sua eventuale "rete".

In linea di massima, una circostanza di compromissione o di minaccia all'indipendenza in capo a un soggetto della rete professionale deve essere considerata come se operasse direttamente in capo al soggetto incaricato della revisione legale.

A nulla rilevano, in questa valutazione, le eventuali percentuali di "partecipazione" del soggetto incaricato della revisione legale alla propria rete professionale, in termini di ripartizione di utili o di provvigioni o di benefici analoghi che, peraltro, spesso sono del tutto assenti. Tuttavia, la valutazione delle circostanze che compromettono o minacciano l'indipendenza del soggetto incaricato della revisione legale, anche considerando la rete, deve essere condotta valutando tutte le caratteristiche del caso, senza automatismi e senza limitarsi ai soli aspetti formali.

L'art. 10, comma 1-ter, del D.Lgs. 39/2010, chiarisce al riguardo che il revisore legale o la società di revisione legale deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire la sua indipendenza ed al comma 4 dello stesso articolo stabilisce che *"il revisore legale o la società di revisione legale documenta nelle carte di lavoro tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonché le misure adottate per limitare tali rischi"*.

6.3. Sistemi di salvaguardia

Il soggetto incaricato della revisione legale deve disporre di un sistema di salvaguardia che gli consenta di trovare e adottare adeguati rimedi contro le situazioni "a rischio" emerse durante le attività di verifica preliminare oppure successivamente nel corso dello svolgimento dell'incarico di revisione ed essere in grado di contenere il livello di rischio entro limiti ragionevolmente accettabili.

In presenza di una o più delle circostanze specifiche sopra indicate che si ritiene possano rappresentare una minaccia per l'indipendenza e l'obiettività, il soggetto incaricato della revisione legale deve valutarne la rilevanza, identificare le misure per mitigare il rischio e documentare nelle proprie carte di lavoro le diverse fasi di queste verifiche.

Il sistema di salvaguardia si basa, quindi, sulla predisposizione di una direttiva e di una procedura interna che descrivono i comportamenti e i provvedimenti da adottare da parte dei *partner* e di tutto il personale professionale (dipendenti e collaboratori) coinvolto negli incarichi di revisione al fine di proteggere l'autonomia di giudizio del soggetto incaricato della revisione legale e mantenere l'attività di revisione in un contesto trasparente di obiettività e imparzialità.

L'obbligo di disporre di direttive e procedure interne è adesso previsto nel nuovo art. 10-ter (Organizzazione interna) del D.Lgs. 39/2010 come sistema di controllo interno della qualità riferito a tutte le regole su cui si basa l'attività di revisione legale tra cui i requisiti di indipendenza e obiettività.

Relativamente a questi requisiti, la normativa contenuta nel nuovo art. 10-ter dispone in particolare quanto segue:

- comma 5: il revisore legale deve stabilire disposizioni organizzative e amministrative appropriate ed efficaci per prevenire, identificare, eliminare o gestire e divulgare al proprio interno eventuali rischi per la sua indipendenza ai sensi degli articoli 10 e 10-bis esaminati in precedenza;
- comma 10: le direttive e procedure interne, inclusa quella relativa all'indipendenza e obiettività, devono essere documentate e comunicate ai dipendenti e collaboratori;
- comma 11: le procedure interne che fanno parte del sistema di controllo interno della qualità, inclusa quella relativa all'indipendenza e obiettività, devono essere proporzionate all'ampiezza e complessità delle attività di revisione legale svolte.

6.4. Documentazione inerente all'indipendenza e obiettività

La documentazione da predisporre con riferimento all'indipendenza e obiettività prevista dal D.Lgs. 39/2010 e dai principi di revisione internazionali, include quanto segue:

- la totalità dei rischi rilevanti per l'indipendenza e le misure adottate per limitare tale rischi (art. 10, comma 4);
- la valutazione preliminare del possesso dei requisiti di indipendenza e dell'eventuale presenza di rischi per l'indipendenza e, nel caso, se siano state adottate misure per mitigarli (art. 10-bis);
- la direttiva e la procedura interna sui requisiti di indipendenza e obiettività adottata per rilevare e limitare tempestivamente le potenziali minacce (art. 10-ter, comma 5);
- la dichiarazione annuale della propria situazione di indipendenza e obiettività da parte dei *partner* e del personale professionale coinvolto nell'attività di revisione inclusi i componenti della eventuale rete professionale del soggetto incaricato della revisione legale ISQC Italia 1;
- le conclusioni sulla conformità ai principi sull'indipendenza applicabili all'incarico di revisione ed eventuali discussioni al riguardo¹⁴.

Indipendenza per il collegio sindacale come organo di vigilanza

¹⁴ Principio di revisione internazionale ISA Italia 220, paragrafo 24 b).

L'indipendenza del collegio sindacale per lo svolgimento delle sole funzioni di vigilanza esercitate ai sensi degli artt. 2403 e ss. c.c., è disciplinata nell'art. 2399 c.c. al comma 1, lett. a) e b) relativamente alla situazione generale di possibili conflitti di interesse con gli amministratori della società sottoposta a controllo e delle società del gruppo, ed al comma 1, lett. c) relativamente alla situazione generale di rapporto di lavoro o di consulenza continuativa o di prestazione d'opera retribuita o altri rapporti di natura patrimoniale.

Le Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate¹⁵ descrivono in modo più esteso e dettagliato i rischi e le minacce specifiche che possono derivare dalle situazioni generali previste nel codice civile. Non è tuttavia richiesta la forma scritta per la verifica preliminare di eleggibilità, indipendenza e obiettività da sindaco.

Suggerimenti operativi

Documentazione integrata per la verifica preliminare di eleggibilità e indipendenza

Si ritiene consentita l'integrazione della verifica preliminare prevista per l'incarico da sindaco con quella richiesta per l'incarico da revisore legale.

Infatti:

- il sindaco, nell'accettare l'incarico di vigilanza ai sensi dell'art. 2403 c.c., conferma già sia la propria compatibilità nei confronti degli amministratori della società sottoposta a controllo (e delle eventuali società del gruppo) sia la propria indipendenza da rapporti di lavoro autonomo o di consulenza continuativa o di prestazione d'opera retribuita o di natura patrimoniale,
- le stesse conferme sono richieste, con modalità più rigorose e formali, anche per l'incarico da revisore legale, si suggerisce, pertanto, di adottare una sinergia tra le distinte dichiarazioni preliminari quando le due funzioni sono assegnate allo stesso professionista.

Si veda a tale proposito il modello di attestazione di indipendenza sottoscritto annualmente da sindaco-revisore, dai suoi dipendenti, ausiliari e collaboratori (PRE 2.0) nonché dai sindaci supplenti.

6.5. Rischio di indipendenza finanziaria derivante da rapporti di lavoro autonomo o di consulenza continuativa o di prestazioni d'opera retribuita

Le prestazioni di lavoro autonomo e di consulenza da considerare nella verifica sull'indipendenza finanziaria devono comprendere sia quelle svolte individualmente, sia quelle provenienti dalla eventuale rete professionale (associazione o società tra professionisti) di cui il sindaco fa parte.

Si rileva che la valutazione di queste incidenze è attualmente lasciata alla discrezionalità del sindaco anche nelle situazioni di potenziale rischio di indipendenza finanziaria. Inoltre, non sono indicate le tipologie di servizi diversi da quelle riconducibili nell'alveo dell'attività di vigilanza svolta dal sindaco per cui si presume che debbano essere considerati anche gli incarichi di revisione legale.

Per contro, la normativa sulla revisione legale (art. 10, comma 2, del D.Lgs. 39/2010) fa riferimento a situazioni generali in merito all'esistenza di rapporti di lavoro o di altro genere e al potenziale rischio specifico dell'interesse finanziario, senza tuttavia indicare parametri quantitativi per valutarne l'incidenza.

Lo scopo è evitare che il singolo sindaco-revisore membro del collegio sindacale possa privilegiare un cliente oppure una tipologia di servizio per lui più interessante a danno della indipendenza e obiettività propria e del collegio sindacale.

¹⁵ CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale. Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, Norma 1.4., *Indipendenza*, settembre 2015.

6.6. Rischio di auto-riesame derivante da rapporti di lavoro autonomo o di consulenza continuativa o di prestazioni d'opera retribuita

La prestazione di servizi diversi dalla revisione da parte del sindaco-revisore o da un qualunque soggetto (socio, amministratore o dipendente) appartenente alla sua rete (studio professionale, società tra professionisti) a favore dello stesso soggetto sottoposto a revisione, potrebbe comportare una minaccia per l'indipendenza rappresentata dal rischio di auto-riesame, tale da rendere necessaria l'adozione di adeguate misure di salvaguardia.

Relativamente a questo rischio, il sindaco-revisore, e di conseguenza il collegio sindacale di cui fa parte, dovrebbe descrivere e valutare la circostanza specifica e documentare nelle carte di lavoro la decisione presa.

Il legislatore fornisce attualmente indicazioni in merito ai servizi diversi dalla revisione vietati o ammessi, soltanto per gli incarichi di revisione contabile degli Enti di interesse pubblico (EIP); in particolare, nell'art. 5 del Regolamento (UE) 537/2014, sono indicati in modo dettagliato i servizi vietati e quelli non vietati. Tra i servizi vietati sono indicati, ad esempio, quelli fiscali riguardanti la preparazione di moduli fiscali, le imposte sui salari, i dazi doganali, l'individuazione di sovvenzioni pubbliche e incentivi fiscali, l'assistenza in caso di verifiche fiscali da parte delle autorità fiscali, il calcolo di imposte dirette e indirette e differite e la fornitura di consulenza fiscale.

Cosa cambia per il collegio sindacale	
D.Lgs. 39/2010	In attesa di indicazioni altrettanto dettagliate per le società diverse dagli EIP, il professionista che intende svolgere la funzione di revisione legale, in forma individuale o collegiale, dovrebbe procedere ad una valutazione preliminare sul proprio rischio di auto-riesame prima di assumere incarichi di servizi di consulenza o assistenza diversi dalla revisione a favore dello stesso soggetto sottoposto a revisione.

La presenza di eventuali minacce di auto-riesame non comporta tuttavia la rinuncia automatica ad assumere l'incarico, ma la necessità di individuare e adottare misure di salvaguardia adeguate per ridurre il rischio di indipendenza e obiettività ad un livello accettabile.

6.7. Le verifiche di indipendenza per il collegio sindacale

Le verifiche di indipendenza del collegio sindacale hanno necessariamente un *prius* logico dovuto alla verifica delle cause d'ineleggibilità e di decadenza disciplinate nell'art. 2399 c.c. e dalle Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate¹⁶ che si rivolgono ai professionisti nello svolgimento delle funzioni di vigilanza esercitate ai sensi dell'art. 2403 e ss. c.c.

Cosa prevedono le Norme di comportamento per il collegio sindacale	
Norma 1.4.	Cosa prevedono le norme di comportamento

¹⁶ CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale. Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate di società non quotate*, Norma 1.4, *Indipendenza*, settembre 2015.

	<p>Le Norme di comportamento per il collegio sindacale di società non quotate in tema di indipendenza e obiettività richiamano e sviluppano nella Norma 1.4. (Indipendenza), i riferimenti normativi del codice civile contenuti nei seguenti articoli:</p> <ul style="list-style-type: none"> - art. 2382, relativo alle cause generali di ineleggibilità e decadenza rappresentate da interdizione, inabilità, fallimento, condanna ad una pena che comporta l'interdizione anche temporanea dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi; - art. 2399, relativo alle cause specifiche di ineleggibilità e decadenza in presenza di relazioni personali con gli amministratori e di rapporto di lavoro o di consulenza continuativa o di prestazione d'opera retribuita o altri di natura patrimoniale, che ne compromettano l'indipendenza. <p>Nella Norma 1.4. sono identificate le principali tipologie di rischio che possono derivare dalle situazioni di incompatibilità indicate nelle citate norme civilistiche e da altre situazioni generali presenti nella disciplina professionale internazionale, in particolare nel documento <i>Code of Ethics for Professional Accountants</i> emanato dall'<i>International Federation of Accountants</i> (Codice IESBA).</p> <p>Infine, le Norme di comportamento includono alcune indicazioni operative per verificare la ricorrenza del requisito di indipendenza finanziaria nel caso di svolgimento di prestazioni professionali ulteriori rispetto a quelle di vigilanza svolte dai sindaci.</p>
--	--

Cosa cambia per il collegio sindacale	
ISQC ITALIA 1	<p>Il principio ISQC Italia 1 ai paragrafi 18 e 19, stabilisce che <i>"Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per promuovere al suo interno una cultura che riconosca che la qualità è essenziale nello svolgimento degli incarichi. Tali direttive e procedure devono prevedere che l'amministratore delegato del soggetto abilitato (o figura equivalente) ovvero, ove appropriato, il consiglio di amministrazione (od organismo equivalente) si assumano la responsabilità finale del sistema di controllo della qualità"</i>.</p> <p><i>"Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure tali che la persona o le persone a cui l'amministratore delegato o il consiglio di amministrazione abbia attribuito la responsabilità operativa del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato, abbiano l'esperienza e capacità sufficienti e appropriate, nonché l'autorità necessaria ad assumere tale responsabilità"</i>.</p> <p>Il problema che si pone nel caso del collegio sindacale al quale è stata attribuita la revisione legale del bilancio è quello che i tre professionisti costituenti l'organo di controllo potrebbero provenire, come spesso accade, da organizzazioni differenti (diversi studi professionali, diverse STP, ecc.).</p> <p>In questi casi ci si troverà di fronte a tre soggetti che possono essere dotati ognuno del proprio <i>"Manuale del sistema di controllo della qualità"</i> (auspicabilmente quello proposto in allegato al presente volume), ma che devono necessariamente condividere prassi e direttive comuni. La criticità evidenziata non si limita, ovviamente, alla fase delle attività preliminari all'accettazione dell'incarico ma si estende, di fatto, a tutto l'iter della revisione. Non v'è dubbio, però, che è proprio nella fase delle attività preliminari che devono essere fissate le "regole del gioco".</p> <p>Il sistema di controllo della qualità deve includere procedure e direttive debitamente documentate, comunicate e monitorate che trattino i seguenti elementi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le responsabilità apicali per la qualità del soggetto abilitato, nei limiti di compatibilità con l'organizzazione del collegio sindacale; • i principi etici applicabili (inclusa l'indipendenza); • l'accettazione ed il mantenimento dell'incarico; • le risorse umane; • lo svolgimento dell'incarico, incluso il sistema del riesame; • il monitoraggio. <p>Nel caso un soggetto abilitato svolga, o potrebbe essere chiamato a svolgere, incarichi di revisione legale in seno ad un collegio sindacale è opportuno che lo stesso inserisca nel proprio <i>"Manuale della qualità"</i> apposite previsioni riguardanti tale eventualità.</p> <p>Laddove la revisione venga svolta dal collegio sindacale occorre adattare la declinazione concreta dei principi di revisione - ferma restando l'applicazione degli stessi - alle peculiarità caratterizzanti il caso di un organo collegiale.</p> <p>Ad esempio, nella parte del manuale del singolo sindaco-revisore relativa alle responsabilità apicali e ai principi etici applicabili, a livello di caratterizzazione del caso in cui la revisione sia svolta in seno a un collegio sindacale, si potrebbe prevedere che prima di accettare un incarico il soggetto abilitato debba operare e documentare una valutazione, sulla base delle informazioni disponibili e secondo criteri di ragionevolezza, della compatibilità con gli altri candidati sindaci-revisori in termini di volontà</p>

di agire nel rispetto di principi etici, di indipendenza e obiettività, dei principi professionali e delle norme di legge e regolamentari applicabili; secondo *standard* di professionalità, di esperienza e di tempo, richiesti dallo specifico incarico.

In altri termini, il candidato sindaco-revisore, nel corso di una riunione con gli altri candidati sindaci-revisori, preliminarmente all'assemblea fissata per la nomina del collegio (laddove ciò sia possibile), dovrebbe operare una valutazione sulla effettiva possibilità che il collegio sindacale, nella composizione prescelta, possa svolgere l'incarico in conformità ai requisiti richiesti dai principi professionali e dalle norme di legge e regolamentari applicabili.

Laddove il candidato sindaco-revisore dovesse concludere che non sono riscontrati requisiti sufficienti per poter adempiere all'incarico, egli deve declinare lo stesso. Se non fosse possibile dar luogo a una riunione preliminarmente rispetto alla data fissata per l'assemblea di nomina del collegio sindacale (pluralità di candidature contrapposte, riserve normative, regolamentari o statutarie di nomina, indisponibilità di tempo sufficiente, ecc.), i candidati sindaci-revisori si riserveranno di accettare l'incarico fino a quando non avranno espletato collegialmente le attività preliminari all'accettazione della carica, ivi comprese le valutazioni in parola.

L'accettazione dell'incarico, o il suo rifiuto, devono avvenire entro i termini di pubblicazione della nomina.

Dal punto di vista della verifica dei requisiti di "*Indipendenza ed obiettività*", si suggerisce di integrare nel manuale (in aggiunta a quanto previsto per le revisioni svolte al di fuori del caso del collegio sindacale) una previsione specifica che preveda, nel caso di incarico in un collegio sindacale, che il soggetto abilitato, insieme agli altri candidati sindaci-revisori, debba:

- prendere atto delle procedure svolte in tema di indipendenza a livello individuale da ciascun sindaco-revisore e delle relative attestazioni predisposte;
- valutare la eventuale designazione di dipendenti, collaboratori, ausiliari, esperti, nel rispetto delle norme di legge (cfr. Norma 2.2. delle Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate);
- stabilire le modalità di acquisizione delle informazioni e delle attestazioni necessarie per la valutazione del requisito di indipendenza, obiettività e riservatezza dei collaboratori, ausiliari, esperti designati (così come declinato nei principi di revisione e nelle norme di legge e regolamentari applicabili);
- stabilire le misure di salvaguardia rispetto ad eventuali minacce all'indipendenza;
- valutare la sussistenza del requisito dell'indipendenza in capo ai collaboratori, coadiutori, esperti designati,

e all'esito concludere sull'indipendenza dell'intero "*team*" di revisione.

I dipendenti e gli ausiliari del collegio sindacale, nello svolgimento della revisione legale, possono essere considerati alla stregua del "*personale professionale*" così come definito dal principio di revisione ISA Italia 220.

È opportuno che vengano anche stabilite regole comuni per il monitoraggio della conformità ai requisiti di indipendenza e della documentazione delle eventuali discussioni su tali problematiche. Ad esempio, si potrebbe stabilire che tutti i membri del collegio sindacale e i dipendenti ed ausiliari designati:

- siano tenuti annualmente a fornire al collegio sindacale una conferma scritta in merito alla conformità ai requisiti di indipendenza richiesti;
- debbano informare il collegio sindacale dei casi nei quali, durante il periodo coperto dalla suddetta conferma, abbiano prestato (direttamente o tramite componenti della rete professionale) dei servizi diversi dalla revisione legale prestati alla società soggetta a revisione o a società del gruppo;
- debbano informare il collegio circa eventuali minacce significative all'indipendenza intervenute durante il periodo coperto dalla suddetta conferma.

Appare opportuno far firmare, in caso di collegio sindacale, anche ai sindaci supplenti la dichiarazione di indipendenza.

Nel manuale andrebbe anche previsto che il collegio sindacale dovrà stabilire e documentare quali siano le misure ragionevoli possibili e necessarie per eliminare eventuali minacce all'indipendenza ovvero per ridurle ad un livello accettabile.

Nella redazione del manuale bisogna tenere conto, infine, delle indicazioni contenute nell'Appendice (Italia) del principio ISQC Italia 1 in tema di "*soggetti abilitati di dimensioni minori*".

	<p>Con tale termine, si intende il soggetto abilitato che, generalmente, presenta le seguenti caratteristiche qualitative:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la clientela è costituita prevalentemente da imprese di dimensioni minori; • numero limitato di incarichi; • numero limitato di personale professionale; • utilizzo di risorse esterne per integrare risorse tecniche limitate. <p>Il sindaco-revisore spesso rientra nelle sovraesposte caratteristiche.</p> <p>Per questi soggetti, ferma restando l'obbligatoria applicazione del principio ISQC Italia 1, ciò che varia è la concreta declinazione che se ne dà: le direttive e le procedure da stabilire ed applicare devono essere improntate a criteri di efficienza, efficacia e non gravosità. In tale ottica, vanno interpretate anche le procedure relative al collegio sindacale il quale, nella sua autonomia organizzativa, dovrà stabilire regole che consentano di rispettare i dettami del principio ISQC Italia 1 e, al contempo, non appesantire, o addirittura rendere improba, l'attività di revisione e il funzionamento dell'organo. In questo senso, vale ora anche la previsione contenuta nel comma 11 dell'art. 10-ter del D.Lgs. 39/2010 che sancisce la proporzionalità del sistema di controllo interno della qualità del quale fanno parte le direttive e procedure relative ai principi etici applicabili in commento.</p>
<p>La valutazione dell'indipendenza</p>	<p>La valutazione dell'indipendenza, come fase propedeutica all'accettazione di un incarico di revisione legale, nel caso di sindaci-revisori consta di due distinti momenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> - un primo momento che vede ciascun sindaco-revisore coinvolto a livello individuale; - un secondo momento nel quale le attività sono svolte a livello congiunto tra tutti i sindaci-revisori. <p>Nel considerare il tema delle cause d'incompatibilità e di indipendenza, il candidato sindaco-revisore deve applicare, a livello individuale:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'art. 2399 c.c.; - le norme contenute negli artt. 10, 10-bis e 10-ter del D.Lgs. 39/2010 e delle altre norme di legge o regolamentari applicabili allo specifico incarico; - i pertinenti principi di revisione (ISA Italia 200 e 220) e il principio ISQC Italia 1; - le Norme 1.1., 1.2., 1.3., 1.4. delle Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate. <p>Di seguito, si forniscono alcune indicazioni al riguardo.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Il candidato sindaco-revisore, ai fini della sua indipendenza, deve considerare, oltre alla sua persona, i suoi dipendenti, ausiliari ed eventuali collaboratori e la rete professionale a cui appartiene. - Il candidato sindaco-revisore deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza (anche considerando collaboratori, ausiliari e la rete) non sia influenzata da conflitti d'interesse, anche potenziali, o da relazioni d'affari dirette o indirette. - Non si può accettare l'incarico se sussistono rischi di auto-riesame, di interesse personale, o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale o da familiarità o da minaccia di intimidazione, determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate dal candidato sindaco-revisore (anche considerando collaboratori, ausiliari e la rete), dai quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, anche considerando le eventuali misure di salvaguardia adottate, potrebbe ritenere compromessa l'indipendenza. - Né il candidato sindaco-revisore né i suoi dipendenti, ausiliari o collaboratori, né le persone a loro strettamente legate possono detenere strumenti finanziari, in senso lato, della società sottoposta a revisione o di enti ad essa collegati, salvo il caso di quote di fondi comuni d'investimento che detengano tali strumenti. - I requisiti d'indipendenza devono sussistere nel periodo in cui la revisione viene eseguita e nel periodo di riferimento dei bilanci soggetti a revisione. In tale periodo i rapporti di lavoro dipendente, le relazioni d'affari o di altro tipo con la società da parte del candidato sindaco-revisore, di collaboratori e ausiliari, o di persone a loro strettamente legate, possono avere compromesso l'indipendenza. - Il candidato sindaco-revisore deve documentare i rischi rilevanti sull'indipendenza e le misure di salvaguardia adottate.

	<p>Il candidato sindaco-revisore deve anche predisporre individualmente la propria dichiarazione di trasparenza¹⁷.</p> <p>Si dovrà poi considerare, collegialmente, se sussistono le condizioni di indipendenza. In particolare, si dovrà decidere, in presenza di situazioni di minaccia segnalate dai singoli candidati, se è possibile mettere in atto ragionevoli misure di salvaguardia tali da consentire all'organo collegiale, nel suo complesso, di mantenere l'indipendenza. Inoltre, si decideranno in questo momento, di comune accordo, le procedure di monitoraggio interno con cui il collegio sindacale vigilerà sulla propria indipendenza nel corso del mandato.</p> <p>Laddove i sindaci-revisori "in pectore" dovessero ritenere opportuno avvalersi di dipendenti o ausiliari, collaboratori o esperti, essi dovranno:</p> <ul style="list-style-type: none"> - fornire agli stessi gli elementi informativi dell'incarico; - verificare che siano consapevoli dei requisiti di indipendenza richiesti; - acquisire le attestazioni indipendenza e riservatezza; - valutare le informazioni e la documentazione acquisita; - considerare se sono riscontrati, con ragionevolezza, i requisiti di indipendenza.
--	---

Suggerimenti operativi

La valutazione dell'indipendenza pone evidenti problemi organizzativi, soprattutto nel caso di studi professionali o di società tra professionisti con più soci, che svolgano un'ampia gamma di servizi, inclusa la revisione legale.

In questi casi, potrebbe essere opportuno creare (da aggiornare costantemente) un "database degli incarichi" e stabilire procedure di segnalazione del rischio da attivare a fronte di nuovi incarichi anche se solo a livello potenziale.

Nel database degli incarichi andrebbero inseriti:

- i dati identificativi del cliente;
- le parti correlate del cliente;
- la tipologia di prestazione;
- la durata dell'incarico;
- il professionista (o i professionisti) e il personale che seguono l'incarico.

In questo modo, risulterebbe più agevole, all'atto dello svolgimento delle attività preliminari all'accettazione dell'incarico, verificare eventuali minacce all'indipendenza.

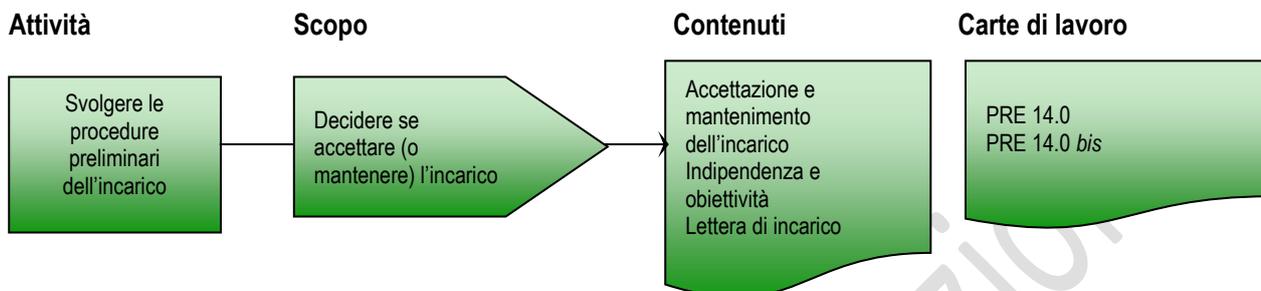
Negli studi di più grande dimensione, è opportuno circolarizzare ai soci un'informativa relativa ad ogni nuovo potenziale incarico in modo da avere un *feedback* in termini di potenziali minacce all'indipendenza.

Ai sensi dell'art. 10-*quater*, comma 6, del D.Lgs. 39/2010, il revisore legale o la società di revisione deve mantenere una registrazione relativa a ogni cliente sottoposto a revisione, contenente la denominazione sociale, l'indirizzo e il luogo di attività del cliente, i responsabili chiave della revisione, ove la stessa venga condotta da una società di revisione legale, i corrispettivi per la revisione legale e i corrispettivi per eventuali ulteriori servizi, distinti per ogni esercizio finanziario.

Sarebbe opportuno, pertanto, che ciascun socio o associato che svolga attività di revisione si conformasse a tale previsione.

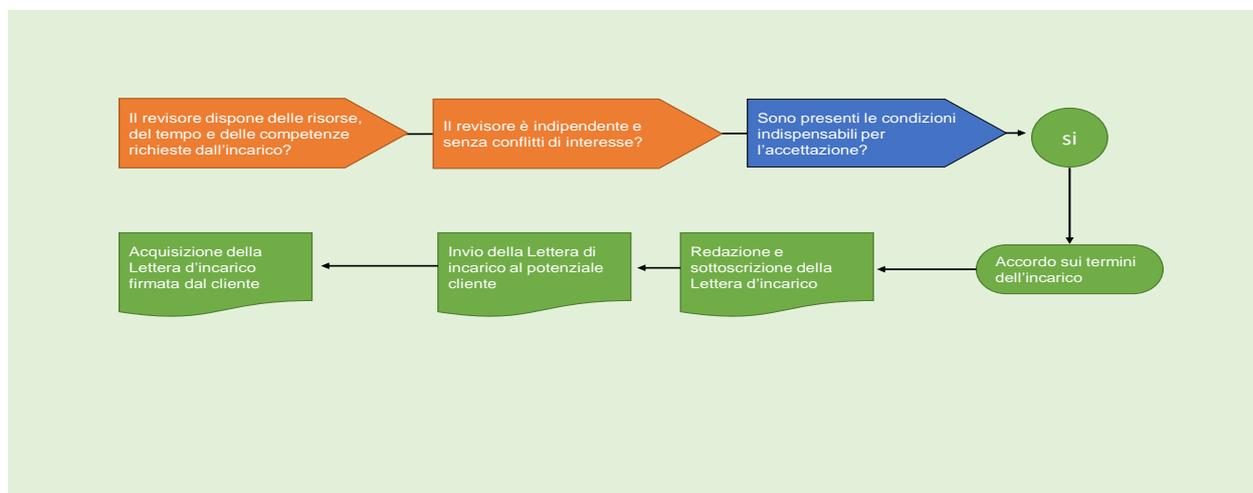
¹⁷ Si rimanda in proposito alla esauriente trattazione contenuta nelle *Norme di comportamento del collegio sindacale. Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, Norma n. 1.2., settembre 2015.

7. LETTERA DI INCARICO



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
L'accordo sui termini dell'incarico di revisione. Le procedure di redazione della lettera di incarico.	210

7.1. Lettera di incarico



Le attività preliminari includono la verifica della sussistenza delle condizioni indispensabili per lo svolgimento della revisione e la conferma che vi sia una comune comprensione tra il revisore e la direzione in merito ai termini dell'incarico di revisione. Al perseguimento di tali obiettivi è preposta la lettera d'incarico, redatta in conformità al principio di revisione ISA Italia 210, "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione".

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 210.9	Il revisore deve concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione ovvero con i responsabili delle attività di governance, come appropriato.

ISA Italia 210.A21	I ruoli della direzione e dei responsabili delle attività di governance nel concordare i termini dell'incarico di revisione per l'impresa dipendono dalla struttura di governance dell'impresa e dalle leggi o dai regolamenti pertinenti.
--------------------	--

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, in quanto, regola una serie di aspetti complessi che devono essere conosciuti dalle parti e, quindi, formalizzati in modo appropriato.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 210.A20	Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori Una delle finalità di concordare i termini dell'incarico di revisione è quella di evitare fraintendimenti in merito alle rispettive responsabilità della direzione e del revisore. Per esempio, nel caso in cui un soggetto terzo abbia fornito assistenza nella redazione del bilancio, può essere utile ricordare alla direzione che la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rimane di sua responsabilità.

7.1.1. Gli aspetti trattati nella lettera di incarico

La lettera di incarico (0 PRE 14.0 – 0 PRE 14.0 bis) tratta gli aspetti sotto elencati:

Gli aspetti da includere nella Lettera di incarico	
Aspetti	Commenti
Condizioni indispensabili per la revisione	Devono essere specificate le condizioni indispensabili per la revisione legale, ossia: <ul style="list-style-type: none"> – il quadro normativo sull'informativa finanziaria da applicare alla redazione del bilancio; – la conferma da parte della direzione aziendale sul fatto che riconosce e comprende le proprie responsabilità 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; – 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 al fine di acquisire elementi probativi.
Obiettivo e portata della revisione; forma della relazione di revisione	Devono essere illustrati: <ul style="list-style-type: none"> – l'obiettivo della revisione legale e la forma attesa della relazione di revisione o di altre comunicazioni. 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; – 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. In tale ambito è bene richiamare anche i principi etici. Nella descrizione della portata della revisione è opportuno inserire anche gli altri soggetti con il quale il revisore è tenuto a relazionarsi (es. collegio sindacale; organismo di vigilanza ai sensi del D.Lgs. 231/2001; ecc.).
Responsabilità del revisore	Devono essere riportate in modo chiaro le responsabilità aventi riguardo: <ul style="list-style-type: none"> – lo svolgimento della revisione in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e del principio internazionale sul controllo qualità ISCQ Italia 1; – il riconoscimento che, a causa dei limiti intrinseci della revisione legale e del controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, 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.

Responsabilità della direzione	<p>Devono essere riportate in modo chiaro le responsabilità riguardo:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 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 dovuti a frodi o ad eventi e comportamenti non intenzionali; – 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; – la possibilità per il revisore di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa al fine di acquisire elementi probativi; – il rilascio al revisore di una conferma scritta delle attestazioni; – 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.
Criteri di determinazione dei corrispettivi e modalità di fatturazione	<p>Vanno esplicitati l'ammontare dei corrispettivi 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>Potrebbe risultare opportuno riportare anche le modalità di fatturazione e di incasso dei corrispettivi.</p> <p>Il comma 10 dell'art. 10 del D.Lgs. 39/2010 prevede che il corrispettivo della revisione vada determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità del lavoro. Questo sta a significare che il revisore deve determinare le risorse professionali da impiegare e le ore di revisione necessarie. La quantificazione delle ore dovrebbe essere operata non solo in valore assoluto ma anche in termini di ripartizione tra i diversi componenti del <i>team</i> di revisione.</p> <p>I principali parametri da prendere a base sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ le grandezze significative del bilancio; ✓ l'articolazione e la complessità organizzativa della società; ✓ la rischiosità dell'incarico. <p>La stima delle ore è compito più agevole nel caso di attività preliminari tese alla decisione di continuazione di un incarico, in quanto, le conoscenze acquisite dal revisore nel corso dell'incarico lo mettono in grado di stimare più compiutamente il carico di lavoro.</p> <p>Elementi di riferimento utili per la determinazione delle ore di revisione comprendono i seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ attività prevalente (commerciale; produttiva; di servizi; finanziaria; ecc.); ✓ settore di appartenenza; ✓ numerosità e significatività dei punti di stoccaggio e di produzione; ✓ presenza di società controllate e collegate, la loro significatività ed operatività; ✓ presenza di altre parti correlate, natura ed entità delle operazioni intrattenute con le stesse; ✓ affidabilità apparente del controllo interno; ✓ eventuali operazioni straordinarie programmate; ✓ eventuali rilievi riscontrati in passato; ✓ incertezze sulla continuità aziendale. <p>La stima dei tempi è necessaria per poi procedere alla loro valorizzazione.</p> <p>Per la determinazione dei corrispettivi stimati, infatti, si dovranno, moltiplicare le ore di revisione per i parametri unitari fissati per ciascun componente del <i>team</i> di revisione.</p> <p>È possibile una negoziazione informale con la direzione della società, che ovviamente non può riguardare i tempi stimati, ma solo i corrispettivi globali, fermo restando la necessità di garantire la qualità e l'affidabilità della revisione.</p> <p>Per espressa previsione dell'art. 10, comma 9 del D.Lgs. 39/2010, è vietato subordinare il corrispettivo ai risultati della revisione, alla prestazione di servizi diversi dalla revisione, anche su società controllate o controllanti della società soggetta a revisione ed a qualsiasi altra condizione.</p>
Modalità di svolgimento della revisione	<p>Devono essere illustrate:</p> <ul style="list-style-type: none"> – le principali fasi nelle quali si articola la revisione legale; – la descrizione sintetica, laddove opportuno, degli aspetti fondamentali delle procedure di revisione e dei principi di revisione; – la tempistica del lavoro; – la composizione del <i>team</i> di revisione coinvolto sull'incarico; – l'eventuale coinvolgimento di esperti o di altri revisori; – il coinvolgimento del collegio sindacale; – l'eventuale coinvolgimento dell'organismo di vigilanza ex D.Lgs. 231/2001; – il coinvolgimento del precedente revisore con riferimento ai saldi di apertura.
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.

Suggerimenti operativi

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 lettera d'incarico è formalmente accettata da chi conferisce l'incarico stesso. È auspicabile 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.

Cosa cambia per il collegio sindacale

La predisposizione della lettera di incarico unitaria ed in forma congiunta

I candidati sindaci-revisori, all'esito della riunione preliminare all'accettazione dell'incarico e ritenuto sussistere le condizioni per l'accettazione, procedono a concordare i termini dell'incarico (Capitolo 5). A tale riguardo, è opportuno che i sindaci-revisori procedano a redigere una lettera di incarico in forma unitaria (sottoscritta da tutti i candidati sindaci-revisori e relativa sia alla carica di sindaco, sia alla attività di revisione legale).

Se, infatti, i termini dell'incarico di vigilanza (tipico dell'organo di controllo societario) trovano una fonte diretta di disciplina nelle norme del codice civile e nel verbale riportante la delibera di nomina dell'assemblea dei soci, non altrettanto può dirsi, generalmente, a proposito dell'incarico di revisione, anche laddove lo stesso sia attribuito allo stesso organo di controllo.

I candidati sindaci-revisori, nel corso della riunione preliminare all'accettazione dell'incarico, dovranno concordare i contenuti della lettera di incarico unitario da sottoscrivere e sottoporre all'assemblea dei soci.

Se i termini contenuti nella proposta unitaria sono integralmente accettati e la delibera di nomina ne fa fede, i nominati sindaci-revisori possono procedere direttamente all'accettazione con una dichiarazione in assemblea, da verbalizzare o, successivamente, da recapitare in forma scritta, dichiarando il consenso alla pubblicazione nel Registro delle imprese della nomina.

Può, tuttavia, capitare che l'assemblea, pur nominando i sindaci-revisori, rigetti, in tutto o in parte, quanto definito nella proposta, con particolare riguardo ai corrispettivi.

In caso di rigetto sostanziale, ovvie considerazioni di dignità professionale comportano la non accettazione dell'incarico.

Negli altri casi, a seguito della deliberazione favorevole della società, i sindaci-revisori si riserveranno di accettare la nomina. Successivamente, in via collegiale, ripercorreranno il processo svolto per verificare se qualcosa può essere rivisto e, in particolare, con riferimento ai corrispettivi, se siano possibili soluzioni di efficienza o particolari sinergie che comportino un risparmio dei tempi, oppure se altre considerazioni suggeriscano comunque di accettare l'incarico, pur con una penalizzazione dei compensi, ma senza modificare l'impegno necessario per lo svolgimento del controllo societario. L'accettazione del mandato, o il suo rifiuto, devono avvenire entro i termini di pubblicazione della nomina; è sconsigliata la prassi dell'accettazione dell'incarico in sede assembleare.

Potrebbe accadere che i candidati sindaci-revisori non siano stati messi in grado di organizzare una riunione in data antecedente a quella fissata per l'assemblea di nomina. In questi casi, i nominati sindaci-revisori si riserveranno di accettare l'incarico fino a quando tutte le attività preliminari all'accettazione non siano state espletate. Procederanno poi, individualmente e congiuntamente, a

	<p>sviluppare il processo che è stato sopra delineato, anzitutto per valutare se esistono cause ostative all'accettazione.</p> <p>Quanto ai corrispettivi, che in questo caso sono già stati deliberati dall'assemblea, i sindaci-revisori nominati svolgeranno il processo che porta alla determinazione delle risorse e dei tempi necessari allo svolgimento dell'incarico, considerando se la valorizzazione di tali tempi appaia ragionevole rispetto alla deliberazione assunta dall'assemblea. In caso positivo, procederanno, poi, ugualmente alla redazione di una proposta contenente i termini dell'incarico, dove, naturalmente, i corrispettivi saranno quelli deliberati dall'assemblea, subordinando l'accettazione dell'incarico all'approvazione della proposta da parte del legale rappresentante.</p> <p>Solo a questo punto, prima dei termini di pubblicazione della nomina, i sindaci-revisori nominati decideranno se accettare o rifiutare l'incarico ricevuto dall'assemblea.</p>
--	---

7.2. Stima delle ore di lavoro

L'art. 10, comma 10, del D.Lgs. 39/2010, come modificato dal D.Lgs. 135/2016, prevede che, ai fini della determinazione del compenso per l'incarico di revisione, i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo a:

- a) la dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;
- b) la preparazione tecnica e l'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
- c) la necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, in conformità ai principi internazionali di revisione.

Anche l'art. 20, comma 13, del D.Lgs. 39/2010, come modificato dal D.Lgs. 135/2016, prevede che *"Il controllo della qualità ... include una valutazione ... della quantità e qualità delle risorse impiegate"*.

In pratica, quindi, il compenso deve dipendere da:

- le risorse professionali da impiegare nell'incarico;
- le ore da impiegare nell'incarico.

Le une e le altre, a loro volta, devono essere pianificate in ragione dei seguenti criteri-parametri:

1. la dimensione delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico;
2. la composizione e la rischiosità di tali grandezze;
3. i profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;
4. la preparazione tecnica e l'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
5. l'attività di supervisione e di indirizzo, in conformità ai principi internazionali di revisione.

Mentre il criterio-parametro di cui *sub 3*) è di natura eventuale (dandosi solo nel caso di revisione del bilancio consolidato), gli altri quattro criteri-parametri sono sempre presi in considerazione.

Si consideri che:

- la disciplina di cui sopra e i relativi criteri-parametri si applicano anche agli incarichi di revisione legale affidati al collegio sindacale;

- le ore di lavoro relative alla revisione legale, quantificate in base a questo paragrafo, sono distinte e aggiuntive rispetto alle ore di lavoro dedicate alle funzioni di vigilanza proprie dell'incarico sindacale e non si confondono con queste;
- la quantificazione è effettuata in fase di accettazione dell'incarico e, quindi, le evidenze al servizio della valutazione domandata dall'art. 10, comma 10, del D.Lgs. 39/2010, sono limitate e consistono, sostanzialmente, di tutte quelle raccolte in tale fase del processo di revisione.

Dal punto di vista operativo, non è possibile fissare con un rigido algoritmo le modalità di quantificazione del monte ore complessivo necessario per espletare un incarico di revisione. Riesaminando precedenti esperienze professionali, riconsiderate alla luce della metodologia proposta in questo testo, un possibile schema di calcolo può consistere nel seguente:

- fase a): stima del numero di ore-base in funzione della dimensione delle grandezze di bilancio (criterio *sub 1*), inclusiva delle ore di supervisione e indirizzo (criterio *sub 5*);
- fase b): considerazione della composizione e della rischiosità delle grandezze di bilancio (criterio *sub 2*) come fattore moltiplicativo delle ore stimate.

Si ritengono, invece, indifferenti, ai fini della quantificazione del totale ore, la preparazione tecnica e l'esperienza che il lavoro di revisione richiede (criterio *sub 4*), data l'impossibilità di standardizzare *ex ante* la composizione del collegio sindacale secondo tali criterio. Il criterio *sub 4* assume, invece, rilievo ai fini della ripartizione del lavoro tra i membri del collegio sindacale o tra questi e le altre figure professionali coinvolte (incidendo, per tale via, sul compenso e non sul monte-ore).

Lo schema di calcolo proposto (si veda allegato ^① STIMA ORE) è, perciò, articolato come segue:

- fase a): stima delle ore-base in funzione della media aritmetica semplice delle grandezze di bilancio ritenute maggiormente espressive della dimensione strutturale e operativa, cioè il totale attivo e i ricavi delle vendite e delle prestazioni. In corrispondenza del livello di tale media si associa un numero di ore standard;
- fase b.1): considerazione di una rischiosità generica di settore. In particolare, si applica:
 - un coefficiente incrementativo del 10% per le società che realizzano produzioni su commessa;
 - un coefficiente decrementativo del 50% per le società immobiliari;
 - un coefficiente decrementativo del 15% per le società commerciali, di servizi e simili;
- fase b.2): considerazione di una rischiosità specifica di azienda. Tale considerazione si basa sulla valutazione preliminare del rischio incarico (vedi paragrafo 5.3) come operata nella carta di lavoro ^① PRE 13.1. In particolare si applica:
 - nessun coefficiente correttivo, quando il rischio è valutato "Basso";
 - un coefficiente incrementativo del 20% quando il rischio è valutato "Moderato";
 - un coefficiente incrementativo del 40% quando il rischio è valutato "Alto".

IL RISULTATO DI TALE ELABORAZIONE NON DEVE ESSERE CONSIDERATO COME UNA RIGIDA SOGLIA INSUPERABILE, MA COME UN PUNTO DI RIFERIMENTO AL QUALE TENDERE NEL MOMENTO IN CUI SI PIANIFICA IL LAVORO DI REVISIONE E SI IPOTIZZA IL COMPENSO.

8. LA DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE

Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Natura ed obiettivi della documentazione del lavoro Schema di tassonomia <i>standard</i> per la documentazione del lavoro	230

8.1. Natura ed obiettivi della documentazione del lavoro

Il revisore legale deve ottenere elementi probativi, validi e sufficienti, a supporto del giudizio professionale che esprime sul bilancio.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 230.2	La documentazione della revisione contabile che soddisfi quanto previsto nel presente principio di revisione e le specifiche regole in tema di documentazione contenute in altri principi di revisione pertinenti fornisce: a) evidenza degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sul raggiungimento degli obiettivi generali; b) evidenza che il lavoro di revisione sia stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.
ISA Italia 230.3	La documentazione della revisione è utile per ulteriori finalità, tra le quali: [...] <ul style="list-style-type: none">• permettere lo svolgimento del riesame della qualità e delle ispezioni in conformità al principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC Italia 1) ovvero a disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1;• permettere l'effettuazione di ispezioni da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni applicabili.

Conseguentemente, il revisore legale deve predisporre in modo tempestivo e conservare per un adeguato periodo di tempo una documentazione (le carte di lavoro) che comprovi il lavoro svolto nel corso della revisione contabile, in particolare con riferimento a:

- verifica preliminare dell'indipendenza e dell'obiettività;
- verifica preliminare dei requisiti di accettazione o mantenimento dell'incarico;
- pianificazione del lavoro;
- svolgimento del lavoro;
- supervisione e riesame del lavoro svolto;
- consultazione (se richiesta);
- riesame della qualità dell'incarico (se richiesto);
- conclusioni raggiunte a sostegno del giudizio professionale.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 230.8

Il revisore deve predisporre documentazione della revisione che sia sufficiente a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere:

- a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte per conformarsi ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b) i risultati delle procedure di revisione svolte e gli elementi probativi acquisiti;
- c) gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte a riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.

La documentazione deve comprendere tutti i documenti predisposti dal *team* di revisione e quelli ottenuti dal soggetto sottoposto a revisione che sono stati esaminati nel corso dello svolgimento dell'incarico.

Relativamente alle carte di lavoro predisposte dal personale della società sottoposta a revisione, il loro utilizzo come documentazione del lavoro di revisione deve essere incentivato per conseguire una maggiore efficienza; tale utilizzo deve comunque essere condizionato alla presenza dei seguenti requisiti:

- i documenti siano correttamente predisposti, possibilmente con indicazioni dello stesso revisore;
- i documenti siano identificati come Carta Preparata dal Cliente (CPC);
- il revisore riporti distintamente le proprie verifiche sul contenuto delle carte CPC.

Le carte di lavoro possono essere predisposte in forma cartacea, su supporti elettronici o altri mezzi. Considerando le problematiche connesse alla necessità di condivisione in tempo reale tra i membri del *team* di revisione e alla successiva conservazione e messa in sicurezza delle carte di lavoro, ne consegue che la modalità più adatta per soddisfare le esigenze è rappresentata dall'utilizzo di adeguati supporti informatici.

La documentazione del lavoro di revisione deve essere predisposta con le seguenti principali caratteristiche in merito alla loro forma, organizzazione e contenuto.

Forma della documentazione

Questa può essere rappresentata da schede, prospetti, *memorandum*, lettere, dichiarazioni, tabulati, *check-list*, con indicazione, per tutte le carte di lavoro predisposte dal *team* di revisione e dal personale della società, dei seguenti elementi identificativi:

- nome del cliente;
- data di riferimento del bilancio esaminato;
- "index" secondo la tassonomia prestabilita per le carte di lavoro;
- titolo che descrive il contenuto (voce di bilancio o aspetti oggetto di verifica);
- firma della persona che svolge il lavoro;
- data di svolgimento del lavoro;
- firma e data della persona che effettua il riesame;

- identificazione specifica se trattasi di documenti forniti/preparati dal cliente;
- fonte dell'informazione (se applicabile);
- dimensione (scope) delle analisi svolte (se applicabile).

Si riportano, di seguito, esempi di carte di lavoro compilate relative ad una caposcheda contenente la natura ed i saldi comparativi delle sottovoci che formano la voce di bilancio Crediti e due sottoschede di analisi.

31/12/20XX		Reference	31/12/20XX-1	Variazione	%
Crediti verso clienti terzi	2.839.580 ^a	F 1	2.530.005 x	309.575	12
Ricevute bancarie	305.495 ^a [^]	F 1	135.575 x	169.920	125
	3.145.075	F 10	2.665.580	479.495	18
Fatture da emettere	376.300 ^a	F 2	90.972 x	285.328	314
Sub totale 1	6.666.450		5.422.132	1.244.318	23
meno: svalutazione crediti	(108.640)	F 20	(120.830) x	12.190	(10)
Sub totale 2	6.557.810		5.301.302	1.256.508	24
Crediti verso controllate	426.450		419.450	7.000	2
Crediti tributari	127.590		119.049	8.541	7
Attività per imposte anticipate	230.500		220.400	10.100	5
Crediti verso altri	63.950		45.903	18.047	39
Totale a bilancio	7.406.300		6.106.104	1.300.196	21
	A 1				

Contenuto delle carte di lavoro di collegamento (*cross reference*)

F 1 Lista saldi clienti al 31 dicembre 20XX

F 2 Elenco nominativo delle fatture da emettere

F 10 Sommario circolarizzazione clienti

F 20 Movimentazione fondo svalutazione crediti

^a come da bilancio di verifica in **A 1**

~~x~~ come da carte di lavoro del 20XX-1

[^] in accordo con conferma banca (importo riclassificato dalla voce banche e relativo a ricevute bancarie accreditate ma non scadute al 31/12/20XX)

~~x~~ analisi e commento delle variazioni in **F 3**

Sommaro circolarizzazione crediti verso clienti

Società: XYZ SpA

Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX

Preparata da: P	Data: _____
Preparata da: M1	Data: _____
Preparata da: M2	Data: _____

Nominativo	Saldo contabile crediti	Ricevute bancarie	Totale crediti 31/12/20XX	Risposta in accordo	Risposta con differenza riconciliata	Risposta non riconciliata	Reference	Procedura alternativa
	F 1	F 1						
cliente 1	29.320		29.320		-		F 10.1	29.320
cliente 2	10.800		10.800		10.800		F 10.2	
cliente 3	148.404		148.404	148.404			F 10.3	
cliente 5	58.000		58.000		58.000		F 10.4	
cliente 45	122.800	22.000	144.800	144.800			F 10.5	
cliente 17	225.300		225.300	225.300			F 10.6	
cliente 12	59.400		59.400		59.400		F 10.7	
cliente 15	87.425		87.425		87.425		F 10.8	
cliente 38	185.000	30.000	215.000	215.000			F 10.9	
cliente 28	177.738		177.738		177.738		F 10.10	
	1.104.187	52.000	1.156.187	733.504	393.363	-		29.320

Situazione al 31.12.20XX	
Totale circolarizzato	1.156.187
Totale clienti	F 3.145.075
% di copertura	37%

Risultato sul circolarizzato al 31.12.XX	
In accordo	63%
Riconciliati	34%
Procedure alter.	3%
Non riconciliato	0%

BOZZA PER

Società: XYZ SpA

Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX

Preparata da: **P**
Preparata da: **M1**
Preparata da: **M2**

Data: _____
Data: _____
Data: _____

Descrizione	Svalutazione fiscale	Svalutazione tassat	Svalutazione totale
Saldo al 31/12/20XX-1	85.120	35.710	120.830
Utilizzi del 20XX	(22.670)	(20.890)	(43.560)
Saldo pre assestamento al 31/12/20XX	62.450	14.820	77.270
Accantonamento del 20XX	17.487	13.884	31.371
Saldo al 31/12/20XX	79.937	28.704	108.641

Svalutazione generica 20XX	24.212
Svalutazione specifica 20XX	84.428
Totale fondo stimato dal revisore 20XX	108.641
Fondo in bilancio prima dell'assestamento 20XX	77.270
Carenza fondo al 31/12/20XX	31.371

Accantonamento del 20XX	
Al fondo fiscale deducibile	17.487
Al fondo tassato	13.884
	31.371

 come da bilancio di verifica 20XX

Nelle carte di lavoro, datate e firmate dal *team* di revisione che ha svolto le verifiche, sono presenti in particolare queste informazioni:

- spazio per data e firma del riesame da parte del membro del *team* di revisione con maggior esperienza;
- riferimenti (*reference*) ad altre carte di lavoro in cui sono contenuti i dettagli degli importi evidenziati e dove sono svolte le verifiche di revisione; il *cross reference* conferma anche che le analisi di dettaglio sono svolte sugli importi presenti nel bilancio di verifica;
- *tick mark* che spiegano la natura della verifica svolta sui singoli importi; la metodologia delle *standard tick mark* consente di razionalizzare ed esporre in modo ordinato il lavoro svolto evitando ripetizioni delle descrizioni per voci e importi;
 - o se il *tick mark* è riportato di fianco ai singoli importi significa che la verifica descritta si riferisce allo specifico importo;
 - o se il *tick mark* è riportato sopra un elenco di dati significa che la verifica descritta si riferisce a tutti gli importi presenti in quell'elenco.

I *tickmark* utilizzabili nella predisposizione delle carte di lavoro sono riportati nel seguente *box*:

Tickmarks	
√	Controllato in contabilità
^	Controllato su fattura
<	Controllato su DDT
>	Controllato su ordine
≠	Controllato su contratto
~	Controllato su estratto conto bancario
⊣	Controllo di concordanza DDT – fattura
ε	Controllo di concordanza contabilità – fattura
λ	Controllo di concordanza estratto conto bancario – fattura
ς	Controllo di concordanza ordine – DDT
6	Controllato su bilancio dell'esercizio precedente
x	Controllato su bilancio di verifica dell'esercizio corrente
‡	Controllato su bilancio dell'esercizio corrente
T	Sommato
Δ	Calcolato

Organizzazione della documentazione

Le carte di lavoro sono suddivise tra carte a uso pluriennale e carte ad uso ricorrente annuale.

Le carte a *uso pluriennale* (archivio permanente) comprendono documenti utilizzabili per più incarichi di revisione. Le carte a uso pluriennale sono utili e necessarie per la finalità di documentazione degli aspetti che mantengono la loro rilevanza anche nei futuri incarichi di revisione. Tali carte si riferiscono, in genere, a documenti di proprietà della società sottoposta a revisione la quale è tenuta per legge alla loro conservazione; ne consegue che il revisore legale può e deve in ogni caso limitare la propria documentazione ad uso pluriennale ai soli documenti di particolare rilevanza (ad esempio una verifica fiscale in fase di definizione) o praticità (ad esempio un contratto di mutuo con piano di ammortamento pluriennale).

I documenti ad uso pluriennale devono essere aggiornati con le eventuali nuove informazioni aventi sempre rilevanza pluriennale. La loro archiviazione deve essere fatta separatamente dalle carte di lavoro a uso ricorrente annuale.

Le carte a *uso ricorrente* annuale si riferiscono alla revisione contabile annuale del bilancio d'esercizio e sono distinte in due archivi:

- archivio generale;

- archivio corrente.

L'archivio generale include tutte le carte di lavoro a valenza annuale riferibili alla società revisionata nel suo complesso, mentre l'archivio corrente comprende tutte le carte di lavoro che si riferiscono alle singole poste di bilancio.

Nella predisposizione delle carte di lavoro, occorre tenere in considerazione i seguenti ulteriori aspetti di carattere generale in merito alla:

a) predisposizione delle carte di lavoro:

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 230.A4	Non è necessario che il revisore includa nella documentazione della revisione le bozze superate di carte di lavoro e di bilanci, annotazioni che riportano considerazioni incomplete o preliminari, versioni superate di documenti corretti per errori di stampa o di altra natura e duplicati di documenti.
ISA Italia 230.A5	Le spiegazioni verbali da parte del revisore non rappresentano per se stesse un supporto adeguato per comprovare il lavoro di revisione svolto o le conclusioni raggiunte, ma possono essere utilizzate per spiegare o chiarire le informazioni contenute nella documentazione della revisione.
ISA Italia 230.A14	La documentazione può non essere limitata alle evidenze predisposte dal revisore ma può includere anche altre evidenze ritenute appropriate come, ad esempio, verbali degli incontri avuti, predisposti dal personale dell'impresa e condivisi dal revisore. Altri soggetti con i quali il revisore può discutere aspetti significativi sono rappresentati da altro personale dell'impresa e soggetti esterni, quali i consulenti dell'impresa.

b) raccolta e conservazione delle carte di lavoro:

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 230.14	Il revisore deve raccogliere la documentazione della revisione in un file di revisione e completare il processo di raccolta di tale file nella versione definitiva in modo tempestivo dopo la data della relazione di revisione.
ISA Italia 230.15	Dopo il completamento del file di revisione nella versione definitiva, il revisore non deve cancellare o eliminare documentazione di alcun genere prima della scadenza del termine previsto per la sua conservazione.
ISA Italia 230.16	In circostanze diverse da quelle previste dal paragrafo 13, qualora il revisore ravvisi la necessità di modificare la documentazione della revisione esistente o di aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento del file di revisione definitivo, egli, indipendentemente dalla natura delle modifiche o delle aggiunte da apportare, deve documentare: <ol style="list-style-type: none"> a) le specifiche ragioni che hanno reso necessario apportare modifiche o aggiunte; b) quando e da chi tali modifiche o aggiunte sono state effettuate e riesaminate.

Le regole indicate sopra rinviano alle Linee guida operative contenute nello stesso principio di revisione ISA Italia 230 che, a loro volta, richiamano le disposizioni contenute nel principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1. In particolare, viene stabilito segue:

- raccolta della documentazione (ISA Italia 230.A21-A22 e ISQC Italia 1.A54): un appropriato limite di tempo entro il quale completare la raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva è normalmente non superiore a sessanta giorni dalla data di revisione. Tale termine è confermato nel D.Lgs.

135/2016. Durante la raccolta delle carte di lavoro nella versione definitiva, possono essere effettuate modifiche alla documentazione della revisione purché siano di natura formale;

- conservazione della documentazione (ISA Italia 230.A23): di norma, il periodo di conservazione non è inferiore a cinque anni a partire dalla data della relazione di revisione, ovvero, se successiva, della data della relazione di revisione emessa dal revisore sul bilancio di gruppo. Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/2010, l'art. 14, comma d, del Decreto medesimo prevede che la documentazione relativa agli incarichi di revisione svolti siano conservati per dieci anni dalla data della relazione di revisione (ISA Italia 230.A23(I));
- modifiche successive (ISA Italia 230.A24): un esempio di una circostanza in cui il revisore può ritenere necessario modificare la documentazione della revisione o aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento della raccolta della stessa nella versione definitiva, è costituita dall'esigenza di illustrare meglio la documentazione esistente a seguito di commenti ricevuti nel corso delle ispezioni svolte nell'ambito del monitoraggio da soggetti interni o esterni".

8.2. La documentazione del lavoro per i sindaci-revisori

Le considerazioni specifiche previste nel principio di revisione ISA Italia 230 per le imprese di dimensioni minori sono applicabili al collegio sindacale e ai sindaci-revisori che svolgono la revisione contabile in forma individuale. Esse riguardano, in particolare, i seguenti aspetti:

Cosa cambia per il collegio sindacale	
ISA Italia 230.A16	La documentazione della revisione nel caso di imprese di dimensioni minori è generalmente meno ampia di quella prevista per le imprese di maggiori dimensioni. Inoltre, nel caso di una revisione contabile in cui il responsabile dell'incarico svolga il lavoro per intero, la documentazione non includerà aspetti che sarebbero stati documentati unicamente al fine di informare o di dare istruzioni ai membri del team di revisione, ovvero per comprovare il riesame effettuato da altri membri del team (ad esempio, non vi saranno aspetti da documentare relativi alle discussioni o alla supervisione del lavoro del team di revisione). [...]
ISA Italia 230.A17	Nel predisporre la documentazione della revisione, il revisore di un'impresa di dimensioni minori può anche considerare utile ed efficiente riportare diversi aspetti della revisione in un unico documento, che rinvii in modo appropriato alle carte di lavoro di supporto. Esempi di aspetti che possono essere documentati congiuntamente nella revisione di un'impresa di dimensioni minori includono la comprensione dell'impresa e del suo controllo interno, la strategia generale di revisione ed il piano di revisione, la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, i rischi identificati e valutati, gli aspetti significativi evidenziati nel corso della revisione e le conclusioni raggiunte.

Natura e funzione del libro dei verbali del collegio sindacale e delle carte di lavoro sono differenti e richiedono particolare attenzione nell'utilizzo da parte del sindaco-revisore. Bisogna evitare di documentare in modo promiscuo attività tipiche dell'organo di controllo nelle carte di lavoro o, di converso, attività di revisione nel libro dei verbali del collegio sindacale. Il rischio è rendere inefficace la revisione, trascrivendo nel libro del collegio

sindacale attività tipiche della revisione o, di non consentire ai soggetti aventi diritto di visionare importanti osservazioni e rilievi, laddove si documentino nelle carte di lavoro attività di vigilanza tipiche del sindaco.

Tali attività svolte nell'ambito delle verifiche periodiche dall'organo di controllo interno (collegio sindacale o sindaco unico) e gli esiti delle stesse devono essere documentate nei verbali trascritti nell'apposito libro, nel quale andranno riportate, sotto forma di verbale, tutte le risultanze degli accertamenti, delle ispezioni e, in generale, dell'attività di vigilanza, ivi compresa quella relativa al bilancio di esercizio che fa capo al collegio sindacale in quanto tale e non quale incaricato della revisione legale. Nel caso in cui l'organo di controllo sia investito anche della revisione legale, la relazione, se redatta in forma unitaria, dovrà essere trascritta nel suddetto libro nel corpo del verbale dedicato alle attività propedeutiche alla redazione della relazione ex art. 2429 c.c.

Al contrario, tutte le attività svolte ai fini dell'emissione del giudizio sul bilancio in conformità ai principi di revisione e al D.Lgs. 39/2010, devono essere sempre documentate nelle carte di lavoro. A tale regola non sfugge neanche la documentazione delle risultanze delle verifiche svolte ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 e del principio di revisione SA Italia 250B. Tali verifiche sono, infatti, attività tipiche della revisione legale, per cui non soggiacciono al dettato dell'art. 2404 c.c.: non è richiesta la convocazione da parte del presidente del collegio sindacale e la delibera a maggioranza di tutti i componenti, come necessario, invece, nel caso di verifiche dei sindaci nell'ambito dei doveri di vigilanza ex art. 2403 c.c. Nella sfera dell'autonomia organizzativa del lavoro di revisione è possibile assegnare ad uno soltanto dei sindaci o a un componente del *team* di revisione il compito di effettuare le verifiche periodiche di cui al citato art. 14, ovviamente a condizione che il lavoro sia poi riesaminato da parte degli altri sindaci effettivi.

Laddove il collegio dovesse optare per dar corso in un'unica seduta a entrambe le verifiche periodiche (quella relativa alle attività di vigilanza e quella del revisore ex art. 14 del D.Lgs. 39/2010), si ritiene possibile procedere alla trascrizione nel libro dei verbali del collegio anche delle risultanze delle verifiche ex art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010 e del principio di revisione SA Italia 250B a condizione che le informazioni riportate nella verifica di revisione non siano tali da pregiudicare l'efficacia della revisione stessa. In questo caso, è necessario includere nel *dossier* delle carte di lavoro copia del verbale.

Ovviamente nell'attività di vigilanza e in quella di revisione si producono sinergie che si riflettono sulla documentazione del lavoro svolto. Alcune aree di attività potrebbero richiedere sia la verbalizzazione nel libro del collegio, sia la documentazione nelle carte di lavoro. Si pensi, ad esempio, al caso nel quale l'organo di controllo interno (collegio sindacale o sindaco unico) effettui la vigilanza sull'idoneità e sul concreto funzionamento degli assetti organizzativi e del sistema amministrativo-contabile. Tale attività di vigilanza è di indubbio interesse anche ai fini della revisione. Il revisore, infatti, nella valutazione dei rischi di errori significativi in bilancio, deve comprendere quali siano i controlli chiave posti in essere dall'azienda, valutare il rischio di controllo, e decidere, eventualmente, su quali procedure fare affidamento previa effettuazione di appositi *test* di conformità. In questi casi, l'attività di vigilanza, tipica dell'organo di controllo interno, può fornire elementi probativi anche ai fini della revisione legale. Il problema che potrebbe porsi in tali situazioni è quello dell'appropriata documentazione delle attività sinergiche. Sicuramente, le attività di vigilanza sono oggetto di verbalizzazione nel libro del collegio sindacale ma, poiché le evidenze raccolte sono di interesse anche dell'attività di revisione, è opportuno che il collegio proceda a riportare, con gli appropriati adattamenti, le valutazioni, i controlli, e gli esiti della stessa anche

nelle carte di lavoro della revisione. Come detto, il libro del collegio sindacale è un libro sociale di proprietà della società, mentre le carte di lavoro sono di proprietà del revisore che le dovrà custodire per dieci anni dalla sottoscrizione della relazione di revisione a cui fanno riferimento. Appare, dunque, opportuno riportare le attività comuni su entrambi i supporti documentali in modo da soddisfare al meglio le esigenze connesse alla verificabilità e accessibilità che contraddistinguono le due basi documentali.

8.2.1. Aspetti particolari

Nelle situazioni in cui il collegio sindacale è anche incaricato della revisione legale, si creano alcune problematiche di armonizzazione e coordinamento tra la funzione di vigilanza e quella di revisione legale.

L'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 fornisce le indicazioni per la redazione della relazione di revisione e i termini e le modalità di deposito e conservazione di tale documento. Invece, all'interno della Direttiva 2014/56/UE, in particolare nell'art. 24-ter, sono definiti alcuni obblighi in merito alla gestione e conservazione delle carte di lavoro, evidenziando la necessità di creare un fascicolo di revisione contenente i dati ed i documenti rilevanti a sostegno della relazione di revisione redatta ai sensi dell'art. 14; tale fascicolo deve essere chiuso entro sessanta giorni dalla data in cui viene sottoscritta la relazione di revisione e deve essere conservato per dieci anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono.

Per quanto riguarda la documentazione dell'attività di revisione svolta dal collegio sindacale, si possono svolgere considerazioni specifiche.

In particolare, tale attività è documentata esclusivamente nelle carte di lavoro, che costituiscono un set di documentazione autonomo rispetto sia al libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale, sia alla documentazione di supporto; questi ultimi, infatti, afferiscono all'attività di vigilanza ex artt. 2403 e ss. c.c. Conseguentemente, il collegio sindacale predispone carte di lavoro che forniscano evidenza di:

- gli elementi a supporto della relazione di revisione;
- la modalità con cui la revisione è stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

Le carte di lavoro devono fornire, altresì, evidenza documentale degli aspetti che hanno valenza pluriennale, mantenendo, quindi, la loro rilevanza anche nei futuri incarichi di revisione. Richiamando nuovamente il contenuto del principio di revisione ISA Italia 230, la documentazione predisposta dal collegio sindacale incaricato della revisione legale deve contenere le informazioni tali da consentire a un revisore esterno che non ha alcuna cognizione dell'incarico in analisi, di comprendere:

- a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte per conformarsi ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b) i risultati delle procedure di revisione svolte e gli elementi probativi acquisiti;
- c) gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte ed i relativi giudizi professionali significativi.

8.2.2. Modalità di redazione e riesame

Le modalità di redazione e riesame delle carte di lavoro sono stabilite dal collegio sindacale nell'esercizio della propria autonomia organizzativa.

È importante evidenziare che le carte di lavoro concernenti le verifiche periodiche devono essere chiaramente distinte e facilmente individuabili rispetto a quelle relative all'attività di revisione contabile del bilancio.

Il revisore può documentare le procedure svolte in ciascuna verifica periodica utilizzando vari strumenti, quali, ad esempio, i programmi di lavoro, le note di commento sulle questioni emerse, i riepiloghi degli aspetti significativi o le *check-list*.

Esempi di tale documentazione includono programmi di revisione, analisi dei dati, note di commento sulle questioni emerse, riepiloghi degli aspetti significativi, lettere di conferma e di attestazione, *check-list*, corrispondenza relativa ad aspetti significativi, potendo essere inclusi nella documentazione della revisione estratti o copie di documenti aziendali.

La revisione legale dei conti per poter essere svolta in modo efficiente ed efficace presuppone la ripartizione delle attività tra i singoli componenti del collegio e gli eventuali ausiliari (fermo restando che le attività a più alto rischio e particolarmente complesse andrebbero svolte dal collegio sindacale nella sua interezza). Il collegio sindacale rimane, comunque, un organo collegiale e tale peculiarità deve essere soddisfatta anche nell'ambito della revisione legale dei conti. Il meccanismo con il quale si può ovviare alla circostanza che - malgrado un solo componente del collegio effettui una determinata attività di revisione e predisponga la relativa carta di lavoro - si preservi la collegialità dell'organo è il riesame delle carte di lavoro. Tale procedura, nel caso del collegio sindacale incaricato della revisione legale, diventa, quindi, non solo un'attività tesa a migliorare la qualità del lavoro di revisione, ma anche lo strumento per garantire la collegialità dell'organo anche nell'attività di revisione.

Nel caso del collegio sindacale incaricato della revisione legale è necessario, quindi, che le carte di lavoro preparate dai singoli sindaci e/o da loro ausiliari siano assoggettate a riesame e approvazione da parte dell'organo collegiale. In sede di riesame, il sindaco che non ha preparato la carta di lavoro oggetto di riesame potrebbe, infatti, manifestare il proprio dissenso, con iscrizione dei motivi nella carta di lavoro pertinente.

Il riesame delle carte di lavoro può avvenire secondo il procedimento di riesame "collegiale". Esso presuppone che ogni carta di lavoro riporti sempre le firme di tutti e tre i componenti del collegio sindacale con indicazione specifica di chi ha preparato la carta di lavoro e di chi la ha riesaminata e approvata. Qualora dovessero verificarsi divergenze di opinioni tra il componente che ha effettuato e documentato l'attività di controllo e quelli che hanno operato il riesame, la valutazione delle attività svolte è demandata al collegio nella sua interezza. È importante indicare nelle carte di lavoro, oltre alla firma del componente del collegio o dell'ausiliario che ha preparato o riesaminato la carta di lavoro, anche la data nella quale si è proceduto a preparare o riesaminare la stessa.

È preferibile eseguire direttamente in via collegiale attività rilevanti quali, ad esempio, la pianificazione della revisione, la stesura della strategia generale di revisione e dei programmi di revisione, i controlli nelle aree ad alto rischio di errori significativi, la valutazione degli errori riscontrati ai fini dell'emissione della relazione di revisione.

8.2.3. Modalità di raccolta e conservazione

Il collegio sindacale (o il sindaco unico) determina, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, le modalità di raccolta e conservazione della documentazione di revisione.

Coerentemente con il principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1, il collegio sindacale deve stabilire direttive e procedure configurate per preservare la riservatezza, la custodia, l'integrità, l'accessibilità e la recuperabilità della documentazione dell'incarico. Tali scelte possono essere modificate nel corso dell'incarico, in funzione di esigenze sopravvenute.

I documenti e le carte di lavoro devono essere accessibili ai componenti del collegio sindacale per tutta la durata dell'incarico, nonché per il successivo periodo di conservazione.

I documenti e le carte di lavoro devono essere conservati per dieci anni dalla data di emissione della relazione al bilancio, con modalità tali da garantirne la disponibilità, l'integrità e la riservatezza richieste dai relativi riferimenti normativi e regolamentari.

Ovviamente, tale documentazione non deve essere accessibile e/o modificabile da persone non autorizzate.

I documenti e le carte di lavoro sono di proprietà del collegio sindacale e possono essere messi a disposizione delle società soggette a revisione, sempreché tale diffusione non pregiudichi la validità del lavoro svolto minando l'integrità della documentazione stessa.

Nell'esercizio della propria autonomia organizzativa, il collegio sindacale disciplina le modalità di fruibilità e conservazione della documentazione sia nel corso dell'espletamento dell'incarico, sia dopo la cessazione dello stesso.

Il collegio sindacale ha piena autonomia organizzativa anche in merito alla modalità di conservazione degli atti.

Dopo la cessazione dell'incarico la conservazione della documentazione di revisione può essere affidata dal collegio sindacale al presidente o a un altro componente appositamente delegato o ad un soggetto esterno; di tale decisione è consigliabile dare menzione nell'ultima verbalizzazione sul libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale.

In base al principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1, infatti, i revisori definiscono direttive e procedure per la conservazione della documentazione di un incarico di revisione.

In caso di dubbi in merito alla possibilità di garantire gli *standard* richiesti per la custodia dei fascicoli della revisione è consigliabile che il collegio sindacale proceda a produrre copie conformi (su supporto cartaceo o elettronico o misto) dei fascicoli di revisione in modo che al componente designato vengano affidati i fascicoli originali e agli altri due componenti le copie conformi.

Le procedure adottate dal collegio sindacale devono essere tali da poter consentire il recupero e l'accesso alla documentazione durante il periodo di conservazione, mantenere l'evidenza di eventuali modifiche apportate alla documentazione in epoca successiva al completamento e consentire l'accesso ai soggetti autorizzati, ad esempio ai fini del controllo della qualità.

8.3. Tassonomia *standard* per la documentazione del lavoro degli incarichi di sindaco-revisore

Al fine di uniformare le modalità di predisposizione delle carte di lavoro, si suggerisce l'adozione di una tassonomia *standard*.

La tassonomia completa delle carte di lavoro, da includere nell'archivio permanente, generale o corrente, viene presentata nei seguenti *box*:

TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO PERMANENTE		
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	CODICE
1. Societari CP 100	1.0. Sommario	CP 100
	1.1. Atto costitutivo	CP 101
	1.2. Statuto	CP 102
	1.3. Certificato di iscrizione al Camera di Commercio	CP 103
	1.4. Elenco soci	CP 104
	1.5. Elenco di amministratori, sindaci, procuratori	CP 105
	1.6. Persone con poteri e limiti di firma	CP 106
	1.7. Organigramma del gruppo di appartenenza	CP 107
	1.8. Elenco delle società controllate e collegate	CP 108
	1.9. <i>Black list companies</i>	CP 109
	1.10. Altro	CP 110
2. Contrattuali CP 200	2.0. Sommario	CP 200
	2.1. Mutui e prestiti	CP 201
	2.2. Finanziamento di terzi	CP 202
	2.3. Finanziamento dei soci	CP 203
	2.4. Affitti e locazioni	CP 204
	2.5. <i>Leasing</i>	CP 205
	2.6. Derivati	CP 206
	2.7. Manutenzione	CP 207
	2.8. Agenzia e rappresentanza	CP 208
	2.9. Acquisto beni immobili	CP 209
	2.10. Elenco di impegni e fidejussioni rilasciate	CP 210
	2.11. Elenco di garanzie e fidejussioni ricevute	CP 211
	2.12. Assicurazioni	CP 212
	2.13. <i>Royalties</i>	CP 213
2.14. Altro	CP 214	
3. Fiscali CP 300	3.0. Sommario	CP 300
	3.1. Riassunto della posizione fiscale	CP 301
	3.2. Accertamenti fiscali e ricorsi	CP 302
	3.3. Pareri di consulenti fiscali esterni	CP 303
	3.4. Agevolazioni fiscali	CP 304
	3.5. <i>Transfer pricing</i> di gruppo	CP 305
	3.6. <i>Transfer pricing</i> locale	CP 306
	3.7. Altro	CP 307
4. Legali CP 400	4.0. Sommario	CP 400
	4.1. Riassunto delle cause legali	CP 401
	4.2. Cause in corso	CP 402
	4.3. Pareri di consulenti legali esterni	CP 403
	4.4. Altro	CP 404
5. Personale CP 500		

	5.0. Sommario	CP 500
	5.1. Contratto di lavoro nazionale	CP 501
	5.2. Accordi aziendali integrativi	CP 502
	5.3. Fondi pensione aziendali	CP 503
	5.4. Altro	CP 504
6. Procedure interne della società rilevanti per la revisione CP 600		
	6.0. Sommario	CP 600
	6.1. Organigramma aziendale	CP 601
	6.2. Manuale contabile	CP 602
	6.3. Piano dei conti	CP 603
	6.4. Manuale o specifiche del sistema informatico di contabilità	CP 604
	6.5. Procedure e regole contabili adottate dalla società	CP 605
	6.6. Procedura interna sul ciclo acquisti	CP 606
	6.7. Procedura interna sul ciclo vendite	CP 607
	6.8. Procedura interna sul ciclo finanziario	CP 608
	6.9. Procedura interna su altri cicli	CP 609
	6.10. Procedura per inventario fisico delle giacenze	CP 610
	6.11. Componenti per conti permanenti di bilancio (riserve, partecipazioni, cespiti)	CP 611
	6.12. Modello di organizzazione, gestione e controllo ex D.Lgs. 231/2001	CP 612
	6.13. Procedura antiriciclaggio	CP 613
	6.14 Altro	CP 614
7. Bilanci CP 700		
	7.0. Sommario	CP 700
	7.1. Bilancio dell'esercizio N-1	CP 701
	7.2. Bilancio dell'esercizio N-2	CP 702
	7.3. Bilancio dell'esercizio N-3	CP 703
	7.4. Bilancio dell'esercizio N-4	CP 704
8. Altre informazioni CP 800		
	8.0. Sommario	CP 800
	8.1. Memo incontro revisore precedente	CP 801
	8.2. Dati forniti dal revisore precedente	CP 802
	8.3. Relazione di revisione al bilancio dell'esercizio N-3	CP 803
	8.4. Relazione di revisione al bilancio dell'esercizio N-2	CP 804
	8.5. Relazione di revisione al bilancio dell'esercizio N-1	CP 805

TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO GENERALE			
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	TERZO LIVELLO	CODICE
0. Accettazione dell'incarico (PRE)	0.1. Attestazione annuale integrata di eleggibilità, indipendenza e obiettività per singolo incarico per collegio sindacale (sindaci effettivi e supplenti) e per sindaco-revisore individuale		PRE 1
	0.2. Attestazione di indipendenza per singolo incarico per membri del team di revisione		PRE 2
	0.3. Elenco delle circostanze specifiche di rischio per l'indipendenza a supporto dell'attestazione di indipendenza		PRE 3
	0.4. Elenco dei dati societari del cliente a supporto dell'attestazione di indipendenza		PRE 4
	0.5. Valutazione dell'indipendenza finanziaria in presenza di incarichi per attività diverse dalla revisione contabile per collegio sindacale e sindaco-revisore		PRE 5
	0.6. Valutazione del rischio di auto riesame in presenza di incarichi per attività diverse dalla revisione contabile per collegio sindacale e sindaco-revisore		PRE 6
	0.7. Memorandum incontro preliminare del team di revisione		PRE 7
	0.8. Analisi di bilancio preliminare		PRE 8
	0.9. Visura storica della società		PRE 9
	0.10. Ricerche su business community		PRE 10
	0.11. Memorandum sulle altre informazioni acquisite		PRE 11
	0.12. Memorandum contatti preliminari con il precedente revisore/collegio sindacale		PRE 12
	0.13. Questionario accettazione dell'incarico		PRE 13
	0.14. Lettera di incarico		PRE 14
	0.15. Stralcio del verbale di insediamento del Collegio Sindacale		PRE 15
0. Mantenimento dell'incarico (MAN)	0.20. Attestazione annuale integrata di eleggibilità, indipendenza e obiettività per singolo incarico per collegio sindacale (sindaci effettivi e supplenti) e per sindaco-revisore individuale		MAN 1
	0.21. Elenco delle circostanze specifiche di rischio per l'indipendenza a supporto dell'attestazione di indipendenza		MAN 2
	0.22. Elenco dei dati societari del cliente a supporto dell'attestazione di indipendenza		MAN 3
	0.23. Valutazione del rischio del cliente per il mantenimento dell'incarico		MAN 4
	0.24. Questionario mantenimento incarico di revisione		MAN 5
0. Altre procedure di controllo della qualità del lavoro (PCQ)	0.31. Sommario		PCQ 1
	0.32. Attestazione annuale delle direttive generali relative all'etica professionale e al controllo della qualità per collegio sindacale (sindaci effettivi e supplenti), sindaco-revisore individuale ed eventuale rete professionale		PCQ 2
	0.33. Attestazione di indipendenza per singolo incarico per dipendenti, ausiliari, collaboratori ed eventuale rete professionale del collegio sindacale e del sindaco-revisore individuale		PCQ 3
	0.34. Elenco delle circostanze specifiche di rischio per l'indipendenza a supporto dell'attestazione di indipendenza		PCQ 4
	0.35. Elenco dei dati societari del cliente a supporto dell'attestazione di indipendenza		PCQ 5
	0.36. Programma di formazione del personale professionale		PCQ 6
	0.37. Altre attività relative al personale professionale (se applicabile)		PCQ 7
	0.38. Altre attività relative al personale professionale (se applicabile)		PCQ 8
	0.39. Documento unico di pianificazione, esecuzione e controllo del lavoro (manuale della revisione)		PCQ 9
	0.40. Questionario e altri documenti per la supervisione del lavoro		PCQ 10
	0.41. Questionario ed altri documenti per il riesame del lavoro		PCQ 11
	0.42. Questionario ed altri documenti per la consultazione (se richiesta)		PCQ 12
	0.43. Questionario ed altri documenti per il riesame della qualità dell'incarico (se richiesto)		PCQ 13
0.44. Gestione delle divergenze di opinione (se applicabile)		PCQ 14	
0.45. Programma per il monitoraggio del sistema di controllo della qualità		PCQ 15	
0.46. Risultati dell'ultimo monitoraggio dell'incarico, rilievi e rimedi (se richiesto)		PCQ 16	
0.47. Gestione dei reclami e delle segnalazioni (se applicabile)		PCQ 17	

TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO GENERALE			
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	TERZO LIVELLO	CODICE
1. Aspetti generali della revisione annuale (GEN)	1.1. Individuazione e descrizione della metodologia di revisione adottata		GEN 1
		1.2. Pianificazione dell'incarico di revisione	
		1.2.0. Sommario	GEN 2.0
		1.2.1. Valutazione preliminare del rischio	GEN 2.1
		1.2.2. Informazioni sull'attività della società	GEN 2.2
		1.2.3. Incontro precedente revisore/collegio sindacale	GEN 2.3
		1.2.4. Procedure di analisi comparativa preliminare	GEN 2.4
		1.2.5. Calendario degli incontri e delle procedure	GEN 2.5
		1.2.6. Preventivo e consuntivo delle ore	GEN 2.6
		1.2.7. Calcolo della significatività preliminare	GEN 2.7
		1.2.8. Calcolo della significatività finale	GEN 2.8
		1.2.9. Memorandum di pianificazione	GEN 2.9
		1.3. Identificazione e valutazione dei rischi di revisione	
		1.3.0. Sommario	GEN 3.0
		1.3.1. Questionario per l'identificazione dei fattori di rischio intrinseco	GEN 3.1
		1.3.2. Questionario sul rischio di frode	GEN 3.2
		1.3.3. Valutazione del rischio intrinseco	GEN 3.3
		1.3.4. Valutazione del rischio di controllo	GEN 3.4
		1.3.5. Matrice dei rischi individuati	GEN 3.5
		1.3.6. Valutazione del rischio residuo	GEN 3.6
		1.4. Procedure di circolarizzazione	
		1.4.0. Sommario	GEN 4.0
		1.4.1. Form - lettera consulenti fiscali	GEN 4.1
		1.4.2. Form - lettera compagnie assicurative	GEN 4.2
		1.4.3. Form - lettera fornitori	GEN 4.3
		1.4.4. Form - lettera consulenti legali	GEN 4.4
		1.4.5. Form - lettera posta	GEN 4.5
		1.4.6. Form - lettera istituti di credito	GEN 4.6
		1.4.7. Form - lettera finanziatori per mutui	GEN 4.7
		1.4.8. Form - lettera clienti	GEN 4.8
		1.4.9. Form - lettera depositanti rimanenze magazzino	GEN 4.9
		1.4.10. Altri form	GEN 4.10
		1.4.11. Lettere circolarizzazione consulenti fiscali	GEN 4.11
	1.4.12. Lettere circolarizzazione compagnie assicurati	GEN 4.12	
	1.4.13. Lettere circolarizzazione fornitori	GEN 4.13	
	1.4.14. Lettere circolarizzazione consulenti legali	GEN 4.14	
	1.4.15. Lettere circolarizzazione posta	GEN 4.15	
	1.4.16. Lettere circolarizzazione istituti di credito	GEN 4.16	
	1.4.17. Lettere circolarizzazioni finanziatori per mutui	GEN 4.17	
	1.4.18. Lettere circolarizzazioni clienti	GEN 4.18	
	1.4.19. Lettere circolarizzazioni depositanti rimanenze	GEN 4.19	
	1.4.20. Lettere altre circolarizzazioni	GEN 4.20	
	1.4.21. Prospetto di riepilogo delle circolarizzazioni in	GEN 4.21	
	1.4.22. Riepilogo delle conferme ricevute e di quelle n	GEN 4.22	
	1.5. Dettagli di bilancio da richiedere come carte preparate dal cliente (CPC)	GEN 5	
	1.6. Memorandum sugli incontri con il cliente e tra i membri del team di revisione	GEN 7	
	1.6.0. Sommario	GEN 6.0	
	1.6.1. Memorandum incontro pianificazione con il cliente	GEN 6.1	
	1.6.2. Memorandum incontro conclusivo con il cliente	GEN 6.2	
	1.6.3. Altri memoranda incontri con il cliente	GEN 6.3	
	1.6.4. Memorandum incontro iniziale team di revisione	GEN 6.4	
	1.6.5. Modulo di attestazione delle direttive generali	GEN 6.5	
	1.6.6. Questionario per la supervisione del lavoro	GEN 6.6	
	1.6.7. Memorandum incontro finale team di revisione	GEN 6.7	
	1.6.6. Questionario per la consultazione	GEN 6.8	
	1.6.9. Questionario per il riesame del lavoro	GEN 6.9	
	1.7. Bilancio d'esercizio finale e firmato	GEN 7	
	1.8. Relazione sulla gestione finale e firmata	GEN 8	
	1.9. Lettera di attestazione generale	GEN 9	
	1.10. Relazione di revisione	GEN 10	
	1.11. Relazione unitaria di controllo societario	GEN 11	

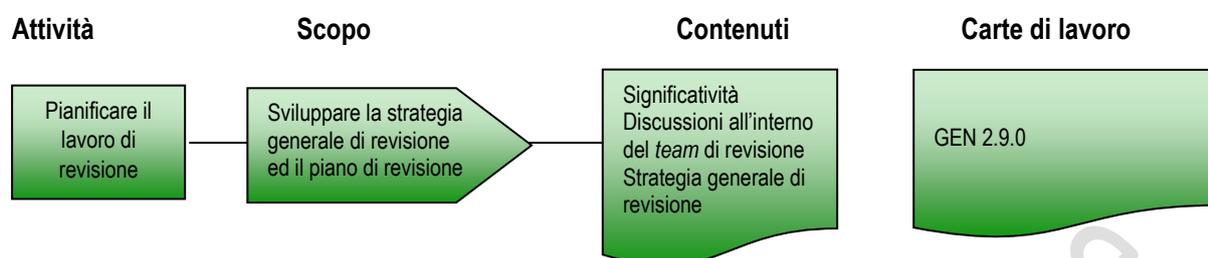
TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO GENERALE			
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	TERZO LIVELLO	CODICE
2. Bilancio di verifica, rettifiche proposte, altri dati e documenti di bilancio (A)	2.0. Sommario		
	2.1. Bilanci di verifica (fase preliminare e fase finale)		A 0
	2.2. Raccordo con schema di bilancio civilistico		A 1
	2.3. Rettifiche alle poste di bilancio proposte		A 2
	2.4. Riclassifiche alle poste di bilancio proposte		A 3
	2.5. Stato patrimoniale – attivo		A 4
	2.6. Stato patrimoniale – passivo		A 5
	2.7. Conto economico		A 6
	2.8. Verifica dei saldi di apertura		A 7
	2.9. Questionario sui principi contabili di riferimento		A 8
	2.10. Stato patrimoniale e conto economico in bozza		A 9
	2.11. Nota integrativa in bozza		A 10
	2.12. Rendiconto finanziario in bozza		A 11
	2.13. Relazione sulla gestione in bozza		A 12
	2.14. Modifiche proposte sui documenti di bilancio e relazioni in bozza		A 13
2.15. Altro		A 14	
3. Esame degli impegni per garanzie, fidejussioni, ecc. (WW)	3.1. Garanzie e fidejussioni date a favore di terzi		
	3.2. Garanzie e fidejussioni date a favore di altre imprese del gruppo di appartenenza		WW 1
	3.3. Garanzie e fidejussioni ricevute da terzi		WW 2
	3.3. Garanzie e fidejussioni ricevute da altre imprese del gruppo di appartenenza		WW 3
	3.5. Impegni per contratti di leasing		WW 4
	3.6. Altro		WW 5
			WW 6
4. Verifiche sulla tenuta della contabilità sociale (YY)	4.1. Programma dei controlli e conclusioni delle verifiche		
	4.2. Prospetto di controllo dei libri e registri obbligatori		YY 1
	4.3. Prospetto di controllo dei modelli di versamento F24		YY 2
	4.4. Prospetto di controllo dei saldi IVA		YY 3
	4.4. Prospetto di controllo dei modelli di versamento DM10 e UNIMENS		YY 4
	4.6. Prospetto di riepilogo dei verbali dei libri sociali obbligatori		YY 5
	4.7. Altro		YY 6
			YY 7
5. Verifiche sulle dichiarazioni fiscali annuali (ZZ)	5.1. Programma dei controlli su modello UNICO (IRES e IRAP)		
	5.2. Programma dei controlli su modello IVA		ZZ 1
	5.3. Programma dei controlli su modello 770		ZZ 2
	5.4. Altro		ZZ 5
			ZZ 6
6. Verifiche conclusive (FI)	6.0. Sommario		FI 0
	6.1. Eventi successivi		FI 1
	6.2. Continuità aziendale		FI 2
	6.3. Management letter		FI 3
	6.4. Riepilogo errori identificati		FI 4
	6.5. Comunicazione errori identificati		FI 5
	6.6. Memo errori identificati non corretti e contatto con la direzione		FI 6
	6.7. Procedura di analisi comparativa - bilancio di verifica finale		FI 7
	6.8. Procedura di analisi comparativa - bilancio intermedio nuovo esercizio		FI 8
	6.9. Controllo schema e contenuto bilancio civilistico		FI 9
	6.10. Lettera di attestazione per sottoscrizione modello UNICO (IRES e IRAP)		FI 10
	6.11. Lettera di attestazione per sottoscrizione modello 770		FI 11
6.12. Questionario completamento incarico		FI 12	
7. Verifiche sulla relazione sulla gestione (RSG)	7.0. Sommario		RSG 0
	7.1. Memo pianificazione controlli sulla relazione sulla gestione		RSG 1
	7.2. Memo controlli sulla relazione sulla gestione		RSG 2

TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO		
DESCRIZIONE	SEZIONI	DESCRIZIONE CON INDEX
ATTIVO		
Crediti verso soci	1	A Crediti verso soci
Immobilizzazioni immateriali	2	B Immobilizzazioni immateriali
Immobilizzazioni materiali	3	C Immobilizzazioni materiali
Immobilizzazioni finanziarie	4	D Immobilizzazioni finanziarie
Rimanenze	5	E Rimanenze
Crediti	6	F Crediti
Attività finanziarie	7	G Attività finanziarie
Disponibilità liquide	8	H Disponibilità liquide
Ratei e risconti attivi	9	I Ratei e risconti attivi
PASSIVO		
Patrimonio netto	10	L Patrimonio netto
Fondo rischi e oneri	11	M Fondo rischi e oneri
Tattamento di fine rapporto	12	N Tattamento di fine rapporto
Debiti	13	P Debiti
Ratei e risconti passivi	14	Q Ratei e risconti passivi
CONTO ECONOMICO		
Conto economico	15	Y Conto economico

La documentazione indicata negli schemi *standard* proposti in precedenza può e deve essere eventualmente integrata per recepire le regole specifiche in tema di documentazione della revisione contenute in altri principi di revisione internazionali ISA Italia, il cui elenco è riportato nell'Appendice del principio di revisione ISA Italia 230. A titolo di esempio, il principio di revisione SA Italia 250B relativo alle verifiche periodiche della regolare tenuta della contabilità sociale prevede quanto segue:

Cosa dicono gli ISA Italia	
SA Italia 250B.17	Il revisore deve documentare: a) la frequenza pianificata delle verifiche periodiche; b) le procedure svolte in ciascuna verifica periodica; c) i risultati di ciascuna verifica periodica, nonché le considerazioni e le valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai possibili effetti sull'attività di revisione contabile del bilancio, sia ai fini delle comunicazioni ai responsabili delle attività di governance.
SA Italia 250B.18	La documentazione inerente le verifiche periodiche deve essere distintamente individuabile rispetto a quella relativa all'attività di revisione contabile del bilancio.

9. STRATEGIA GENERALE DELLA REVISIONE



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Formulazione della strategia e costruzione del piano di revisione	300
Comunicazione del piano di revisione	260

9.1. Pianificazione della revisione

La pianificazione della revisione precede lo svolgimento delle procedure di revisione. Queste, infatti, per trovare definizione, in termini di natura, programmate, per tempistica ed estensione, richiedono che sia posta in essere un'attività di pianificazione.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 300.2	<p>La pianificazione della revisione richiede la definizione della strategia generale di revisione per l'incarico e l'elaborazione di un piano di revisione. Una pianificazione adeguata favorisce la revisione del bilancio in diversi modi, tra cui:</p> <ul style="list-style-type: none"> • aiuta il revisore a dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione; • aiuta il revisore a identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi; • aiuta il revisore a organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione affinché sia svolto in modo efficace ed efficiente; • fornisce supporto nella selezione dei membri del team di revisione con un livello appropriato di capacità e competenze per fronteggiare i rischi attesi, e nell'appropriata assegnazione del lavoro agli stessi; • facilita le attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro; • fornisce supporto, ove applicabile, al coordinamento del lavoro svolto dai revisori delle componenti e dagli esperti.

L'attività di pianificazione può essere distinta in due fasi:

1. la formulazione della strategia generale della revisione;
2. la predisposizione del piano di revisione.

Le due fasi sono sequenziali, iterative e complementari. Sono sequenziali perché la formulazione della strategia precede, in senso logico, la predisposizione del piano. Sono iterative perché il revisore, mano a mano che procede nel proprio incarico, raccoglie ulteriori elementi probativi che possono indurlo a rivedere l'una e l'altra. Sono, infine, complementari perché svolgono funzioni differenti, ma che si integrano a vicenda.

La pianificazione precede l'azione e ne rappresenta il presupposto necessario. Essa domanda tempo, esperienza e conoscenza piena del processo di revisione. Tuttavia, la pianificazione deve essere adattata alla dimensione del cliente, potendo, nell'impresa di minori dimensioni, essere meno ampio e complesso rispetto alle imprese di maggiori dimensioni.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 300.A1	La natura e l'estensione delle attività di pianificazione variano in ragione delle dimensioni e della complessità dell'impresa, dell'esperienza maturata dai membri chiave del team di revisione durante lo svolgimento dei precedenti incarichi presso l'impresa, e dei cambiamenti nelle circostanze che si verificano durante lo svolgimento dell'incarico di revisione.

9.2. Strategia generale della revisione

La strategia generale di revisione riguarda le decisioni chiave assunte in fase di pianificazione della revisione. Tali decisioni devono essere comunicate all'intero *team* di revisione, qualora l'incarico non sia svolto interamente dal singolo professionista.

Cosa cambia per il collegio sindacale	
Formulazione della strategia	La strategia di revisione è formulata collegialmente dai membri del collegio sindacale, così come la pianificazione delle attività da svolgere.

La strategia generale di revisione si sostanzia in un'analisi che mette a fuoco le caratteristiche dell'impresa revisionata, consente l'identificazione delle risorse da dedicare all'incarico, conduce alla formulazione di una stima preliminare dell'impegno (in termini di tempo) necessario per lo svolgimento dell'incarico. L'analisi tiene conto di tutte le informazioni possedute e delle procedure svolte fino a quel momento e definisce le linee generali dell'intero processo di revisione, successivamente articolate in un piano di dettaglio.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 300.7	Il revisore deve definire una strategia generale di revisione che stabilisca la portata, la tempistica e la direzione della revisione e che guidi l'elaborazione del piano di revisione.

Il contenuto della strategia generale di revisione abbraccia la natura e gli obiettivi dell'incarico, i fattori rilevanti per l'organizzazione e la pianificazione del lavoro nonché le informazioni di cui il revisore già dispone e derivanti dalla fase di accettazione dell'incarico o da altri incarichi.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 300.8	Nel definire la strategia generale di revisione, il revisore deve: <ul style="list-style-type: none"> a) identificare le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata; b) determinare gli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste; c) considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione; d) considerare i risultati delle attività preliminari dell'incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico siano pertinenti;

	e) determinare la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico.
--	---

La formulazione della strategia generale di revisione è un processo che comincia all'inizio della revisione e implica successivi aggiornamenti e completamenti. La prima formulazione fa ricorso, tra le altre, alle informazioni ottenute da:

- gli eventuali precedenti incarichi relativi alla stessa impresa;
- le attività preliminari relative all'accettazione o al mantenimento dell'incarico;
- le discussioni con il cliente circa i cambiamenti avvenuti rispetto all'esercizio precedente e circa l'andamento della gestione;
- le discussioni tra i membri del *team* di revisione;
- le fonti di informazioni esterne quali giornali, riviste e siti *web*.

La strategia generale di revisione è aggiornata sulla base di nuove informazioni, dei risultati delle procedure di revisione o delle circostanze emerse durante lo svolgimento della revisione che inducono a modificare le precedenti conclusioni sull'impostazione del lavoro.

La strategia generale di revisione deve essere impostata nella fase iniziale dell'incarico (dopo le attività preliminari allo stesso) anche se in tale momento non sono ancora state svolte dettagliate procedure di revisione volte alla identificazione e alla valutazione dei rischi e alla conseguente pianificazione di adeguate risposte di revisione che saranno svolte successivamente e contribuiranno alla predisposizione del piano dettagliato di revisione.

La formulazione della strategia generale di revisione nelle imprese di dimensioni minori spesso non rappresenta un'attività particolarmente complessa e laboriosa poiché dipende da fattori quali:

- la dimensione e la complessità dell'impresa oggetto del controllo;
- la composizione e la dimensione del *team* di revisione.

La revisione di imprese di dimensioni minori generalmente richiede un *team* limitato a pochi soggetti (ad esempio, componenti del collegio sindacale e qualche ausiliare e/o collaboratore). Questo rende il coordinamento, la comunicazione tra i membri e lo sviluppo della strategia generale di revisione più semplice.

D'altronde, nelle imprese di dimensioni minori il sistema di controllo interno è spesso meno formalizzato e, pertanto, a fronte di una strategia non particolarmente complessa, potrebbe essere necessaria la predisposizione di un piano operativo maggiormente dettagliato che tenga conto di tale circostanza.

Cosa cambia per il collegio sindacale	
Partecipazioni alla vita societaria	È necessario tenere conto anche delle informazioni pertinenti acquisite tramite le attività di vigilanza svolte dal collegio nell'ambito delle sue altre funzioni (per esempio: informazioni derivanti dalla partecipazione ai consigli di amministrazione o giudizi in merito all'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società).
Informazioni derivanti dall'attività di vigilanza	Il collegio sindacale ha obblighi di vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, in particolare dell'adeguatezza dell'assetto amministrativo e contabile. Le informazioni assunte in conseguenza di quest'attività, specie quelle relative al sistema di controllo interno e al suo concreto funzionamento, forniscono molti elementi utili per l'individuazione e la valutazione dei rischi, l'identificazione delle risorse necessarie allo svolgimento dell'incarico, e, in generale, per la formulazione della strategia generale di revisione.

L'organizzazione del lavoro deve essere opportunamente disegnata, e le attività pianificate e calendarizzate. Infatti, il collegio sindacale incaricato della revisione deve:

- pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle attività di direzione del *team* di revisione (cioè le funzioni di indirizzo *ex ante* dell'attività di tutti i soggetti coinvolti nell'incarico);
- pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle attività di supervisione dei membri del *team* di revisione (cioè le funzioni di controllo *in itinere* dell'attività di tutti i soggetti coinvolti nell'incarico);
- prevedere il riesame del lavoro dei membri del *team* di revisione (cioè le funzioni di controllo *ex post* dell'attività di tutti i soggetti coinvolti nell'incarico).

Cosa cambia per il collegio sindacale	
Ripartizione dei compiti	La strategia generale di revisione dovrebbe considerare l'eventuale ripartizione dei compiti all'interno del collegio. Ciò riguarda, in particolare, le circostanze in cui sia stato deciso di affidare a un componente del collegio il coordinamento dell'attività di revisione e sia stato previsto l'utilizzo di collaboratori e ausiliari per lo svolgimento delle verifiche di dettaglio.

9.3. Piano di revisione

Il revisore, dopo aver definito la strategia generale di revisione, elabora il piano di revisione con lo scopo di declinare in dettaglio la strategia stessa determinando la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione pianificate. I dettagli sono forniti nel Capitolo 11, al quale si rinvia.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 300.9	Il revisore deve elaborare un piano di revisione che deve includere una descrizione dei seguenti aspetti: <ul style="list-style-type: none"> a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315; b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati (nel seguito anche "procedure di revisione conseguenti") pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330; c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione.

9.4. Comunicazione alla direzione e alla governance aziendale

L'attività di revisione richiede un certo grado di riservatezza funzionale ad assicurare la massima efficacia alle procedure di revisione da porre in essere. Tuttavia, forme di comunicazione "istituzionale" tra revisore e cliente sono necessarie, come quelle previste dal principio di revisione ISA Italia 260 in merito al piano di revisione.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 260.15	Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile, inclusi i rischi significativi che identificato.
ISA Italia 260.A13	Gli aspetti comunicati possono includere: <ul style="list-style-type: none"> • le modalità pianificate dal revisore per fronteggiare i rischi significativi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;

	<p>[...]</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'approccio del revisore al controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile; • l'applicazione del concetto di significatività nell'ambito della revisione contabile; <p>[...]</p>
ISA Italia 260.A14	<p>Altri aspetti relativi alla pianificazione che può essere appropriato discutere con i responsabili delle attività di governance includono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • laddove l'impresa abbia una funzione di revisione interna, le modalità con cui il revisore esterno e i revisori interni possono collaborare in modo costruttivo e complementare, incluso l'eventuale utilizzo del lavoro di tale funzione, nonché la natura e l'estensione dell'eventuale utilizzo pianificato dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta; • il punto di vista dei responsabili delle attività di governance in merito a: <ul style="list-style-type: none"> ○ la persona appropriata, o le persone appropriate, nella struttura di governance dell'impresa con cui comunicare; ○ la ripartizione delle responsabilità tra i responsabili delle attività di governance e la direzione; ○ gli obiettivi e le strategie dell'impresa e i correlati rischi connessi all'attività svolta che possono causare errori significativi; ○ gli aspetti che i responsabili delle attività di governance considerano oggetto di particolare attenzione nel corso della revisione contabile, ed eventuali aree nelle quali richiedono lo svolgimento di ulteriori procedure di revisione; ○ significative comunicazioni con gli organismi di vigilanza; ○ altri aspetti che secondo i responsabili delle attività di governance possono influenzare la revisione contabile del bilancio; • l'atteggiamento, la consapevolezza e le azioni dei responsabili delle attività di governance in merito: a) al controllo interno dell'impresa e all'importanza che lo stesso ricopre per l'impresa stessa, compreso il modo in cui i responsabili delle attività di governance supervisionano l'efficacia del controllo interno e b) all'individuazione o alla possibilità di frodi; • le azioni dei responsabili delle attività di governance in risposta all'evoluzione dei principi contabili, delle prassi di corporate governance, dei regolamenti di borsa e degli aspetti correlati; • le risposte dei responsabili delle attività di governance alle precedenti comunicazioni con il revisore.
ISA Italia 260.A16	<p>È necessario prestare attenzione nel comunicare ai responsabili delle attività di governance la portata e la tempistica pianificate per la revisione, al fine di non compromettere l'efficacia della revisione stessa, in particolare quando tutti o alcuni dei responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione dell'impresa. Ad esempio, la comunicazione della natura e della tempistica delle procedure di revisione di dettaglio può ridurre l'efficacia di tali procedure rendendole eccessivamente prevedibili.</p>

Secondo il principio di revisione ISA Italia 260, la comunicazione, relativa alla portata e alla tempistica pianificate per la revisione, assicura alcuni vantaggi (rispetto al totale occultamento di tali aspetti alla direzione aziendale), giacché da essa ci si può aspettare di assistere i responsabili delle attività di governance a comprendere meglio le conseguenze del lavoro del revisore, a discutere con il revisore le problematiche relative a rischi e al concetto di significatività e a identificare le eventuali aree in cui essi possono richiedere al revisore lo svolgimento di ulteriori procedure di revisione ovvero assistere il revisore a comprendere meglio l'impresa ed il contesto in cui opera.

9.5. Documentazione

L'attività di pianificazione della revisione deve essere opportunamente e analiticamente descritta nelle carte di lavoro.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 300.12	Il revisore deve includere nella documentazione della revisione: <ul style="list-style-type: none"> a) la strategia generale di revisione;

	b) il piano di revisione; c) qualunque modifica significativa apportata ad essi nel corso dell'incarico di revisione, e le ragioni di tali modifiche.
--	--

Per le imprese di dimensioni minori, è possibile esporre la strategia generale di revisione in un *memorandum* riepilogativo.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 300.A16	[...] il revisore può riepilogare la strategia generale di revisione in forma di memorandum contenente le principali decisioni che riguardano in generale la portata, la tempistica e lo svolgimento della revisione.
ISA Italia 300.A19	[...] un memorandum breve e appropriato può risultare utile quale documentazione della strategia per la revisione di un'impresa di dimensioni minori. [...]

La carta di lavoro [®] GEN 2.9.0 riporta un ampio numero di aspetti e circostanze normalmente considerati nella stesura del *memorandum*. Taluni di tali aspetti potrebbero essere non applicabili o non rilevanti in alcune circostanze. Il revisore, inoltre, aggiunge gli eventuali altri aspetti che, secondo il proprio giudizio professionale, sono rilevanti per la fattispecie concreta utilizzando il contenuto della carta di lavoro come guida, utilizzando il contenuto della tabella sottostante quale guida e procedendo a sostituire il contenuto della colonna "Possibile contenuto" con le informazioni ed i commenti del revisore ritenuti pertinenti alle specifiche circostanze dell'incarico. Il piano di revisione, a sua volta, deve essere documentato opportunamente. In merito alle imprese di minore dimensione, l'ISA Italia 300 consente una semplificazione della forma, senza tuttavia perdere il dettaglio degli aspetti caratteristici del piano stesso.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 300.A17	La documentazione del piano di revisione rappresenta l'evidenza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti pianificate a livello di asserzioni in risposta ai rischi identificati e valutati. La documentazione del piano di revisione rappresenta inoltre l'evidenza dell'adeguata pianificazione delle procedure di revisione e consente il riesame e l'approvazione delle stesse prima del loro svolgimento. Il revisore può utilizzare programmi di revisione standard ovvero check-list per il completamento del lavoro, opportunamente adattati alle particolari circostanze dell'incarico.
ISA Italia 300.A19	[...] Per il piano di revisione, possono essere utilizzati programmi di revisione standard o check-list (si veda il paragrafo A17), redatti sulla base del presupposto di un numero ridotto di attività di controllo pertinenti, come è probabile si verifichi in un'impresa di dimensioni minori, purché siano adattati alle circostanze dell'incarico, incluse le valutazioni del rischio da parte del revisore.

9.6. Principali adattamenti per il collegio sindacale

Le peculiarità del collegio sindacale rispetto al revisore esterno, sostanzialmente riconducibile alla diversa connotazione del primo quale organo societario che opera in modo collegiale, impongono alcune considerazioni specifiche rispetto alla circostanza in cui l'incarico di revisione sia affidato al revisore esterno, spesso inserito in strutture complesse nelle quali il responsabile del lavoro è un singolo soggetto.

9.6.1. Principio di collegialità e di colleganza

Come più volte messo in evidenza, la funzione di revisione legale è attribuita al collegio sindacale nella sua unitarietà. I sindaci, nello svolgere la propria attività, devono attenersi a questo principio, anche quando si trovino a esercitare poteri a cui la legge riserva un'iniziativa individuale.

L'individuazione delle forme e delle modalità più efficaci di organizzazione del lavoro di revisione è in ogni caso rimessa all'autonomia operativa del collegio sindacale.

Il collegio sindacale organizza e assoggetta a riesame eventuali attività espletate individualmente o tramite dipendenti e ausiliari dei sindaci.

È opportuno che all'inizio dell'incarico il collegio concordi le modalità della sua attività sia per quanto riguarda i rapporti con la società, sia quelli tra i suoi componenti.

Il collegio sindacale è regolarmente costituito con la presenza della maggioranza dei sindaci e delibera a maggioranza assoluta dei presenti.

Il sindaco dissenziente dalle deliberazioni assunte dal collegio nel corso dell'attività di revisione deve esplicitare il proprio dissenso nelle carte di lavoro. In caso di disaccordo o di osservazioni da parte di un sindaco-revisore, nell'ambito della procedura di riesame, lo stesso dovrà redigere una nota di commento che verrà inclusa nella documentazione della revisione. Nella nota di commento il sindaco-revisore dissenziente dovrà riportare il proprio dissenso e i motivi dello stesso. Il sindaco-revisore dissenziente dovrà inoltrare tempestivamente la nota di commento agli altri due sindaci-revisori costituenti il collegio. Laddove a livello collegiale non si raggiunga un'approvazione unanime, i due componenti costituenti la maggioranza del collegio dovranno aggiungere nella nota di commento i motivi per i quali, analizzate le osservazioni del sindaco-revisore dissenziente, ritengono di confermare quanto svolto e documentato.

9.6.2. Riunioni e verifiche

Il collegio sindacale si riunisce periodicamente e svolge l'attività di revisione secondo le modalità stabilite in sede di pianificazione della revisione.

In sede di pianificazione del lavoro il collegio programma le riunioni e le attività relative alla revisione legale.

Per consentire ai sindaci di essere presenti alle riunioni del collegio, il presidente provvede alla loro tempestiva convocazione, salvo il caso in cui siano già state concordate, con congruo anticipo, le date delle riunioni.

L'art. 2404 c.c. stabilisce che il collegio sindacale deve riunirsi al massimo ogni novanta giorni. In determinate circostanze le riunioni del collegio sindacale dovranno essere più frequenti al fine di permettere ai sindaci di controllare eventi particolari che possono caratterizzare la vita aziendale.

Il collegio sindacale incaricato della revisione è chiamato a verificare la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili "nel corso dell'esercizio". Come previsto dal principio di revisione SA Italia 250B e dal relativo documento applicativo, il collegio deve pianificare la frequenza delle verifiche periodiche in funzione della dimensione e complessità dell'impresa, prendendo in considerazione fattori quali il settore di attività dell'impresa e la natura delle operazioni svolte, la complessità organizzativa dell'impresa, la numerosità e/o la frammentazione delle operazioni svolte ed il riscontro, in precedenti verifiche periodiche, di carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale, di non conformità nell'esecuzione di

adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento ovvero di eventuali errori nelle scritture contabili. In linea teorica, pertanto, le riunioni tenute per la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale possono coincidere con quelle stabilite per il collegio sindacale quale organo che svolge l'attività di vigilanza ex artt. 2403 e ss. c.c.

Le riunioni sono convocate presso la società e, laddove risulti necessario, in altro luogo. Le modalità di convocazione sono decise dal collegio secondo le proprie specifiche esigenze di funzionamento. Al collegio sindacale è consentita – limitatamente ad alcune attività – la possibilità di tenere le riunioni anche con mezzi di telecomunicazione, esclusivamente qualora tale possibilità sia prevista nello statuto, che ne indica le modalità, e il relativo verbale dovrà essere comunque trascritto nell'apposito libro (art. 2404, commi 1 e 3, c.c.); nessuna specifica formalità è stabilita per lo svolgimento dell'attività di revisione, né per l'espletamento delle relative riunioni per le quali il collegio può utilizzare, dunque, l'ausilio dei mezzi di telecomunicazione anche se tale circostanza non sia espressamente prevista dallo statuto.

La direzione ha la responsabilità di fornire al collegio sindacale accesso a tutte le informazioni di cui essa sia a conoscenza e di fornire la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa, dalle quali il soggetto incaricato della revisione ritenga necessario acquisire elementi probativi. È, inoltre, opportuno che il sindaco sottoscriva, per presa visione, il verbale trascritto nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale.

9.6.3. Funzioni del presidente e organizzazione del collegio sindacale

Il presidente ha, di norma, funzione di impulso dell'organizzazione dell'attività del collegio, pur non avendo compiti diversi ed attribuzioni prevalenti rispetto agli altri componenti del collegio sindacale. Salvo che il collegio decida diversamente, le comunicazioni dirette al collegio sono inviate al presidente, il quale provvede a informare tempestivamente gli altri componenti. La società invia all'indirizzo indicato da quest'ultimo le lettere di attestazione e la corrispondenza destinata al collegio. Nei casi in cui il collegio sindacale sia incaricato della revisione legale, il presidente appare un "*primus inter pares*", in nessun caso parificabile al responsabile dello svolgimento dell'incarico delle società di revisione.

Sebbene nella prassi sia il presidente del collegio che si interfaccia con la direzione e con i responsabili delle attività di *governance*, nell'attività di revisione l'autonomia organizzativa del collegio può anche prevedere una diversa articolazione dei compiti. Il collegio sindacale può decidere, ad esempio, di affidare ad un componente il coordinamento dell'attività di revisione che sarà successivamente oggetto di riesame collegiale. In questo caso, è opportuno che tale decisione sia comunicata alla direzione anche ai fini dell'individuazione del sindaco destinatario della corrispondenza che si riferisce alla revisione legale. Il sindaco che riceve le comunicazioni dà contezza all'intero collegio delle criticità che emergono dal loro contenuto.

9.6.4. Ricorso a dipendenti e ausiliari

I sindaci, anche nello svolgimento della funzione di revisione legale, possono avvalersi, nell'espletamento di specifiche operazioni di ispezione e di controllo, sotto la propria responsabilità e a proprie spese, di propri dipendenti ed ausiliari, previa delibera preventiva del collegio sindacale.

In sede di pianificazione della revisione, il collegio sindacale:

- individua le attività in correlazione alle quali può risultare opportuno il ricorso a dipendenti ed ausiliari;
- definisce le modalità di formalizzazione delle carte di lavoro da parte dei dipendenti e degli ausiliari.

Le attività in relazione alle quali può risultare opportuno il ricorso a dipendenti e ausiliari, individuate in sede di pianificazione della revisione, possono essere assoggettate a variazioni nel corso dell'esercizio quando ne emerga l'esigenza; di tali attività verrà dato riscontro nelle carte di lavoro. Ai dipendenti e agli ausiliari, i quali sono tenuti al rispetto dei doveri di riservatezza in merito alle informazioni acquisite, possono essere affidate procedure di revisione di contenuto prevalentemente esecutivo come anche quelle che richiedono particolare specializzazione. Il collegio sindacale procede, in via collegiale o circolare, al riesame delle carte di lavoro predisposte dal dipendente o dall'ausiliario.

Occorre dare, in ogni caso, preventiva informazione alla direzione del ricorso ai dipendenti e agli ausiliari al fine di legittimare la loro attività; ciononostante, la direzione, motivando il diniego, può rifiutare agli ausiliari del collegio sindacale l'accesso ad informazioni riservate.

9.6.5. Atti individuali di ispezione e controllo

I sindaci possono procedere ad atti individuali di ispezione e controllo.

Nell'attività di revisione, il collegio sindacale può ripartire tra i suoi componenti e, se del caso, delegare a dipendenti ed ausiliari alcuni atti di ispezione e controllo.

Le procedure di revisione svolte individualmente sono propedeutiche o complementari all'attività di valutazione e di giudizio, che deve essere collegiale.

In sede di pianificazione del lavoro sono specificate le procedure di revisione che i singoli componenti del collegio sindacale svolgono individualmente e le procedure svolte collegialmente. È in ogni caso possibile variare tale programma nel corso dell'esercizio in funzione di sopravvenute esigenze.

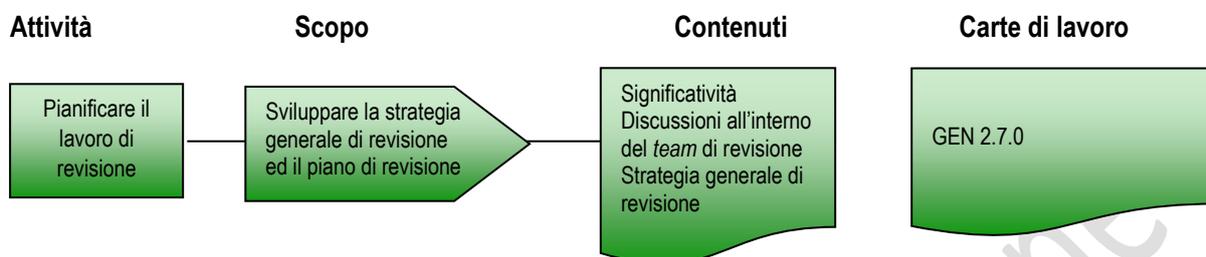
La suddivisione del lavoro è organizzata preferibilmente per aree di bilancio omogenee, in funzione anche delle eventuali specifiche competenze o capacità organizzative di ciascuno. A mero titolo esemplificativo è possibile delegare ad un singolo componente del collegio l'attività di riscontro e di partecipazione all'inventario fisico di fine esercizio o a inventari rotativi in corso d'anno. Le procedure di revisione svolte individualmente sono adeguatamente formalizzate e sono assoggettate a riesame.

Qualora sussistano divergenze di opinioni tra il componente che ha effettuato il controllo ed il componente che ha effettuato il riesame, la valutazione delle attività svolte è demandata al collegio.

Qualora una procedura eseguita individualmente non fornisca adeguati elementi probativi in merito, ad esempio, a partite contabili o a principi o politiche contabili, tale procedura deve essere eseguita nuovamente, preferibilmente in via collegiale.

In ogni caso, le valutazioni dei profili maggiormente rilevanti di ciascuna fase del processo di revisione sono effettuate collegialmente.

10. SIGNIFICATIVITÀ



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
L'applicazione del concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile	320

10.1. Natura della significatività

Il concetto di significatività (*"materiality"* nel mondo anglosassone) è applicato nella revisione tanto nelle fasi di pianificazione e di esecuzione del lavoro, quanto nella valutazione degli effetti, incluse le omissioni; è dunque un concetto chiave in tutte le fasi dell'attività di revisione, tanto che gli è stato dedicato l'intero principio di revisione internazionale ISA Italia 320, *"Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile"*.

In prima approssimazione, come generalmente chiarito dai quadri sistematici per la preparazione e la presentazione dell'informazione finanziaria nel contesto della redazione dell'informazione finanziaria stessa:

- gli errori sono considerati significativi quando ci si può *"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"*¹⁸;
- i giudizi sulla significatività da parte del revisore sono elaborati dal revisore alla luce di circostanze contingenti e influenzati dall'entità e dalla natura dell'errore o da una combinazione di entrambe;
- i giudizi su aspetti che sono significativi per gli utilizzatori del bilancio sono basati sulla considerazione delle esigenze comuni di informativa finanziaria degli utilizzatori come gruppo; non è considerato il possibile effetto di errori sui singoli utilizzatori specifici, le cui esigenze possono variare considerevolmente.

La determinazione della significatività da parte del revisore è, dunque, oggetto di giudizio professionale, formulato alla luce di circostanze contingenti e influenzato dall'entità e dalla natura dell'errore, o da una combinazione di entrambe, e nondimeno dalla percezione del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio come sopra individuati.

¹⁸ Principio di revisione internazionale ISA Italia 320.2.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 320.4

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:

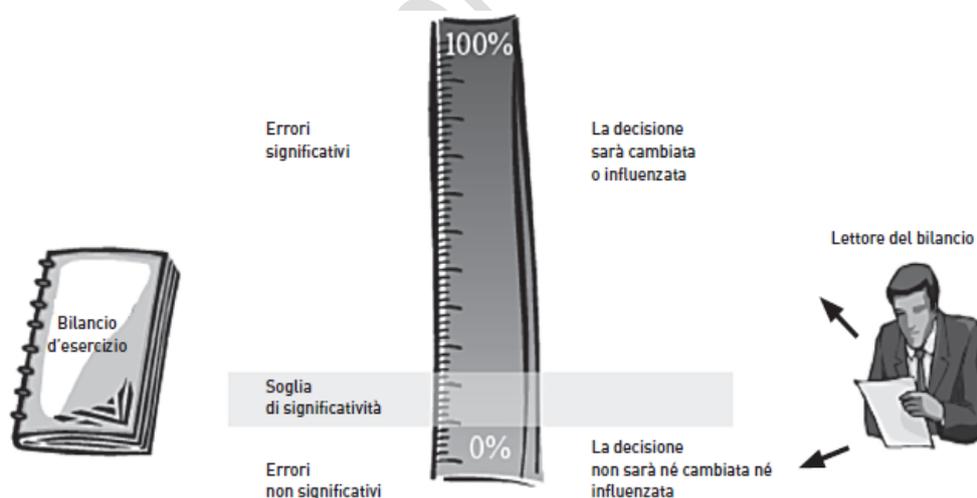
- a) abbiano una ragionevole conoscenza delle attività aziendali ed economiche e della contabilità e la volontà di esaminare con ragionevole diligenza le informazioni contenute nel bilancio;
- b) comprendano che il bilancio viene redatto e sottoposto a revisione contabile in base a livelli di significatività;
- 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.

Il concetto di significatività rappresenta la guida per il revisore lungo tutte le fasi del processo, perché deve essere applicato:

- dapprima nella fase di pianificazione del lavoro e dei relativi controlli e verifiche;
- durante l'esecuzione dello stesso;
- infine, nella valutazione dell'effetto degli errori identificati e dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio e di conseguenza nella formazione del giudizio espresso nella relazione di revisione.

La significatività non consiste, pertanto ed esclusivamente, in un valore puntuale. Essa è costituita, piuttosto, dall'area indefinita tra ciò che molto probabilmente non è significativo e ciò che molto probabilmente è significativo, cioè potrebbe anche consistere in un intervallo, più o meno ampio, di valori.

FIGURA 10.1 - La soglia di significatività



Fonte: Guida IFAC, Vol.I, p. 93.

Per questo motivo, la significatività determinata in sede di pianificazione della revisione contabile definisce una soglia, ma il giudizio non consiste semplicemente nel valutare gli errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, di importo inferiore a tale soglia e non corretti dalla società, come non significativi. Infatti, le circostanze

relative ad alcuni errori possono indurre il revisore, grazie alla sua sensibilità tecnica, a valutarli comunque come significativi sebbene essi siano quantitativamente al di sotto della soglia della significatività.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 320.6	<p>Nella pianificazione della revisione contabile, il revisore applica il proprio giudizio professionale per stabilire l'entità degli errori che saranno considerati significativi. Tale giudizio fornisce una base per:</p> <ol style="list-style-type: none">stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio;identificare e valutare i rischi di errori significativi;stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti. <p>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.</p>

Dal punto di vista procedurale, la significatività è determinata in sede di pianificazione dell'incarico di revisione in base alla propria percezione delle esigenze degli utilizzatori del bilancio.

Il livello di significatività determinato preliminarmente, durante la fase di pianificazione, non è un elemento statico e immutabile. Solo con il suo continuo affinamento, sulla base delle informazioni raccolte nel corso del processo di revisione, la significatività acquisirà il suo valore definitivo sulla base del quale sarà valutato se l'errore individuato possa avere impatto sul giudizio di revisione.

10.2. Livelli di significatività

Si danno tre livelli di significatività:

- la significatività per il bilancio nel suo complesso;
- la significatività operativa;
- la significatività specifica, ancorché nel caso di revisione di imprese di dimensioni minori spesso il suo calcolo possa non essere necessario.

A questi tre livelli si aggiunge il concetto di errore chiaramente trascurabile di cui si dirà al paragrafo 10.5.

Suggerimenti operativi
<p>Il revisore in generale non comunica i livelli di significatività alla direzione e ai responsabili dell'impresa sottoposta a revisione, in modo da non compromettere l'efficacia della revisione, rendendo le verifiche troppo prevedibili. I livelli di significatività possono invece rappresentare di frequente elementi di comunicazione con l'<i>Audit Committee</i> o gli organi ad esso equivalenti, quantomeno in termini di intervallo di valori; in tali casi deve comunque essere chiarito che esistono elementi qualitativi che potranno avere un effetto sul giudizio di significatività nel corso della revisione.</p>

10.2.1. La significatività per il bilancio nel suo complesso

Lo scopo principale della “significatività per il bilancio nel suo complesso” è definire un limite, quantitativo e qualitativo, in base al quale preliminarmente il revisore ritiene che saranno valutati gli errori (singoli e complessivi) da lui individuati, per decidere se modificare il proprio giudizio sul bilancio.

La significatività per il bilancio nel suo complesso è stabilita preliminarmente durante la fase di pianificazione sulla base dei dati, delle informazioni e dei documenti disponibili al momento della formulazione della strategia generale di revisione e dovrà essere, successivamente, aggiornata sulla base delle informazioni via via acquisite dal revisore nel corso dello svolgimento del lavoro, incluso lo stesso bilancio definitivo oggetto di revisione.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 320.12	Il revisore deve modificare la significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per classi di operazioni, saldi contabili o informativa) nel caso in cui, nel corso della revisione contabile, venga a conoscenza di informazioni che lo avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso (o importi diversi).
ISA Italia 320.13	Qualora il revisore giunga a ritenere appropriato un livello di significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa) inferiore rispetto a quello inizialmente determinato, egli deve stabilire se sia necessario modificare la significatività operativa per la revisione e se la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti continuino ad essere appropriate.

La significatività per il bilancio nel suo complesso determina il limite numerico, oltre il quale il revisore preliminarmente valuta gli impatti sul giudizio di revisione degli errori individuati.

Circa le sue modalità di calcolo, si statuisce che “La determinazione della significatività implica l'esercizio del giudizio professionale. Come punto di partenza nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso, viene spesso applicata una percentuale ad un valore di riferimento prescelto”¹⁹. Nella scelta di tale valore il revisore, tenendo comunque conto delle particolari circostanze dell'impresa, potrà essere guidato dalle considerazioni espresse nella Guida IFAC sotto riportate.

Suggerimenti operativi
<p>Utilizzatori Individuare i probabili utilizzatori del bilancio. Ciò includerà i soci di riferimento dell'impresa (e gli altri soci) ed i responsabili delle attività di <i>governance</i>, le istituzioni finanziarie, i <i>franchisors</i>, i principali finanziatori, i dipendenti, i clienti, i creditori, agenzie ed organizzazioni governative.</p>
<p>Aspettative degli utilizzatori specifici Identificare le eventuali aspettative degli utilizzatori specifici quali quelle di seguito elencate:</p> <ul style="list-style-type: none">• quantificazione o informativa di voci quali operazioni con parti correlate, compensi agli amministratori e la conformità a leggi e regolamenti;• informazioni specifiche del settore quali i costi di esplorazione per un'impresa mineraria ed i costi di ricerca per un'industria farmaceutica o <i>hi-tech</i>;• eventi principali. Potrebbero includere notizie relative ad eventi quali un'acquisizione, un disinvestimento, una ristrutturazione o un procedimento legale significativo nei confronti dell'impresa;• l'esistenza di prestiti con clausole particolari (<i>covenant</i>), in particolare i casi in cui l'impresa ne rischia la violazione.

¹⁹ Principio di revisione internazionale ISA Italia 320.A3.

Se un errore di lieve entità non corretto comportasse la violazione di tali clausole, potrebbe avere un effetto significativo sul bilancio e, nel peggiore dei casi, anche sull'applicazione del presupposto di continuità aziendale nella redazione del bilancio.

Elementi di bilancio rilevanti

Quali sono i principali elementi del bilancio di interesse per gli utilizzatori (per esempio, attività, passività, patrimonio netto, ricavi e costi)?

Natura dell'impresa

Considerare la natura dell'impresa, la fase del ciclo di vita in cui si trova (in crescita, maturità, in declino, ecc.) nonché il settore ed il contesto economico in cui essa opera.

Rettifiche necessarie

Sono necessarie rettifiche per "normalizzare" il valore di riferimento? Ad esempio, i redditi derivanti dalle attività operative in esercizio potrebbero essere rettificati per:

- voci ricavi/costi inusuali o straordinari;
- voci quali il bonus alla direzione, che può basarsi sull'utile prima del bonus o che può essere riconosciuto per abbattere l'utile dell'esercizio.

Principale interesse degli utilizzatori

Quali informazioni nelle voci di bilancio attireranno maggiormente l'attenzione degli utilizzatori? Per esempio gli utilizzatori interessati:

- alla valutazione del risultato economico si concentreranno sugli utili, sui ricavi o sull'attivo netto;
- alle risorse impiegate per raggiungere determinati obiettivi o finalità si concentreranno sulla natura e sull'ammontare dei ricavi e delle spese.

Finanziamenti

In che modo è finanziata l'impresa? Se è finanziata unicamente ricorrendo all'indebitamento (anziché con il capitale proprio), gli utilizzatori possono prestare una maggiore attenzione alle attività date a garanzia e ad eventuali pretese da parte di terzi, anziché ai risultati d'esercizio dell'impresa.

Volatilità

Qual è la volatilità del valore di riferimento scelto? Ad esempio, un valore di riferimento basato sui risultati dell'esercizio potrebbe in genere essere appropriato, ma se l'impresa è in costante e sostanziale pareggio (ad esempio con utili o perdite di scarsa entità) ovvero i risultati dell'esercizio variano in modo considerevole, potrebbe non rappresentare una base appropriata per la determinazione della significatività.

Alternative

Vi è la necessità di un valore di riferimento alternativo da usare in casi particolari? I valori di riferimento alternativi potrebbero includere le attività correnti, il capitale investito netto, il totale dei ricavi, il risultato lordo, il patrimonio netto totale e i flussi di cassa operativi.

Dal punto di vista pratico, la citata *ISA Guide* dell'IFAC suggerisce i parametri di bilancio e le percentuali riportate in tabella 10.1.

TABELLA 10.1 – Calcolo della significatività secondo la Guida IFAC

Valore di riferimento	Guida IFAC	
	% minima	% massima
Risultato operativo (o reddito ante imposte)	3%	7%
Ricavi o costi	1%	3%
Totale attivo	1%	3%

Patrimonio netto	3%	5%
------------------	----	----

La tabella sopra riportata propone le poste di bilancio considerate rilevanti per gli utilizzatori del bilancio e un intervallo delle percentuali da applicare in loro corrispondenza. Non è da escludere che il giudizio professionale del revisore, basandosi sulle specifiche circostanze di ogni incarico, possa utilizzare voci di riferimento o percentuali anche differenti da quelli proposti dalla IFAC *Guide*.

Ad esempio, per quanto riguarda le eventuali rettifiche ai dati contabili, *“qualora in un’impresa l’utile ante imposte sia un valore costantemente simbolico, come nel caso di un’attività gestita dal proprietario-amministratore in cui il proprietario prelevi la maggior parte dell’utile prima delle imposte sotto forma di remunerazione, può essere più pertinente un valore di riferimento quale l’utile prima della remunerazione e delle imposte”*²⁰.

La scelta della % da applicare al parametro (anch’essa parte del giudizio professionale) terrà conto di fattori sempre legati alla percezione della significatività da parte degli utilizzatori; a titolo esemplificativo, fra i fattori che dovrebbero portare a una scelta del parametro % inferiore (e, dunque, a un livello di significatività inferiore) si possono citare:

- l’elevata diffusione del bilancio tra il pubblico, come nel caso di società quotate o a larga base azionaria;
- l’elevato livello di indebitamento verso terze parti;
- l’esistenza di fattori specifici (come i *covenant*) che incrementano la sensibilità degli utilizzatori.

Analogamente, fra i fattori che possono suggerire la scelta di un parametro % più elevato si possono annoverare:

- la circolazione limitata del bilancio, come nel caso di società controllate all’interno di gruppi o di base azionaria molto ristretta;
- il livello di indebitamento nullo o non rilevante;
- l’ampio margine rispetto ad eventuali *covenant*;
- l’esistenza di garanzie fornite da un livello superiore nell’ambito di un gruppo;
- i modelli di *business* aziendale, come nel caso di politiche di prezzo basate su *mark-up* garantiti rispetto al costo di produzione.

10.2.2. La significatività operativa

Qualora si pianificasse la revisione contabile unicamente con l’obiettivo di individuare errori singolarmente significativi, si trascurerebbe l’eventualità che un insieme di errori, singolarmente non significativi, possa rendere il bilancio significativamente errato, non lasciando alcun margine per possibili errori non individuati.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 320.9	Ai fini dei principi di revisione, la significatività operativa per la revisione si riferisce all’importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l’insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività per il bilancio nel suo complesso. Ove applicabile, la significatività operativa per la revisione si riferisce anche all’importo o agli

²⁰ Principio di revisione internazionale ISA Italia 320.A8.

importi stabiliti dal revisore in misura inferiore al livello o ai livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa.
--

La significatività operativa per la revisione è determinata per ridurre a un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel bilancio superi la significatività per il bilancio nel suo complesso.

Pertanto, dopo aver determinato la significatività generale in funzione degli utilizzatori del bilancio nel suo complesso, il revisore determinerà la significatività operativa *“in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso”*²¹ e la utilizzerà *“ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti”*²².

La significatività operativa può essere influenzata dai fattori che determinano il rischio di revisione, quali:

- la comprensione dell'impresa e gli esiti derivanti dallo svolgimento delle procedure di valutazione dei rischi;
- la natura e l'ammontare degli errori identificati negli incarichi precedenti;
- le aspettative di possibili errori nel periodo amministrativo in esame.

Per esempio, se fosse valutato alto il rischio di valorizzazione delle rimanenze di magazzino, la significatività operativa in tale area potrebbe essere ridotta affinché, aumentando il volume dei controlli, sia diminuito il rischio di identificazione. Viceversa, se il rischio di errori significativi nel saldo dei crediti verso clienti fosse valutato basso, la significatività operativa in tale area potrebbe essere incrementata per ridurre le procedure di validità.

Suggerimenti operativi

La prassi professionale determina la significatività operativa solitamente all'interno di un intervallo tra il 60% e l'85% della significatività per il bilancio nel suo complesso. Tuttavia, *“la determinazione della significatività operativa per la revisione non è un semplice calcolo meccanico e richiede l'esercizio del giudizio professionale”*²³.

In termini generali, e salvo un diverso giudizio professionale, la significatività operativa ha la finalità di:

- assicurare che gli errori di importo inferiore alla significatività generale (o specifica come si vedrà oltre) siano individuati nei limiti necessari;
- fornire un margine di sicurezza a fronte di possibili errori non individuati, margine che si colloca quantitativamente tra l'insieme degli errori individuati ma non corretti e la significatività generale;
- orientare, a livello di pianificazione prima, e di aggiornare, in sede di pianificazione, poi, il limite numerico sotto il quale i saldi o le transazioni o le asserzioni non sono esaminate ai fini della revisione, salvo vi siano specifici rischi da fronteggiare.

Tra i fattori che dovrebbero portare a un livello di significatività operativa particolarmente elevato, si possono citare:

- le serie storiche di errori identificati particolarmente limitati se non nulli;
- il basso rischio di aggregazione di errori, quale potrebbe darsi in presenza di *management* esperto e qualificato, di bassa pressione sui risultati, di ridotta applicazione di stime e di relativa scarsa complessità delle stesse o di un basso rischio di settore nell'attività aziendale;
- la presenza di una attenzione rilevante per l'ambiente di controllo.

Analogamente, quando tutti o alcuni dei fattori sopra descritti inducessero a considerare la rischiosità media o addirittura elevata, il revisore sarà portato a definire un livello di significatività operativa via via più basso.

Ai fini della presente metodologia si potrebbe assegnare al rischio alto una significatività del 60%, al rischio moderato il 75% e, infine, al rischio basso il 85%.

²¹ Principio di revisione internazionale ISA Italia 320, paragrafo 9.

²² Principio di revisione internazionale ISA Italia 320, paragrafo 11.

²³ Principio di revisione internazionale ISA Italia 320, paragrafo A12.

10.2.3. La significatività specifica

In alcuni casi, può essere necessario identificare errori di misura inferiore rispetto alla significatività generale per il bilancio relativamente ad aree particolarmente sensibili per gli utilizzatori del bilancio.

A titolo puramente esemplificativo, potrebbero essere considerate aree particolarmente sensibili i compensi degli amministratori, i dati specifici del settore di attività, la conformità alla legislazione o le condizioni di un contratto quale, per esempio, un *covenant* legato a un'operazione di finanziamento.

In queste circostanze, il revisore stabilisce un livello di significatività specifica, inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, per ognuna di queste aree sensibili. Al fine dello svolgimento delle procedure conseguenti su queste aree sensibili, il revisore normalmente determina un livello di significatività specifica operativa, applicando le medesime logiche sopra descritte per la significatività operativa.

In molti casi, le circostanze che si riscontrano nella revisione di imprese di dimensioni minori non richiedono la determinazione di livelli di significatività specifica.

10.3. L'utilizzo della significatività nel corso della revisione

La significatività è utilizzata dal revisore in tutte le fasi della revisione, come elencato di seguito.

Fase di pianificazione

- stabilire quali aree del bilancio sia necessario sottoporre a procedure di revisione;
- definire il contesto per la strategia generale di revisione;
- pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione specifiche;
- determinare la significatività specifica per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per cui ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo inferiore alla significatività generale possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori dell'informazione finanziaria.

Fase di valutazione del rischio

- identificare quali procedure di valutazione dei rischi siano necessarie;
- valutare l'impatto dei rischi identificati;
- valutare i risultati delle procedure di valutazione dei rischi.

Fase di risposta al rischio

- determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.

Fase di reporting

- valutare l'effetto degli errori non corretti²⁴;
- formare il giudizio nella relazione di revisione²⁵.

La determinazione dei livelli di significatività operativa e specifica ha anche l'obiettivo di determinare la dimensione delle procedure di revisione escludendo dalle verifiche le voci di importo inferiore a tali livelli.

²⁴ Il modo in cui la significatività è applicata nella valutazione dell'effetto di eventuali errori, ai fini dell'espressione del giudizio di revisione, è trattato nel principio di revisione internazionale ISA Italia 450.

²⁵ Principio di revisione internazionale ISA Italia 320.5.

Il revisore deve lasciare evidenza nelle carte di lavoro dei criteri di selezione utilizzati e deve essere in grado di dimostrare ai verificatori (interni ed esterni) la coerenza tra i livelli di significatività calcolati e le verifiche effettivamente svolte.

Qualora il revisore ritenga necessario, per proprie valutazioni professionali, sottoporre a verifica una voce di bilancio di importo inferiore al livello di significatività operativa e/o specifica, deve lasciare evidenza nelle carte di lavoro delle ragioni di tale scelta ed essere in grado, in caso di verifica interna o esterna, di giustificare la propria scelta in deroga ai livelli di significatività determinati.

Quanto sopra, consente al revisore anche di poter validamente giustificare nei confronti di terzi interessati al bilancio il proprio approccio di revisione basato su specifici livelli di significatività. Questa posizione non sarebbe, al contrario, sostenibile svolgendo verifiche di revisione senza tenere conto dei livelli di significatività operativa e/o specifica con la conseguenza di svolgere anche un volume maggiore di verifiche di revisione.

10.4. L'aggiornamento dei livelli di significatività

I livelli di significatività identificati in fase di pianificazione sono basati su conoscenze, ancora incomplete, dell'impresa e del contesto in cui opera (ad esempio, ricavi dell'anno n-1). Pertanto, nel corso della revisione è necessario valutare se si debbano modificare i livelli di significatività determinati nella fase iniziale della revisione. La significatività operativa può cambiare sulla base di nuovi fattori di rischio o risultati emersi dalla revisione che possono non avere effetti sulla significatività generale, ma, incidendo sul rischio di revisione, influiscono indirettamente sulla significatività operativa. Le modifiche alla significatività operativa avranno come effetto il cambiamento della natura, della tempistica e dell'ampiezza delle procedure di revisione.

In merito alla necessità di aggiornamento della significatività, il principio ISA Italia 450.10 recita: *"Prima di valutare l'effetto degli errori non corretti, il revisore deve valutare nuovamente la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 per confermare se rimanga appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi dell'impresa"*²⁶.

Qualora il revisore giunga a ritenere appropriato un livello di significatività sul bilancio nel suo complesso inferiore a quello determinato in fase di pianificazione, deve stabilire se sia necessario modificare la significatività operativa e se la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti continuino ad essere appropriate²⁷.

Un abbassamento dei livelli di significatività nella fase finale della revisione che comporti, per esempio, la necessità di estendere i controlli svolti può determinare difficoltà organizzative per il revisore che devono comunque essere sempre superate. Proprio per minimizzare il rischio che si manifesti questa circostanza, è importante porre la massima attenzione nella valutazione degli elementi conoscitivi disponibili al fine di determinare correttamente i livelli di significatività fino dalla fase della pianificazione.

Ogni cambiamento nella significatività deve essere portato all'attenzione dell'intero team di revisione.

10.5. Gli errori chiaramente trascurabili

²⁶ Principio di revisione internazionale ISA Italia 450.10.

²⁷ Principio di revisione internazionale ISA Italia 320.13.

In merito agli errori “chiaramente trascurabili”, il paragrafo A2 del principio di revisione ISA Italia 450 così si esprime: “Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitano di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l’insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio. ‘Chiaramente trascurabile’ non è un’espressione equivalente a ‘non significativo’. Gli aspetti che sono chiaramente trascurabili saranno di un ordine di grandezza del tutto diverso (minore) rispetto alla significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, e saranno aspetti chiaramente irrilevanti, sia considerati singolarmente sia nel loro insieme, e a prescindere dal criterio adottato per giudicarli, sia esso riferito all’entità, alla natura o alle circostanze. Quando sussistano delle incertezze sul fatto che uno o più errori siano chiaramente trascurabili, l’aspetto va considerato come non chiaramente trascurabile”.

Il giudizio professionale potrà includere fattori quali:

- il numero e l’ammontare degli errori identificati nel passato;
- i risultati della valutazione del rischio;
- le aspettative del cliente in merito alla comunicazione col revisore;
- l’eventuale margine disponibile rispetto a *covenant* o altre casistiche che possano aver determinato significatività specifiche.

Suggerimenti operativi

Per quanto concerne la determinazione del livello dell’errore “*chiaramente trascurabile*”, la sua determinazione è rimessa al giudizio del revisore. Nella prassi, i valori più ricorrenti si situano tra il 5% e il 15% della significatività operativa.

10.6. Documentazione

La predisposizione di evidenze documentali che supportino la determinazione dei livelli di significatività costituisce un punto essenziale della revisione, tanto per la pervasività del concetto quanto per il valore intrinseco del giudizio professionale nelle circostanze. Il revisore dovrà quindi documentare non solo i valori selezionati e i relativi ammontari, ma anche i fattori che hanno determinato le scelte.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 320.14	<p>Il revisore deve includere nella documentazione della revisione gli importi di seguito riportati, nonché i fattori considerati ai fini della loro determinazione:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) la significatività per il bilancio nel suo complesso (si veda il paragrafo 10); b) ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa (si veda il paragrafo 10); c) la significatività operativa per la revisione (si veda il paragrafo 11); d) qualunque modifica degli importi di cui ai punti a)-c) effettuata nel corso della revisione contabile (si vedano i punti 12 e 13.)
-------------------	---

Cosa cambia per il collegio sindacale

Non Applicabile	<p>La tematica non viene trattata specificamente dalle Linee guida, che d’altronde fanno specifico rimando, per quanto attiene l’attività di revisione, ai principi di revisione ISA Italia, oggetto del presente documento. Nondimeno, con riferimento alle sinergie fra il ruolo di collegio sindacale in senso proprio e quello di sindaco-revisore, il collegio sindacale utilizzerà anche le informazioni acquisite in conseguenza della propria attività di vigilanza nel valutare l’appropriato livello di significatività, soprattutto alla luce del ruolo di livello superiore che gli è</p>
-----------------	---

	<p>assegnato rispetto al revisore esterno e che lo pone in una condizione "preferenziale" nell'acquisizione di informazioni preliminari. Giova peraltro ricordare che la significatività deve essere definita in modo collegiale e dopo essere stata discussa e condivisa deve essere portata a conoscenza di eventuali collaboratori e ausiliari.</p>
--	---

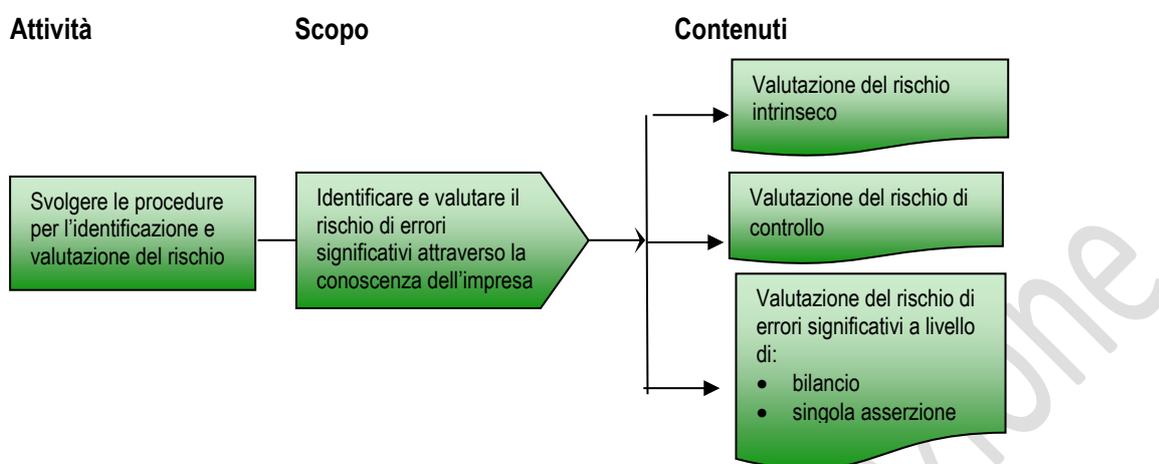
Il sindaco-revisore dovrà compilare la carta di lavoro ⁰ GEN 2.7.0 nelle modalità illustrate nell'esempio seguente.

Carta di lavoro		GEN 2.7.0
Calcolo della significatività preliminare		
Società: XYZ SpA	Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX	
Preparata da: P	Data: _____	
Preparata da: M1	Data: _____	
Preparata da: M2	Data: _____	

Bozza per consultazione

Valore di riferimento	Ricavi d'esercizio (Voce A.1 del conto economico)		
Saldo al	31/12/20XX-1		
Valore	€ 16.019.920		
% di riferimento:	1%		
Motivazioni della scelta	<p>Si tratta di una srl unipersonale non quotata in mercati regolamentari nella quale non si procede alla distribuzione degli utili. I ricavi di vendita rappresentano la grandezza più rappresentativa della dimensione operativa aziendale. L'attività aziendale non ha subito modificazioni sostanziali dal punto di vista dimensionale e si concentra su una unica area di business. Nella platea degli stakeholders, il principale portatore di interesse all'informativa economico finanziaria è rappresentato dal sistema bancario a seguito dell'ottenimento di rilevanti finanziamenti a titolo di capitale di prestito.</p>		
Significatività per il bilancio	€	160.199	
Arrotondata a	€	160.000	
% di riferimento individuata	75%		
Motivazioni della scelta	<p>In passato le differenze di revisione non recepite erano assenti o limitate. La percentuale attribuita alla significatività operativa (75%) ci fornisce una adeguata sicurezza sulle procedure di campionamento e nell'individuazione degli errori di revisione di importo basso. In particolare, la società cliente ha sempre dimostrato puntualità nei pagamenti delle rate di rimborso dei finanziamenti ottenuti.</p>		
Significatività operativa	€	120.000	
Arrotondata a	€	136.000	
% di riferimento individuata	5%		
Motivazioni della scelta	<p>Considerate le caratteristiche della società riteniamo di utilizzare la percentuale del 5% della significatività operativa come livello soglia dell'errore chiaramente trascurabile.</p>		
Errore chiaramente trascurabile	€	6.000	
Benchmark di riferimento	Importo	Minimo	Massimo Note
Ricavi delle vendite	16.019.920	160.199	480.598
Risultato operativo	1.987.600	59.628	139.132
Totale attivo	12.031.200	120.312	360.936
Patrimonio netto	1.325.600	39.768	66.280

11. ELEMENTI PROBATIVI E PROCEDURE DELLA REVISIONE



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Elementi probativi	500
Osservazione della conta di magazzino	501
Conferme esterne	505
Procedure di valutazione del rischio	315
Procedure di revisione conseguenti	330

11.1. Elementi probativi

Il revisore definisce e svolge le procedure di revisione che gli consentono di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio (Capitolo 3).

La valutazione circa la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti per ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso e consentire al revisore di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio forma oggetto di giudizio professionale.

Qualsiasi informazione utilizzata dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio costituisce un elemento probativo.

Gli elementi probativi comprendono le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio e qualsiasi altra informazione acquisita dal revisore.

La sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi sono correlate. Mentre la sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi, l'appropriatezza è la ponderazione della qualità degli stessi. La prima è influenzata dalla valutazione effettuata dal revisore dei rischi di errori significativi e della qualità degli elementi acquisiti, la seconda è la misura della pertinenza e attendibilità di quest'ultimi nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore. Affinché il revisore acquisisca elementi probativi attendibili, è necessario che le informazioni prodotte dall'impresa e utilizzate per lo svolgimento delle procedure di revisione siano sufficientemente complete, accurate, precise e dettagliate per le finalità del revisore.

Esemplificando, più alti sono i rischi identificati e valutati, maggiore è la quantità degli elementi probativi che il revisore acquisisce; più alta è la loro qualità, minore è, a parità di rischio, la quantità di elementi probativi che possono essere richiesti.

Gli elementi probativi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile. Una fonte importante di elementi probativi è costituita dalle registrazioni contabili dell'impresa. Essi possono, tuttavia, includere anche le informazioni acquisite da altre fonti quali le revisioni contabili eseguite nei precedenti esercizi o le procedure relative all'accettazione ed al mantenimento dell'incarico. Gli elementi probativi includono sia le informazioni che supportano e confermano quanto riportato dalla direzione, sia eventuali elementi contraddittori di tali informazioni. Inoltre, in alcuni casi l'assenza di informazioni (per esempio, il rifiuto della direzione di fornire un'attestazione richiesta) è utilizzata dal revisore come elemento probativo.

Gli elementi probativi possono essere acquisiti mediante:

- ispezione;
- osservazione;
- conferma esterna;
- ricalcolo;
- riesecuzione;
- procedure di analisi comparativa;
- indagine.

11.1.1. Ispezione

L'ispezione comporta l'esame di registrazioni o di documenti, interni o esterni, in formato cartaceo, elettronico o altro, ovvero la verifica fisica di una attività.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 500.A14	Con il termine convenzionale ispezione si intende l'esame di registrazioni o di documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato, ovvero la verifica fisica di una attività. L'ispezione delle registrazioni e dei documenti fornisce elementi probativi con differenti gradi di attendibilità, in funzione della loro natura e fonte di provenienza e, nel caso di registrazioni e documenti interni, in funzione dell'efficacia dei controlli sulla loro produzione. Un esempio di ispezione utilizzata come procedura di conformità è l'ispezione delle registrazioni per verificarne la relativa autorizzazione.
ISA Italia 500.A15	Alcuni documenti costituiscono elementi probativi diretti dell'esistenza di un'attività; per esempio, un documento che rappresenta uno strumento finanziario, come un'azione o un'obbligazione. L'ispezione di tali documenti non fornisce necessariamente elementi probativi in relazione al titolo di proprietà o al loro valore. Inoltre, l'ispezione di un contratto stipulato può fornire elementi probativi riguardanti l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, come la rilevazione dei ricavi.
ISA Italia 500.A16	L'ispezione delle attività materiali può fornire elementi probativi attendibili per quanto riguarda la loro esistenza, ma non necessariamente per i diritti e le obbligazioni dell'impresa o la valutazione di queste attività. L'ispezione di singole voci delle rimanenze può svolgersi contestualmente all'osservazione della conta delle rimanenze medesime.

L'ispezione documentale consente di effettuare numerosi tipi di controlli in merito alla conformità delle procedure di rilevazione o alla loro correttezza.

Suggerimenti operativi – Applicazioni dell'ispezione

La prassi conosce due tipi di ispezioni documentali:

- il *tracing*;
- il *vouching*.

Il *tracing* va dai documenti alle scritture contabili. Percorre, quindi, l'*iter* diretto della rilevazione. L'universo di riferimento è rappresentato, quindi, dalle operazioni o dai documenti che le rappresentano. Il *tracing* è posto al servizio dell'asserzione di completezza (verifica se tutti i documenti sono stati rilevati).

Il *vouching* dalle scritture ai documenti. Percorre, quindi, l'*iter* inverso della rilevazione. L'universo di riferimento è rappresentato, quindi, dagli articoli di giornale o dai saldi di mastro. Il *vouching* è posto al servizio dell'asserzione di esistenza (verifica se quanto rilevato esiste).

11.1.2. Osservazione

L'osservazione implica la presenza del revisore in azienda per assistere allo svolgimento di un'attività operativa o amministrativa, allo scopo di trarre elementi circa le modalità o i risultati di quell'attività.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 500.A17	L'osservazione consiste nell'assistere ad un processo o ad una procedura svolta da altri, come, ad esempio, l'osservazione della conta fisica delle rimanenze effettuata dal personale dell'impresa oppure dell'effettuazione delle attività di controllo. L'osservazione fornisce elementi probativi in merito all'esecuzione di un processo o di una procedura, che sono tuttavia limitati al momento in cui viene effettuata tale osservazione e dal fatto che l'essere osservati può influenzare il modo in cui il processo o la procedura sono svolti. [...]
--------------------	---

La principale fattispecie di osservazione riguarda la conta di magazzino.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 501.4	Qualora le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante: a) la presenza alla conta fisica delle rimanenze, tranne nei casi in cui non risulti fattibile, al fine di: i) valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze da parte dell'impresa; ii) osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione; iii) svolgere ispezioni sulle rimanenze; iv) svolgere conte di verifica sulle rimanenze; b) lo svolgimento di procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali dell'impresa per stabilire se riflettano accuratamente i risultati effettivi della conta delle rimanenze.
ISA Italia 501.5	Qualora la conta fisica delle rimanenze sia svolta ad una data diversa dalla data di riferimento del bilancio, il revisore, in aggiunta alle procedure richieste al paragrafo 4, deve svolgere procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sul fatto se le variazioni delle rimanenze intervenute tra la data della conta e la data di riferimento del bilancio siano correttamente registrate.

11.1.3. Conferma esterna

La conferma esterna consiste nella raccolta, mediante invio di apposita lettera di richiesta, di informazioni presso terzi, in rapporto con la società cliente, in merito al loro rapporto. È comunemente conosciuta come "circolarizzazione" in quanto, applicandosi di solito a una pluralità di soggetti nella stessa posizione (clienti, fornitori, ecc.), la fase di richiesta avviene con una lettera circolare.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 500.A18

Una conferma esterna costituisce un elemento probativo acquisito dal revisore come una risposta diretta in forma scritta al medesimo da parte di un soggetto terzo (il soggetto circolarizzato), in formato cartaceo o elettronico ovvero in altro formato. Le procedure di conferma esterna sono spesso rilevanti quando riguardano asserzioni associate a determinati saldi contabili ed ai relativi elementi. Tuttavia, le conferme esterne non si limitano necessariamente ai saldi contabili. Per esempio, il revisore può richiedere conferma dei termini di accordi o di operazioni dell'impresa con terze parti; la richiesta di conferma può essere configurata per chiedere se siano state apportate modifiche all'accordo e, in caso affermativo, quali siano i dettagli di tali modifiche. Le procedure di conferma esterna sono utilizzate inoltre per acquisire elementi probativi sull'assenza di determinate condizioni, per esempio, l'assenza di "accordi a latere" che possono influenzare la rilevazione dei ricavi. [...]

I principali destinatari delle richieste di conferme esterne sono:

- i clienti;
- i fornitori;
- le banche e gli altri intermediari finanziari;
- i depositari dei beni aziendali;
- i consulenti della società;
- le compagnie assicurative;
- ecc.

Per approfondimenti si veda il Capitolo 18.

11.1.4. Ricalcolo

Il ricalcolo intende accertare la correttezza delle operazioni matematiche che stanno alla base delle rilevazioni aziendali, tanto nella fase delle scritture continuative (per esempio: i dati delle fatture) quanto, e soprattutto, nella fase delle scritture di assestamento (in merito ai calcoli derivanti dalle valutazioni di bilancio).

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 500.A19

Il ricalcolo consiste nella verifica dell'accuratezza matematica di documenti o registrazioni. Il ricalcolo può essere svolto manualmente o elettronicamente.

Numerosi sono i campi di applicazione del ricalcolo.

Suggerimenti operativi

Applicazioni del ricalcolo

Nella prassi, sono tipiche applicazioni del ricalcolo:

- somma degli importi delle fatture di un mese;
- somma delle quantità di una referenza in magazzino al 31/12;
- somma delle consistenze di cassa nelle filiali e nelle sedi secondarie;
- totale di colonna dei conti (partitari, elenchi);
- applicazione di una percentuale di svalutazione;
- applicazione dell'aliquota di ammortamento al costo;
- ricalcolo del fondo ammortamento;
- ricalcolo del costo di una referenza;

- quadratura saldo iniziale, variazioni d'esercizio, saldo finale di un conto;
- ecc.

11.1.5. Riesecuzione

La riesecuzione intende accertare se e come determinate procedure operative, proprie del sistema di controllo interno, siano state svolte, ripetendole dopo che esse si sono effettivamente e storicamente manifestate.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 500.A20	La riesecuzione comporta un'esecuzione indipendente da parte del revisore di procedure o controlli che sono stati originariamente svolti nell'ambito del controllo interno dell'impresa.

11.1.6. Procedure di analisi comparativa

Le procedure di analisi comparativa sono tecniche utilizzate per inserire un valore (relativo a una variazione di conto, un saldo di conto o una voce di bilancio) da un set di dati noti, a partire da una o più ipotesi di correlazione, o per correlare orizzontalmente (per variazioni intervenute da un esercizio all'altro) o verticalmente (per incidenza di un conto sul totale di sezione), valori di bilancio ad altri valori di bilancio o a quantità aziendali.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 500.A21	Le procedure di analisi comparativa consistono in valutazioni dell'informazione finanziaria mediante l'analisi delle relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che sono incoerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo. [...]

L'importanza delle procedure di analisi comparativa è testimoniata da un principio internazionale di revisione *ad hoc*, l'ISA Italia 520. Per approfondimenti si veda il Capitolo 17.

11.1.7. Indagine

L'indagine è una ricerca di informazioni derivante da un contatto diretto tra il revisore e un soggetto, interno o esterno all'azienda.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 500.A22	L'indagine consiste nella ricerca di informazioni di natura finanziaria e di altra natura presso le persone, in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno che all'esterno dell'impresa. L'indagine è utilizzata ampiamente durante lo svolgimento della revisione contabile in aggiunta ad altre procedure di revisione. Le indagini possono variare da quelle formali scritte a quelle informali verbali. La valutazione delle risposte alle indagini costituisce una parte integrante della procedura d'indagine.
ISA Italia 500.A23	Le risposte alle indagini possono fornire al revisore informazioni di cui non era precedentemente in possesso ovvero elementi probativi di conferma. In alternativa, le risposte alle indagini potrebbero fornire informazioni che differiscono significativamente dalle altre informazioni acquisite dal revisore, per esempio informazioni relative alla possibilità di forzatura dei controlli da parte della direzione. In alcuni casi, le risposte alle indagini forniscono al revisore elementi per modificare le procedure di revisione o per svolgerne ulteriori.

ISA Italia 500.A24	Sebbene la conferma di elementi probativi acquisiti mediante le indagini sia spesso di particolare importanza, nel caso di indagini sulle intenzioni della direzione, le informazioni disponibili a supporto di tali intenzioni possono essere limitate. In questi casi, la comprensione dei precedenti storici della direzione nel realizzare le intenzioni dichiarate, delle motivazioni dichiarate per la scelta di determinate linee di condotta, nonché della sua capacità di perseguire specifiche linee di condotta può fornire informazioni pertinenti per supportare gli elementi probativi acquisiti mediante l'indagine.
ISA Italia 500.A25	Riguardo ad alcuni aspetti, il revisore può considerare necessario acquisire attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance per confermare le risposte ottenute mediante le indagini verbali. [...]

11.1.8. Sintesi

Il revisore determina quali modifiche alle procedure di revisione o quali ulteriori procedure siano necessarie qualora gli elementi probativi acquisiti da una fonte siano incoerenti con quelli acquisiti da un'altra, o nutra dubbi sull'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi. Il revisore, inoltre, valuta l'eventuale effetto di tali circostanze sugli altri aspetti della revisione.

La revisione del bilancio è un processo cumulativo e iterativo. Man mano che il revisore svolge le procedure di revisione pianificate, gli elementi probativi acquisiti possono indurlo a modificare la natura, la tempistica o l'estensione di altre procedure di revisione pianificate. Il revisore può venire a conoscenza di informazioni che differiscono da quelle su cui era basata la valutazione del rischio. Per esempio: l'estensione degli errori individuati dal revisore svolgendo procedure di validità può modificare il proprio giudizio sulla valutazione del rischio e può indicare una carenza significativa nel controllo interno; il revisore può venire a conoscenza di incoerenze nelle registrazioni contabili o di elementi probativi contraddittori o mancanti; le procedure di analisi comparativa svolte nella fase di riesame complessivo della revisione possono indicare un rischio di errori significativi precedentemente non identificato. In tali circostanze, il revisore può ritenere necessario riesaminare le procedure di revisione pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi identificati e valutati, per tutte o alcune classi di operazioni, saldi contabili o informativa e relative asserzioni.

Il revisore, prima di concludere la propria attività, considera se le valutazioni dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni continuino ad essere appropriate e giunge ad una conclusione relativamente al fatto che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati. Se il revisore valuta di non aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati in presenza di rischi significativi su una determinata asserzione, egli cerca di ottenere ulteriori elementi probativi sufficienti e appropriati. Ove ciò non fosse possibile il revisore valuta l'impatto di tale situazione nell'espressione del proprio giudizio sul bilancio.

11.2. Procedure di valutazione del rischio

Le procedure di valutazione del rischio hanno come scopo l'identificazione e la valutazione del rischio intrinseco, del rischio di controllo e, per combinazione dei due, del rischio residuo di errore, con riferimento al bilancio nel suo complesso (rischio di errori pervasivi) o con riferimento alle singole asserzioni (rischio di errori per difetto di esistenza, completezza, accuratezza, valutazione).

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.5	Il revisore deve svolgere le procedure di valutazione del rischio per conseguire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni. Le procedure di valutazione del rischio non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio di revisione.

L'ISA Italia 315 disciplina le modalità operative di tali procedure, definendo:

- le attività obbligatorie da svolgere per identificare e valutare il rischio (paragrafo 6);
- la rilevanza delle informazioni già raccolte in fase di accettazione dell'incarico (paragrafo 7);
- la rilevanza delle informazioni già raccolte in altri incarichi (paragrafi 8-9);
- la discussione del *team* di revisione in tema di rischi (paragrafo 10).

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.6	Le procedure di valutazione del rischio devono includere le seguenti attività: a) indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa che, a giudizio del revisore, possono essere in possesso di informazioni che potrebbero aiutarlo ad identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; b) procedure di analisi comparativa; c) osservazioni ed ispezioni.
ISA Italia 315.7	Il revisore deve considerare se le informazioni acquisite nel processo di accettazione o di mantenimento dell'incarico siano rilevanti anche per l'identificazione di rischi di errori significativi.
ISA Italia 315.8	Se il responsabile dell'incarico ha svolto altri incarichi per l'impresa, egli deve considerare se le informazioni acquisite siano ancora rilevanti per l'identificazione dei rischi di errori significativi.
ISA Italia 315.9	Nel caso in cui il revisore intenda utilizzare informazioni acquisite in precedenti esperienze presso l'impresa e mediante le procedure di revisione svolte in precedenti revisioni, egli deve stabilire se siano intervenuti cambiamenti che possano aver effetto sulla rilevanza di tali informazioni per la revisione in corso.
ISA Italia 315.10	Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono discutere sulla possibilità che i bilanci dell'impresa contengano errori significativi e sull'applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento ai fatti ed alle circostanze dell'impresa. Il responsabile dell'incarico deve stabilire quali aspetti devono essere comunicati ai membri del team di revisione non coinvolti nella discussione.

11.3. Procedure di revisione conseguenti

Le procedure di revisione conseguenti costituiscono la risposta ai rischi identificati e valutati a livello di asserzioni. Esse, pertanto, non includono le risposte generali al rischio (Capitolo 15).

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 330.6	Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni.
ISA Italia 330.7	Nel definire le procedure di revisione conseguenti da svolgere, il revisore deve: a) considerare le ragioni alla base della valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa, incluso: i) la probabilità di errori significativi dovuti alle caratteristiche particolari delle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti (ossia, il rischio intrinseco); ii) se la valutazione del rischio tenga conto dei controlli pertinenti (ossia il rischio di controllo), richiedendo in tal modo al revisore di acquisire elementi probativi per

	<p>stabilire se i controlli operino efficacemente (ossia, il revisore intende fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità);</p> <p>b) acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta sia la valutazione del rischio da parte del revisore.</p>
--	--

Le procedure di revisione sono “conseguenti” al processo di valutazione del rischio e, in ragione di tale processo, sono definite in termini di natura, estensione, tempistica.

Suggerimenti operativi	
Natura	<p>La natura può essere definita in termini di scopi e di tipo di procedura.</p> <p>In ragione degli scopi, si distinguono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - procedure di conformità; - procedure di validità. <p>In ragione del tipo, si distinguono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ispezione; - osservazione; - conferma esterna; - ricalcolo; - riesecuzione; - procedure di analisi comparativa; - indagine.
Estensione	<p>L'estensione fa riferimento alla numerosità degli elementi probativi. Si distinguono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - procedure che hanno per oggetto un universo (per esempio: tutti i conti bancari; tutti i consulenti; ecc.); - procedure che hanno per oggetto un campione, estratto da un universo, dal quale inferire le caratteristiche di quest'ultimo (per esempio: un campione di fatture; un campione di dipendenti; ecc.).
Tempistica	<p>La tempistica fa riferimento al momento nel quale si effettua la procedura. Si distinguono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - procedure di <i>interim audit</i>, svolte prima della data di chiusura dell'esercizio; - procedure di <i>final audit</i>, svolte dopo la data di chiusura dell'esercizio.

11.3.1. Procedure di conformità

Le procedure di conformità hanno come scopo l'accertamento dell'effettivo funzionamento del sistema di controllo interno, così come inizialmente analizzato dal revisore. Le procedure di conformità, quindi, presuppongono:

- la comprensione del sistema di controllo interno (il revisore ha, cioè, analizzato il “disegno” di tale sistema);
- la valutazione del rischio di controllo, in conseguenza della fase precedente;
- la stima a un livello “Basso” del rischio di controllo, tale per cui il revisore, avendo deciso di fare affidamento sul sistema di controllo interno quale meccanismo atto a prevenire o a individuare e correggere gli errori e gli effetti delle frodi, deve verificare l'efficacia ipotizzata del sistema e, quindi, il livello del rischio associato.

L'ISA Italia 315 si sofferma sui molteplici aspetti procedurali che devono essere presi in considerazione quando si intendono effettuare *test* sul funzionamento del sistema di controllo interno (comunemente detti *test* sui controlli).

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 330.8	Il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, se:

	<p>a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetti che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); ovvero</p> <p>b) le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni.</p>
ISA Italia 330.9	Nel definire e svolgere procedure di conformità, il revisore deve acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto maggiore è l'affidamento riposto dal revisore sull'efficacia di un controllo.
ISA Italia 330.10	<p>Nel definire e svolgere le procedure di conformità, il revisore deve:</p> <p>a) svolgere altre procedure di revisione in combinazione con indagini al fine di acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, incluso:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) come siano stati eseguiti i controlli nei momenti in cui avrebbero dovuto operare durante il periodo amministrativo sottoposto a revisione; ii) l'uniformità con cui i controlli siano stati applicati; iii) da chi o con quali mezzi siano stati eseguiti; <p>b) determinare se i controlli da verificare dipendano a loro volta da altri controlli (controlli indiretti) e, in tal caso, se sia necessario acquisire elementi probativi che supportino l'efficace funzionamento di tali controlli indiretti.</p>
ISA Italia 330.11	Il revisore deve verificare i controlli nel momento specifico, ovvero durante tutto il periodo, per il quale egli intenda fare affidamento su tali controlli, in conformità ai paragrafi 12 e 15 seguenti, al fine di conseguire un'appropriata base per supportare il livello di affidamento previsto.
ISA Italia 330.13	<p>Nel determinare se sia appropriato o meno utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti revisioni e, in caso affermativo, nello stabilire il lasso di tempo che può intercorrere prima di verificare nuovamente un controllo, il revisore deve considerare i seguenti aspetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) l'efficacia di altri elementi del controllo interno, inclusi l'ambiente di controllo, il monitoraggio dei controlli dell'impresa e il processo per la valutazione dei rischi adottato dall'impresa; b) i rischi derivanti dalle caratteristiche del controllo, incluso se esso sia manuale ovvero automatizzato; c) l'efficacia dei controlli generali IT; d) l'efficacia del controllo e la sua applicazione da parte dell'impresa, inclusa la natura e l'estensione delle deviazioni nell'applicazione del controllo rilevate in precedenti revisioni, e se siano avvenuti cambiamenti di personale che influenzino in modo significativo l'applicazione del controllo; e) se, in presenza di mutamenti nelle circostanze, la mancanza di modifiche in uno specifico controllo comporti un rischio; f) i rischi di errori significativi ed il grado di affidamento riposto sul controllo.
ISA Italia 330.14	<p>Se il revisore pianifica di utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa di controlli specifici, acquisiti in una precedente revisione, egli deve stabilire l'attuale rilevanza di tali evidenze mediante l'acquisizione di elementi probativi atti a dimostrare se, successivamente al completamento della revisione precedente, siano intervenuti cambiamenti significativi in tali controlli. Il revisore deve acquisire tali elementi probativi svolgendo indagini in combinazione con osservazioni o ispezioni allo scopo di confermare la comprensione di quei controlli specifici, e:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) se si sono verificati cambiamenti che incidono sull'attuale rilevanza degli elementi probativi acquisiti nel corso della precedente revisione, il revisore deve verificare i controlli nella revisione in corso; b) se tali cambiamenti non sono avvenuti, il revisore deve verificare i controlli almeno una volta ogni tre revisioni; egli deve comunque verificare alcuni controlli, durante ogni revisione, al fine di evitare che la verifica di tutti i controlli su cui il revisore intende fare affidamento sia effettuata nel corso di un unico periodo di revisione senza lo svolgimento di verifiche su controlli nei successivi due periodi di revisione.

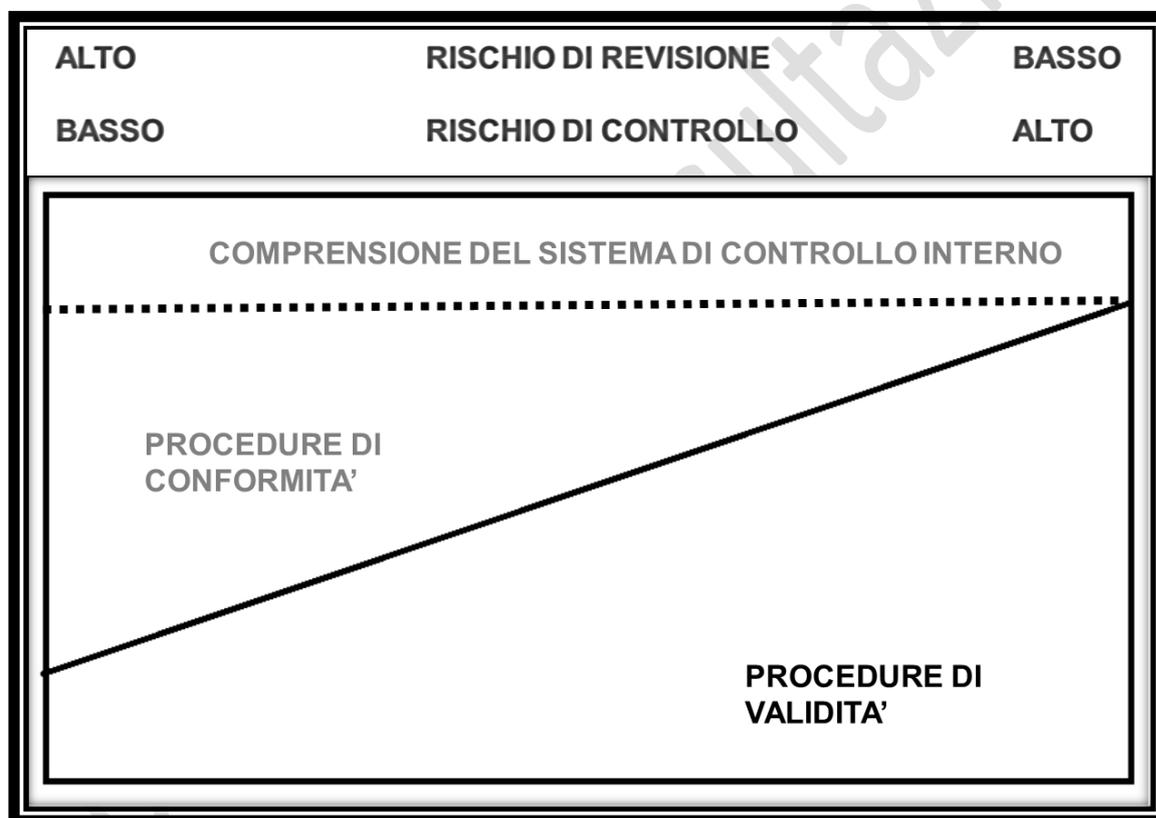
Il revisore può rinunciare alle procedure di conformità quando:

- stima preventivamente "Alto" il rischio di controllo, a seguito della fase di comprensione del sistema di controllo interno (come spesso accade nelle imprese di minore dimensione) ritenendo di non poter fare affidamento su tale sistema;
- stimerebbe preventivamente "Basso" il rischio di controllo, a seguito della fase di comprensione del sistema di controllo interno, ma ritiene conveniente non effettuare quelle procedure (magari temendo che l'esito finale contraddica la stima iniziale, il che implicherebbe aver svolto lavoro a vuoto). Di conseguenza, la stima finale del rischio di controllo sarà "Alto", ritenendo di non voler fare affidamento sul sistema di controllo interno.

In entrambi i casi, il revisore dovrà effettuare procedure di validità.

Il rapporto tra procedure di conformità e validità è riepilogato nella figura 11.1.

FIGURA 11.1 – Il *mix test* di conformità e di validità



La situazione, nel caso di collegio sindacale incaricato della revisione legale, è diversa.

Cosa cambia per il collegio sindacale	
Vigilanza ex art. 2403 c.c.	<p>L'art. 2403 c.c. definisce i doveri di vigilanza su:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'osservanza della legge e dello statuto; • il rispetto dei principi di corretta amministrazione; • l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento. <p>Il contenuto dell'art. 2403 c.c. potrebbe essere sintetizzato affermando che il collegio sindacale ha il dovere di vigilare sulla adeguatezza del controllo interno. Il collegio sindacale, a differenza</p>

	<p>del revisore esterno, è posto al vertice del sistema dei controlli della società. Per questo motivo, la principale sinergia fra le due funzioni può svilupparsi intorno al tema del controllo interno, oggetto centrale della vigilanza sindacale e punto chiave nella valutazione del rischio, all'interno del processo di revisione.</p>
Sinergie	<p>Con l'espressione "sinergia" si intende l'esercizio delle attività di vigilanza e lo svolgimento della revisione legale, pur nel rispetto delle regole che presidiano ciascuna delle due funzioni, con modalità coordinate, utilizzando quanto emerge dall'una per migliorare lo svolgimento dell'altra e pianificando, per quanto possibile, gli interventi operativi di vigilanza e controllo in modo tale che possano avere valenza per entrambe.</p> <p>Tutto questo al fine di:</p> <ul style="list-style-type: none"> - migliorare l'efficacia delle due funzioni, - rendere lo svolgimento di ciascuna più efficiente, <p>rispetto a quanto sarebbe ragionevole aspettarsi se nella medesima situazione operassero due organi di controllo separati.</p> <p>Con riguardo all'efficacia, le sinergie non sono simmetriche. Lo svolgimento di entrambe le attività da parte del collegio sindacale, infatti, mette questo organo in condizione di svolgere una revisione legale nel complesso più efficace rispetto a quella che potrebbe svolgere un revisore individuale o una società di revisione. Al contempo anche l'attività di vigilanza è resa più efficace, in particolare quella, sugli aspetti amministrativo-contabili: il <i>focus</i> della vigilanza sindacale è sul controllo interno nel suo complesso, in tutti i suoi aspetti, mentre il <i>focus</i> della revisione contabile è prevalentemente sul sistema contabile e il bilancio, d'esercizio o consolidato.</p>
Riflessi sulle procedure	<p>Nell'ambito della revisione legale, il controllo interno forma oggetto di "comprensione" allo scopo di apprezzare se sia possibile mitigare il rischio intrinseco di errori in bilancio, abbassando il livello stimato del rischio residuo e riducendo l'estensione delle procedure di revisione conseguenti. Se il controllo interno è debole, il revisore individuale o la società di revisione ne prendono atto, segnalano le debolezze, non fanno affidamento sul controllo interno e pianificano un approccio alla revisione basato solo su procedure di validità, finalizzate a un'adeguata copertura del rischio residuo.</p> <p>Così non è per i sindaci-revisori. Per loro, infatti, la comprensione dell'impresa e del contesto in cui essa opera e la comprensione del controllo interno sono il punto di partenza della attività di vigilanza; allo stesso tempo, l'adeguatezza del controllo interno è in definitiva l'oggetto di tale vigilanza.</p> <p>La vigilanza sull'adeguatezza del controllo interno è esercitata, dopo averlo compreso, individuando i punti di debolezza e attivandosi affinché questi siano superati. Anche quando il controllo interno dell'impresa è valido e affidabile, la vigilanza deve essere esercitata nel corso di tutto l'esercizio, per monitorarne il concreto funzionamento, consentendo in tal modo ai sindaci di attivarsi quando qualcosa non va bene. Il revisore o la società di revisione, dal canto loro, possono decidere di impostare la revisione legale senza fare affidamento sul controllo interno, anche se questa scelta sarà pagata con maggior lavoro, in termini di procedure di validità.</p> <p>I sindaci-revisori, invece, non possono accettare di impostare una revisione, almeno nel prosieguo dello svolgimento dell'incarico, senza fare alcun affidamento sul controllo interno, perché verrebbero, sostanzialmente, meno ai propri doveri di vigilanza.</p> <p>Dal punto di vista delle risposte al rischio, se il revisore o la società di revisione possono scegliere un approccio basato solo su procedure di validità, per i sindaci-revisori l'approccio basato sia su procedure di conformità sia su procedure di validità è, in qualche modo, obbligato, almeno nel prosieguo dell'incarico.</p> <p>Peraltro, la vigilanza sul concreto funzionamento del controllo interno amministrativo-contabile, prevista dall'art. 2403 c.c., deve essere esercitata, svolgendo procedure di conformità sui punti di controllo chiave, che i sindaci-revisori devono comunque pianificare.</p>
Linee di azione	<p>I sindaci-revisori che intendano massimizzare le sinergie tra le attività in concreto esercitate, potranno impostare il controllo sulla società, come segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> • all'inizio dell'incarico, avrà luogo un intervento approfondito per comprendere il controllo interno, valutandone l'operatività con procedure di conformità, individuandone le eventuali debolezze; • ci si attiverà concretamente e tempestivamente perché i punti di debolezza siano superati, monitorando il miglioramento delle procedure organizzative e amministrative;

	<ul style="list-style-type: none"> • conseguentemente, sarà sempre più possibile fare affidamento sul controllo interno o, almeno, su parti rilevanti di esso; • la revisione potrà essere pianificata con un approccio inclusivo tanto di procedure di conformità quanto di procedure di validità; • le procedure di conformità che verranno svolte, saranno considerate anche nella loro valenza per la funzione di vigilanza; • la sempre più approfondita conoscenza dell'impresa e del suo contesto, acquisita partecipando alle riunioni degli organi di <i>governance</i>, favorirà l'aggiornamento delle valutazioni di rischio ai fini della revisione, tutte le volte che sarà necessario. <p>Con questo metodo sarà ragionevole attendersi che, durante il periodo considerato ai fini dello svolgimento dell'incarico, a seguito di una vigilanza seria ed efficace, il controllo interno dell'impresa vada migliorando, così che la revisione possa essere svolta prevalentemente nel corso dell'esercizio, con estese procedure di conformità, finalizzate sia alla revisione sia alla vigilanza, limitando le procedure di validità da svolgere dopo la chiusura dell'esercizio al minimo indispensabile, a seguito della progressiva riduzione del rischio residuo da coprire.</p>
Riunioni periodiche (ogni novanta giorni)	<p>I sindaci-revisori, considerando i contenuti pertinenti, nel corso dell'esercizio dovranno (o potranno) svolgere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • procedure di conformità sul controllo interno, nell'ambito della vigilanza sindacale; • procedure di conformità sul controllo interno, nell'ambito del processo di revisione.

11.3.2. Procedure di validità

Le procedure di validità (dette anche *test* di sostanza) hanno come scopo l'accertamento diretto della corretta applicazione delle asserzioni di bilancio. Le procedure di validità possono essere classificate in:

- procedure di analisi comparativa, utilizzate come procedure di validità;
- verifiche di dettaglio, le quali, a loro volta, possono distinguersi in:
 - o *test* di dettaglio sulle transazioni;
 - o *test* di dettaglio sui saldi.

L'ISA Italia 330 fissa una serie di prescrizioni in tema di applicazione e di tempistica delle procedure di validità.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 330.18	Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.
ISA Italia 330.20	Le procedure di validità del revisore devono includere le seguenti procedure di revisione relative alla fase di chiusura del bilancio: <ul style="list-style-type: none"> a) il controllo della corrispondenza o la riconciliazione del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili; b) l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio.
ISA Italia 330.21	Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un rischio significativo, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio. Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio.

Le procedure di validità devono essere adottate quando:

- le transazioni, i saldi, l'informativa sono significativi (cioè rilevanti per la loro entità e importanza per il lettore del bilancio quando deve prendere una decisione), anche se il rischio residuo di errori significativi che è stato stimato dal revisore è basso. In tal caso, si possono adottare procedure di analisi comparativa e/o *test* di dettaglio;

- il rischio residuo di errori significativi è alto (evidentemente perché il rischio intrinseco è “Alto” e il rischio di controllo è parimenti “Alto”). In tal caso si devono adottare solo i *test* di dettaglio idonei a rispondere al rischio/asserzione.

Inoltre, una specifica procedura di validità prevista dall’ISA Italia 330.20 (un’applicazione dei *test* di dettaglio sui saldi), obbligatoria e indifferente alla valutazione del rischio riguarda:

- la verifica di corrispondenza tra bilancio di verifica e schemi di bilancio, onde accertare la corretta classificazione dei saldi di conto nei saldi di bilancio;
- l’analisi degli articoli nel giornale e delle scritture di assestamento significative.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 330.22	Se le procedure di validità sono svolte ad una data intermedia, il revisore deve coprire il restante periodo svolgendo: <ol style="list-style-type: none"> a) procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per il periodo intercorrente; ovvero b) esclusivamente procedure di validità conseguenti, se il revisore le ritiene sufficienti, che forniscano una base ragionevole per estendere le conclusioni di revisione dalla data intermedia fino alla data di chiusura del periodo amministrativo.
ISA Italia 330.23	Nel caso in cui siano individuati ad una data intermedia errori che il revisore non aveva previsto al momento della valutazione dei rischi di errori significativi, il revisore deve valutare se sia necessario modificare la relativa valutazione del rischio, nonché natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità pianificate per il restante periodo.

In merito alla tempistica, l’ISA Italia 330 distingue tra procedure di validità in fase di *interim audit* (a data intermedia) e in fase di *final audit*.

Le procedure di validità sono applicabili in fase di *interim audit* (sulle transazioni o su saldi in corso di formazione e non ancora assestati) se:

- sono pianificabili procedure di conformità e di validità per proiettare i risultati dalla data del *test* alla fine dell’esercizio (il cosiddetto *bridging*);
- non emergono evidenze (cioè errori) tali da indurre il revisore a rivedere la propria valutazione del rischio e, quindi, decidere di applicare un *set* supplementare di verifiche a fine esercizio.

In entrambi i casi, di conseguenza, le procedure di validità condotte in fase di *interim audit* non sono mai sufficienti in quanto sono sempre necessarie di ulteriori *test* di sostanza o di controllo.

In conclusione:

- nei casi previsti dai paragrafi 22 e 23 dell’ISA Italia 330, le procedure sono condotte in fase *interim* e in fase *final*;
- negli altri casi, le procedure di validità si applicano in fase di *final audit*.

Le carte di lavoro presentano le procedure di validità generalmente applicabili ai saldi di bilancio. Le procedure indicate sono pensate con riferimento ad una impresa di media dimensione, che non opera su commessa, caratterizzata da un sistema di controllo interno affidabile. Si ipotizza inoltre che il bilancio dell’esercizio precedente sia stato assoggettato a revisione legale, che il precedente revisore abbia svolto un lavoro conforme ai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Per ogni procedura è stata indicata l'asserzione o le asserzioni che essa è normalmente in grado di fronteggiare. L'indicazione delle asserzioni coperte da ogni procedura è molto utile nella fase di definizione del piano di revisione, in quanto consente al revisore di verificare che il piano fronteggi tutte le asserzioni pertinenti e che la copertura sia proporzionale al rischio valutato.

Tale materiale è in ogni caso da utilizzare in modo ragionato.

Potrebbe, ad esempio, essere necessario svolgere procedure di validità diverse da quelle indicate, a seconda delle circostanze. Ogni procedura inclusa nel piano deve essere comunque adattata alle circostanze, specificandone la tempistica e l'estensione (ad esempio, quantificando la numerosità dei campioni da selezionare, o fissando gli importi "soglia" da utilizzare per la selezione delle operazioni o dei saldi).

11.4. Procedure di revisione previste dall'ISA Italia 501

Sono qui considerate le procedure di revisione riguardanti le rimanenze²⁸, i contenziosi e le contestazioni²⁹. Le indicazioni qui riportate identificano solo alcune delle procedure che il revisore svolge su tali voci di bilancio, non esaurendo l'estensione delle procedure conseguenti che il revisore può ritenere opportuno svolgere sulle stesse.

Rimanenze

Uno degli obiettivi del revisore è acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardanti l'esistenza e le condizioni delle rimanenze.

Solitamente, la direzione stabilisce le procedure sulla base delle quali le rimanenze sono fisicamente contate almeno una volta all'anno per fornire una base per la redazione del bilancio e, se applicabile, per accertare l'affidabilità del sistema di inventario permanente dell'impresa (se il sistema amministrativo-contabile lo prevede).

Qualora le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore:

- a) presenza alla conta fisica delle rimanenze, tranne nei casi in cui non risulti fattibile;
- b) svolge procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali dell'impresa per stabilire se riflettano accuratamente i risultati effettivi della conta delle rimanenze.

Il revisore, dopo aver valutato le istruzioni e le procedure redatte dalla direzione per l'effettuazione della conta fisica e per la rilevazione ed il controllo dei relativi risultati, osserva lo svolgimento delle procedure di conta, verificando la conformità delle attività poste in essere con le istruzioni impartite. La presenza alla conta fisica comporta, inoltre, l'ispezione delle giacenze per accertarne l'esistenza e valutarne le condizioni, nonché l'esecuzione di conte di verifica.

La valutazione delle istruzioni e delle procedure redatte dalla direzione include il fatto se esse si occupino di:

- la messa in atto di attività di controllo appropriate, per esempio, la raccolta delle evidenze utilizzate per la conta fisica delle rimanenze (come i cartellini pre-numerati), la rilevazione delle evidenze non utilizzate per la conta fisica, nonché le procedure per la conta e per la seconda conta;

²⁸ Principio di revisione internazionale ISA Italia 501

²⁹ Principio di revisione internazionale ISA Italia 501.

- l'accurata identificazione della fase di completamento dei prodotti in corso di lavorazione, delle voci a lento rigiro, delle voci obsolete o danneggiate e delle rimanenze di proprietà di soggetti terzi, per esempio, in conto deposito;
- le procedure, se applicabile, utilizzate per stimare le quantità fisiche, come può essere necessario per la stima della quantità fisica di un cumulo di carbone;
- i controlli sui movimenti delle rimanenze tra diverse aree del magazzino, sulle spedizioni e sui ricevimenti delle rimanenze prima e dopo la data di riferimento dell'inventario.

Qualora la conta fisica delle rimanenze sia svolta a una data diversa dalla data di riferimento del bilancio, il revisore svolge procedure di revisione per acquisire elementi probativi sul fatto se le variazioni delle rimanenze intervenute tra la data della conta e la data di riferimento del bilancio siano correttamente registrate.

Qualora il revisore non possa essere presente alla conta fisica delle rimanenze a causa di circostanze imprevedute, egli effettua conte fisiche o ne osserva lo svolgimento a una data alternativa e svolge procedure di revisione sulle operazioni nel frattempo intercorse.

Qualora la presenza alla conta fisica delle rimanenze non sia fattibile, il revisore svolge procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardo l'esistenza e le condizioni delle rimanenze. Qualora ciò non sia possibile, il revisore esprime un giudizio con modifica nella relazione di revisione.

Qualora le rimanenze detenute presso soggetti terzi siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore acquisisce elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni svolgendo una o entrambe le seguenti procedure:

- a) richiedere conferma ai soggetti terzi in merito alle quantità e alle condizioni delle rimanenze detenute per conto dell'impresa;
- b) svolgere un'ispezione oppure effettuare altre procedure di revisione appropriate alle circostanze.

Contenziosi e contestazioni

L'obiettivo del revisore è acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardanti la completezza dei contenziosi e delle contestazioni che coinvolgono l'impresa. Il revisore, quindi, definisce e svolge procedure di revisione per identificare i contenziosi e le contestazioni coinvolgenti l'impresa che possono originare un rischio di errore significativo. Tali procedure comprendono:

- a) le indagini presso la direzione e, se applicabile, presso altri soggetti all'interno dell'impresa, incluso il legale interno;
- b) il riesame dei verbali delle riunioni dei responsabili delle attività di *governance* e della corrispondenza intercorsa tra l'impresa ed il suo consulente legale esterno;
- c) la richiesta di conferma ai legali;
- d) il riesame dei conti relativi alle spese legali.

Il revisore chiede ai legali di indicargli qualsiasi contenzioso e contestazione di cui essi siano a conoscenza, di fornirgli una valutazione dei relativi esiti, nonché un'indicazione della stima delle implicazioni economiche, patrimoniali e finanziarie per l'impresa. Il revisore, oltre a inviare richieste di conferma ai legali, può chiedere l'autorizzazione della direzione per incontrarli personalmente. La comunicazione diretta con i legali dell'impresa

aiuta il revisore ad acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sul fatto se contenziosi e contestazioni potenzialmente significativi siano noti e se le stime della direzione sulle implicazioni economiche, patrimoniali e finanziarie siano ragionevoli.

Nel caso in cui:

- a) la direzione rifiuti di concedere al revisore il permesso di comunicare o di incontrare i legali dell'impresa, ovvero questi rifiutino di rispondere appropriatamente alla lettera di richiesta di informazioni, ovvero sia stato loro vietato di rispondere;
- b) il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati mediante lo svolgimento di procedure di revisione alternative;

il revisore esprime un giudizio con modifica nella relazione di revisione.

Il revisore richiede alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di *governance*, di fornire attestazioni scritte che tutti i contenziosi e le contestazioni noti, in corso o solo potenziali, i cui effetti dovrebbero essere considerati nella redazione del bilancio, siano stati portati a conoscenza del revisore, contabilizzati e oggetto d'informativa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile³⁰.

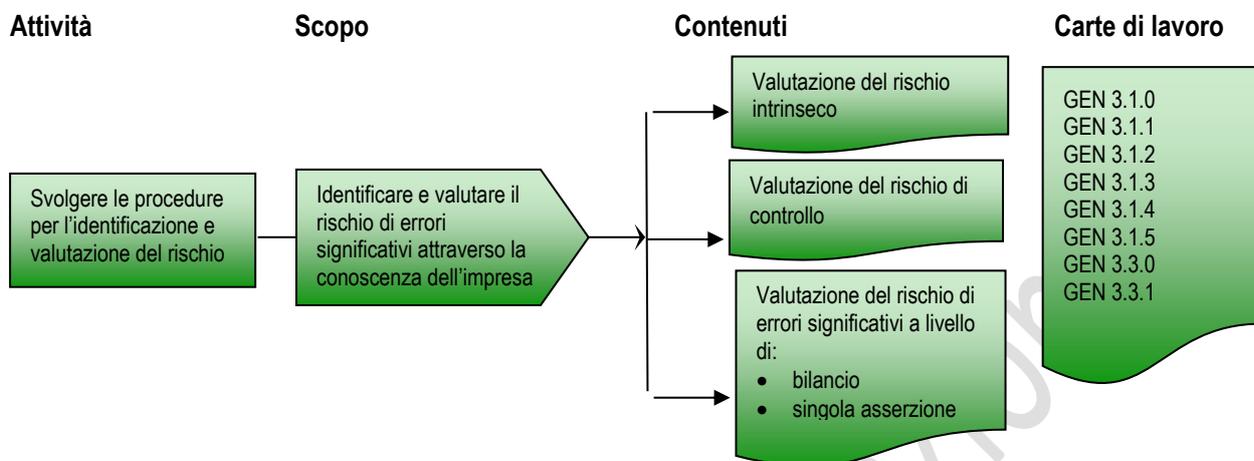
11.5. Documentazione

Le procedure di revisione (in termini di risposte generali al rischio di revisione e di procedure conseguenti) devono essere opportunamente documentate nelle carte di lavoro.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 330.28	Il revisore deve includere nella documentazione della revisione: <ul style="list-style-type: none"> a) le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio e la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti svolte; b) la correlazione di tali procedure con i rischi identificati e valutati a livello di asserzioni; c) i risultati delle procedure di revisione, incluse le conclusioni qualora non altrimenti esplicitate.
ISA Italia 330.29	Se il revisore pianifica di utilizzare gli elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, acquisiti in precedenti revisioni, egli deve includere nella documentazione della revisione le conclusioni raggiunte sulla possibilità di fare affidamento su quei controlli verificati in una precedente revisione.
ISA Italia 330.30	La documentazione del revisore deve dimostrare che il bilancio corrisponde o si riconcilia con le sottostanti registrazioni contabili.

³⁰ Si veda quanto riportato nel Capitolo 22.

12. IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
La valutazione del rischio intrinseco	315

12.1. Il rischio intrinseco

Il principio di revisione ISA Italia 315 disciplina la responsabilità del revisore nell'identificare e nel valutare i rischi di errori significativi presenti in bilancio, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.

In base all'ISA Italia 200, il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione deriva da due componenti di rischio:

- il **rischio intrinseco**: eventualità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualsiasi controllo ad essa riferito;
- il **rischio di controllo**: eventualità che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

L'individuazione dei rischi significativi deve avvenire, quindi, mediante un processo che si sviluppa in due momenti: nel primo, è effettuata la valutazione del rischio intrinseco, nel secondo si analizza il rischio di controllo (vedi Capitolo 13); al termine, sarà possibile individuare i rischi di errori residui in base ai quali pianificare l'attività di revisione successiva. Nel prosieguo del testo sarà trattata la valutazione del rischio intrinseco, articolata in due fasi: la fase di identificazione e la fase di valutazione del rischio.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.5	Il revisore deve svolgere le procedure di valutazione del rischio per conseguire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni.

Le procedure di valutazione del rischio non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il giudizio di revisione.

Il primo passo consiste nell'identificazione dei rischi; solo successivamente sarà possibile procedere alla loro valutazione per ipotizzare se possano dare origine a errori significativi; questo approccio è seguito sia nelle imprese di grandi dimensioni, sia nelle imprese di dimensioni minori.

Considerazioni per le imprese di minori dimensioni.

La distinzione tra la fase di identificazione e quella di valutazione dei rischi deve essere rispettata anche per le revisioni effettuate su imprese di minori dimensioni per le quali non è possibile, a priori, escludere la presenza di rischi significativi. L'identificazione dei rischi è un'attività che deve essere ripetuta anche nel corso degli incarichi successivi al primo poiché potrebbero essere presenti dei cambiamenti e quindi nuovi fattori di rischio da considerare: l'unica semplificazione possibile può consistere nel considerare tutti i rischi già identificati negli esercizi precedenti ed esaminare i cambiamenti per poter individuare gli eventuali nuovi rischi³¹.

Il revisore deve acquisire una conoscenza dell'impresa che gli fornisca le informazioni necessarie a definire le procedure di valutazione dei rischi che dovrà svolgere e documentare successivamente. Il revisore deve chiedersi e comprendere "cosa potrebbe andare storto" e, di conseguenza, determinare un errore o una frode in bilancio. I rischi inerenti si suddividono, infatti, in rischi connessi all'attività svolta e rischi di frode: la differenza tra le due classi di rischio risiede nell'intenzionalità di agire sul patrimonio aziendale. L'intenzionalità caratterizza le frodi, attuate mediante politiche di falsificazione dei bilanci o appropriazione indebita, ma non i rischi connessi all'attività. Nonostante tale distinzione, possono comunque aversi punti di contatto poiché uno stesso rischio potrebbe essere qualificato correttamente in entrambe le classi.

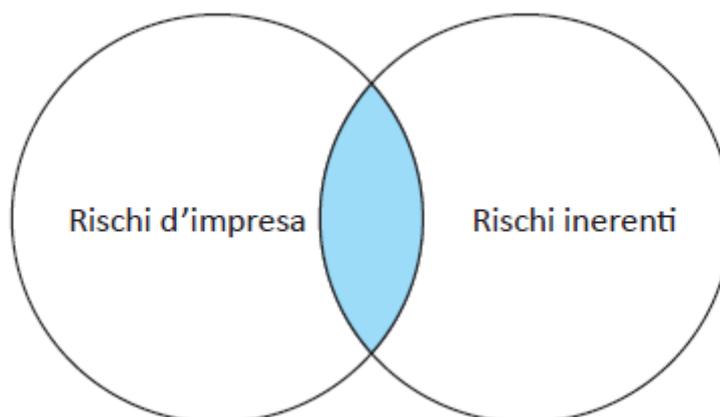
Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 315.4 b)	Rischi connessi all'attività – Un rischio derivante da condizioni, eventi, circostanze, azioni o inattività significative che potrebbero incidere sfavorevolmente sulla capacità dell'impresa di raggiungere i propri obiettivi e di realizzare le proprie strategie, ovvero un rischio derivante dalla definizione di obiettivi e strategie non appropriate.
---------------------	---

Dalla definizione dell'ISA Italia 315.4, emerge che i rischi connessi all'attività possono derivare da tutti gli elementi in grado di influenzare negativamente il raggiungimento degli obiettivi aziendali o di portare l'azienda a pianificare una strategia non appropriata alle circostanze in cui opera e alle necessità che le sono proprie. Inoltre, considerando il rischio connesso all'attività, è importante specificare che esso non coincide con il rischio inerente; i due concetti devono essere, infatti, tenuti distinti poiché solo i rischi di impresa che sono in grado di influire sul bilancio aziendale possono essere considerati intrinseci (Figura 12.1).

³¹ Cfr. IFAC Guide, Vol. 2, p. 88.

FIGURA 12.1 – Differenze e aree di sovrapposizione tra rischio d'impresa e rischio inerente



Fonte: D'Alessio R., Antonelli V., Bozza E., *Principi di Auditing. Concetti, modelli, metodologie, applicazioni*, Edises, Napoli, 2017, p. 201.

Considerazioni per le imprese di minori dimensioni.

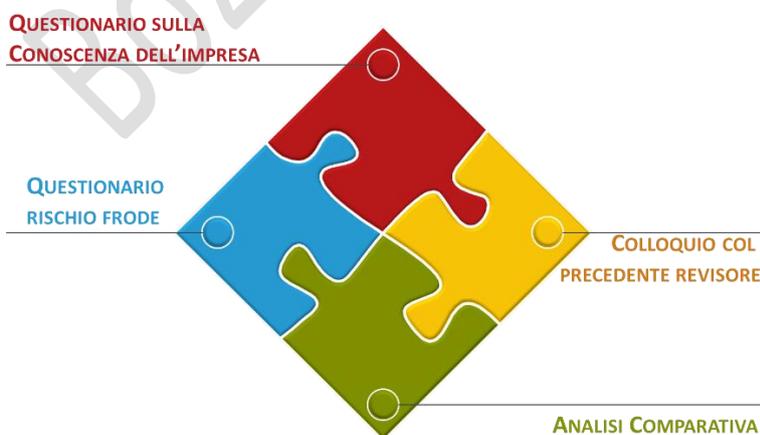
Nelle imprese di minori dimensioni il rischio intrinseco assume un ruolo fondamentale nella pianificazione delle procedure di validità poiché di frequente si presume un rischio di controllo elevato. Allo stesso tempo, la valutazione del rischio intrinseco può essere complessa, soprattutto a causa della concentrazione della proprietà e del controllo, per questa ragione è importante che il revisore effettui un'attenta valutazione del rischio in riferimento alle asserzioni di bilancio significative, così da poter parametrare il lavoro alle specifiche caratteristiche dell'azienda³².

12.2. L'identificazione dei rischi intrinseci

La fase di identificazione dei rischi intrinseci comprende la raccolta delle informazioni sull'impresa e il contesto in cui essa opera facendo ricorso sia a fonti interne all'azienda, sia a fonti esterne. Il revisore, in questa fase, deve svolgere indagini presso la direzione, e presso gli altri soggetti all'interno dell'impresa secondo quanto ritenuto appropriato, al fine di stabilire se essi siano a conoscenza di eventuali frodi effettive, sospette o segnalate che coinvolgano l'impresa stessa.

Nella metodologia descritta nel presente volume, la fase di identificazione del rischio deriva da un'analisi che comporti almeno le fasi riportate in figura 12.2.

FIGURA 12.2 – Fasi di analisi del rischio



³² D'Alessio R., Antonelli V., Bozza E., *Principi di Auditing. Concetti, modelli, metodologie, applicazioni*, Edises, Napoli, 2017, p. 210.

12.2.1. La comprensione dell'impresa

La raccolta delle informazioni è indispensabile al revisore per poter acquisire una buona comprensione dell'impresa su cui basare la successiva valutazione dei rischi e mediante la quale poter individuare tutti i fattori di rischio possibili.

Considerazioni per le imprese di minori dimensioni.

Nelle imprese di minori dimensioni il revisore può avere una maggiore conoscenza dell'attività svolta dal cliente in quanto ha maggiori contatti con il proprietario-amministratore. In questo modo, il revisore può ottenere informazioni più ampie su attività, prodotti, settore, sull'ambiente di controllo e lo stile di direzione, eventuali contenziosi legali, andamento di liquidità e redditività e sulle scritture contabili predisposte dalla società³³.

Solitamente, il punto di partenza della comprensione dell'impresa è costituito dalle fonti di informazioni interne, da integrare con i dati e gli elementi che emergono dalle fonti esterne.

Le fonti da cui il revisore deriva le informazioni utili per la comprensione dell'impresa sono:

1. **accettazione incarico:** il revisore deve tenere in considerazione tutte le informazioni e i rischi individuati in fase di accettazione dell'incarico e nel corso degli incarichi precedenti in quanto gli errori che sono stati identificati in passato condizionano il livello di rischio stimato dal revisore e permettono di identificare le aree maggiormente rischiose o in cui sono presenti disaccordi;
2. **indagini presso la direzione:** consentono al revisore di conoscere la gestione strategica dell'impresa e le principali caratteristiche dei processi aziendali. Le indagini non devono essere rivolte soltanto alla direzione, ma anche a tutti i dipendenti che svolgono funzioni particolarmente rilevanti e occupano posizioni chiave in ambito aziendale; le indagini devono, inoltre, coinvolgere revisori e consulenti. Questa procedura di valutazione deve partire dal generale per poi scendere nel particolare e approfondire le indagini in relazione ai diversi aspetti che possono dare origini a rischi di errori o frodi.
3. **osservazioni e ispezioni:** si tratta di procedure svolte mediante visite presso le strutture aziendali che consentono al revisore di valutare lo svolgimento delle operazioni, l'organizzazione dell'impresa, l'operatività di sedi e stabilimenti, lo stile di direzione, i controlli aziendali. Le ispezioni consentono, inoltre, di analizzare documenti quali *business plan*, studi di settore, analisi finanziarie, contratti, regolamenti, manuali di controllo, verbali delle riunioni dei responsabili di *governance*.

Considerazioni per le imprese di minori dimensioni

Nel primo incarico presso un cliente, è buona norma chiedere di effettuare una visita agli stabilimenti e agli impianti di produzione così da poter comprendere meglio le operazioni aziendali del cliente, osservare l'operatività aziendale e incontrare le figure chiave del personale. Con l'osservazione dal vivo delle strutture produttive, i dati contabili cessano di essere impersonali e nella mente del revisore si trasformano in flussi logici tra uffici, sedi e stabilimenti che aiutano a mettere nella giusta angolazione alcuni dubbi attuali del revisore e saranno preziosi nello svolgimento del processo di revisione. La visita allo stabilimento sarà l'occasione per identificare nuovi rischi intrinseci. Ad

³³ Cfr. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri – Commissione Paritetica per i Principi di Revisione, *Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori*, Documento n° 1005, ottobre 2004, p. 12.

esempio, se nella visita si assiste nelle aree di stoccaggio a rilevare merci di difficile vendibilità questo influirà sulla valutazione dei rischi intrinseci delle scorte³⁴.

Nella tabella 12.1, le fonti di informazione sono suddivise tra interne ed esterne nonché tra fonti che forniscono informazioni economico-finanziarie, come il bilancio, e fonti che forniscono le informazioni di altra natura, ugualmente importanti ai fini dell'individuazione dei rischi significativi.

TABELLA 12.1 - Le fonti di informazione sul rischio intrinseco

	Fonti interne	Fonti esterne
Informazioni economico-finanziarie	Bilancio Principi contabili adottati <i>Budget e forecast</i> Relazioni Dichiarazioni dei redditi Analisi di bilancio Giudizi e stime	Organismi pubblici Creditori Agenzie di <i>rating</i> Informazione strategica Informazioni di settore Informazioni da <i>Internet</i> Mezzi di comunicazione e altre parti esterne
Informazioni di altra natura	Indagini presso la direzione Osservazioni e ispezioni Manuali delle direttive e procedure Struttura organizzativa <i>Balanced Scorecard</i> Vision, valori, obiettivi e strategie Descrizione delle mansioni Caratteristiche del personale	Accettazione dell'incarico Organismi pubblici Dati dell'associazione di categoria Articoli di stampa Informazioni da <i>Internet</i>

La comprensione dell'impresa deve configurarsi come un processo svolto in modo continuativo nel corso dell'intera revisione contabile: in questo modo, il revisore ha la possibilità di aggiornare costantemente le informazioni raccolte migliorando la qualità delle attività svolte.

Considerazioni per le imprese di minori dimensioni

Informazioni particolarmente utili potrebbero essere reperite dal revisore mediante l'analisi delle carte di lavoro della revisione svolta negli esercizi precedenti da cui potrebbero emergere molteplici segnali, elementi e importanti fonti di conoscenza dell'azienda. Anche la valutazione del rischio effettuata in fase di accettazione o mantenimento dell'incarico può costituire un importante punto di riferimento per il revisore³⁵.

Nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio e di comprensione dell'impresa e del contesto in cui essa opera, il revisore deve analizzare, in modo particolare, gli errori che potrebbero derivare dalle stime contabili, valutando le disposizioni normative di riferimento, svolgendo indagini presso la direzione al fine di comprendere come l'azienda identifica operazioni, eventi e condizioni che originano tali stime. Il revisore deve anche comprendere come la direzione effettua le stime contabili, quale metodo o modello utilizza, quali sono i controlli effettuati, se ha richiesto l'intervento di un esperto e valutato i possibili effetti dell'incertezza. I rischi di errori significativi riguardano le stime contabili poiché l'alto grado di soggettività che le affligge determina un rischio intrinseco di livello "alto", derivante dall'incertezza correlata alle stime, dalla differente interpretazione che si può

³⁴ Cfr. IFAC *Guide*, Vol. 2, p. 91.

³⁵ Cfr. IFAC *Guide*, Vol. 2, p. 91.

dare dei principi contabili di riferimento e dal giudizio che deve essere espresso da parte della direzione che può essere, oltre che soggettivo, complesso e riferirsi a valutazioni di eventi futuri.

Particolare attenzione deve essere riposta nell'acquisizione di informazioni relative a rapporti e operazioni con parti correlate e sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Tra gli aspetti che determinano la presenza di rischi significativi devono essere considerate anche le operazioni non di *routine* svolte dall'impresa che possano essere considerate significative come, ad esempio, le operazioni straordinarie. Anche in questo caso il rischio intrinseco dovrà essere considerato di livello "Alto" in quanto queste operazioni non sono elaborate dall'impresa in modo frequente, ma risultano insolite per natura e dimensione; di conseguenza, può essere difficile predisporre gli opportuni controlli, applicare i corretti principi contabili di riferimento ed effettuare calcoli complessi. Il ruolo della direzione è fondamentale, in tali circostanze, per stabilire quale trattamento contabile applicare e come gestire i flussi di dati e informazioni.

Gli errori significativi possono, infine, derivare anche da operazioni di *routine*, svolte con frequenza dall'impresa e riferite ai principali processi aziendali; si pensi, per esempio, alla vendita di beni non supportata dai documenti necessari.

Un quadro di sintesi sui principali fattori di rischio che possono generare errori significativi è fornito dalla tabella 12.2.

TABELLA 12.2 - Fattori di rischio che possono generare errori significativi

Fattore da considerare	Commento
Incertezza di misura significativa (ad es. stime)	Conti che derivano da stime contabili sono soggetti a rischi significativi maggiori rispetto a conti che derivano dalla conversione in cifre di operazioni di <i>routine</i> . Infatti, questi conti presentano un rischio intrinseco di livello "Alto", un'incertezza significativa nella quantificazione laddove i principi contabili coinvolti sono suscettibili di interpretazioni differenti. In questo caso, il giudizio richiesto dalla direzione può essere soggettivo, complesso o richiedere assunzioni significative su eventi futuri. (cfr. ISA Italia 540.11)
Complessità	Calcoli complessi utilizzati per determinare il saldo del conto o l'informativa hanno una maggiore probabilità di contenere errori significativi.
Operazioni con parti correlate	Le operazioni significative con parti correlate possono indicare maggiori rischi di anomalie significative. L'ISA Italia 550.18 dispone che « <i>Nel rispettare le regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi, il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate e stabilire se tra questi vi siano rischi significativi. A tal fine, il revisore deve considerare le operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale come operazioni che danno origine a rischi significativi.</i> ».
Transazioni non-routine	Operazioni significative che sono di fuori del normale corso degli affari hanno una maggiore probabilità di generare errori significativi. Infatti, gli errori sono probabili proprio per la rara frequenza di accadimento e tali operazioni non sono soggette a una elaborazione sistematica. Inoltre, l'impresa difficilmente riesce a mettere in atto efficaci controlli interni. In questi casi, l'intervento della direzione è indispensabile per decidere il trattamento contabile e per la raccolta e l'elaborazione dei dati. Si pensi, per esempio, all'acquisizione di un'altra impresa.

Considerazioni per le imprese di minori dimensioni

Nelle imprese di minori dimensioni, le operazioni con parti correlate sono molto frequenti, soprattutto se si tratta di società unipersonali o familiari. Allo stesso tempo, queste imprese non presentano codici di comportamento particolarmente dettagliati per disciplinare queste operazioni né è presente una conoscenza approfondita circa i rischi derivanti da questa tipologia di rapporti, ragion per cui è importante che il revisore richieda spiegazioni al proprietario-amministratore su come è gestita tale fattispecie. Il revisore è agevolato nell'individuazione delle parti correlate nelle imprese di minori dimensioni grazie alla maggiore conoscenza che possiede di queste realtà aziendali che lo aiuta anche a valutare se vi sia stata corretta contabilizzazione delle operazioni intercorse³⁶.

Le imprese di minori dimensioni possono presentare maggiore flessibilità di adeguamento ai cambiamenti economici, ma, al contempo, presentare risorse limitate in termini di capitale. In relazione ai rischi connessi alla continuità aziendale, il revisore deve tenere conto della possibilità che l'impresa non abbia più accesso ai finanziamenti concessi da banche o altri finanziatori, che possa perdere clienti strategici o dipendenti chiave, contratti o licenze fondamentali per lo svolgimento dell'attività. Il revisore deve raccogliere elementi probativi relativi alla continuità aziendale anche mediante confronto con il proprietario-amministratore da cui ottenere informazioni sulla situazione finanziaria di medio-lungo termine dell'azienda. Il revisore deve valutare con particolare attenzione i casi in cui l'azienda sia finanziata prevalentemente dal proprietario-amministratore e comprendere l'effettiva capacità che questi possiede di far fronte ai propri obblighi³⁷.

12.2.2. La comprensione del sistema di controllo interno

Anche se l'identificazione e la valutazione dei rischi intrinseci deve avvenire prima di considerare la capacità dei controlli di attenuare tali rischi, la comprensione dell'impresa non può prescindere dalla conoscenza del sistema di controllo interno aziendale poiché anche in relazione ai controlli è possibile identificare fattori di rischio che possono avere effetti significativi per il bilancio o specifiche asserzioni.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 700.38b) (ii)

Acquisire 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 dell'impresa.

L'attività di comprensione del sistema di controllo interno deve essere sempre effettuata dal revisore; a tale proposito, possiamo considerare quanto prescritto dall'ISA Italia 700 che tratta della responsabilità del revisore per la formazione del giudizio sul bilancio, delineando forma e contenuto della relazione di revisione che deve includere la sezione "*Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio*". In questa sezione, è necessario descrivere la responsabilità del revisore nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi in bilancio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, nel definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi e acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti su cui basare il proprio giudizio. Le responsabilità del revisore devono essere, inoltre, delineate in riferimento all'acquisizione della comprensione del controllo interno al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze.

La comprensione del controllo interno è, di conseguenza, un'attività che deve essere sempre posta in essere dal revisore qualunque sia la dimensione dell'azienda o le caratteristiche dell'incarico, ma ha ad oggetto solo le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile.

³⁶ Cfr. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri – Commissione Paritetica per i Principi di Revisione, *Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori*, Documento n° 1005, ottobre 2004, pp. 18-19.

³⁷ Cfr. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri – Commissione Paritetica per i Principi di Revisione, *Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori*, Documento n° 1005, ottobre 2004, p. 20.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 315.12	Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile. Sebbene la maggior parte dei controlli rilevanti ai fini della revisione sono relativi all'informativa finanziaria, non tutti i controlli ad essa relativi sono rilevanti ai fini della revisione. La rilevanza ai fini della revisione di un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, è oggetto di giudizio professionale da parte del revisore.
-------------------	---

Il revisore determina, in base al proprio giudizio professionale, un perimetro di analisi che consente di selezionare i controlli da analizzare tipicamente attinenti all'informativa finanziaria o aventi ad oggetto informazioni rilevanti per lo svolgimento di ulteriori procedure di revisione come le procedure di analisi comparativa. I controlli devono essere sempre correlati a un rischio e finalizzati alla sua attenuazione; di conseguenza, il revisore, per evitare lo svolgimento di lavoro non necessario, deve occuparsi della valutazione e della documentazione dei controlli solo dopo aver identificato i rischi da fronteggiare³⁸.

Cosa cambia per il collegio sindacale

Comprensione del controllo interno	Per i sindaci-revisori la comprensione del controllo interno non è indispensabile soltanto all'individuazione e valutazione dei rischi significativi e alla pianificazione delle procedure di revisione conseguenti, ma è fondamentale anche per lo svolgimento dell'attività di vigilanza, ne costituisce, infatti, l'oggetto principale. Il collegio sindacale è tenuto a verificare l'adeguatezza del controllo interno e il suo effettivo funzionamento nel corso dell'esercizio, individuando i punti di debolezza e le azioni correttive da intraprendere ³⁹ .
------------------------------------	---

Nel caso in cui il revisore non riuscisse a identificare molte ed efficaci forme di controllo, dovrebbe valutare la possibilità di svolgere l'attività di revisione prevalentemente mediante procedure di validità o stabilire se questa carenza possa compromettere del tutto la possibilità di raccogliere elementi probativi appropriati e sufficienti.

Considerazioni per le imprese di minori dimensioni

La comprensione del sistema di controllo interno è obbligatoria anche nelle imprese di minori dimensioni in quanto non è pensabile supporre che un sistema aziendale sia del tutto privo di forme di controllo, seppur non strutturate e informali. Nelle imprese di minori dimensioni, potrebbe esserci un numero inferiore di dipendenti inoltre potrebbe essere meno frequente un'adeguata separazione delle mansioni così come la documentazione dei processi e delle funzioni. In tali contesti la valutazione dell'ambiente di controllo deve essere effettuata tenendo conto delle azioni, dei comportamenti, degli atteggiamenti e delle competenze della direzione⁴⁰.

Nella fase di comprensione dei controlli il revisore utilizza le informazioni che emergono dal questionario sul sistema di controllo interno, considerato come fonte primaria di informazioni poiché elaborato dal revisore, a cui si affiancano altre procedure tipiche derivanti da fonti secondarie quali l'analisi e la lettura dei manuali di procedure interne, le descrizioni qualitative delle procedure operative e contabili, i diagrammi di flusso per la rappresentazione delle procedure operative e contabili.

I manuali delle procedure interne sono predisposti dall'azienda per descrivere in modo sistematico e completo le procedure seguite in azienda, nella loro totalità o in relazione ad alcuni reparti, funzioni e cicli aziendali. Il revisore

³⁸ IFAC Guide, Vol. 2, p. 138.

³⁹ CNDCEC, *Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia*, Luglio, 2016, pp. 51 e ss.

⁴⁰ Cfr. IFAC Guide, Vol. 2, p. 142.

utilizza i manuali delle procedure interne per comprendere come dovrebbe funzionare il sistema di controllo interno; in base al maggiore o al minore livello di dettaglio del manuale, i lavoratori saranno agevolati in fase di formazione e nel corso delle normali attività aziendali nell'implementazione delle procedure di controllo.

Le descrizioni qualitative delle procedure operative e contabili presentano, invece, l'indicazione dei compiti, dei soggetti, dei tempi, dei documenti che sono coinvolti nello svolgimento di specifiche attività, funzioni o cicli e rappresentano un importante punto di riferimento per il revisore nei casi in cui vi sia scarsa formalizzazione delle procedure operative e contabili.

I diagrammi di flusso forniscono la rappresentazione della logica di funzionamento di una procedura e del sistema di controllo interno mediante un sistema di simboli codificati in ambito internazionale; in questo modo, il revisore ha la possibilità di analizzare le sequenze in cui si articolano le procedure, i compiti, i controlli e la relativa documentazione.

I diagrammi di flusso, così come le descrizioni qualitative, possono essere predisposti anche dal revisore.

Il questionario consente di identificare i controlli implementati dall'impresa in ragione dei rischi rilevanti per l'attività di revisione ed è strutturato in modo da permettere al revisore di ottenere un elevato livello di conoscenza delle cinque componenti del sistema di controllo interno, mediante domande *ad hoc*, che consentono al revisore di comprendere la struttura dei controlli e le loro principali caratteristiche.

La comprensione delle cinque componenti è indispensabile anche nelle imprese di minori dimensioni in cui la loro articolazione potrebbe essere meno chiara.

Si rimanda al Capitolo 13 per approfondire le caratteristiche del sistema di controllo interno e la definizione delle sue cinque componenti.

12.2.3. L'individuazione del rischio di frode

In base all'ISA Italia 240 la frode può essere definita come un atto intenzionalmente perpetrato con inganno da parte dei componenti dell'organo aziendale, dai dipendenti o da terzi allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti, e che possono produrre scostamenti significativi di informativa di bilancio, agendo direttamente o indirettamente sui saldi di conto.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 240.11	Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato: a) Frode - Un atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili delle attività di governance, dal personale dipendente o da terzi, allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti. b) Fattori di rischio di frodi - Eventi o circostanze che indicano incentivi o pressioni a commettere frodi o che forniscono un'occasione per la commissione di frodi.

La frode può derivare da politiche di falsificazione dei bilanci finalizzate a determinare l'espansione o la compressione del reddito di esercizio e del collegato capitale di funzionamento o da appropriazione indebita di beni aziendali. Nell'ambito dello svolgimento delle procedure di valutazione, il revisore deve effettuare indagini specifiche presso la direzione al fine di poter comprendere quale analisi è stata effettuata sul rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi, quale processo ha predisposto la direzione per poter identificare

e fronteggiare i rischi di frode, quali comunicazioni sono intercorse tra direzione, responsabili dell'attività di *governance* e dipendenti riguardo ai principi etici di riferimento e alle misure adottate per fronteggiare questa tipologia di rischio.

In accordo con l'ISA Italia 240, l'individuazione dei rischi di frode è agevolata dalla comprensione dei controlli interni che la direzione aziendale ha configurato, messo in atto o mantenuto in risposta ai rischi significativi relativi alle frodi. Il revisore effettua indagini presso la direzione al fine di determinare la natura, l'ampiezza e la frequenza della valutazione effettuata dalla direzione in relazione ai rischi di frode per natura pervasivi e i controlli posti in essere per la loro prevenzione o identificazione. Le imprese di minori dimensioni potrebbero essere caratterizzate da un'attività di monitoraggio delle frodi poco strutturata e frequente e incentrata sull'attività del personale dipendente. Il rischio di frode può essere connesso alla capacità del *management* di aggirare il sistema dei controlli: in questo caso, l'indagine del revisore deve spostarsi su soggetti differenti quali lavoratori dipendenti, consulenti, eventuali soggetti incaricati di gestire e segnalare frodi ed essere integrata mediante ulteriori informazioni. Le indagini del revisore possono essere rivolte anche alla funzione di revisione interna e alle procedure svolte durante l'anno per individuare le frodi e le risposte della direzione a tali procedure; è opportuno, inoltre, che il revisore acquisisca comprensione della supervisione dei responsabili delle attività di *governance* al fine di ottenere indicazioni in relazione alla potenziale esposizione dell'impresa al rischio di frode, all'adeguatezza del sistema di controllo interno e alla competenza e integrità della direzione.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 240.16	Quando il revisore svolge le procedure di valutazione del rischio e le attività correlate per acquisire una comprensione dell'impresa e del suo contesto, incluso il controllo interno, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 egli deve svolgere le procedure di cui ai paragrafi 17-24 per acquisire informazioni da utilizzare ai fini dell'identificazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Un importante punto di riferimento nella valutazione dei rischi di frode può essere costituito dalla considerazione di tre fattori che favoriscono i comportamenti fraudolenti come evidenziato in Figura 12.3 si tratta di:

- **incentivi e pressioni:** bisogni o aspirazioni che spingono un individuo, un gruppo o un organo aziendale a perseguire specifici obiettivi pur commettendo atti illeciti;
- **opportunità:** eventi o condizioni che favoriscono i comportamenti fraudolenti;
- **giustificazione:** insieme dei valori e degli stati psicologici che stimolano il compimento di atti fraudolenti.

FIGURA 12.3 – IL TRIANGOLO DELLE FRODI



Fonte: IFAC *Guide*, Vol. 2, p. 97.

I tre fattori individuati dal triangolo delle frodi sono alla base del questionario utilizzato dal revisore per individuare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Poiché la frode è compiuta in modo intenzionale, e, quindi, nascosta mediante l'occultamento e la manipolazione di dati e informazioni, è molto difficile che sia individuata dal revisore, soprattutto mediante il solo utilizzo delle procedure di validità. A tal proposito, risulta fondamentale la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera al fine di ottenere ulteriori informazioni che possano supportare le procedure del revisore; è, inoltre, fondamentale che il revisore svolga il proprio incarico mantenendo costantemente un atteggiamento di scetticismo professionale. Questo atteggiamento deve tradursi nel riconoscimento che la direzione possa sempre commettere frodi poiché facilmente questo organo societario può forzare i controlli; inoltre, tale atteggiamento deve portare il revisore a mantenere un approccio critico nella valutazione degli elementi probativi e di tutte le informazioni che potrebbero sottendere anomalie.

Nell'individuazione delle frodi il *team* di revisione è agevolato dall'attivazione di discussioni e comunicazioni tra i suoi membri in modo da condividere e incrociare dati e informazioni che, congiuntamente considerati, potrebbero segnalare la presenza di rischi di frode.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 240.12	In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, il revisore deve mantenere uno scetticismo professionale per tutta la durata della revisione, tenendo presente la possibilità che un errore significativo dovuto a frodi possa comunque sussistere, a prescindere dall'esperienza precedentemente acquisita dal revisore circa l'onestà e l'integrità della direzione dell'impresa e dei responsabili delle attività di governance.
ISA Italia 240.15	Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 richiede che vi sia una discussione tra i membri del team di revisione e che il responsabile dell'incarico decida quali aspetti debbano essere comunicati ai membri del team di revisione non coinvolti nella discussione. Tale discussione deve porre una particolare attenzione alle modalità ed alle aree in cui il bilancio può essere soggetto a errori significativi dovuti a frodi, incluse le modalità con cui la frode potrebbe verificarsi. La discussione deve avvenire in assenza di pregiudizi da parte dei membri del team di revisione in merito all'onestà ed all'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance.

12.2.4. Le altre fonti informative sul rischio

Nella fase di identificazione dei rischi, altre fonti informative possono fornire validi spunti al revisore per identificare rischi intrinseci a livello di bilancio e/o di asserzioni.

1. **Colloqui col precedente revisore:** l'interazione con il precedente revisore consente di carpire informazioni utili al fine di ottenere una maggiore conoscenza dell'impresa, individuare fattori che potrebbero segnalare errori significativi e determinare quali possano essere le aree che presentano maggiori rischi. Il precedente revisore è obbligato a collaborare con il nuovo revisore e a fornire tutte le informazioni necessarie, inoltre, nella generalità dei casi, è tenuto a consentire l'accesso alle sue carte di lavoro.
2. **Procedure di analisi comparativa:** mediante l'analisi di indicatori, valori, variazioni negli andamenti aziendali, l'utilizzo di informazioni finanziarie e non finanziarie è possibile identificare eventuali anomalie che possano segnalare la presenza di specifici fattori di rischio.
3. **Altri incarichi:** il revisore deve considerare tutte le informazioni eventualmente acquisite nel corso dello svolgimento di incarichi diversi dalla revisione.

Il questionario proposto nella carta di lavoro ⁰ GEN 3.1.0 contiene accanto alle sei fonti di rischio previste dall'ISA Italia 315 anche queste ulteriori fonti.

12.3. L'approccio seguito nell'identificazione dei rischi

L'identificazione dei rischi è fortemente correlata alla conoscenza dell'impresa: tanto maggiore e più profonda è la comprensione dell'azienda e del contesto in cui essa opera da parte del revisore, quanto maggiori saranno le possibilità di individuare i fattori di rischio, in particolare di frode.

Il revisore potrà compilare la seguente carta di lavoro (tabella 12.3).

TABELLA 12.3 – Carta di lavoro per l'identificazione del rischio intrinseco

N° Progressivo	Evento/Fonte di rischio	Implicazioni del valore di rischio	Asserzioni	WP
Numerare gli eventi/fonti di rischio	Descrivere l'evento o fonte del rischio	Evidenziare quali aree di bilancio potrebbero esser soggette ad errori e in che modo ciò potrebbe avvenire	PCEAV	Riferimento
AREA INDAGATA				

Legenda

P = Pervasivo (Tutte le asserzioni)

C = Completezza

E = Esistenza

A = Accuratezza e competenza

V = Valutazione

WP = Carta di lavoro

Gli eventi/fonti di rischio, riportati nella colonna 2 della tabella 12.3, derivano dalla preventiva compilazione dei seguenti questionari:

- Conoscenza dell'impresa e del contesto in cui essa opera (carta di lavoro ① GEN 3.1.0);
- Rischio frode (carta di lavoro ① GEN 3.1.1);
- Comprensione del sistema di controllo interno (carta di lavoro ① GEN 3.1.2);
- Comprensione del sistema informativo (carta di lavoro ① GEN 3.1.3).

L'ISA Italia 315 prescrive che la comprensione dell'impresa e del contesto in cui essa opera sia effettuata tenendo conto di sei fattori fondamentali che rappresentano le aree su cui i rischi identificati possono dare origini a errori (figura 12.4).

FIGURA 12.4 – Le sei aree fondamentali di rischio di errori significativi



Fonte: D'Alessio R., Antonelli V., Bozza E., *Principi di Auditing. Concetti, modelli, metodologie, applicazioni*, Edises, Napoli, 2017, p. 205.

Il revisore può utilizzare il riferimento alle sei aree fondamentali descritte di seguito.

1. **Obiettivi e strategie:** il revisore necessita di conoscere gli obiettivi e le strategie aziendali per comprendere i possibili comportamenti dell'impresa generatori di rischi significativi, come nel caso in cui fossero perseguiti obiettivi irrealistici o non coerenti con le strategie aziendali, o si dessero ristrutturazioni aziendali od operazioni con parti correlate.
2. **Fattori esterni:** il settore di appartenenza dell'azienda può comportare di per sé alcuni rischi, ad esempio, derivanti dall'applicazione di specifiche norme di legge o regolamenti, oppure dai cambiamenti o dalla complessità del settore.
3. **Natura dell'impresa:** il revisore deve indagare la struttura di *governance* aziendale comprendendo lo stile della direzione e la capacità di implementare processi di identificazione e risposta ai rischi, deve avere

conoscenza delle operazioni aziendali, dei contratti e delle politiche di prodotto, delle fonti di finanziamento dell'azienda.

4. **Indicatori di performance:** è importante la conoscenza degli indicatori di *performance* per poter comprendere il funzionamento aziendale, le possibilità dell'azienda di conseguire gli obiettivi prefissati, i controlli strategici e di gestione messi in atto.
5. **Principi contabili:** il revisore deve valutare come l'azienda ha provveduto ad applicare i principi contabili di riferimento per tenere in considerazione eventuali rischi derivanti da un'informativa finanziaria non corretta.
6. **Controllo interno:** la comprensione del controllo interno è fondamentale per il revisore poiché permette di stabilire quale sia la sua capacità di attenuare i rischi significativi.

Come illustrato al paragrafo 12.2.4, la parte finale del questionario raccoglie le informazioni e i fattori di rischio significativi individuati nell'ambito dei colloqui svolti con il precedente revisore, nello svolgimento delle procedure di analisi comparativa e di incarichi differenti dalla revisione.

La carta di lavoro ^① GEN 3.1.4 mostra un esempio di carta di lavoro in cui, in base alla specifica fonte di rischio, sono identificati i possibili errori ed è individuata l'area di bilancio interessata o è indicato se si tratta di un rischio pervasivo che coinvolge l'intero bilancio e, quindi, tutte le asserzioni di riferimento.

La carta di lavoro ^① GEN 3.1.5 sintetizza i medesimi aspetti riportati nella precedente carta di lavoro, ma considerando il rischio di frode, quindi evidenziando in sezioni distinte incentivi, opportunità e giustificazioni che caratterizzano questo rischio.

12.4. La valutazione del rischio intrinseco

Nella fase di valutazione del rischio intrinseco, il revisore deve svolgere alcune considerazioni sui rischi che ha identificato. Le domande a cui rispondere sono:

1. Qual è la probabilità che un errore si verifichi in conseguenza del rischio?
2. Quale sarebbe il suo impatto (effetto monetario) se il rischio si verificasse?

La probabilità permette al revisore di stimare la possibilità che un errore si manifesti in conseguenza di un rischio identificato. L'impatto consente, invece, di determinare l'effetto monetario che si genererebbe se il rischio si manifestasse.

Considerando l'analisi della probabilità di un errore, il revisore tiene conto degli errori che ha individuato in passato sul cliente relativi a una determinata classe di operazioni, saldi di conto e informativa che può influenzare la valutazione della probabilità che si verifichi un errore significativo.

Nel rispondere alla seconda domanda, l'impatto deve essere confrontato necessariamente con un parametro che non può che essere la misura della significatività operativa. Argomentando diversamente, il concetto di impatto diventerebbe troppo soggettivo anche all'interno dello stesso *team* di revisione portando, in casi estremi, a conclusioni completamente differenti.

È importante considerare la probabilità e l'impatto del rischio intrinseco come combinazione piuttosto che concentrarsi sul singolo elemento. Per esempio, un rischio con elevata probabilità di errore non ha alcun impatto se l'entità di tale errore non è significativa.

La figura 12.5 mostra l'utilizzo di una metrica qualitativa che attribuisce alla probabilità e all'impatto solo tre valori: Alto, Moderato e Basso.

FIGURA 12.5 – La valutazione del rischio intrinseco

		IMPATTO	
		Alto (2)	Basso (1)
PROBABILITA'	Alto (2)	Alto (2x2)	Moderato (2x1)
	Basso (1)	Moderato (1x2)	Basso (1x1)

Fonte: Adattamento da D'Alessio R., Antonelli V., Bozza E., *Principi di Auditing. Concetti, modelli, metodologie, applicazioni*, Edises, Napoli, 2017, p. 210.

Nel caso in cui probabilità e impatto siano entrambi di livello "Alto", la valutazione combinata sarà sicuramente anch'essa di livello "Alto". Nel caso in cui probabilità e impatto siano entrambi di livello "Basso", la valutazione combinata sarà sicuramente anch'essa di livello "Basso". La situazione cambia lungo la diagonale secondaria in cui la presenza di un valore basso rende la qualificazione del rischio combinato moderata.

Nella metodologia qui adottata, i rischi che presentano un livello di probabilità e di impatto "Alto" sono definiti, alla luce degli ISA Italia, **rischi significativi** (*significant risk*).

I rischi significativi sono valutati prima di considerare eventuali controlli finalizzati ad attenuarli. Il rischio significativo, in altri termini, si basa sul rischio intrinseco (prima di considerare i relativi controlli interni) e non sul rischio combinato (considerando sia il rischio intrinseco sia il rischio di controllo). Per esempio, un'impresa con un grande magazzino di diamanti avrà un elevato rischio intrinseco di furto. La risposta della direzione è di provvedere alla sicurezza delle strutture. Il rischio combinato di errori significativi è, quindi, "Basso". Tuttavia, poiché il rischio di perdita (prima di considerare il controllo interno) è molto probabile e avrebbe un impatto significativo sul bilancio, esso sarà classificato come "*rischio significativo*".

Dal punto di vista operativo, il revisore compilerà una carta di lavoro simile alla carta di lavoro presentata nella tabella 12.4.

TABELLA 12.4 - Valutazione dei rischi intrinseci

N° Progressivo	Evento/Fonte di rischio	Implicazioni del valore di rischio	Asserzioni	Valutazione dei rischi intrinseci	Rischi significativi?	WP
Numerare gli eventi/fonti di rischio	Descrivere gli eventi/fonti del rischio	Definire quali aree di bilancio potrebbero essere soggette ad errori e in che modo ciò potrebbe avvenire	PCEAV	A, M, B	Sì/No	Riferimento

Legenda

P = Pervasivo (Tutte le asserzioni)

C = Completezza

E = Esistenza

A = Accuratezza e competenza

V = Valutazione

A = Alto

M = Moderato

B = Basso

WP = Carta di lavoro

La colonna intitolata alla “Valutazione dei rischi intrinseci” sarà compilata inserendo uno dei parametri possibili (Alto, Moderato, Basso) alla luce della congiunta considerazione della probabilità dell’evento rischioso e del suo impatto sul bilancio, così come mostrato nella tabella 12.5.

La carta di lavoro ^① GEN 3.3.0 riporta un esempio di carta di lavoro di valutazione dei rischi significativi. Questa carta di lavoro può essere considerata come il completamento di quella riportata nella carta di lavoro ^① GEN 3.1.4 poiché riprende i medesimi elementi attinenti all’identificazione dei rischi a cui si aggiunge la valutazione attribuita ai rischi intrinseci che può qualificare il rischio come Alto, Moderato o Basso. Al termine di questa fase il revisore sarà in grado di stabilire se il rischio può essere definito come significativo o non significativo.

Infine, anche in riferimento ai rischi di frode, sarà necessario riepilogare in una specifica carta di lavoro (^① GEN 3.3.1) i rischi identificati e la valutazione attribuita a ciascuno di essi.

12.5. Il modello presentato negli allegati per la documentazione del rischio intrinseco

I modelli di carte di lavoro allegati al presente documento possono guidare il revisore lungo l’intero processo d’identificazione e di valutazione di rischi di errori significativi e nella documentazione dell’attività svolta. In particolare, relativamente al rischio intrinseco:

- la carta di lavoro ^① GEN 3.1.0 propone un questionario per la comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera;
- la carta di lavoro ^① GEN 3.1.1 propone un questionario relativo ai fattori di rischio di errori derivanti da falsa informativa finanziaria e da appropriazioni illecite;
- la carta di lavoro ^① GEN 3.1.2 propone un questionario per la comprensione del sistema di controllo interno dell’azienda;
- la carta di lavoro ^① GEN 3.1.3 propone un questionario specifico per la conoscenza del sistema

informatico impiegato in azienda.

È opportuno che il revisore, nella compilazione dei questionari proposti negli allegati, tenga conto anche dei risultati delle procedure di analisi comparativa sui bilanci e sulle situazioni contabili disponibili al fine di identificare le voci di bilancio più significative ed evidenziare eventuali indizi di anomalia emersi dal confronto delle varie voci o dalla loro evoluzione nel tempo.

Le carte di lavoro ^① GEN 3.1.4 e ^① GEN 3.1.5 sono esempi di carte di lavoro in cui confluiscono rispettivamente i rischi individuati mediante l'utilizzo dei questionari sopracitati per la conoscenza dell'impresa e del rischio di frode e in cui deve essere riportato l'impatto che ciascun rischio determina sul bilancio in modo da identificare le aree interessate e le asserzioni coinvolte.

I rischi riepilogati nelle carte di lavoro possono essere di carattere generale, quindi avere un impatto pervasivo sull'intero bilancio, oppure possono riguardare specificatamente una o più voci (e relative asserzioni) dello stesso. I rischi che si ritiene abbiano un impatto pervasivo sull'intero bilancio devono essere fronteggiati, anzitutto, mediante le cosiddette "*risposte generali di revisione*", discusse nel Capitolo 15 di questo documento.

I rischi significativi relativi a singole voci di bilancio o asserzioni sono fronteggiati mediante specifiche procedure di revisione e l'individuazione di una appropriata significatività operativa.

Una modalità spesso utilizzata per la valutazione del rischio intrinseco consiste nell'associare a ogni rischio identificato la probabilità che lo stesso comporti un errore sul bilancio e la dimensione monetaria dell'errore. Pertanto, nella prassi professionale, a ogni rischio individuato il revisore assegna sulla base del proprio giudizio professionale un livello di rischio alternativamente:

- a) Basso;
- b) Moderato;
- c) Alto.

Questa impostazione è seguita anche nel materiale fornito negli allegati a questo documento.

Sempre guardando alla prassi professionale i revisori, relativamente a società industriali e commerciali, generalmente attribuiscono un rischio di livello "Alto" alle voci: "*Ricavi delle vendite e delle prestazioni*", "*Crediti verso clienti*", "*Acquisti di beni e servizi*", "*Debiti verso fornitori*". La ragione di tale scelta dipende dal fatto che queste poste, normalmente di più elevata incidenza relativa sul totale di sezione dello stato patrimoniale o del conto economico, influenzano significativamente il reddito di periodo e il capitale di funzionamento. Il saldo di tali poste, inoltre, essendo il risultato di un elevato numero di registrazioni contabili, può presentare più facilmente il rischio di errori materiali, con particolare riferimento al rispetto del principio della competenza economica.

Le carte di lavoro ^① GEN 3.3.0 e ^① GEN 3.3.1 presentano, infine, esempi di carte di lavoro di riepilogo delle analisi effettuate con la conseguente valutazione del rischio intrinseco complessivo per ogni voce di bilancio e per ogni asserzione e l'identificazione dei rischi significativi.

12.5. Conclusioni

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.27	Nell'ambito della valutazione del rischio, così come descritta nel paragrafo 25, il revisore deve stabilire se i rischi identificati, a suo giudizio, rappresentino un rischio significativo.

	Nell'esercizio di tale giudizio, il revisore deve escludere gli effetti dei controlli individuati su tali rischi.
ISA Italia 315.28	Nell'esercitare il giudizio su quali siano i rischi significativi, il revisore deve considerare almeno quanto segue: a) se il rischio sia un rischio di frode; b) se il rischio sia connesso a recenti e significativi sviluppi economici, contabili o di altra natura e richieda quindi un'attenzione particolare; c) la complessità delle operazioni; d) se il rischio sia connesso a operazioni significative con parti correlate; e) il grado di soggettività nella quantificazione delle informazioni finanziarie connesse al rischio, specialmente in quelle quantificazioni che comportino un ampio grado di incertezza; f) se il rischio sia connesso ad operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale o che, sotto altri aspetti, sembrano essere inusuali.
ISA Italia 315.29	Se il revisore ha stabilito che sussiste un rischio significativo, egli deve acquisire una comprensione dei controlli dell'impresa, incluse le attività di controllo, rilevanti per tale rischio.

Come già menzionato nel paragrafo precedente, il revisore dovrà considerare come significativi tutti i rischi che, a suo giudizio, richiedono una speciale considerazione nella revisione, a prescindere da qualsiasi considerazione sui controlli implementati dall'impresa per poterli attenuare. I rischi significativi derivano, quindi, dalla sola considerazione dei rischi intrinseci e devono essere ritenuti tali a prescindere da quello che sarà il giudizio risultante dalla considerazione combinata con il rischio di controllo.

Tra i rischi significativi, il revisore è tenuto a considerare il rischio di frode, i rischi che necessitano di particolare attenzione poiché connessi a cambiamenti economici, contabili o di altra natura, i rischi relativi ad operazioni complesse o con parti correlate, le operazioni significative che possono essere considerate come inusuali, i rischi derivanti da informazioni finanziarie che richiedono livelli di quantificazione troppo soggettivi.

Considerazioni per le imprese di minori dimensioni

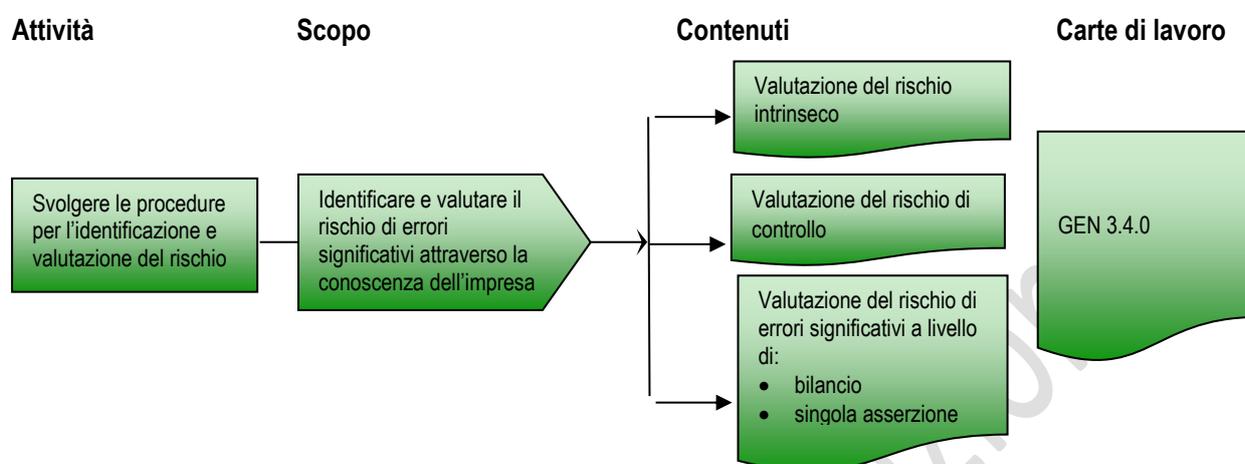
Nelle imprese di minori dimensioni è probabile che i rischi significativi derivino da operazioni non di *routine* che comportano un alto grado di rischio intrinseco, che sono inusuali nella dimensione e nella natura, che richiedono l'applicazione di calcoli o di principi contabili complessi o controlli più difficili da implementare. Nelle imprese di minori dimensioni è opportuno considerare anche gli aspetti significativi che possono essere legati alla soggettività delle valutazioni, in termini di quantificazione o di interpretazione dei principi contabili, ai rischi significativi legati allo svolgimento di specifiche operazioni o al rischio di frode⁴¹.

Ai rischi significativi identificati il revisore deve rispondere percorrendo quattro fasi:

1. valutazione dei controlli predisposti dal sistema di controllo interno al fine di attenuare i rischi individuati;
2. pianificazione delle procedure di revisione conseguenti (procedure di validità e di conformità) che permetteranno al revisore di raccogliere elementi probativi appropriati e sufficienti a sostegno del proprio giudizio di revisione;
3. valutazione degli elementi probativi raccolti in esercizi precedenti;
4. eventuale utilizzo di procedure di analisi comparativa in combinazione alle verifiche di dettaglio svolte nel caso si persegua un approccio orientato alle procedure di validità.

⁴¹ Cfr. IFAC *Guide*, Vol. 2, p. 130.

13. INDIVIDUAZIONE E VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
La valutazione del rischio di controllo	315

13.1. Il sistema di controllo interno

L'implementazione e il corretto funzionamento di un sistema di controllo interno rappresentano una necessità per qualsiasi realtà aziendale che voglia operare con efficienza ed efficacia ai fini del raggiungimento dei propri obiettivi aziendali. Con la messa in atto di opportuni controlli l'azienda ha la possibilità di riscontrare la coerenza delle attività predisposte rispetto alla *mission* aziendale, implementare e svolgere le molteplici attività operative, verificare la conformità a leggi e regolamenti, a norme cogenti e ai principi contabili, al fine di predisporre un bilancio che non contenga errori o frodi.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 315.4c)	Controllo interno - Il processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili. Il termine "controlli" si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno.
--------------------	---

La definizione proposta dall'ISA Italia è molto vicina a quella elaborata nel modello di riferimento sul sistema di controllo interno laddove quest'ultimo viene definito come *"un processo, svolto dal consiglio di amministrazione, dai dirigenti e da altri operatori della struttura aziendale, che si prefigge di fornire una ragionevole sicurezza circa*

la realizzazione di obiettivi rientranti nelle seguenti categorie: efficacia ed efficienza delle attività operative, attendibilità delle informazioni di bilancio, conformità alle leggi e ai regolamenti in vigore⁴².

Il sistema di controllo interno è tipicamente caratterizzato dalla presenza di cinque componenti, come illustrate in figura 13.1.

FIGURA 13.1 – Le cinque componenti del controllo interno



Fonte: IFAC Guide, Vol. 2, p. 140.

1. L'**ambiente di controllo** può essere definito come fondamenta di un buon sistema di controllo interno, disciplina i controlli e lo stile di direzione poiché permette di guidare i comportamenti, gli atteggiamenti e le azioni di tutti i soggetti che operano in azienda. Ecco, allora, come un ambiente di controllo efficace possa persuadere il revisore sull'attendibilità degli elementi probativi dei dati generati dall'impresa con il vantaggio, ad esempio, di poter svolgere alcune procedure di revisione ad una data intermedia piuttosto che a fine esercizio.
2. Il processo di **valutazione del rischio** è implementato dalla direzione aziendale per identificare e valutare le probabilità di manifestazione di errori e frodi e stabilire se e come fronteggiare tali rischi.
3. I **sistemi informativi** si occupano di coordinare i flussi informativi aziendali mediante l'utilizzo di *hardware* e *software*, procedure e dati. Il sistema informativo include il sistema contabile e assicura l'unione tra tutte le componenti del sistema di controllo interno.
4. L'**attività di controllo** è comprensiva di politiche che definiscono le azioni che il sistema di controllo è tenuto a svolgere e procedure che realizzano quanto pianificato, attuando le direttive del *management* e i provvedimenti finalizzati alla riduzione del rischio. Le attività di controllo includono autorizzazione, esame delle *performance*, elaborazioni informatiche, controlli fisici, separazione delle funzioni.
5. Il **monitoraggio** consente alla direzione di valutare la correttezza e l'efficacia dei controlli al fine di predisporre le eventuali azioni correttive necessarie, opera mediante attività continuative, valutazioni separate e combinazioni delle due modalità.

⁴² Cfr. CoSo (Committee of Sponsoring Organizations), *Internal Control Integrated Framework* – 2013, p. 3.

Considerazioni per le imprese di minori dimensioni

Nelle imprese di minori dimensioni è fondamentale comprendere il rischio di controllo esaminando la consapevolezza posseduta dal proprietario-amministratore e dell'influenza che questi o altri membri della direzione possono esercitare sui controlli⁴³.

Consideriamo in dettaglio l'analisi delle cinque componenti.

1. Ambiente di controllo

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 315.14

Il revisore deve acquisire una comprensione dell'ambiente di controllo. A tal fine, il revisore deve valutare se:

- a) la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà ed a comportamenti eticamente corretti;
- b) i punti di forza negli elementi dell'ambiente di controllo forniscano nel loro insieme un fondamento appropriato per le altre componenti del controllo interno, e se tali altre componenti non siano compromesse dalle carenze nell'ambiente di controllo.

Il revisore si concentra sulla valutazione del livello di comunicazione e implementazione dei valori etici e di integrità all'interno della società, elemento che condiziona l'intero sistema dei controlli, inoltre analizza i requisiti di capacità e conoscenze necessari allo svolgimento di determinate mansioni. Le valutazioni del revisore devono essere orientate anche all'analisi del livello di partecipazione dei responsabili dell'attività di *governance*, della loro indipendenza dalla direzione, del grado di esperienza e autorevolezza che li contraddistingue, dell'appropriatezza delle azioni predisposte e dell'interazione con i revisori interni ed esterni.

I revisori sono tenuti ad analizzare anche l'atteggiamento e le azioni della direzione, la struttura organizzativa dell'impresa, le modalità con cui sono attribuite autorità e responsabilità, le direttive e le procedure previste per la gestione delle risorse umane.

Considerazioni per le imprese di minori dimensioni

Nelle imprese di minori dimensioni, l'analisi dell'ambiente di controllo può risultare maggiormente complessa, in particolare per la presenza del proprietario-amministratore che può svolgere più funzioni di controllo a discapito della separazione delle mansioni. Allo stesso tempo questa figura può garantire controlli più accurati e scrupolosi se dotata delle competenze necessarie, ma non devono essere trascurate le maggiori possibilità di forzatura dei controlli⁴⁴.

2. Processo di valutazione dei rischi

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 315.15

Il revisore deve comprendere se l'impresa disponga di un processo finalizzato a:

- a) identificare i rischi connessi all'attività rilevanti per gli obiettivi di informativa finanziaria;
- b) stimare la significatività dei rischi;
- c) valutare la probabilità che si verifichino tali rischi;
- d) decidere le azioni da intraprendere per fronteggiare tali rischi.

⁴³ Cfr. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri – Commissione Paritetica per i Principi di Revisione, *Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori*, Documento n° 1005, ottobre 2004, p. 14.

⁴⁴ Cfr. IFAC *Guide*, Vol. 2, p. 142.

ISA Italia 315.16	Se l'impresa ha predisposto tale processo (di seguito "processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio"), il revisore deve acquisire una comprensione del processo stesso e dei relativi risultati. Se il revisore identifica rischi di errori significativi non identificati dalla direzione, egli deve valutare se sussisteva una tipologia di rischio sottostante che il processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa avrebbe dovuto identificare. In caso affermativo, il revisore deve comprendere le ragioni per cui non è stato identificato e valutare se il processo sia appropriato alle circostanze ovvero stabilire se vi sia una carenza significativa nel controllo interno con riferimento al processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio.
ISA Italia 315.17	Se l'impresa non ha invece predisposto tale processo ovvero non dispone di un processo "ad hoc", il revisore deve discutere con la direzione se i rischi connessi alle attività rilevanti ai fini degli obiettivi relativi all'informativa finanziaria siano stati identificati e come siano stati fronteggiati. Il revisore deve valutare se la mancanza di un processo documentato per la valutazione del rischio sia appropriata alle circostanze, ovvero stabilire se essa rappresenti una carenza significativa nel controllo interno dell'impresa.

Il revisore controlla questa componente del sistema di controllo verificando se l'impresa è dotata di un processo che le consenta di identificare i rischi rilevanti dell'attività che siano correlati agli obiettivi di informativa finanziaria, di stimare la significatività e la probabilità di accadimento e decidere le migliori azioni da implementare per rispondere ai rischi individuati. Nelle imprese di minori dimensioni, è molto probabile che il processo di valutazione dei rischi non sia formalizzato; di conseguenza, i punti di debolezza dovranno essere identificati dal revisore mediante colloqui con la direzione.

3. Sistema informativo e comunicazione

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.18	<p>Il revisore deve acquisire una comprensione del sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, comprendenti le seguenti aree:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) le classi di operazioni nella gestione dell'impresa che siano rilevanti per il bilancio; b) le procedure, nell'ambito dei sistemi informatici (IT) e dei sistemi manuali, mediante le quali dette operazioni sono rilevate, registrate, elaborate, corrette secondo necessità, trasferite nei libri contabili e riportate nel bilancio; c) le registrazioni contabili correlate, le informazioni di supporto e gli specifici conti del bilancio che sono utilizzati per rilevare, registrare, elaborare le operazioni e darne informativa; ciò include la correzione delle informazioni non corrette e il modo in cui le informazioni sono trasferite nei libri contabili. Le registrazioni possono avvenire sia in forma manuale che in forma elettronica; d) il modo in cui il sistema informativo recepisce eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, che siano rilevanti ai fini del bilancio; e) il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria utilizzato dall'impresa per redigere il bilancio, incluse le stime contabili significative e l'informativa; f) i controlli relativi alle scritture contabili, incluse le scritture non standard utilizzate per registrare le operazioni o le scritture di rettifica non ricorrenti ed inusuali.
ISA Italia 315.19	<p>Il revisore deve comprendere le modalità con cui l'impresa comunica i ruoli, le responsabilità e gli aspetti significativi in relazione alla predisposizione dell'informativa finanziaria, incluse:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) le comunicazioni tra la direzione e i responsabili delle attività di governance; b) le comunicazioni esterne, quali quelle con le autorità di vigilanza.

La comprensione del sistema informativo permette al revisore di valutare i processi di gestione delle operazioni aziendali e del sistema contabile, il livello di comunicazione delle informazioni tra il personale e i vertici aziendali, come i dati e le informazioni sono elaborati anche mediante sistemi IT.

Considerazioni per le imprese di minori dimensioni.

L'utilizzo di sistemi informatici nelle imprese di minori dimensioni riduce il rischio di controllo poiché rende le registrazioni contabili più accurate e ne garantisce l'esattezza, ciò in quanto i sistemi IT prevedono una migliore organizzazione, dipendono meno dal livello di competenze dei dipendenti, rendono più difficili forzature del sistema⁴⁵.

4. Attività di controllo

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.20	Il revisore deve acquisire una comprensione delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione, che sono quelle che il revisore considera necessario comprendere al fine di valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni e per definire procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati. La revisione contabile non richiede una comprensione di tutte le attività di controllo relative a ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile o informativa di bilancio ovvero a ciascuna asserzione ad essi correlata.
ISA Italia 315.21	In fase di comprensione delle attività di controllo dell'impresa, il revisore deve acquisire una comprensione di come l'impresa ha fronteggiato i rischi derivanti dall' IT.

Il revisore deve acquisire comprensione delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione e della valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzione, in modo da poter definire le procedure di revisione conseguenti da svolgere in risposta ai rischi identificati e valutati.

Il paragrafo 21 dell'ISA Italia 315 prescrive la necessaria comprensione, anche mediante un apposito questionario, di come l'impresa ha fronteggiato i rischi derivanti dalla IT, utilizzata dalle aziende per la gestione, il controllo e il *reporting* delle attività. Le imprese di minori dimensioni, solitamente, affidano la gestione IT a uno o pochi soggetti specializzati o a una risorsa esterna; nonostante ciò, i controlli dovranno sempre articolarsi in due categorie: generali e specifici.

I controlli generali IT possono essere definiti come le politiche e le procedure trasversali a tutte le applicazioni aziendali, contribuiscono a realizzare un funzionamento efficace dei controlli specifici e dei sistemi di informazione, sono caratterizzati sia da attività automatizzate sia manuali. I controlli specifici riguardano, invece, singole applicazioni aziendali e sono di tipo automatizzato.

5. Monitoraggio dei controlli

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.22	Il revisore deve acquisire una comprensione delle principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno sulla redazione dell'informativa finanziaria ed in particolare quelle riguardanti le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione, e deve comprendere in che modo l'impresa intraprende azioni correttive riguardo alle carenze nei propri controlli.
ISA Italia 315.24	Il revisore deve acquisire una comprensione delle fonti di informazione utilizzate per le attività di monitoraggio svolte dall'impresa e delle ragioni per cui la direzione considera le informazioni sufficientemente attendibili a tale scopo.

Il revisore è tenuto ad acquisire una comprensione delle attività di monitoraggio predisposte dall'impresa ai fini del controllo interno sulla redazione dell'informativa finanziaria e delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione,

⁴⁵ Cfr. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri – Commissione Paritetica per i Principi di Revisione, *Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori*, Documento n° 1005, ottobre 2004, p. 15.

così come delle azioni correttive che è in grado di svolgere. Il revisore deve acquisire comprensione anche delle fonti informative utilizzate dall'impresa ai fini del monitoraggio (nel caso di attività continuative le fonti sono molto numerose e comprendono, per esempio, i *report* di errori sulle attività, i reclami dei clienti, osservazioni da parte di istituti finanziari o autorità di vigilanza, le comunicazioni riguardanti il controllo interno effettuate da revisori e consulenti esterni) e delle ragioni per cui la direzione considera attendibili tali informazioni.

I controlli continui che sono effettuati dalla direzione delle imprese di minori dimensioni sono prevalentemente informali e inseriti nelle attività quotidiane; i controlli periodici sono, al contrario, poco frequenti e spesso affidati a soggetti esterni.

13.2. Approccio metodologico

La valutazione dei rischi di errori significativi in bilancio e la predisposizione delle conseguenti risposte generali di revisione impone al revisore di effettuare attività di individuazione e valutazione del rischio di controllo; si tratta delle prime due fasi in cui è possibile articolare l'analisi sui controlli schematizzata in figura 13.2.

FIGURA 13.2 – Analisi sui controlli



La *prima fase* permette al revisore di identificare i rischi significativi di errori significativi nel bilancio che il sistema di controllo interno dovrebbe fronteggiare: in questo modo, è possibile effettuare un'analisi mirata dei controlli e verificare se i rischi individuati siano pervasivi, quindi in grado di coinvolgere qualsiasi area di bilancio, o specifici e riguardare soltanto particolari conti o asserzioni.

In questa fase, il revisore ha, inoltre, la possibilità di eliminare dall'analisi i fattori di rischio che, anche se non mitigati, non sarebbero in grado di generare errori significativi in bilancio, adattare la formulazione dei rischi alle caratteristiche specifiche dell'impresa, identificare le asserzioni di bilancio colpite dai rischi, individuare ulteriori eventuali rischi.

La *seconda fase* consente di determinare se i controlli siano stati configurati correttamente dalla direzione; il revisore si occupa, quindi, di verificare che i controlli siano efficaci nel mitigare i rischi per cui sono stati implementati, cioè in grado di prevenire, o almeno di individuare e correggere, errori significativi. È opportuno che il revisore si occupi prima di verificare la configurazione dei controlli generali e in fase successiva dei controlli specifici.

I controlli generali sono fondamentali ad assicurare la corretta esecuzione dei controlli specifici in quanto si occupano della *governance* e della gestione aziendale, favorendo la diffusione e il mantenimento di comportamenti orientati all'onestà e ai principi etici di riferimento. I controlli generali devono essere valutati in modo prioritario poiché agiscono al fine di mitigare i rischi pervasivi, sono orientati a garantire affidabilità della struttura e

dell'organizzazione, delle funzioni aziendali e del sistema informativo e agiscono nella prevenzione degli errori in modo indiretto e non specifico.

I controlli specifici sono, invece, di carattere operativo e finalizzati a valutare i processi di formazione di una voce di bilancio o di un ciclo aziendale, sia in riferimento alle operazioni di *routine* sia alle operazioni non svolte in modo frequente.

Come evidenziato in figura 13.3, i controlli generali sono predisposti per mitigare i rischi pervasivi che coinvolgono l'intero bilancio e i processi predisposti dalla direzione e nell'ambito della *governance* aziendale; i controlli specifici, invece, attenuano rischi specifici coinvolgendo singole operazioni e processi aziendali. I controlli pervasivi consentono di assicurare la corretta diffusione dei principi etici di riferimento, di valutare i possibili rischi significativi e la necessità di predisporre azioni correttive e di monitorare il funzionamento dei controlli da parte dell'azienda.

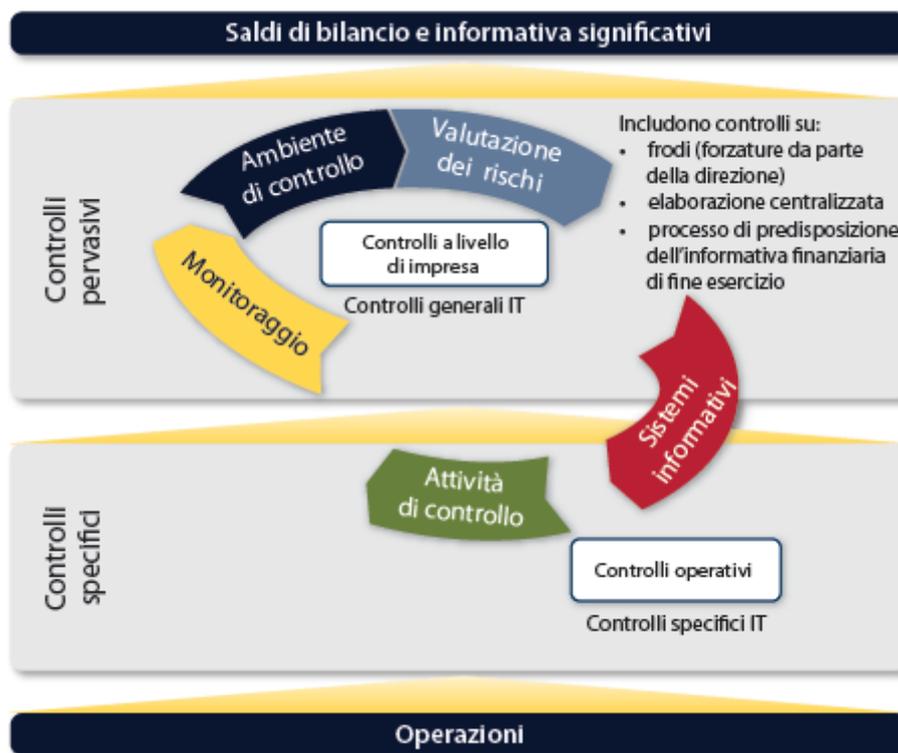
FIGURA 13.3 – Controlli interni generali e specifici



Fonte: IFAC Guide, Vol. 2, p. 139.

In Figura 13.4 è evidenziata la distribuzione dei controlli generali e specifici tra le cinque componenti del sistema di controllo interno. Anche se i controlli specifici operano correttamente e le singole operazioni aziendali risultano svolte in modo appropriato, in assenza di adeguati controlli pervasivi il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria non può essere considerato attendibile. In presenza di debolezze nell'ambiente di controllo, nel processo di valutazione dei rischi e nell'attività di monitoraggio dei controlli si avrebbe un aumento della probabilità di errori che potrebbero interessare qualsiasi area del bilancio e maggiori possibilità di forzature e frodi da parte della direzione.

FIGURA 13.4 – Distribuzione dei controlli tra le cinque componenti



Fonte: IFAC Guide, Vol. 2, p. 141.

La *terza fase* di valutazione dei controlli consente, mediante indagini, ispezioni e osservazioni, di valutare l'operatività dei controlli e verificare la loro corretta esecuzione. Questa fase serve a stabilire quali sono i controlli effettivamente funzionanti e su cui, in fase di risposta ai rischi, potranno essere effettuate le relative procedure di conformità.

La *quarta fase* implica la redazione della documentazione necessaria a descrivere e comprendere le caratteristiche, la natura e l'operatività dei controlli. La documentazione agevola il revisore a stabilire l'affidabilità dei controlli e a verificare se operino con efficacia.

Cosa cambia per il collegio sindacale	
Sinergia tra funzione di revisione e di vigilanza	<p>I sindaci-revisori sfruttano le sinergie derivanti dalla funzione di vigilanza e quella di revisione pianificando i controlli in concomitanza delle riunioni periodiche programmate per monitorare l'attività. Il collegio sindacale ha la possibilità di sfruttare la maggiore conoscenza dell'impresa derivante dall'esercizio della funzione di vigilanza, dalla partecipazione alle riunioni degli organi sociali, dalla conoscenza, quindi, dei processi decisionali e gestionali.</p> <p>Sul tema del controllo interno e della valutazione del rischio di controllo si manifestano le potenziali sinergie che si possono sviluppare quando la revisione legale dei conti è affidata al collegio sindacale; similmente questo è uno dei pochi aspetti della revisione in cui possono manifestarsi significative differenze di approccio tra i soggetti che possono essere incaricati di svolgerla.</p> <p>Il revisore individuale e la società di revisione possono impostare la revisione senza fare affidamento sul controllo interno, anche se questa scelta sarà pagata con maggior lavoro in</p>

	<p>termini di procedure di validità. I sindaci–revisori, al contrario, possono accettare questo approccio alla revisione solo provvisoriamente e solo dopo essersi attivati per il superamento delle debolezze del controllo interno, senza venir meno ai propri doveri di vigilanza. Pertanto, il collegio sindacale, molto più coinvolto sul tema del controllo interno rispetto a un revisore individuale o a una società di revisione, dovrebbe impostare il proprio controllo societario in modo sinergico tra vigilanza sindacale e revisione legale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • all’inizio del mandato, approfondendo la comprensione del controllo interno in tutti i suoi aspetti e valutandone l’operatività con procedure di conformità, per identificarne i punti di debolezza; • attivandosi tempestivamente affinché le debolezze siano superate e la qualità del controllo interno possa migliorare; • facendo conseguentemente affidamento su di esso, o su sue parti rilevanti, nell’impostazione della revisione, man mano che, nel corso del mandato, i punti di debolezza vengono superati; • pianificando in conseguenza la revisione con un approccio di procedure di conformità e di procedure di validità. <p>In conclusione, sebbene possa accadere che i sindaci–revisori, all’inizio del mandato, rilevino una situazione di debolezza del controllo interno, con una vigilanza seria ed efficace sarà ragionevole attendersi un progressivo miglioramento che consenta, in prospettiva, un approccio di revisione che, facendo affidamento su un controllo interno divenuto efficace, preveda una combinazione di procedure di conformità e di procedure di validità⁴⁶.</p>
--	--

13.3. La valutazione dei rischi

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.13	Nell’acquisire una comprensione dei controlli rilevanti ai fini della revisione, il revisore deve valutare la configurazione di tali controlli e stabilire se siano stati messi in atto, svolgendo ulteriori procedure rispetto alle indagini presso il personale dell’impresa.

La valutazione dei rischi è la seconda fase in cui si articola il processo di analisi del rischio di controllo delineato nel precedente paragrafo. Propedeutica alla valutazione del rischio di controllo è la fase di comprensione del sistema di controllo interno che ha ad oggetto le sole attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile. La comprensione del sistema di controllo interno può essere considerata parte integrante dell’attività di comprensione dell’impresa che fa parte della fase di identificazione dei rischi intrinseci analizzata nel Capitolo 12, a cui si rimanda. Ai fini della comprensione del sistema di controllo interno, il revisore si avvale della fonte primaria di informazioni costituita dai questionari riportati nelle carte di lavoro ⁴⁶ GEN 3.1.2 e ⁴⁶ GEN 3.1.3 mediante i quali evidenziare i principali fattori di rischio connessi alle attività di controllo.

La valutazione dei rischi è la fase in cui il revisore effettua l’analisi dei punti di debolezza riscontrati nel sistema di controllo interno, in modo da stabilire il grado di affidabilità dello stesso utile, ai suoi fini, per la scelta dalle procedure di revisione più efficienti ed efficaci.

Infatti, carenze o punti di debolezza individuati nella fase precedente possono minare il convincimento del revisore di fare affidamento sul sistema di controllo interno. In particolare, potranno minare la sua fiducia:

- la rilevazione di errori significativi non individuati dal sistema di controllo interno, per carenza o inefficacia dei controlli;
- la configurazione dei controlli non coerenti con la struttura di rischio;

⁴⁶ Cfr. CNDCEC, *Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia*, Luglio 2016, pp. 51 e ss; CNDCEC, *L’applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori*, Dicembre, 2015, p. 123.

- l'inadeguata documentazione dei controlli e l'insufficiente tracciabilità;
- l'assenza di un'adeguata implementazione di controlli configurati correttamente.

Molteplici sono i modi in cui può avvenire la valutazione dei controlli, servendosi sia di matrici singolo rischio-più controlli che consentono di evidenziare tutti i controlli che concorrono all'attenuazione di uno specifico rischio, sia di matrici di configurazione dei controlli che consentono di valutare contemporaneamente il rapporto tra i rischi e i molteplici controlli impiegati.

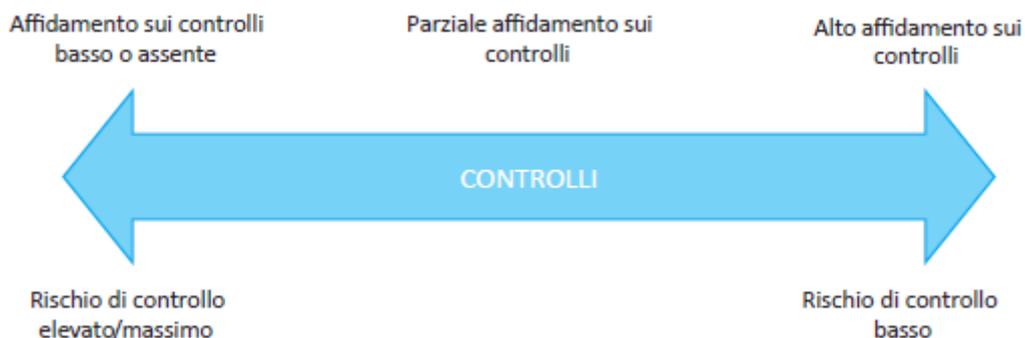
La matrice di configurazione dei controlli permette di comprendere rapidamente quali siano i punti di debolezza e di forza del controllo interno e i controlli chiave che consentono di fronteggiare molteplici rischi inerenti; inoltre, ha il pregio di sintetizzare la capacità dei controlli di prevenire o individuare e correggere i rischi di errori significativi in bilancio identificati.

Considerazioni per le imprese di minori dimensioni

Per le imprese di minori dimensioni può essere più semplice identificare i rischi significativi e le asserzioni coinvolte per poi individuare e valutare i controlli che fronteggiano tali asserzioni, senza effettuare mappature dei controlli e rendendo il procedimento più semplice. Sulla base dell'assenza o del grado di affidamento riposto sui controlli relativi a ciascuna asserzione, il revisore andrà a determinare la composizione delle procedure di validità e di conformità da implementare nella fase successiva.

Utilizzando una metrica qualitativa è possibile, mediante il supporto dell'analisi dei punti di debolezza individuati, determinare il livello di affidabilità del sistema di controllo interno (figura 13.5).

FIGURA 13.5 – Affidamento sui controlli



Fonte: D'Alessio R., Antonelli V., Bozza E., *Principi di Auditing. Concetti, modelli, metodologie, applicazioni*, Edises, Napoli, 2017, p. 217.

Nelle imprese di dimensioni minori il revisore potrà utilizzare una metrica qualitativa con approccio dicotomico; pertanto, rispetto alla figura 13.5, il revisore potrà decidere di fare o non fare affidamento sul sistema di controllo interno.

TABELLA 13.1 – Metrica qualitativa ed approccio dicotomico al rischio di controllo

Rischio di controllo	
A (Alto)	B (Basso)

Affidamento sui controlli basso	Affidamento sui controlli alto
---------------------------------	--------------------------------

Fonte: D'Alessio R., Antonelli V., Bozza E., *Principi di Auditing. Concetti, modelli, metodologie, applicazioni*, Edises, Napoli, 2017, p. 217

Il rischio di controllo è, infatti, inversamente proporzionale al grado di affidamento sul sistema di controllo interno. L'aumento del rischio di controllo presuppone una probabilità più bassa di individuazione e correzione di errori e frodi da parte del sistema di controllo interno, di conseguenza il livello di affidamento del revisore sui controlli risulterà più basso: il revisore preferirà implementare maggiori procedure di validità in alternativa alle procedure di conformità.

La diminuzione del rischio di controllo implicherà, invece, un maggior grado di affidamento sul sistema di controllo interno, ritenuto capace di individuare con un maggior livello di probabilità errori e frodi, in questo caso il revisore aumenterà il livello delle procedure di conformità, compensandole con minori procedure di validità.

Cosa cambia per il collegio sindacale	
Affidamento sul sistema di controllo interno	I sindaci-revisori sono sempre tenuti a pianificare procedure di conformità sui controlli chiave nello svolgimento della propria funzione di vigilanza ex art. 2403 c.c. Da ciò deriva l'impossibilità di svolgere esclusivamente procedure di validità e di non fare alcun affidamento sul sistema di controllo interno ⁴⁷ .

Dall'utilizzo di una logica di tipo dicotomico, emerge che il revisore sarà tenuto a testare il sistema di controllo interno esclusivamente nel caso in cui ritenga di poter fare affidamento su di esso; nel caso opposto, i *test* sul sistema rappresenterebbero un aumento del carico di lavoro non finalizzato al miglioramento della qualità dell'attività di revisione.

Sui controlli che il revisore ritiene siano in grado di prevenire, individuare o correggere errori significativi, devono essere, quindi, effettuate procedure di conformità finalizzate a verificare l'efficacia operativa dei controlli: si tratta dei *test* sul funzionamento del sistema di controllo interno.

In base all'ISA Italia 330, il revisore deve svolgere procedure di conformità se si aspetta che i controlli aziendali operino in modo efficace e se le procedure di validità non sono in grado di assicurare l'acquisizione di elementi probativi appropriati e sufficienti. I *test* sul funzionamento del sistema di controllo interno hanno l'obiettivo di accertare come il sistema effettivamente funziona, se le regole organizzative e le procedure previste sono svolte in modo appropriato o applicate in modo negligente. La carta di lavoro GEN 5.1.0 documenta un esempio di procedura di conformità sulle vendite mediante la quale il revisore ha la possibilità di valutare l'effettivo funzionamento del sistema di controllo interno e la completezza delle fasi, la corrispondenza dei dati e degli importi contenuti in ciascun documento e nelle rilevazioni contabili effettuate dalla società. Si ripercorrono, quindi, tutte le fasi del ciclo in riferimento a uno specifico numero di *item* selezionato a campione. I *test* sono, di solito, pianificati sulla base dei punti di debolezza del sistema di controllo interno riscontrati ma estesi anche in riferimento ai punti di forza.

⁴⁷ CNDCEC, *Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia*, Luglio, 2016, pp. 51 e ss.

Società: XYZ SpA

Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX

Preparata da: P
Preparata da: M1
Preparata da: M2

Data: _____
Data: _____
Data: _____

WP REF	CONTO Co.Ge.	Selezione	Cliente	Ordine cliente		Approva zione affidam ento	DDT		Fattura/nota di credito			Data movi ment o maga zzino	Data registr azione fattura /NC	Data incas so client i	OK calc oli e for mali tà	OK match Ordin e/boll a Fattur a/NC	Not e	
				data	n °		cliente	data	n°	data	n°							impon ibile
Fatture																		
	Vendite italia	da registro IVA	Ciente-0125	05/01/2017	10	√	24/01/2017	15	28/01/2017	58	15.500,00 €	24/01/2017	31/01/2017	25/02/2017	√	√		
	Vendite italia	da registro IVA	Ciente-0178	20/01/2017	58	√	05/02/2017	78	07/02/2017	99	12.430,00 €	05/02/2017	28/02/2017	15/03/2017	√	√		
	Vendite italia	da contabilità di magazzino	Ciente-0196	15/02/2017	75	no	23/02/2017	94	27/02/2017	152	4.750,00 €	23/02/2017	28/02/2017	09/03/2017	√	√		*
	Vendite europa	da registro IVA	Ciente-0154	27/02/2017	89	√	06/03/2017	102	08/03/2017	178	3.200,00 €	06/03/2017	31/03/2017	05/04/2017	√	no		¥
Note di credito																		
	Vendite italia	da contabilità di magazzino	Ciente-0115	N/A	N/A	N/A	05/02/2017	85	10/02/2017	105	1.200,00 €	06/02/2017	28/02/2017	N/A	√	√		
	Vendite italia	da registro IVA	Ciente-0189	N/A	N/A	N/A	25/02/2017	98	27/02/2017	163	8.750,00 €	26/02/2017	28/02/2017	N/A	√	√		

- * Evasione di un ordine per un cliente per il quale non era stato approvato il relativo affidamento
- ¥ Quantità venduta superiore all'ordine del cliente; il cliente non ha richiesto quantità aggiuntive di merce.

Conclusioni:

Per tutti i rischi significativi individuati dal revisore è necessario, quindi, acquisire comprensione dei controlli posti in essere dall'azienda al fine di mitigarli e effettuare procedure di conformità nell'esercizio di riferimento nel caso il revisore faccia affidamento su tali controlli.

A prescindere dalle verifiche sui controlli, i rischi significativi, così come individuati a seguito dell'analisi del rischio inerente o intrinseco, dovranno essere sempre sottoposti a specifiche procedure di validità che includeranno le verifiche di dettaglio nell'ipotesi in cui si adotti in un approccio basato unicamente sulle procedure di validità.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 315.29	Se il revisore ha stabilito che sussiste un rischio significativo, egli deve acquisire una comprensione dei controlli dell'impresa, incluse le attività di controllo, rilevanti per tale rischio.
ISA Italia 330.8	Il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, se:

	<p>a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetti che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); ovvero</p> <p>b) le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni.</p>
ISA Italia 330.15	Se il revisore pianifica di fare affidamento sui controlli relativi a un rischio che è stato identificato come significativo, egli deve verificare tali controlli durante il periodo amministrativo in esame.
ISA Italia 330.21	Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenta un rischio significativo, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio. Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio.

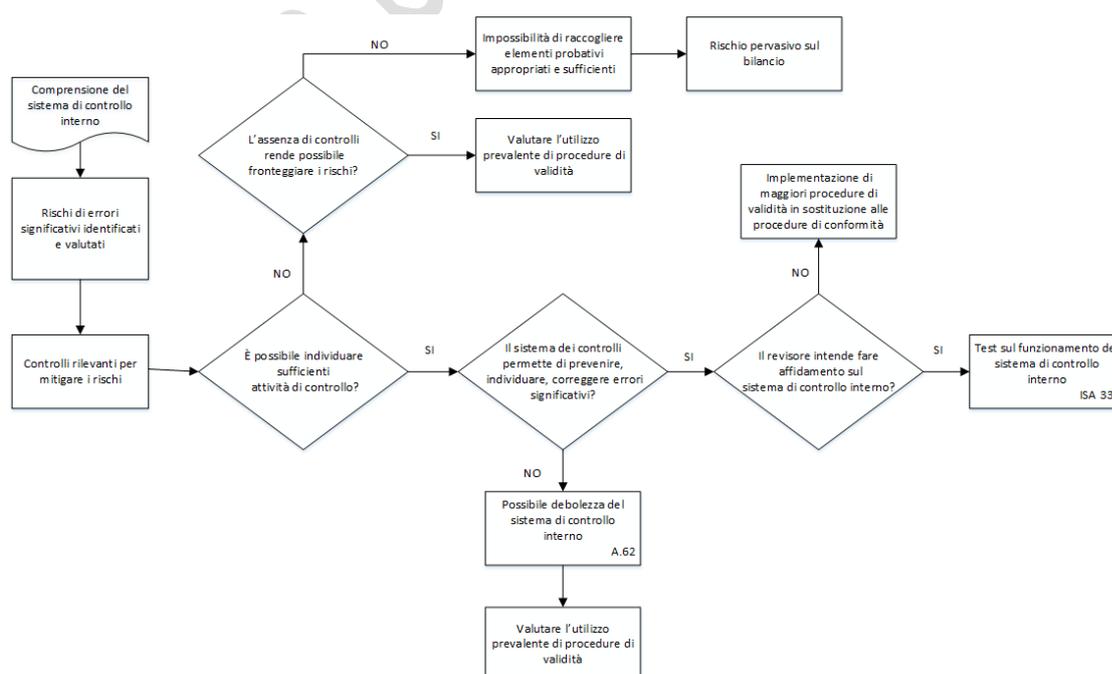
13.5. Conclusioni

I risultati del processo di comprensione, valutazione e successiva validazione dei controlli rilevanti contribuisce alla definizione della strategia generale di revisione. Una maggiore o minore affidabilità del sistema di controllo interno comporta, rispettivamente, una minore o maggiore probabilità che i rischi significativi possano determinare errori significativi in bilancio.

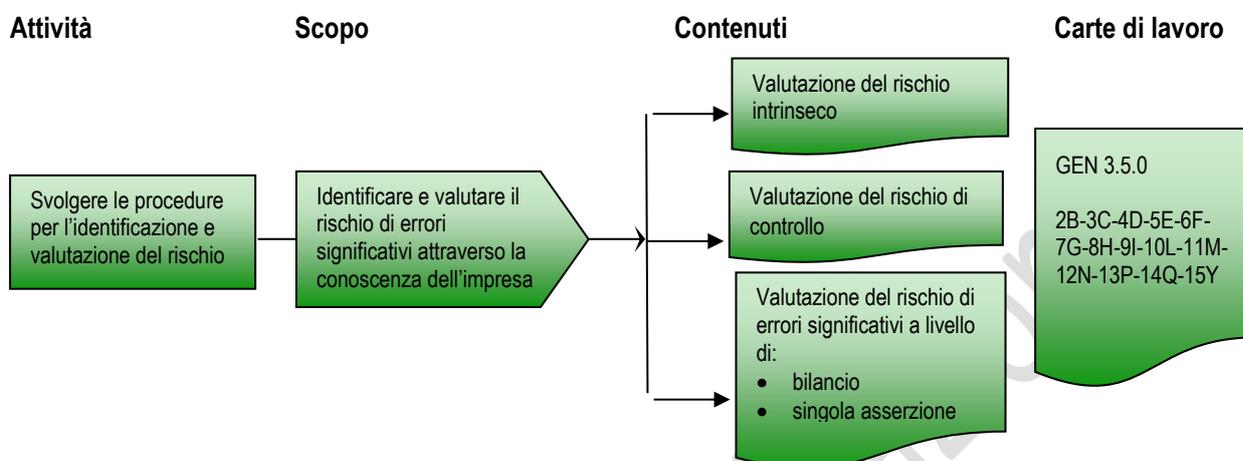
Le carenze del sistema di controllo interno individuate dal revisore devono essere tempestivamente comunicate ai responsabili delle attività di *governance*: in forma scritta se si tratta di carenze significative, anche senza forma scritta se si tratta di altre carenze.

L'albero decisionale per l'identificazione delle attività di controllo (figura 13.6) permette di ripercorrere le fasi di valutazione del rischio di controllo effettuate dal revisore dall'identificazione dei rischi significativi alla pianificazione delle procedure di revisione conseguenti in coerenza al livello di affidamento riposto dal revisore nel sistema di controllo interno.

FIGURA 13.6 – Identificazione e valutazione del rischio di controllo



14. VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO E DI SINGOLA ASERZIONE



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
La valutazione del rischio di errori significativi	315

14.1. I rischi di errori residui

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.25	Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi: <ol style="list-style-type: none"> a livello di bilancio; a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa, su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti.
ISA Italia 315.26	A tale scopo, il revisore deve: <ol style="list-style-type: none"> identificare i rischi nel corso di tutto il processo volto ad acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, inclusi i relativi controlli istituiti per fronteggiare tali rischi, considerando le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa presenti in bilancio; valutare i rischi identificati, e valutare se si riferiscano in modo più esteso al bilancio nel suo complesso e interessino potenzialmente più asserzioni; collegare i rischi identificati con quanto può risultare errato a livello di asserzioni, tenendo conto dei controlli rilevanti che il revisore intende verificare; considerare la probabilità di errore, inclusa la possibilità della presenza di molteplici errori, e se i potenziali errori siano di una importanza tale da comportare errori significativi nel bilancio.

Dopo aver valutato il rischio intrinseco e il rischio di controllo, mediante procedure separate e differenziate, il revisore è tenuto a riesaminare i risultati ottenuti in queste due fasi per poter sintetizzare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

I rischi identificati in questa fase rappresentano il punto di partenza per la successiva determinazione delle procedure di revisione da predisporre al fine di rispondere ai rischi individuati.

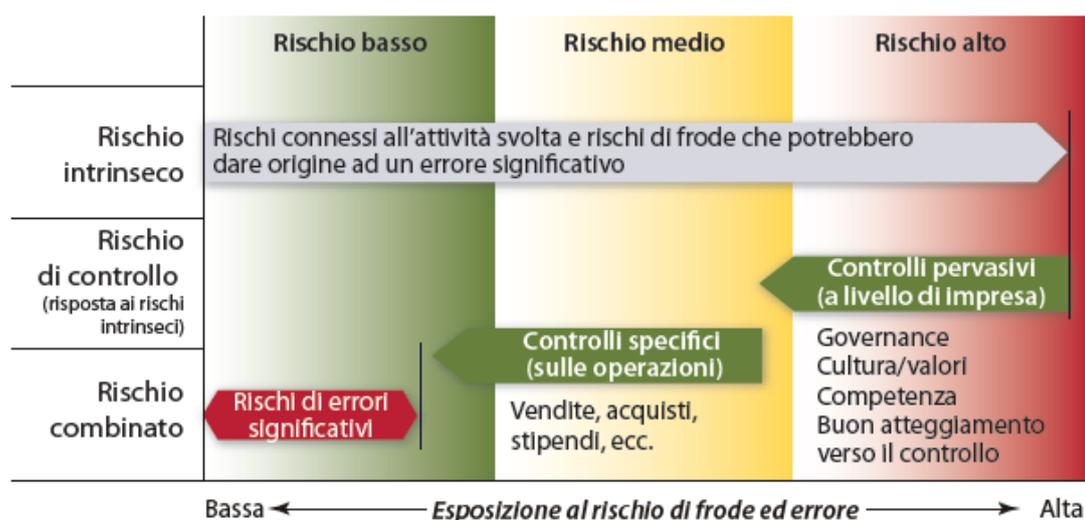
I rischi di errori significativi a livello di bilancio sono pervasivi e si riferiscono al bilancio nel suo complesso poiché idonei, in potenza, a coinvolgere numerose asserzioni. Questi rischi non sono definiti sulla base di specifiche asserzioni, ma possono aumentare i rischi ad esse correlati; inoltre, richiedono particolare considerazione da parte del revisore poiché potrebbero essere sintomatici della presenza di frodi.

I rischi pervasivi richiedono la predisposizione di **risposte generali di revisione** e sono tipicamente causati da carenze nel sistema di controllo interno, da condizioni economiche negative o da mancanza delle necessarie competenze da parte della direzione.

I rischi a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa consentono di stabilire natura, durata e estensione delle procedure di revisione conseguenti che il revisore svolgerà nelle fasi successive per poter ottenere elementi probativi appropriati e sufficienti.

I rischi di errori significativi sono definiti anche come rischi residui poiché costituiscono i rischi intrinseci che permangono dopo aver considerato i controlli interni finalizzati ad attenuarli così come illustrato in figura 14.1.

FIGURA 14.1 – Rischi di errori significativi



Fonte: IFAC Guide, Vol. 2, p. 193.

In base alle caratteristiche dell'impresa considerata, il livello dei rischi intrinseci potrà essere più alto così come la capacità dei controlli di attenuare i rischi individuati, sulla base del differente livello delle due categorie di rischio avremo una quantità più o meno ampia di rischi residui da fronteggiare. Il rischio residuo è, di conseguenza, un rischio che non dipende dall'attività del revisore, ma dalle caratteristiche interne ed esterne dell'azienda.

14.2. La metodologia per la valutazione del rischio di errori significativi

La significatività dei rischi deve essere determinata sulla base di una valutazione combinata del rischio intrinseco e del rischio di controllo, mediante l'utilizzo di una metrica qualitativa come illustrato nella matrice del rischio di errori residui in tabella 14.1.

TABELLA 14.1 – Matrice del rischio di errori residui

		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale	Moderato
	Moderato	Basso	Alto
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione	
		Rischio residuo	

Fonte: Adattamento da D'Alessio R., Antonelli V., Bozza E., *Principi di Auditing. Concetti, modelli, metodologie, applicazioni*, Edises, Napoli, 2017, p. 231.

La matrice riporta le possibili valutazioni effettuate in riferimento al rischio inerente, distinguendo tra casi in cui il rischio sia considerato basso, casi in cui il rischio sia considerato alto e rischi qualificati come significativi già in fase di identificazione. La matrice considera simultaneamente il grado di affidamento riposto sui controlli e permette di incrociare le due valutazioni, fornendo cinque possibili risultati del livello del rischio di errori significativi⁴⁸.

- **Minimale** (Rischio inerente “Basso” con affidamento sui controlli): è possibile svolgere esclusivamente procedure di analisi comparativa in qualità di procedure di validità o ridurre la quantità delle procedure di validità mediante l'esecuzione di procedure di conformità.
- **Basso** (Rischio inerente “Moderato” con affidamento sui controlli): i *test* di conformità evidenziano un rischio di controllo basso; allo stesso tempo, è presente un rischio inerente alto che richiede l'esecuzione di verifiche di dettaglio o una combinazione di verifiche di dettaglio e procedure di analisi comparativa.
- **Moderato** (Rischio inerente “Basso” e nessun affidamento sui controlli): non è possibile fare affidamento esclusivo sulle procedure di analisi comparativa ma è necessario pianificare procedure di validità costituite da verifiche di dettaglio o da una combinazione di verifiche di dettaglio e di analisi comparativa. In questa ipotesi, il revisore ha stabilito di non fare affidamento sul sistema di controllo interno o ha ottenuto risultati negativi dallo svolgimento dei *test* di conformità.
- **Alto** (Rischio inerente “Moderato” e nessun affidamento sui controlli): in queste circostanze, è necessario pianificare procedure di validità caratterizzate da sole verifiche di dettaglio o da una combinazione di verifiche di dettaglio e procedure di analisi comparativa; le procedure di validità dovranno essere più estese e mirate.
- **Significativo**: il revisore deve acquisire conoscenza dei controlli implementati dall'impresa e nel caso decida di fare affidamento su di essi eseguire procedure di conformità nel periodo di riferimento al fine di testarne l'effettivo funzionamento. Per tali rischi devono essere pianificate specifiche procedure di validità che dovranno prevedere l'esecuzione di verifiche di dettaglio nel caso in cui non fossero supportate da procedure di analisi comparativa.

È chiaro, dunque, che, a seconda del livello raggiunto dalla valutazione del rischio di errori significativi (o rischio residuo della direzione), il revisore dovrà decidere quale attrezzo prelevare dalla sua cassetta (i di procedure di

⁴⁸ Cfr D'Alessio R., Antonelli V., Bozza E., *Principi di Auditing. Concetti, modelli, metodologie, applicazioni*, Edises, Napoli, 2017, p. 232.

revisione da svolgere) in modo da determinare il proprio "rischio residuo accettabile" e da rispettare il livello accettabilmente basso di rischio di revisione.

Questo rischio residuo accettabile per il revisore è il rischio di individuazione che è inversamente proporzionale alla quantità e qualità degli elementi probativi necessari e quindi delle procedure di revisione da svolgere.

La "cassetta degli attrezzi" del revisore, come noto, per dare risposte ai rischi contiene al suo interno:

- i test di sostanza e di dettaglio per ciascuna classe di operazioni, saldi di bilancio o informativa;
- le procedure di analisi comparativa utilizzate come test di sostanza;
- i test di conformità sui controlli chiave implementati dalla società.

Nella prassi della revisione delle imprese di minori dimensioni, spesso, a causa di controlli interni non formalizzati o laddove non sussista neanche una minimale separazione di funzioni, si usa utilizzare unicamente procedure di validità estese, senza ricorrere alla verifica dell'affidabilità delle procedure di controllo interno tramite test di conformità.

A ciascun elemento della matrice del rischio di errori residui, poi, è, inoltre, associato un livello di sicurezza che sarà utilizzato per effettuare il campionamento propedeutico all'esecuzione delle procedure di revisione conseguenti (tabella 14.2).

TABELLA 14.2 – Livelli di sicurezza associati ai rischi

RMM (Rischio di errori significativi)	Livello di sicurezza	R-Factor
Minimale	50%	0,67
Basso	63%	1
Moderato	86%	2
Alto	95%	3

Fonte: Adattamento da D'Alessio R., Antonelli V., Bozza E., *Principi di Auditing. Concetti, modelli, metodologie, applicazioni*, Edises, Napoli, 2017, p. 231

14.3. Conclusioni

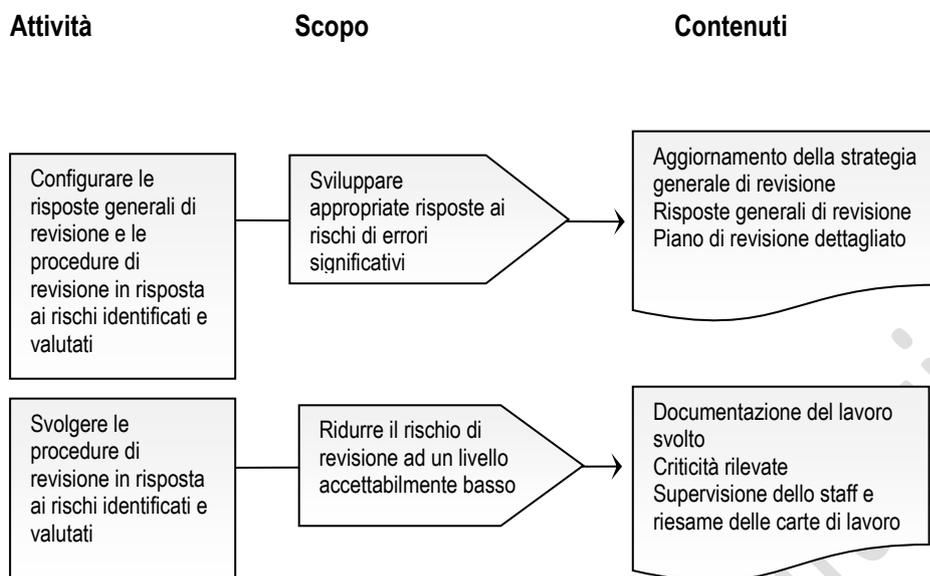
Sintetizzando e analizzando i risultati delle precedenti fasi di valutazione del rischio intrinseco e di controllo, il revisore sarà in grado di determinare la significatività dei rischi individuati e di sintetizzare i risultati dell'analisi condotta mediante una matrice come quella della carta di lavoro GEN 3.5.0. La matrice dei rischi valutati consente al revisore di schematizzare i risultati ottenuti suddividendo i rischi tra quelli rilevanti a livello di bilancio e quelli rilevanti a livello di singole asserzioni; in questo secondo caso, i rischi sono raggruppati in base all'area di bilancio che influenzano. In questa matrice, il revisore deve riportare le valutazioni attribuite al rischio di individuazione, al rischio di controllo e, di conseguenza, al rischio residuo; inoltre, è tenuto a documentare, mediante una descrizione sintetica, quali sono i rischi e i fattori chiave che hanno determinato le quantificazioni del rischio riportate. In questo modo il revisore ha la possibilità di individuare facilmente i rischi significativi in base alle aree di bilancio coinvolte e di identificare quali sono i fattori che sostengono il tipo di valutazione attribuita a ciascun rischio.

In base all'esito della matrice in oggetto, il revisore è in grado di valutare se adottare, in presenza di un rischio residuo tendenzialmente basso, un programma di lavoro *standard* (2B-3C-4D-5E-6F-7G-8H-9I-10L-11M-12N-13P-14Q-15Y) o, in presenza di un rischio residuo tendenzialmente alto, un approccio mirato per i controlli.

La matrice appena esposta consente, quindi, di sintetizzare l'analisi effettuata in un unico documento; in alternativa, il revisore potrebbe suddividere i risultati tra le diverse sezioni del piano di revisione in modo da creare corrispondenza tra i rischi e le procedure di revisione. La documentazione di sintesi sui controlli può avvenire anche riportando i rischi valutati nelle carte di lavoro che riguardano le procedure conseguenti, in questo modo si ha la possibilità di ottenere una ripartizione per aree di bilancio⁴⁹. La scelta del tipo di documentazione da produrre dovrà essere correlata alla metodologia impiegata per svolgere la revisione, alla complessità e alle caratteristiche dell'azienda revisionata, alle informazioni ottenute nel corso delle valutazioni.

⁴⁹ Cfr. IFAC *Guide*, Vol. 2, p. 197.

15. RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Le risposte al rischio di revisione	315, 330, 240

15.1. Risposte generali

Le procedure di valutazione del rischio descritte nei capitoli precedenti sono delineate per identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzione per classi di operazioni, saldi contabili o informativa significativi.

Le procedure di revisione sono delineate per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi. La loro finalità è ottenere una risposta di revisione appropriata alle circostanze e ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso.

L'obiettivo del revisore, infatti, è acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate a tali rischi⁵⁰.

I rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio sono di natura pervasiva e richiedono risposte generali di revisione. Tali rischi, infatti, influenzano potenzialmente molte aree di bilancio e molte asserzioni. Di conseguenza, i rischi a livello di bilancio non possono essere affrontati adeguatamente soltanto mediante lo svolgimento di procedure specifiche.

Le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio possono includere:

⁵⁰ Principio di revisione internazionale ISA Italia 330.

- l'assegnazione di personale (o l'utilizzo di collaboratori) con maggiore esperienza e con specifiche competenze o l'impiego di esperti;
- la maggiore supervisione del lavoro;
- l'inclusione di elementi aggiuntivi di imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione da svolgere. Tale elemento appare di particolare importanza nel fronteggiare il rischio di frode. Il personale dell'impresa, infatti, potrebbe avere familiarità con le procedure di revisione che normalmente sono svolte: sfruttando tale conoscenza potrebbe porre in essere comportamenti fraudolenti congegnati per aggirarle. L'effettuazione di procedure di validità sui saldi contabili e asserzioni che altrimenti non si sarebbero esaminati in ragione della loro significatività o del loro rischio, l'utilizzo di differenti metodi di campionamento, possono essere, tra l'altro, accorgimenti che possono aiutare il revisore a far emergere tali comportamenti;
- l'effettuazione di modifiche di carattere generale alla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione, come, ad esempio, svolgere procedure di validità a fine esercizio invece che a una data intermedia, modificare la natura delle procedure di revisione per acquisire elementi probativi più persuasivi, richiedere un maggior numero di conferme esterne, verificare l'esistenza fisica di alcuni elementi dell'attivo e così via;
- la valutazione in merito al fatto che se la selezione e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, con particolare riferimento a quelli relativi a stime, oppure ad operazioni complesse, possano essere indicative di una falsa informativa finanziaria, derivante dal tentativo della direzione di manipolare i risultati d'esercizio;
- l'esercizio dello scetticismo professionale: il revisore deve esercitare nel corso dell'intera revisione lo scetticismo professionale, riconoscendo la possibilità che si manifesti un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi frodi o errori. Per una migliore comprensione lo scetticismo professionale può essere inteso come *“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 la revisione”*⁵¹.

L'utilizzo dello scetticismo professionale deve essere esercitato in particolare durante:

- le procedure di revisione delle stime. A tal proposito il revisore al fine di poter acquisire elementi probativi sufficienti al fine di valutare l'assenza di errori significativi nella stima effettuata dalla direzione deve ottenere una adeguata comprensione dei metodi/modelli e assunzioni adottati dal *management* per la determinazione della stima e dei dati che sono inseriti nei metodi/modelli e nella loro determinazione. In aggiunta il revisore deve considerare tutte le informazioni disponibili al fine di valutare le stime effettuate dalla direzione (per esempio un peggioramento dei dati di incasso deve riflettersi in una adeguata valutazione della recuperabilità dei crediti);

⁵¹ L'art. 9, commi 2-4, del D.Lgs. 39/2010, come modificato dal D.Lgs. 135/2016, così statuisce: “2. Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la revisione legale dei conti esercita nel corso dell'intera revisione lo scetticismo professionale, riconoscendo la possibilità che si verifichi un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi frodi o errori. 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”.

- le procedure di conferma esterna sia in fase di determinazione dei soggetti da circolarizzare sia nella valutazione dei risultati del processo di conferma. Particolare attenzione deve essere data alla verifica dell'autenticità delle risposte ricevute, all'analisi di risposte inusuali o inattese e in caso di rifiuto da parte della direzione all'invio di una conferma di richiesta;

- le procedure di validità: il revisore deve acquisire evidenze di revisione che confermino le spiegazioni della direzione relative a differenze inaspettate che possono sorgere specie da procedure di analisi comparativa.

Le risposte generali di revisione sono particolarmente importanti per i rischi di frode⁵², per il rischio di continuità aziendale⁵³, per le stime contabili⁵⁴ e per le operazioni con parti correlate⁵⁵.

La valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e, di conseguenza, le risposte generali di revisione sono influenzate dalla comprensione dell'ambiente di controllo da parte del revisore. Un ambiente di controllo efficace può consentire al revisore di avere più fiducia nel controllo interno e nell'attendibilità degli elementi probativi generati all'interno dell'impresa e, conseguentemente, permette al revisore, ad esempio, di eseguire alcune procedure di revisione a una data intermedia piuttosto che a fine esercizio. Le carenze nell'ambiente di controllo, invece, hanno l'effetto contrario. Ad esempio, il revisore può fronteggiare un ambiente di controllo inefficace:

- svolgendo un numero maggiore di procedure di revisione a fine esercizio piuttosto che ad una data intermedia;
- acquisendo maggiori elementi probativi mediante procedure di validità.

Tali considerazioni hanno, quindi, un impatto significativo sull'approccio generale di revisione poiché comportano, per esempio, un maggiore utilizzo delle procedure di validità (approccio di validità), ovvero un approccio che utilizza sia le procedure di conformità, sia le procedure di validità (approccio combinato).

15.2. Documentazione

Il revisore include nella documentazione della revisione le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio, e in particolare ai rischi di errore dovuti a frode.

Le risposte generali di revisione possono essere stabilite in fase di pianificazione e, quindi, inserite nella strategia generale di revisione.

Nel caso di un primo incarico di revisione, le risposte generali di revisione possono essere sviluppate preliminarmente durante la pianificazione e successivamente confermate o modificate in base agli esiti della valutazione dei rischi.

In funzione di un'adeguata comprensione dei rischi a livello di bilancio e della conseguente definizione delle risposte generali di revisione, il revisore include nella sua documentazione apposite carte di lavoro.

Nello specifico, il revisore compila una carta di lavoro riguardo il livello di sistema di controllo interno delle società revisionate. Il revisore descrive come la direzione abbia creato e mantenga una cultura basata sull'integrità e sull'etica, quale sia il grado di struttura organizzativa implementata dalla società revisionata, assegnando responsabilità alle risorse in funzione delle loro competenze. Inoltre, il revisore documenta quale sia il processo di

⁵² Principio di revisione internazionale ISA Italia 240.16.

⁵³ Principio di revisione internazionale ISA Italia 570.10.

⁵⁴ Principio di revisione internazionale ISA Italia 540.8.

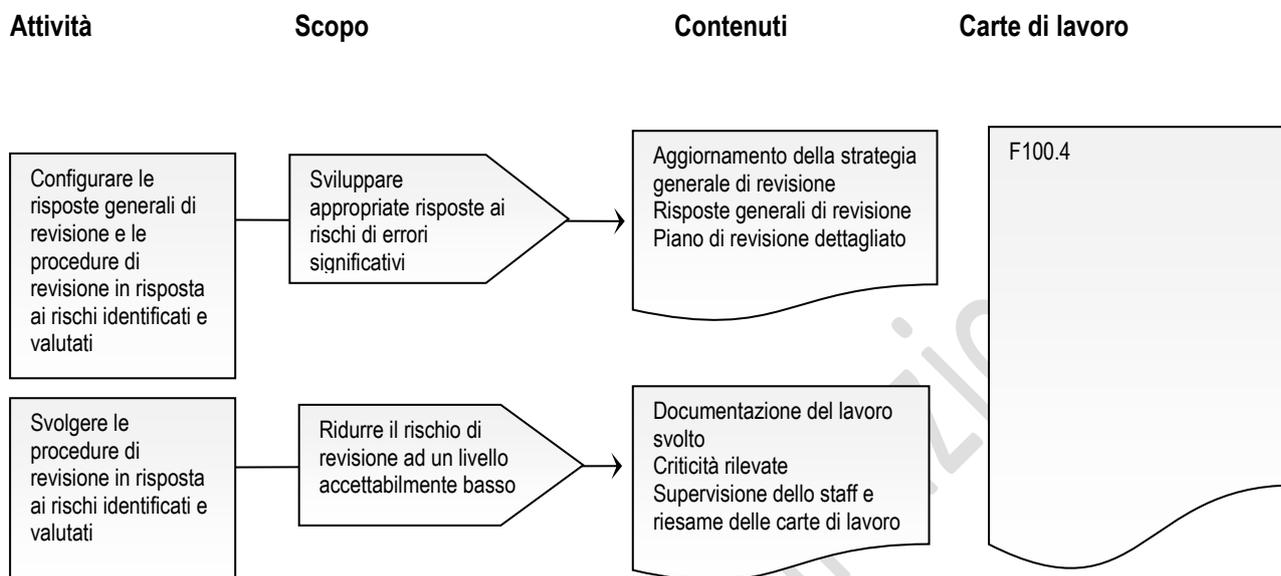
⁵⁵ Principio di revisione internazionale ISA Italia 550.11.

monitoraggio dei rischi implementato dalla direzione e le procedure specifiche che il revisore adotterà per mitigare eventuali carenze nel processo identificato. Infine, il revisore descrive la funzione di *internal audit*, ove applicabile, la natura di tale funzione, il suo livello di organizzazione, e le procedure implementate o da implementare dalla funzione stessa.

In altra carta di lavoro, il revisore potrà identificare i rischi di frode e le procedure attuate al fine di mitigare il rischio stesso. Nello specifico, il revisore, con lo scopo di comprendere quali possano essere i rischi di frode, effettua dei colloqui con la direzione, con il dipartimento di *internal audit*, e con ogni altro soggetto necessario. Poi, identificati i possibili rischi di frode, il revisore documenta la strategia di revisione e le procedure da mettere in atto al fine di mitigare il rischio stesso.

Bozza per consultazione

16. IL CAMPIONAMENTO



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Il campionamento nelle attività di verifica	530

16.1. Il ruolo del campionamento nell'attività di revisione⁵⁶

Nel pianificare le procedure di revisione, il revisore determina le modalità di selezione delle voci all'interno della popolazione da sottoporre a verifica. Con tale termine sono da intendersi i possibili oggetti delle verifiche, siano essi:

- controlli amministrativi o di sistema;
- documenti;
- transazioni contabilizzate;
- saldi di partitari o di conto;
- soggetti da circolizzare come i clienti, i fornitori o i legali;
- unità monetarie, caso nel quale la popolazione è rappresentata dal valore complessivo di un aggregato (come il valore dei prodotti finiti a magazzino) dal quale si estraggono valori "componenti" minori (singoli codici articolo) in ragione del loro importo.

I metodi a disposizione del revisore per selezionare le voci da sottoporre a verifica sono:

- 1 selezione di tutte le voci (selezione integrale);

⁵⁶ Le considerazioni espresse nel presente paragrafo rappresentano un adattamento da D'Alessio R., Antonelli V., Bozza E., *Principi di Auditing. Concetti, modelli, metodologie, applicazioni*, Edises, Napoli, 2017, pp. 315-354.

- 2 selezione di voci specifiche (ovvero il campionamento soggettivo o ragionato);
- 3 campionamento statistico.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 530.5	<p>Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:</p> <p>a) Campionamento di revisione (campionamento) – L'applicazione delle procedure di revisione su una percentuale inferiore al 100% degli elementi che costituiscono una popolazione rilevante ai fini della revisione contabile, in modo che tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate così da fornire al revisore elementi ragionevoli in base ai quali trarre le proprie conclusioni sull'intera popolazione.</p> <p>b) Popolazione – L'insieme completo dei dati da cui è selezionato un campione e sul quale il revisore intende trarre le proprie conclusioni.</p> <p>c) Rischio di campionamento – Il rischio che le conclusioni del revisore, sulla base di un campione, possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla stessa procedura di revisione. Il rischio di campionamento può portare a due tipologie di conclusioni errate:</p> <p style="padding-left: 20px;">i) nel caso di una procedura di conformità, che i controlli siano più efficaci di quanto sono realmente, oppure, nel caso di una verifica di dettaglio, che non esista un errore significativo laddove, invece, esso è presente. Il revisore si preoccupa principalmente di questa tipologia di conclusione errata, poiché influenza l'efficacia della revisione contabile ed è più probabile che porti ad un giudizio di revisione inappropriato;</p> <p style="padding-left: 20px;">ii) nel caso di una procedura di conformità, che i controlli siano meno efficaci di quanto sono realmente, oppure, nel caso di una verifica di dettaglio, che esista un errore significativo laddove, invece, esso non è presente. Questa tipologia di conclusione errata incide sull'efficienza della revisione contabile in quanto spesso conduce allo svolgimento di lavoro aggiuntivo al fine di stabilire che le conclusioni inizialmente raggiunte non erano corrette.</p> <p>d) Rischio non dipendente dal campionamento – Il rischio che il revisore giunga ad una conclusione errata per ragioni non connesse al rischio di campionamento.</p> <p>e) Anomalia – Un errore o una deviazione che, in modo dimostrabile, non è rappresentativo di errori o deviazioni in una popolazione.</p> <p>f) Unità di campionamento – I singoli che costituiscono una popolazione.</p> <p>g) Campionamento statistico – Un approccio di campionamento con le seguenti caratteristiche:</p> <p style="padding-left: 20px;">i. selezione casuale degli elementi del campione;</p> <p style="padding-left: 20px;">ii. utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento.</p> <p>Un approccio di campionamento che non abbia le caratteristiche evidenziate ai precedenti punti i) e ii) è considerato un campionamento non statistico.</p> <p>h) Stratificazione – Il processo attraverso il quale una popolazione viene suddivisa in sotto popolazioni, ciascuna delle quali rappresenta un gruppo di unità di campionamento con caratteristiche analoghe (spesso valori monetari).</p> <p style="padding-left: 20px;">i) Errore accettabile. Un importo monetario stabilito dal revisore rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale importo stabilito dal revisore non sia superato dall'errore effettivo nella popolazione.</p> <p style="padding-left: 20px;">j) Grado di deviazione accettabile – Un grado di deviazione dalle prescritte procedure di controllo interno stabilito dal revisore, rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale grado di deviazione non sia superato dal grado di deviazione effettivo nella popolazione.</p>
ISA Italia 530.6	Nel definire un campione di revisione, il revisore deve considerare lo scopo della procedura di revisione e le caratteristiche della popolazione da cui verrà estratto il campione.
ISA Italia 530.7	Il revisore deve determinare una dimensione del campione sufficiente a ridurre il rischio di campionamento ad un livello accettabile basso.
ISA Italia 530.8	Il revisore deve selezionare gli elementi per il campione in modo che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata.

16.2. La selezione integrale

La selezione integrale, ovvero l'esame di tutte le voci, può essere appropriato, per esempio, quando:

- la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato e, pertanto, sia per la significatività intrinseca delle voci da verificare, sia per il limitato lavoro richiesto, risulta appropriato ed efficiente l'azzeramento del rischio di campionamento (e, di conseguenza, in termini revisionali del rischio di individuazione e di revisione) nella fattispecie;
- esiste un rischio significativo e non si danno metodi alternativi che forniscano elementi probativi sufficienti e appropriati; è una estensione del caso precedente nella quale viene meno la considerazione dell'efficienza, superata dalla necessità di azzerare il rischio di campionamento;
- la natura ripetitiva di un calcolo o di altri processi svolti automaticamente da un sistema informativo rende conveniente l'esame della totalità delle voci. Si tratta di una casistica certamente frequente soprattutto nell'ambito delle procedure di conformità, ma che, normalmente, è posta in atto a livello di sistema IT transazionale tramite *software* specifici, che, ben di rado, possono essere disponibili al singolo revisore contabile o al collegio sindacale e pertanto di ben rara applicazione nell'ambito della piccola e media impresa.

16.3. La selezione di voci specifiche ovvero il campionamento soggettivo o ragionato

La decisione del revisore di selezionare voci specifiche (campionamento soggettivo o ragionato) implica l'esercizio del giudizio professionale del revisore nello stabilire:

- la dimensione del campione;
- gli elementi da selezionare;
- l'affidabilità della popolazione (ovvero per la quale ritiene di poter affermare, con un rischio di campionamento sufficientemente basso, che l'eventuale errore non eccede l'errore che ha stabilito come accettabile) in base ai risultati del campione esaminato.

La scelta dell'utilizzo del campionamento soggettivo può essere motivata dall'elevato valore delle voci da verificare rispetto all'intera popolazione, dal fatto che queste siano inusuali, particolarmente soggette a rischio oppure rappresentino voci nelle quali in passato sono stati riscontrati errori.

Il revisore può, ad esempio, decidere di esaminare tutte le voci i cui valori registrati superino un determinato importo, al fine di verificare, in tal modo, una gran parte dell'importo totale di una classe di operazioni o di un saldo contabile. Questo metodo di campionamento è senz'altro di largo uso, giacché presenta indubbi vantaggi in termini di velocità di applicazione e, dunque, in termini di costo dell'attività; consente al revisore di trarre profitto dalla propria esperienza professionale, alla ricerca di errori o anomalie che poteva aver già preventivato in sede di pianificazione e di valutazione preliminare del rischio.

I risultati delle procedure di revisione applicate alle voci selezionate con questa modalità non possono essere proiettati sull'intera popolazione; di conseguenza, l'esame selettivo delle voci specifiche non fornisce elementi probativi in merito alla parte rimanente della popolazione.

Di conseguenza, il campionamento soggettivo:

- 1 è di difficile applicazione nell'ambito di procedure di conformità, caratterizzate da elevata numerosità della popolazione e dall'essere svincolate da elementi monetari. L'impossibilità di proiettare i risultati sull'intera popolazione non consente di dimostrare la sufficienza degli elementi probativi raccolti a meno che il campione non diventi pressoché integrale (e di conseguenza inefficiente);
- 2 è più frequentemente applicato nelle verifiche di dettaglio, ma impone un'attenta considerazione dei livelli di significatività operativa. Se, infatti, lo stesso appare chiaramente applicabile ove il campione selezionato riduca la popolazione non testata a un valore inferiore alla significatività pertinente, nel caso contrario non può costituire verifica sufficiente, ma deve essere integrato da altre procedure che rispondano alla medesima asserzione al fine di rendere sufficientemente robusta (e opponibile) la risposta del revisore al rischio.

L'utilizzo del campionamento soggettivo rimane frequente, ma è applicato su popolazioni specifiche (quali specifici strati di una popolazione più ampia) o a supporto di ulteriori verifiche.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 530.A3	Nel definire un campione, il revisore determina l'errore accettabile per fronteggiare il rischio che l'insieme di errori singolarmente non significativi possa rendere il bilancio significativamente errato e per fornire un margine per eventuali errori non individuati. L'errore accettabile costituisce l'applicazione ad una determinata procedura di campionamento della significatività operativa per la revisione, definita nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.320. L'errore accettabile può essere lo stesso importo o un importo inferiore alla significatività operativa per la revisione.

16.4. Il campionamento statistico

Nel campionamento statistico è richiesto l'utilizzo di tecniche statistiche necessarie per poter proiettare, utilizzando tecniche di inferenza statistica, i risultati ottenuti sul campione all'intera popolazione.

I metodi di campionamento statistico presentano indubbi vantaggi rispetto a quelli soggettivi giacché:

- consentono di quantificare nell'ambito del giudizio professionale il rischio di campionamento;
- risultano oggettivamente opponibili, pur nell'ambito del giudizio professionale sui parametri, in quanto imparziale.

16.5. Metodi e regole di campionamento al servizio della revisione

I processi di campionamento possono essere classificati come segue:

- a. campionamenti statistici, le cui principali modalità sono rappresentate da:
 - i campionamento statistico casuale stratificato o non stratificato;
 - ii campionamento sistematico;
 - iii campionamento a blocchi;
 - iv campionamento per unità monetarie.
- b. campionamenti non statistici, che possono essere:

- i a scelta ragionata (cosiddetto *targeted testing*), già trattato nel paragrafo dedicato al campionamento soggettivo;
- ii campionamento casuale.

I principi di revisione forniscono vari criteri circa i metodi di campionamento.

In primo luogo:

- al crescere del rischio di deviazioni, la dimensione del campione deve aumentare;
- al diminuire del rischio di deviazioni, la dimensione del campione deve diminuire;
- al crescere della significatività operativa, la dimensione del campione deve diminuire;
- al decrescere della significatività operativa, la dimensione del campione deve aumentare.

In secondo luogo, lo scopo della procedura di revisione incide tanto sulla scelta di base (applicare oppure no un approccio campionario), quanto sulla metodologia di campionamento.

Il primo caso è rappresentato dalla possibilità che il revisore applichi procedure di conformità. Poiché tali procedure devono fornire la prova del funzionamento di controlli chiave, per testare se gli stessi siano efficaci, ed abbassino di conseguenza il rischio di controllo, le verifiche riguarderanno soltanto attributi qualitativi delle singole voci (siano esse operazioni o documenti), senza che sia attribuita alcuna importanza ai valori monetari; per tale motivo si parla in generale di campionamento per attributi.

In tali casi, da un lato l'esame dei risultati del *testing* implica soltanto la presenza o l'assenza dell'attributo a ciascun elemento esaminato; inoltre, il grado di deviazione accettabile sarà molto basso o quasi nullo, perché il presupposto della verifica è la possibilità o meno per il revisore di fare affidamento su tale controllo.

Il secondo caso è rappresentato dalle procedure di validità. In tali casi, lo scopo del revisore è verificare, con un livello accettabilmente basso di rischio di campionamento, che l'errore eventuale nella popolazione non ecceda il livello di significatività operativa. Nei *test* di dettaglio il revisore utilizzerà tecniche di campionamento più o meno sofisticate, ma sempre legate alle unità monetarie, fra le quali quella di uso più comune è quella nel MUS (*Monetary Unit Sampling*) anche definita come PPS (*Probability Proportional to Size*).

Anche le caratteristiche della popolazione incidono sui processi di campionamento.

Il revisore deve assicurarsi che la popolazione da verificare sia appropriata per raggiungere gli obiettivi della verifica: da un lato, deve essere adeguata e logicamente pertinente all'asserzione da controllare (ad esempio, non potrà utilizzare i saldi del partitario clienti per verificare la completezza dei saldi, ma potrà utilmente usarlo per verificarne l'esistenza), dall'altro perché deve acquisire elementi probativi sulla completezza della popolazione dalla quale il campione è tratto.

Una volta definita e giudicata appropriata la popolazione, alla luce delle possibili tecniche di campionamento, il revisore analizzerà la composizione della popolazione stessa per valutare se l'applicazione di uno solo o di più metodi di selezione del campione sia più o meno efficiente ed efficace per raggiungere gli obiettivi che si è posto.

Infatti, se in una popolazione sono presenti elementi di maggiori dimensioni che possono essere valutati separatamente, può essere possibile ridurre le dimensioni del campione degli elementi restanti della popolazione (o addirittura rendere superfluo il campionamento di questi ultimi, ad esempio ove il valore cumulato degli stessi fosse inferiore alla significatività operativa nel caso di un *test* di dettaglio); nell'ambito dei *test* di dettaglio, l'analisi

della possibile stratificazione della popolazione è senz'altro consigliabile in quanto esso consente di applicare il campionamento più corretto a diversi strati omogenei fra loro con ovvi risultati in termini di efficacia e prevedibili risultati in termini di efficienza.

16.5.1. Regole di selezione casuale o probabilistica del campione

La selezione casuale è la base del campionamento di revisione per far sì che ogni elemento della popolazione abbia una probabilità di essere incluso nel campione, ottemperando così a quanto richiesto dal paragrafo 8 del principio 530.

Nel campionamento casuale le voci (unità) della popolazione sono trattate come massa unica omogenea di dati dalla quale sono estratte le singole voci da testare usando in alternativa:

- le tavole di numeri casuali, disponibili liberamente su *internet*;
- i fogli di calcolo appositamente predisposti; si noti che sono liberamente disponibili su *internet* semplici programmi di randomizzazione così come è possibile sfruttare la specifica funzione già presente nei principali fogli di calcolo di uso comune.

Per quanto imparziale, tuttavia, la selezione casuale non rappresenta un campione statistico di revisione con i conseguenti limiti già esposti.

Le regole di selezione casuale possono poi essere applicate su un campione già oggetto di stratificazione, ovvero su uno o più dei singoli strati individuati; altrettanto è possibile individuare altri metodi alternativi ma sempre casuali, come il campionamento sistematico (una unità ogni x , partendo da un primo numero casuale, ove x è il reciproco della frazione di campionamento), il campionamento a blocchi (ove a partire dal primo numero casuale si seleziona un blocco di voci successive); metodi citati per completezza ma di prevedibile raro utilizzo specie nella revisione della piccola e media azienda.

Di maggiore interesse, per la solida possibilità di applicazione pratica, è la tecnica MUS (*Monetary Unit Sampling*, campionamento per unità monetarie), sviluppata nella revisione per analizzare popolazioni che dovrebbero possedere una percentuale di deviazioni molto bassa, come è lecito prevedere sia il caso di errore nei saldi o operazioni di una normale azienda o quantomeno in condizioni normali di rischio.

La tecnica MUS presuppone di:

1. mantenere le voci nell'ordine nel quale si presentano (ad esempio, la lista saldi clienti secondo partitario);
2. aggiungere una colonna nella quale i medesimi valori sono cumulati;
3. utilizzare una selezione di numeri casuali selezionando per ogni numero casuale estratto le unità per le quali il numero casuale si colloca nell'ammontare cumulato associato.

I limiti intrinseci all'utilizzo della tecnica MUS sono:

- la frequenza degli errori non deve essere elevata (di solito non superiore al 10%);
- la popolazione deve essere sufficientemente ampia;
- l'errore associato a ciascun saldo non può essere superiore al suo valore monetario;

- l'esclusione dei saldi nulli o negativi; se da un lato esistono strumenti statistici correttivi di questa fattispecie, d'altra parte è più efficiente depurare le liste da tali valori, che a ben vedere, rappresentando potenziali anomalie, ben giustificerebbero in termini revisionali una separata considerazione.

16.6. Il livello di confidenza e tabelle utili per la definizione dei campioni statistici

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 530.A9	La decisione se utilizzare un approccio di campionamento statistico ovvero non statistico dipende dal giudizio professionale del revisore; tuttavia, la dimensione del campione non è un valido criterio di distinzione tra approccio statistico e non statistico.

I vantaggi dal punto di vista della gestione del rischio di un approccio statistico sono evidenti. Il campione statistico richiede la considerazione di altri fattori, oltre al campionamento casuale, che incidono sulla determinazione del campione:

- il livello di confidenza;
- il livello di errore accettabile (nel campionamento di dettaglio o monetario) o il livello di deviazione accettabile (nel campionamento per attributi).

Il livello di confidenza rappresenta il livello di rischio di campionamento che il revisore reputa accettabile, ovvero, in altri termini, il livello di rischio che il revisore accetta che il campione non fornisca risultati corretti con riferimento all'intera popolazione; ad esempio, un livello di confidenza del 95% significa che nel 95% dei casi il campione fornisce risultati corretti ovvero proiettabili sulla popolazione nell'ambito dell'errore tollerabile.

Da un punto di vista pratico, a un livello di confidenza percentuale, viene associato un fattore di confidenza che verrà utilizzato per il calcolo della dimensione del campione statistico.

16.7. Il campionamento per attributi

Il campionamento per attributi è utilizzato per verificare il corretto funzionamento dei controlli. Il presupposto di applicazione è che l'ambiente di controllo sia ritenuto, a priori, efficace e che la deviazione attesa (ovvero, all'atto pratico, l'assenza o il mancato funzionamento del controllo atteso) sia assolutamente bassa o pressoché nulla. Esistono, infatti, varianti più sofisticate del metodo che tengono conto anche di livelli attesi di deviazione non marginali (ad esempio fino al 20%), ma la cui applicazione pratica è più complessa e, dunque, di scarsa utilità nel caso della piccola e media impresa.

D'altra parte, qualora da un sistema di controllo interno ci si attendesse un tasso di deviazione elevato sarebbe già necessario prevedere la combinazione di ulteriori appropriate procedure di validità; è, quindi, consigliabile, nell'ambito della piccola e media impresa, prevedere un utilizzo oculato del campionamento per attributi e, qualora emergesse una deviazione nei test di conformità allo scopo disegnati, è solitamente più efficace interrompere la procedura e svolgere procedure di validità alternative.

16.7.1. La determinazione della dimensione del campione nel campionamento per attributi

La dimensione del campione si determina secondo la seguente equazione:

Dimensione del campione = Fattore di confidenza / Grado di deviazione accettabile

A titolo esemplificativo e considerando un livello di confidenza medio pari all'80% (nel presupposto di trarre evidenze probative anche da procedure di validità) e considerando un livello massimo di deviazione accettabile del 5%, la dimensione del campione sarebbe di 32 così calcolato:

$$1,6 / 0,05 = 32$$

La riduzione del fattore di confidenza o l'aumento del grado di deviazione accettabile porterebbero a una riduzione del campione (e viceversa); in questa fase, sarà, dunque, particolarmente importante per il revisore documentare le proprie scelte dei parametri in funzione degli elementi probativi che intende raccogliere e della relativa sufficienza.

16.7.2. La valutazione dei risultati nel campionamento per attributi

La valutazione dei risultati del campione è il momento chiave per giudicare la fruibilità della verifica effettuata e, nel caso del campionamento per attributi, corrisponde a poter affermare se, con un rischio di campionamento del 20% (nell'esempio che precede), il controllo testato risulta efficace al 95% oppure no.

A questo riguardo, non deve trarre in inganno l'aver selezionato un massimo grado accettabile di deviazione del 5%; l'utilizzo di tale parametro si esaurisce nel dimensionamento del campione e non rappresenta il numero di deviazioni accettabili nel campione.

La valutazione dei risultati del campione avviene infatti confrontando il massimo grado di deviazione accettabile (il nostro 5%) con quello che viene definito "Limite di deviazione superiore" calcolato secondo la seguente formula:

$$\text{Limite di deviazione superiore} = \text{Fattore di confidenza rettificato} / \text{Dimensione campione}$$

Il fattore di confidenza rettificato (tenendo conto degli errori riscontrati) è ricavato dalla specifica tabella seguente (ripresa dalla IFAC Guide).

Fattore di confidenza rettificato per il numero di deviazioni					
Livello di confidenza richiesto	1	2	3	4	5
95%	4,7	6,3	3	9,2	10,5
90%	3,9	5,3	7,8	8,0	9,3
80%	3,0	4,3	6,7	6,7	7,9
79%	2,4	3,6	5,8	5,8	7,0

Riprendendo il nostro esempio e presupponendo di aver riscontrato 2 errori nel campione di 32 elementi:

$$4,3 / 32 = 13,4\%$$

Di conseguenza, essendo il limite di deviazione superiore (13,4%) di gran lunga superiore al grado di deviazione accettabile (5%), il risultato del test non può far concludere positivamente nel merito dell'affermazione di base. Per portare i due livelli a valori simili (e dunque passibili di affermazione positiva), sarebbe necessario portare la dimensione del campione a 86 elementi senza riscontrare nessun errore ulteriore.

Suggerimenti operativi

Nell'ambito della revisione della piccola e media azienda, sia per la prevedibile indisponibilità di metodologie sofisticate di tipo statistico sia soprattutto perché tanto l'ambiente che i processi di controllo hanno un grado minore di sofisticazione e di affidabilità, l'utilizzo del campionamento per attributi dovrebbe essere utilizzato con circospezione e se:

- dall'efficacia di un controllo ci si attende un livello di deviazione non del tutto irrilevante, si raccomanda di considerare approcci alternativi nella raccolta degli elementi probativi;
- l'approccio è stato comunque selezionato, all'emergere di una deviazione è raccomandabile interrompere il *testing* o quantomeno valutare la possibilità di svolgere procedure alternative.

Una semplice guida può essere tratta dalla già citata *IFAC Guide*:

- un campione di 10 elementi senza alcuna deviazione fornisce un livello medio di riduzione del rischio. Qualora si rilevi una deviazione, non è possibile ottenere alcuna riduzione del rischio;
- un campione di 30 elementi senza alcuna deviazione fornisce un livello alto di riduzione del rischio. Qualora si rilevi una singola deviazione, è possibile ottenere soltanto un livello medio di riduzione del rischio. Qualora si rilevi più di una deviazione, non è possibile ottenere alcuna riduzione del rischio;
- un campione di 60 elementi contenente fino ad una deviazione fornisce un livello alto di riduzione del rischio. Qualora si rilevino due deviazioni, è possibile ottenere soltanto un livello medio di riduzione del rischio. Qualora si rilevino più di due deviazioni, non è possibile ottenere alcuna riduzione del rischio dalla verifica dei controlli.

16.8. Il campionamento nei test di dettaglio, con illustrazione del metodo MUS

Nella pratica è infatti spesso utile frazionare (o più tecnicamente "stratificare") l'universo da cui estrarre il campione in base ad alcune qualità dei suoi elementi e applicare a ogni strato un appropriato criterio di selezione delle voci da esaminare. Per esempio, un possibile approccio alla scelta del campione dei crediti verso clienti da circolarizzazione potrebbe essere:

1. eliminare dall'universo dei clienti da circolarizzare i crediti che per loro natura e caratteristiche non saranno oggetto di circolarizzazione ma saranno assoggettati ad altre procedure di revisione (per esempio: crediti non movimentati nel corso dell'esercizio, crediti con saldo avere o crediti in contenzioso);
2. stratificare i crediti da circolarizzare in base al loro importo assegnando ad ogni strato uno specifico criterio di selezione del campione.

Saldo "Crediti verso clienti"	Criterio di selezione delle voci da circolarizzare
Tutti i crediti maggiori di X (ove x rappresenterà la significatività operativa applicabile nella circostanza)	Selezione di tutte le voci
Crediti inferiori a X	Campionamento di revisione

Limitiamo ora la nostra disamina alla voce "Crediti inferiori a X" della precedente tabella per i quali si è scelto di effettuare i controlli su di un campione identificato mediante un campionamento di revisione.

Nella pratica il revisore si trova ad affrontare tre problemi:

1. definire la dimensione del campione;
2. individuare gli elementi dell'universo indagato ("Crediti inferiori a X") che costituiranno il campione;
3. proiettare gli errori eventualmente riscontrati sull'intero universo.

Ferma restando la possibilità di definire il campione con metodi non statistici, si è già detto dell'utilità del campionamento statistico e del metodo MUS in particolare per le piccole e medie imprese grazie alla sua semplicità di applicazione.

Con tale metodo, per ogni popolazione da indagare (in generale saldi o classi di transazioni) il revisore definirà dapprima un livello di riduzione del rischio (Alto, Moderato o Basso) e determinerà, come nel caso del campionamento per attributi, un "livello di confidenza" e un "fattore di confidenza".

I riferimenti sono i seguenti.

RMM (Rischio di errori significativi)	Livello di sicurezza	R-Factor
Minimale	50%	0,67
Basso	63%	1
Moderato	86%	2
Alto	95%	3

Per determinare la dimensione del campione è necessario calcolare dapprima l'"intervallo di campionamento" e poi la "dimensione del campione":

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

L'intervallo di campionamento, oltre a essere utilizzato nel calcolo della dimensione del campione, serve anche per selezionare il primo numero casuale necessario per individuare gli elementi del campione successivi al primo.

$$\text{Dimensione del campione} = \frac{\text{Dimensione monetaria dell'universo da cui estrarre il campione}}{\text{Intervallo di campionamento}}$$

Ad esempio:

Scopo della verifica	Identificare il numero di clienti da circolizzare relativamente alla voce di crediti verso clienti
Livello di rischio residuo della voce "Clienti"	Alto
Totale della voce "Crediti verso clienti" (che rappresenta la dimensione monetaria dell'universo da cui estrarre il campione)	138.863
Livello e fattore di confidenza	95% -> 3
Significatività operativa	15.000

$$\text{Intervallo di campionamento} = 15.000 / 3,0 = 5.000$$

Dimensione del campione = $(138.863) / 5.000 = 28$

Diversi sono i modi con cui si può costruire un campionamento con la tecnica MUS. Nella presente metodologia si consiglia di procedere come nel caso seguente.

Campionamento con la tecnica del MUS						
Si immagini di aver già calcolato un intervallo di selezione pari a € 232.650 e di aver estratto il numero casuale 30.000. e che si voglia costruire un foglio di calcolo per l'estrazione di 4 clienti con tecnica MUS						
<i>Intervallo di selezione</i>				232.650		
					=CASUALE.TRA(0;232650)	
Numero voci	Numero di conto	Descrizione	Valore	Sub-Totale	Numero di selezioni	Resto
col. 1	col. 2	col. 3	col. 4	col. 5	col. 6	col. 7
						- 30.000 (*)
1	100.001	Cliente	4.040,99	(25.959)	0	-25.959
2	100.002	Cliente	2.568,40	(23.391)	0	-23.391
3	100.003	Cliente	8.963,20	(14.427)	0	-14.427
4	100.004	Cliente	8.102,90	(6.325)	0	-6.325
5	100.005	Cliente	5.491,77	(833)	0	-833
6	100.006	Cliente A	169.456,80	168.624	1	-64.026
7	100.007	Cliente	3.089,09	(60.937)	0	-60.937
8	100.008	Cliente	916,94	(60.020)	0	-60.020
9	100.009	Cliente B	92.912,24	32.892	1	-199.758
10	100.010	Cliente	75.189,80	(124.568)	0	-124.568
11	100.011	Cliente	55.593,28	(68.975)	0	-68.975
12	100.012	Cliente	54.208,00	(14.767)	0	-14.767
13	100.013	Cliente	5.481,76	(9.285)	0	-9.285
14	100.014	Cliente C	41.702,20	32.417	1	-200.233
15	100.015	Cliente	35.035,46	(165.197)	0	-165.197
16	100.016	Cliente	34.726,90	(130.470)	0	-130.470
17	100.017	Cliente	31.888,37	(98.582)	0	-98.582
18	100.018	Cliente	31.874,44	(66.707)	0	-66.707

19	100.019	Cliente	29.035,20	(37.672)	0	-37.672
20	100.020	Cliente	24.736,60	(12.936)	0	-12.936
21	100.021	Cliente D	19.408,84	6.473	1	-226.177

Le unità della popolazione (nel nostro esempio i saldi clienti) sono riportati nella col. 2 nel loro ordine originario (es. codice progressivo del piano dei conti). Viene scelto un intervallo di selezione e si genera un numero casuale compreso tra 0 e l'intervallo di selezione. Questo valore serve per essere sottratto dal saldo del primo cliente (col. 4). Se il *sub-totale* (col. 5) è ≥ 0 allora si estrae quel cliente altrimenti il *sub-totale* verrà riportato come resto nella col. 7 e serve come nuovo numero casuale reiterando il processo.

Cosa riportare nel prospetto:

La prima operazione da fare è quella di generare, nella prima riga utile di colonna 7 "Resto" che deve precedere il primo cliente dell'elenco, un numero casuale negativo compreso tra zero e il valore dell'intervallo di selezione determinato tramite la formula in *Microsoft Excel*:

$$=-\text{CASUALE.TRA}(0;\text{valore intervallo di selezione})$$

inserendo, dopo lo zero, il valore dell'intervallo di selezione determinato dividendo la significatività operativa per il fattore di rischio corrispondente.

Nelle singole colonne del prospetto andranno poi riportati i seguenti elementi:

Col. 1	Numero d'ordine inserito dal revisore che, di fatto, conta quanti clienti costituiscono la popolazione del saldo				
Numero voci					
Col. 2	Il "codice conto" relativo del singolo cliente così come risultante dalla contabilità della società revisionata. Tale operazione può avvenire molto semplicemente nel caso l'azienda assoggetta a revisione fornisca al revisore un file del bilancio di verifica in formato <i>excel</i> o, comunque, in un formato importabile su <i>excel</i> .				
Numero di conto					
Col. 3	La denominazione sociale/ragione sociale del cliente. Tale operazione può avvenire molto semplicemente nel caso l'azienda assoggetta a revisione fornisca al revisore un file del bilancio di verifica in formato <i>excel</i> o, comunque, in un formato importabile su <i>excel</i> .				
Descrizione					
Col. 4	L'importo del saldo del cliente così come risultante dal bilancio di verifica analitico. Anche tale operazione può avvenire molto semplicemente nel caso l'azienda assoggetta a revisione fornisca al revisore un file del bilancio di verifica in formato <i>excel</i> o, comunque, in un formato importabile su <i>excel</i> .				
Valore					
Col. 5	Nella cella corrispondente al primo rigo di riferimento del primo cliente inserito va inserita la somma algebrica tra il valore casuale negativo (determinato tra zero e l'intervallo di selezione e posizionato nella prima riga di col. 8) e l'importo del credito verso il cliente. Per i rigi successivi di tale colonna la formula è la stessa: somma del valore esposto nella cella di colonna 5 con quello esposto nella cella di colonna 8 del rigo antecedente.				
Sub-Totale					
Col. 6	Nella colonna 6 - che indica se il cliente è selezionato o meno, riportando in automatico 0 nel caso di non selezione dell'elemento o 1 o multiplo di 1 in caso di selezione - va inserita la formula: $SE(\text{numero cella col. 5} > 0; \text{ARROTONDA}(\text{numero cella col. 5} / \text{intervallo di selezione} + 0,5; 0); 0)$				
Numero di selezioni	Tale formula fa sì che nel caso il valore della cella di colonna 5 è negativo, nella corrispondente cella di colonna 6 viene riportato 0; altrimenti, in caso di valore positivo, viene riportato 1 o un multiplo di 1, segnalando in tal modo che il cliente corrispondente entra a far parte del campione dei clienti da circolizzare.				
Col. 7	Viene riportata la differenza tra:				
Resto	<table border="1"> <tr> <td>a.</td> <td>l'importo di colonna 5 "Sub-Totale" e;</td> </tr> <tr> <td>b.</td> <td>il prodotto tra l'importo di colonna 6 "Numero di selezioni" e l'intervallo di selezione.</td> </tr> </table> <p>L'importo della colonna 7 sarà, quindi, pari a quello del Sub-Totale nel caso non scatti la selezione del cliente corrispondente oppure pari alla differenza, di segno negativo, tra l'importo dell'intervallo di selezione e il valore della corrispondente cella di colonna 5 "Sub-Totale".</p>	a.	l'importo di colonna 5 "Sub-Totale" e;	b.	il prodotto tra l'importo di colonna 6 "Numero di selezioni" e l'intervallo di selezione.
a.	l'importo di colonna 5 "Sub-Totale" e;				
b.	il prodotto tra l'importo di colonna 6 "Numero di selezioni" e l'intervallo di selezione.				

Il campionamento MUS comporta inevitabili vantaggi anche nella proiezione degli errori sulla popolazione.

Per proiettare gli eventuali errori sull'intero universo indagato è necessario:

- calcolare ogni errore in termini assoluti e percentuali;

- sommare le percentuali di errore compensando sopravvalutazioni e sottovalutazioni;
- calcolare l'errore percentuale medio per elemento del campione, dividendo la percentuale totale di errore per il numero degli elementi del campione (con e senza errori);
- moltiplicare l'errore medio per il valore monetario totale della popolazione ottenendo l'errore proiettato nella popolazione.

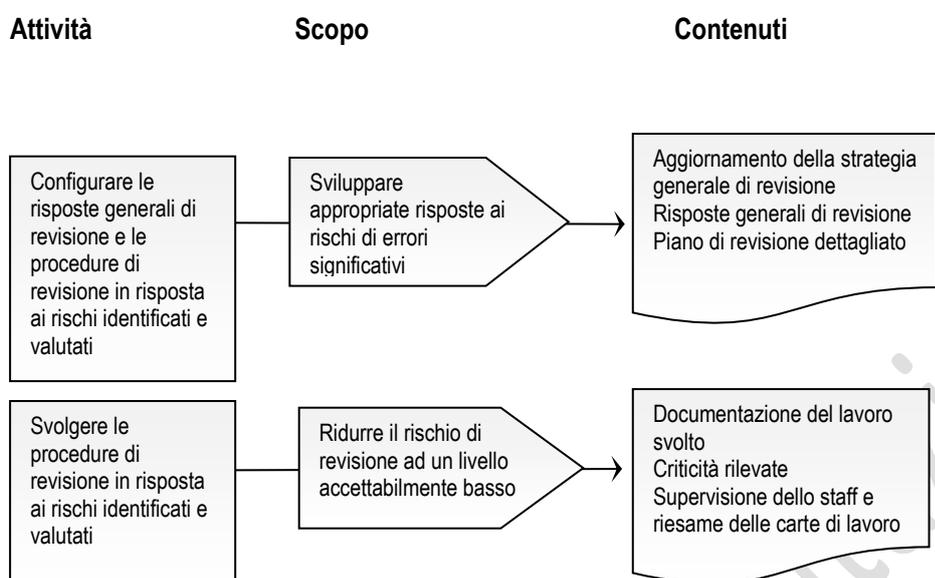
Proiezione degli errori

Si supponga che i crediti verso clienti siano pari a 138.863. Dall'analisi del campione di 28 clienti estratto con tecnica MUS si è riscontrato:

Saldo corretto	Saldo contabile	Errore riscontrato	Errore %
500	400	100	20,00%
350	200	150	42,86%
600	750	(150)	(25,00%)
Errore percentuale totale			37,86%
Errore percentuale medio = $37,85 / 28$ (dimensione del campione)			1,3518%
Errore proiettato = $1,3518 * 138.863$			1.877,15 (euro)

In conclusione, nel nostro caso esemplificativo, essendo l'errore proiettato (€ 1877) inferiore alla significatività operativa, il revisore è in grado di concludere positivamente in merito all'asserzione sottesa dal controllo; più precisamente sarà in grado di concludere che, ad un livello di confidenza del 95% (ovvero mantenendo solo un 5% di rischio di campionamento) l'errore nella popolazione verificata non eccede la significatività operativa e dunque non contiene errore significativo o potenzialmente significativo.

17. PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Definizione di "Procedure di analisi comparativa"	520
Analisi comparativa per la valutazione del rischio	315
Procedure di validità per significative classi di operazioni, saldo contabile e informativa	330
Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità	330, 520
Gli elementi distintivi delle procedure di analisi comparativa	520
Il risultato atteso e l'analisi degli scostamenti	520
Procedure di analisi comparativa nella fase finale	520

17.1. Definizione

In base alla definizione fornita dai principi di revisione ISA Italia, per "procedure di analisi comparativa" si intendono le valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra dati di natura finanziaria e no. Tali attività possono ricomprendere, qualora ritenuto appropriato o utile, in base al giudizio professionale del revisore, delle analisi volte alla comprensione di scostamenti, andamenti o fluttuazioni che non risultano coerenti rispetto ad altre informazioni, di natura finanziaria e non, oppure che presentano variazioni considerate significative rispetto ai valori attesi.

A livello operativo, le procedure di analisi comparativa possono raggrupparsi in alcune macro categorie, quali analisi di tendenza (*trend analysis*), analisi del punto di pareggio (*break-even analysis*), modelli di analisi (*pattern analysis*), analisi di regressione (*regression analysis*).

Ciascuno di questi modelli può presentare elementi di differente complessità, sia dal punto di vista delle informazioni necessarie ad implementarli sia dal punto di vista dei calcoli richiesti per attuarli; il revisore dovrà valutare punti di forza e debolezza dello specifico modello adottato al fine di poterlo validamente e utilmente

utilizzare, in coerenza con l'approccio di revisione stabilito. In alcuni casi, il revisore potrebbe utilizzare strumenti informatici in grado di eseguire calcoli statisticamente rilevanti che forniscano un livello più elevato di attendibilità. Le procedure di analisi comparativa sono generalmente utilizzate per ottenere informazioni e/o elementi probativi relativi a grandi classi di operazioni, che si presentano come routinarie e/o derivanti da una procedura aziendale che prevede il coinvolgimento di più referenti, con differenti livelli di operatività e di responsabilità, incluse eventualmente anche procedure informatizzate di calcolo e/o di controllo. Spesso, inoltre, le procedure di analisi comparativa sono pianificate e poste in essere a seguito dello svolgimento di procedure di conformità, che hanno l'obiettivo di supportare l'analisi preliminare del revisore nel comprendere la struttura dei controlli interni relativi alla specifica asserzione oggetto di analisi e, di conseguenza, la relativa adeguatezza nel mitigare i rischi di errori significativi. La combinazione delle due classi di procedure, in quanto alla tempistica e all'estensione delle specifiche attività da porre in essere, dipenderà chiaramente dal giudizio professionale del revisore e dall'adeguatezza delle stesse procedure rispetto allo specifico rischio a livello di asserzione che si intende analizzare e valutare.

17.2. Analisi comparativa per la valutazione del rischio

Nella preliminare fase di valutazione del rischio, nella quale il revisore ha la necessità di ottenere una globale comprensione dell'azienda allo scopo di comprenderne i relativi rischi, il revisore è tenuto a svolgere procedure di analisi comparativa facendo seguito ai colloqui avuti con la direzione e/o con i suoi referenti chiave, dai quali ha ottenuto una serie di informazioni utili alla comprensione della specifica realtà aziendale, delle sue peculiari caratteristiche operative e strategiche, del contesto di mercato in cui si trova ad operare, della sua struttura organizzativa e degli eventuali cambiamenti verificatisi.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.6	<p>Le procedure di valutazione del rischio devono includere le seguenti attività:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa che, a giudizio del revisore, possono essere in possesso di informazioni che potrebbero aiutarlo ad identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o comportamenti o eventi non intenzionali; b) procedure di analisi comparativa; c) osservazioni ed ispezioni.

L'adeguata comprensione dell'azienda e del contesto in cui opera rappresenta la necessaria fase preliminare di attività del revisore, che dovrebbe ragionevolmente precedere anche l'analisi delle singole voci di bilancio, poiché potrebbe immediatamente ed esaustivamente fornire al revisore spunti e suggerimenti circa potenziali carenze, anomalie o errori che una lettura dei dati di bilancio, da sola o anche in combinazione con altre attività, potrebbe non essere in grado di far emergere. In sostanza, aver compreso l'azienda, inserita nello specifico contesto in cui opera, porta il revisore a leggere con occhio maggiormente critico i dati di bilancio, effettuando opportuni collegamenti logici e analizzando con maggiore consapevolezza le informazioni, di natura finanziaria e non, desumibili dai prospetti di bilancio e dai documenti di supporto che verranno esaminati nel corso delle attività di revisione.

Le procedure di analisi comparativa poste in essere in fase di accettazione dell'incarico, modulate in base alle informazioni desunte a seguito dei colloqui con la direzione e/o di altre informazioni reperibili da documenti pubblicamente disponibili (bilanci precedenti, report di settore, relazione al bilancio del precedente revisore, analisi macro-economiche di enti ed istituti accreditati, ...), riferiti alla specifica impresa o al contesto di mercato in cui opera, sono influenzate anche dalle aspettative che il revisore ha formulato, derivanti dalle relazioni che egli ritiene intercorrano tra *set* di informazioni e dati di natura finanziaria e non. Le relazioni e le aspettative sono analizzabili mediante una gamma molto ampia di strumenti che spaziano dai più semplici indici economico-finanziari (quozienti di composizione, di correlazione o serie storiche di indici) fino alle più complesse analisi statistico-matematiche (analisi regressive o calcoli statistici elaborati). Le aspettative che il revisore formula possono essere riferite all'azienda nel suo complesso, a sue specifiche divisioni interne, a determinati voci o classi di bilancio, come pure essere considerate in situazioni di normali condizioni di attività ed operatività così come in collegamento con eventi straordinari o non ricorrenti, che hanno comportato delle modifiche al regolare e consueto andamento aziendale, e che potrebbero quindi originare nuovi elementi di rischio ai fini della revisione.

Suggerimenti operativi

Se, ad esempio, sono intervenuti cambiamenti recenti nella struttura organizzativa di una determinata divisione aziendale, oppure se sono state modificate procedure interne a livello operativo e/o a livello di supervisione, il revisore potrebbe focalizzare la sua attenzione sui relativi riflessi di bilancio qualora si aspetti che, in base agli elementi raccolti, da questi possano emergere rischi legati a frode o ad errori significativi. Inoltre, qualora ad esempio si siano registrati eventi particolari di tipo economico, legislativo, fiscale o finanziario con impatto sul *business* o sulla regolamentazione dell'azienda revisionata, di cui sono pubblici i relativi riflessi (analisi ufficiali di settore, indici ufficiali di mercato, circolari informative di enti o istituti pubblici, ...), il revisore potrebbe formarsi precise aspettative che vorrà verificare mediante il confronto dei dati tra periodi storici diversi e/o con aziende concorrenti (ad esempio, contrazione del fatturato verso una determinata regione/area geografica a seguito di provvedimenti politici restrittivi, oppure incremento degli investimenti a seguito di agevolazioni fiscali a favore di impianti con maggiore livello tecnologico, o ancora possibile impatto sulla valorizzazione delle partecipazioni a seguito di eventi geopolitici in un determinato paese dove l'azienda possiede una società controllata).

Mediante l'analisi comparativa, inoltre, il revisore adeguatamente informato circa le dinamiche aziendali e il funzionamento dell'azienda nel suo complesso, potrebbe criticamente identificare anomalie anche (o addirittura maggiormente) in assenza di significativi scostamenti "numerici" tra i periodi/*report* analizzati, proprio grazie all'approfondita e complessiva conoscenza dell'azienda che lo aiuta a filtrare sapientemente, attraverso dati e notizie di natura non necessariamente finanziaria, le informazioni quantitative/finanziarie ottenute grazie alle analisi comparative. Tali elementi supportano il revisore nella corretta individuazione dei rischi di errori significativi che il bilancio potrebbe contenere, soprattutto se legati a rischio di frode, in modo tale da poter consapevolmente prendere una decisione con riferimento all'opportunità di poter accettare un incarico di revisione (qualora sia stato valutato come ragionevolmente contenuto il rischio identificato e valutato di errori significativi con impatto sull'informativa finanziaria).

17.3 Analisi comparativa come procedura di validità

In fase di **pianificazione delle attività**, in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi (inclusi i rischi dovuti a frode), il revisore dovrà programmare le attività che ritiene opportune e necessarie al fine di ottenere adeguati elementi probativi atti a mitigare il rischio di revisione.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 330.18

Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.

Tale previsione muove dalla considerazione che, a causa della soggettività dell'operato del revisore e dei limiti intrinseci presenti nel sistema di controllo interno che potrebbero permettere eventuali forzature da parte della direzione, esiste un fisiologico rischio di identificazione che impedisce al revisore di poter individuare tutti i rischi di errori significativi in bilancio. Di conseguenza, in relazione agli elementi ritenuti significativi, non può essere sufficiente affidarsi soltanto alle procedure di conformità, ma è invece necessario corroborare le analisi del revisore attraverso procedure di validità.

Le procedure di validità poste in essere dal revisore possono comprendere verifiche di dettaglio e/o procedure di analisi comparativa. Sulla base della pianificazione del lavoro compiuta dal revisore e in risposta agli specifici rischi individuati e valutati di errori significativi, in considerazione anche del livello di significatività della specifica voce di bilancio oggetto di analisi e delle risultanze eventualmente ottenute attraverso svolgimento di procedure di conformità, il revisore potrà decidere di svolgere esclusivamente procedure di analisi comparativa, di affidarsi soltanto alle verifiche di dettaglio oppure di adottare, invece, un'adeguata combinazione di procedure di analisi comparativa e verifiche di dettaglio, in base alle specifiche circostanze ed al suo giudizio professionale.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 330.4

Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno i significati riportati:
a) Procedure di validità: una procedura di revisione definita per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Le procedure di validità comprendono:
i) verifiche di dettaglio (sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa);
ii) procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.
[...]

La pianificazione delle attività del revisore in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi (definite anche "procedure di revisione conseguenti"), svolta in base alle regole definite dai principi di revisione ISA Italia, deve necessariamente essere definita a livello di asserzioni.

Suggerimenti operativi

Può essere utile, se le circostanze lo permettono, servirsi di procedure di conformità per ottenere anche informazioni o dettagli di natura qualitativa da impiegare, successivamente, in procedure di analisi comparativa. Ad esempio, nel corso dei test sui meccanismi di controllo interno relativi alla gestione del magazzino, il revisore, mediante colloqui con i referenti aziendali coinvolti e/o osservazione delle funzioni e procedure messe in atto, potrebbe venire a conoscenza della presenza di significativi quantitativi di prodotti finiti resi dai clienti per problemi di funzionamento/difformità tecniche. Questo potrebbe essere utile al revisore nel pianificare successive procedure di analisi comparativa volte ad identificare ed analizzare, ad esempio, l'andamento storico dei resi da clienti rispetto al totale delle vendite, traendone le relative conclusioni in relazione all'impatto potenziale su diverse voci di bilancio ed asserzioni, quali ad esempio:

- valutazione delle giacenze di magazzino (quali metodi utilizza la società per valutare prodotti finiti difettosi?);
- accuratezza dello stanziamento di fondi per rischi ed oneri (qual è l'impatto delle potenziali contestazioni da parte dei clienti? Esiste e/o è correttamente movimentato il Fondo per garanzia dei prodotti);
- competenza dei ricavi di vendita (quando viene effettuato lo storno dei ricavi di vendita in conseguenza dei resi ricevuti dai clienti?).

In fase di pianificazione delle procedure di analisi comparativa con riferimento ad una determinata asserzione, il revisore deve valutare la correlazione tra la specifica procedura che intende adottare ed i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzione, tenendo in debita considerazione le eventuali verifiche di dettaglio pianificate per la medesima asserzione. La procedura adottata deve in sostanza risultare idonea a fornire sufficienti ed adeguati elementi probativi che siano in grado di ridurre il rischio di revisione ad un livello che sia accettabile dal revisore.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 520.5	Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, singolarmente o in combinazione con verifiche di dettaglio, [...] il revisore deve: a) stabilire l'idoneità, per determinate asserzioni, di particolari procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, tenendo conto dei rischi identificati e valutati di errori significativi e delle eventuali verifiche di dettaglio per tali asserzioni; [...]

L'utilizzo di procedure di analisi comparativa come procedure di validità muove dall'assunto che esistano determinate relazioni tra dati (finanziari e non), e che tali relazioni possano fornire informazioni utili ai fini della revisione del bilancio. Chiaramente, il revisore giudicherà appropriata l'implementazione di una procedura di analisi comparativa se ritenuta idonea a individuare un errore che, singolarmente o insieme ad altri errori, possa avere un impatto significativo sul bilancio oggetto di analisi.

La pianificazione delle procedure di revisione conseguenti, incluse le procedure di analisi comparativa, è chiaramente influenzata anche dalla generale comprensione dell'azienda e del contesto in cui opera; in aggiunta, l'eventuale comprensione del sistema di controllo interno può agevolare il revisore nel pianificare procedure di analisi comparativa ritenute più idonee e rispondenti ai rischi identificati e valutati di errori significativi. Di conseguenza, il revisore valuterà gli elementi informativi in suo possesso prima di stabilire la tempistica, l'estensione e la natura delle determinate procedure di analisi comparativa da porre in essere, modulandole opportunamente.

Suggerimenti operativi
Un approccio pratico alla pianificazione delle procedure di revisione conseguenti, in base anche agli elementi probativi eventualmente ottenuti in fase di esecuzione delle procedure di conformità, potrebbe essere quello di impostare determinate procedure di analisi comparativa al fine di ottenere informazioni sulla coerenza di determinate classi o voci di bilancio, in base alle relazioni sottostanti tra informazioni di natura finanziaria e non finanziaria, affinando poi l'analisi grazie a mirate procedure di dettaglio, che forniscono invece elementi probativi più immediati e specifici. In sostanza, una logica combinazione delle due attività consente di ottimizzare il lavoro minimizzando i rischi di revisione.

Data la loro natura, le procedure di analisi comparativa sono fisiologicamente più adatte per grandi classi di operazioni e/o saldi di bilancio derivanti da procedure standardizzate e/o routinarie. Inoltre, in aziende caratterizzate da attività e operazioni consolidate, magari poco condizionate da repentini cambiamenti tecnologici e/o organizzativi, l'analisi derivante dalla comparazione dei dati nel tempo potrebbe risultare particolarmente adatta ed utile al fine di individuare eventuali andamenti anomali o inusuali. Anche in condizioni di elevata volatilità di mercato e/o di *business*, potrebbero comunque essere applicate procedure di analisi comparativa basate su semplici

confronti temporali di dati per classi di operazioni o saldi di bilancio piuttosto stabili, facilmente paragonabili anche con altre realtà aziendali (ad esempio, voci di bilancio legate alla gestione del personale).

A seconda delle specifiche procedure poste in essere e della complessità dei dati da analizzare, il revisore potrà decidere di adottare modelli di comparazione elementari oppure servirsi di elaborazioni statistiche più complesse, magari grazie al supporto di appositi strumenti e modelli di calcolo informatizzati tarati per le attività di revisione contabile.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 520.3	Gli obiettivi del revisore sono: a) acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili dall'impiego di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità; [...]

Le procedure di analisi comparativa sono utili per la valutazione dei rischi individuati e valutati di errori significativi con riferimento a particolari asserzioni di bilancio, mentre risultino invece deboli con riferimento ad altre categorie di asserzioni. Solitamente, le procedure di analisi comparativa possono fornire indicazioni interessanti su asserzioni quali la competenza e la completezza, mentre potrebbero ragionevolmente risultare meno convincenti nel fornire informazioni circa la valutazione o la proprietà. In generale, infatti, le procedure di analisi comparativa vengono più proficuamente impiegate con riferimento a voci di conto economico rispetto a voci dello stato patrimoniale.

La più consueta delle procedure di analisi comparativa si basa sul confronto tra dati, di natura economica, finanziaria e patrimoniale, tra più esercizi, evidenziandone le variazioni. Tale procedura è maggiormente utile ed efficace qualora, verificata la corretta comparabilità dei dati, il revisore abbia anche la possibilità di leggere con occhio critico le variazioni intervenute, magari con il supporto anche di supporti grafici, in quanto la conoscenza di determinate caratteristiche dell'azienda, dei suoi prodotti, della sua attività principale, delle eventuali modifiche o criticità dei suoi processi interni, in relazione ai quali si sia formato un'aspettativa precisa circa gli eventuali riflessi sull'informativa finanziaria.

Spesso il revisore si basa su elaborazioni previsionali (*budget*, piani industriali pluriennali) per ottenere elementi di riflessione circa le eventuali discordanze tra quanto atteso e quanto effettivamente realizzato dall'azienda. L'utilizzo dei *budget* come parametro nelle procedure di analisi comparativa deve essere attentamente valutato, in quanto esso rappresenta un documento esclusivamente di fonte interna all'azienda, che può essere o no sottoposto a processi di supervisione e controllo, mediante il quale spesso si prendono decisioni o elaborano deduzioni che potrebbero essere soggette a manipolazione da parte della direzione. Soprattutto con riferimento alla stima dei ricavi contenuta nei piani pluriennali, occorre che i relativi calcoli siano supportati da elementi più oggettivi e verificabili (magari basati su un portafoglio ordini già formalizzato, oppure su dati storici attendibili adeguati per tenere conto di eventuali imprevisti futuri). I *budget* possono rappresentare un valido strumento qualora, verificate l'attendibilità di predisposizione e calcolo, rilevino degli scostamenti significativi rispetto ai dati consuntivi che il revisore potrà indagare. Tale situazione potrebbe far emergere informazioni circa il verificarsi di eventi imprevisti, oppure la modifica di strategie o politiche aziendali con impatto sull'informativa finanziaria, o, ancora, eventuali rischi di frode perpetrati dalla direzione sui dati definitivi di bilancio.

I *budget* predisposti dall'azienda, a livello divisionale o a livello globale, sono solitamente molto utili al revisore poiché essendo tali documenti soggetti ad attento monitoraggio periodico, captano gli eventuali elementi di dinamicità che caratterizzano lo specifico mercato e, soprattutto, la specifica azienda. Inoltre, i *budget* o i piani previsionali sono solitamente predisposti con dettagli mensili e/o trimestrali, con l'obiettivo da parte dell'azienda di poterne monitorare gli eventuali scostamenti rilevanti ed apportare, qualora possibile, le relative azioni correttive. Tale aspetto può essere di notevole supporto al lavoro del revisore, poiché in grado di fornire informazioni interessanti circa l'andamento di determinate voci con dettagli infrannuali, elemento che aiuta il revisore nella comprensione di eventuali elementi di incoerenza o di imprevedibilità con potenziale impatto sulla predisposizione dell'informativa finanziaria.

Il confronto tra dati dell'azienda e di altre aziende dello stesso settore/mercato potrebbe essere utile strumento per valutare eventuali discordanze nell'andamento o nel trattamento ai fini dell'informativa finanziaria di alcune operazioni aziendali. Per utilizzare proficuamente procedure di analisi comparativa in tale senso, occorre che il revisore abbia una conoscenza non elementare delle peculiarità contabili e di bilancio delle aziende del determinato settore (si pensi, per esempio, alle specificità che possono caratterizzare le aziende operanti nel settore delle grandi costruzioni, oppure del settore moda, oppure del settore IT) e/o che siano disponibili *report* attendibili di settore/mercato. La grande difficoltà nell'utilizzare dati di società concorrenti risiede nella necessità di comprendere quanto siano davvero comparabili tali dati con quelli dell'azienda sottoposta a revisione, considerando le intrinseche peculiarità e specificità di ogni singola azienda nel mercato. Questo tipo di analisi può fornire un parametro di confronto e verifica, che andrà sicuramente e necessariamente combinato con altre procedure di validità più specifiche.

Oltre al confronto di voci o conti del bilancio di esercizio, può essere utile e opportuno mettere a confronto degli indici o delle incidenze percentuali di bilancio, che possono essere in grado di evidenziare delle relazioni più obiettive in quanto contenenti un maggiore grado di ponderazione. Si pensi, per esempio, all'ipotesi di aumento in termini assoluti dei costi commerciali dell'azienda, emergente da un'analisi comparativa di singoli conti tra un esercizio e l'altro; se tali costi commerciali sono rapportati ai ricavi di vendita, esprimendone il relativo "peso" in termini di percentuale, si potrà ottenere un dato più raffinato che darà maggiore e più chiara evidenza della significatività delle variazioni registrate.

Suggerimenti operativi

L'utilizzo degli indici di bilancio, soprattutto di natura finanziaria, e il loro confronto nel tempo, fornisce utili spunti di valutazione al revisore con riferimento ai rischi di normale e corretta operatività e di adeguato equilibrio finanziario. Condizioni di eccessivo squilibrio finanziario protratte nel tempo, che mediante la semplice osservazione degli scostamenti potrebbe non attrarre l'attenzione da parte del revisore, è invece di per sé un elemento di allerta ai fini della revisione, poiché potrebbe compromettere la capacità dell'impresa di operare in condizioni di continuità aziendale, lanciando quindi un'allerta molto forte al revisore incaricato di esprimere un giudizio.

17.3. Elementi distintivi delle procedure di analisi comparativa

È opportuno che il revisore abbia a disposizione dati affidabili e attendibili da poter utilizzare per le procedure di analisi comparativa, al fine di ottenere degli elementi probativi che possano corroborare adeguatamente il suo giudizio professionale.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 520.5

Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, singolarmente o in combinazione con verifiche di dettaglio, [...] il revisore deve:

[...]

b) valutare l'attendibilità dei dati in base ai quali il revisore sviluppa le proprie aspettative su importi registrati o su indici, tenendo conto della fonte, della comparabilità, della natura e della pertinenza delle informazioni disponibili e dei controlli sulla loro predisposizione;

[...]

Qualora il revisore intenda servirsi di dati comparativi già predisposti dalla direzione, deve preliminarmente verificarne la correttezza per poterli utilizzare ai fini delle procedure di analisi comparativa.

Suggerimenti operativi

Per pianificare procedure di analisi comparativa rispondenti ai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve avere chiarezza sulla effettiva disponibilità, da parte dell'azienda e/o da parte di fonti terze (inclusi dati pubblicamente disponibili), delle informazioni e dei dati utili a predisporre le analisi. A tal proposito, il revisore è agevolato sia dalla generale comprensione dell'azienda e dei suoi macro-processi, con particolare attenzione a quelli con impatto sull'informativa finanziaria, sia dalle procedure di conformità eventualmente svolte; grazie alla loro combinazione, il revisore ha avuto modo di osservare e valutare le analisi, le attività, le procedure di controllo e supervisione poste in essere dalla società, ottenendo una opportuna comprensione dei dati gestiti, verificati, controllati e supervisionati nel corso delle attività aziendali (in fase di inserimento/registrazione, in fase di *reporting* periodico, in fase di controllo divisionale, in fase di supervisione periodica).

Speciale attenzione, in merito, va posta all'utilizzo dei sistemi informativi e alla mole di dati in grado di gestire ed elaborare; spesso, infatti, l'azienda possiede nel proprio sistema informativo una gran quantità di dati ed informazioni utili ad effettuare determinate analisi ai fini della revisione. Mediante semplici estrazioni di dati e rielaborazioni, il revisore può quindi essere facilitato nella implementazione di procedure di analisi comparativa.

Inoltre, quanto più i dati, le analisi e le procedure, incluse le analisi comparative svolte ai fini interni dall'azienda, risultino efficacemente filtrate da un sistema informativo sicuro ed affidabile, tanto più elevata sarà la qualità e l'attendibilità delle informazioni e dei dati estratti dal revisore per le sue procedure di analisi comparativa.

Il revisore è tenuto sempre a verificare l'attendibilità della fonte dei dati utilizzati, interna o esterna all'azienda, cercando di comprendere se esistano elementi che potrebbero inficiarne la veridicità, soprattutto in caso di utilizzo di dati comparativi già predisposti dall'azienda. Quanto più la fonte delle informazioni è indipendente dall'azienda, ovvero non influenzata da eventuali conseguenze e ripercussioni che quei dati potrebbero avere, tanto più attendibili saranno le analisi che da quei dati possono essere elaborate, poiché prive di elementi di disturbo o di forzatura. Inoltre, un appropriato livello di delega e supervisione, soprattutto in relazione a quei dati particolarmente soggetti a forzature o rischi di frode (voci di bilancio legate a *bonus* o premi di produttività, contabilizzazione dei ricavi di vendita, ...) garantisce che i dati forniti al revisore e/o le analisi eventualmente già predisposte dalla società, siano ragionevolmente più affidabili.

Inoltre, occorre prestare attenzione alla corretta comparabilità dei dati, con riferimento sia alla variabile temporale (ad esempio comparabilità di dati o prospetti aziendali tra esercizi o periodi intermedi diversi) sia alla specificità dell'azienda inserita nel contesto del mercato in cui opera (ad esempio comparabilità di dati o prospetti aziendali rispetto ad altre aziende del settore).

Suggerimenti operativi

È necessario interrogarsi sempre sulla corretta comparabilità dei dati prima di mettere in piedi procedure di analisi comparativa. In fase di confronto temporale (comparazione di voci tra esercizi o periodi di *reporting* successivi), occorre

verificare che non siano intervenuti né modifiche nelle tempistiche di predisposizione dell'informativa finanziaria (ad esempio, modificando la data di chiusura dell'esercizio), né cambiamenti significativi di valutazione delle voci di bilancio (ad esempio, a seguito di modifiche legislative o di applicazione di set di principi contabili rispetto al passato). Questo consente di confrontare correttamente i dati, o di apportare preliminarmente le dovute correzioni ai dati prima del confronto.

Il rischio di una non corretta ed esaustiva verifica della comparabilità delle informazioni da utilizzare potrebbe infatti essere trarre conclusioni sbagliate sulle analisi predisposte, oppure di dover procedere "a ritroso" di fronte a un'eventuale anomalia riscontrata, andando ad accertare che la causa reale delle deviazioni registrate è in realtà imputabile ad una non corretta comparabilità dei dati; in ogni caso, sarà sicuramente registrabile una perdita di efficienza delle attività di revisione (in termini di tempo, di qualità del lavoro, di ordine, logica e linearità nella corretta esecuzione delle procedure pianificate) .

La finalità utilizzata dall'azienda per predisporre i dati o i prospetti, utilizzati poi dal revisore ai fini dell'analisi comparativa, rappresenta elemento di delicata importanza poiché tali dati potrebbero contenere informazioni parziali e/o non obiettive, tali da rendere il loro utilizzo ai fini della revisione inadeguato e/o insufficiente; di fronte a tali circostanze, il revisore potrebbe propendere per un non utilizzo dei dati o delle informazioni a sua disposizione, o decidere di porre in essere procedure di dettaglio per corroborare adeguatamente i risultati raggiunti. Anche in tale circostanza, è utile considerare che anche di fronte alla medesima analisi (confronto di dati nel tempo o con altre realtà aziendali, o comparazioni di informazioni di natura finanziaria e non finanziaria di qualsiasi grado di complessità ed estensione) svolta da parte della direzione come dal revisore, ben diverse sono le finalità perseguite dai due soggetti e di conseguenza diversa deve essere la lettura critica delle risultanze ottenute. Nello specifico, l'azienda può predisporre delle analisi comparative per esporre dei risultati all'alta direzione (*reporting* periodico, riunioni del consiglio di amministrazione, opportunità sul mercato, valutazione dei risultati della concorrenza, ...), per valutare eventuali azioni correttive o stimare gli impatti di eventi futuri (nuovo prodotto, nuovo mercato, risultati di un nuovo investimento, valutazione critica delle performance di un comparto aziendale, riorganizzazione produttiva o del personale, ecc.), per avviare un'operazione straordinaria (acquisizione/fusione/scissione societaria, sottoscrizione di un prestito obbligazionario, ipotesi di quotazione azionaria, ...), per affrontare nuovi settori o mercati (espansione estera, apertura nuova filiale, avvio nuova divisione produttiva, distributiva, commerciale, ecc.). Le analisi comparative elaborate dalla direzione potrebbero essere predisposte con l'intento di aggredire nuovi mercati (magari sovrastimandone le potenzialità e, quindi, i risultati economici attesi), di presentare un piano di ristrutturazione finanziaria (focalizzandosi magari solo su alcune ipotesi senza considerarne delle altre), di valorizzare le *performance del management* nei confronti dei soci (esaltandone i successi ed evitando di menzionare le eventuali lacune). Il revisore deve, quindi, utilizzare il consueto scetticismo professionale nell'utilizzare i dati o le analisi fornite dalla direzione, interrogandosi sempre sulla finalità in base alla quale tali informazioni sono state gestite, elaborate e analizzate, utilizzando il proprio giudizio professionale nella lettura critica di tali analisi in coerenza con gli altri elementi probativi ottenuti attraverso altre procedure di revisione messe in atto: generale comprensione dell'azienda, competenza specifica dei referenti aziendali coinvolti nei processi di predisposizione dei dati e delle analisi ottenute, procedure di supervisione e controllo eventualmente previste ed implementate (soprattutto se informatizzate ed automatizzate), presenza di fasi o dati relativi a fonti esterne rispetto all'azienda.

Un'ultima importante variabile di attenzione per il revisore è data dalla verifica dell'adeguatezza dei processi di predisposizione dei dati e delle informazioni messe a disposizione, allo scopo di comprendere l'effettiva

competenza dei referenti aziendali coinvolti, l'adeguatezza delle fasi di revisione e supervisione da parte di referenti gerarchicamente preposti, l'eventuale ingerenza da parte nella direzione e/o la possibilità che avvengano forzature nelle procedure e nel sistema di controllo interno, inoltre l'eventuale utilizzo di procedure di calcolo o di verifica informatizzate che potrebbero garantire un più elevato livello di sicurezza ed attendibilità dei dati generati. Con l'obiettivo di verificare la fonte, la comparabilità, la natura e la pertinenza delle informazioni ricevute, il revisore potrebbe decidere di analizzare e testare l'efficacia operativa degli eventuali controlli posti in essere dall'azienda per predisporre dati e informazioni utilizzati sia ai fini interni, sia da parte del revisore per lo svolgimento delle procedure di analisi comparativa, in risposta ai rischi identificati e valutati. Qualora tali controlli risultino efficaci a prevenire i rischi di errori significativi con impatto sul bilancio, le risultanze delle procedure di analisi comparativa potrebbero essere considerate dal revisore con un maggiore livello di attendibilità ed efficacia. Sovente, le procedure di conformità possono essere utili anche per la verifica dell'attendibilità e della completezza di alcune informazioni di natura non finanziaria.

17.4. Il risultato atteso e l'analisi degli scostamenti

Nell'impostare una procedura di analisi comparativa e nell'analizzarne successivamente le risultanze, il revisore opera sulla base di un'aspettativa, influenzata dal suo livello di comprensione delle sottostanti relazioni esistenti tra le informazioni finanziarie e non.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 520.5	Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, singolarmente o in combinazione con verifiche di dettaglio, [...] il revisore deve: [...] c) sviluppare un'aspettativa su importi registrati o su indici e valutare se tale aspettativa sia sufficientemente precisa da identificare un errore che, singolarmente o insieme ad altri errori, possa rendere il bilancio significativamente errato; d) stabilire l'ammontare degli scostamenti tra gli importi registrati e i valori attesi ritenuto accettabile senza lo svolgimento di ulteriori indagini come richiesto dal paragrafo 7.

È importante valutare se, e in quale misura, gli eventuali scostamenti da tale risultato atteso possano essere considerati come elementi di allerta per il revisore, in quanto potenziali indicatori della presenza di errori con impatto significativo sul bilancio. Tale giudizio dipende strettamente dal grado di accuratezza con il quale sono selezionati i dati oggetto di analisi comparativa, ovvero dal potenziale informativo che, in base alla complessità e alla dimensione dell'azienda, dello specifico settore in cui opera o di particolari circostanze verificatesi nel periodo oggetto di analisi, alcuni dati potrebbero fornire rispetto ad altri. In base alle relazioni esistenti tra variabili finanziarie e non e ai risultati attesi, il revisore potrebbe ritenere opportuno disaggregare alcuni dati o alcune informazioni, concentrando la propria analisi su sotto-classi di operazioni o voci di bilancio che meglio potrebbero fornire risultati interessanti ai fini della revisione: quanto più le analisi sono effettuate su elementi distinti ed omogenei, tanto più le risultanze ottenute saranno utili e significative. Chiaramente, il revisore potrà porre in essere adeguate procedure di analisi comparativa solo qualora i dati e le informazioni necessarie alla sua attività risultino disponibili; ciò comprende la possibilità sia di utilizzare analisi comparative già predisposte dalla direzione, sia di utilizzare dati e informazioni forniti dall'azienda per costruire autonomamente dei prospetti di analisi comparativa, combinando

informazioni interne con informazioni esterne (ad esempio applicando tassi di interesse, di cambio, di rivalutazione ufficialmente disponibili, oppure utilizzando linee guida o statistiche ufficiali di settore).

In presenza di scostamenti rispetto al risultato atteso, il revisore deve definire un perimetro di tolleranza all'interno del quale non ritiene opportuno dover procedere con ulteriori verifiche. Tale valutazione porta, quindi, il revisore a stabilire un limite entro il quale considerare accettabile l'eventuale rischio di errori in bilancio, muovendo dalla considerazione che il loro eventuale impatto, singolarmente o congiuntamente con altri elementi, non possa essere giudicato come significativo. In base alla valutazione del rischio di revisione definita in sede di pianificazione, il revisore dovrà svolgere procedure di analisi comparativa sufficientemente adeguate a mitigare il rischio di revisione, in base al seguente schema:

Impatto sulla riduzione del rischio di revisione	Descrizione
<i>Altamente efficace</i>	La procedura è ritenuta la principale fonte di evidenza in relazione ad una singola asserzione di bilancio e ne fornisce una prova efficace. Qualora esista un livello di rischio significativo, sarà supportata da altre procedure rilevanti.
<i>Moderatamente efficace</i>	La procedura ha la funzione di corroborare evidenza ottenuta da altre procedure e fornisce solo un livello moderato di <i>assurance</i> .
<i>Limitato</i>	Procedure di base, come ad esempio il confronto di una posta tra più esercizi, possono essere utili ma forniscono soltanto un limitato livello di <i>assurance</i> .

Qualora si verificano scostamenti significativi rispetto ai risultati attesi, oppure fluttuazioni o relazioni incoerenti rispetto ad altre informazioni pertinenti, il revisore è tenuto ad approfondire tali anomalie attraverso indagini presso la direzione e/o ulteriori procedure di revisione. L'indagine presso la direzione ha lo scopo di acquisire ulteriori elementi informativi, preferibilmente corroborati da appropriata e pertinente documentazione aggiuntiva, non emersi in precedenza e che possano efficacemente supportare le analisi compiute dal revisore. Qualora la direzione non riesca adeguatamente a giustificare le anomalie riscontrate, il revisore dovrà valutare quali ulteriori procedure mettere in atto e/o se tali anomalie costituiscano un fattore di rischio significativo non identificato in fase di pianificazione iniziale del lavoro; in tale seconda ipotesi, il revisore dovrà rivedere la propria valutazione dei rischi di errori significativi e conseguentemente riformulare le proprie attività di revisione.

17.5. Procedure di analisi comparativa nella fase finale

Nella fase finale di revisione al bilancio, il revisore pianifica ed esegue le ultime procedure che servono a completare le analisi necessarie alla formazione del giudizio professionale definitivo, in base al quale potrà emettere la relazione.

Definite e svolte tutte le procedure programmate, il revisore deve giungere alla fase conclusiva della sua attività con un quadro completo, esaustivo e logico delle informazioni, dei dati e delle relazioni con impatto sull'informativa finanziaria che hanno portato alla formazione del bilancio di esercizio. Consapevole delle procedure aziendali, dei sistemi di controllo interni, delle fasi operative e di supervisione implementate dall'azienda, il revisore ha sviluppato un coerente giudizio professionale che costituisce la base per la redazione della relazione al bilancio. Per confermare la coerenza delle conclusioni raggiunte dal revisore, è richiesto che siano effettuate procedure di analisi

comparativa nella fase finale della propria attività, al fine di poter avere la ragionevole certezza di aver individuato e valutato tutti i possibili rischi di errori significativi con impatto sull'informativa finanziaria.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 520.6	Il revisore deve definire e svolgere procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che lo aiutino nella formazione di una conclusione complessiva in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa.

Tali procedure hanno l'obiettivo di confermare le valutazioni compiute dal revisore e le conclusioni raggiunte nel corso dell'intera attività svolta, verificando come esista coerenza tra tutti gli elementi probativi ottenuti durante le procedure di revisione ed il bilancio redatto dall'impresa. Al fine di raggiungere tale ulteriore livello di ragionevole certezza in prossimità della fase finale delle attività, il revisore mette in atto procedure di analisi comparativa simili a quelle implementate in fase di valutazione del rischio.

Caso applicativo - Rimanenze finali di magazzino						
<p>In fase di valutazione dei rischi relativi al bilancio dell'esercizio N, a seguito dei colloqui avuti con la direzione, il revisore ha ottenuto informazioni dalla direzione circa la recente modifica di condizioni contrattuali con il principale fornitore di materie prime. Potendo beneficiare di migliori condizioni economiche, l'azienda ha sottoscritto un nuovo contratto di fornitura nel quale, a fronte di un notevole aumento dei quantitativi annuali ordinati (dato l'aumento degli ordini a cui far fronte), si ottengono riduzioni interessanti di prezzo. Per facilitare il più celere approvvigionamento da parte del fornitore, data la carenza di spazio nel proprio magazzino materie prime interno, la società ha deciso di utilizzare un magazzino distaccato per lo stoccaggio.</p> <p>Il revisore decide di mettere in piedi una procedura di analisi comparativa sull'entità delle rimanenze finali di magazzino, avendo percepito un potenziale rischio di errore con impatto sull'informativa finanziaria.</p> <p>Vengono presi come base dati i valori delle giacenze di magazzino dei precedenti due esercizi sia alla data intermedia del 30 giugno sia alla data di chiusura del bilancio (31 dicembre), rapportandoli con il volume dei rispettivi fatturati ed ottenendo in tal modo un indice di rotazione del magazzino.</p> <p>Attraverso il calcolo della media ponderata di tali indici, si stima l'entità delle rimanenze di materie prime alle due date di reporting (30 giugno e 31 dicembre) dell'esercizio N. Dal confronto, in termini assoluti, delle stime effettuate con i dati consuntivi riportati nei rispettivi bilanci di verifica, emerge uno scostamento ritenuto accettabile alla data intermedia, mentre si registra un andamento considerato anomalo alla data di chiusura dell'esercizio. Osservando anche lo scostamento calcolato in termini percentuali, emerge in modo ancora più evidente l'incoerenza del dato delle rimanenze di magazzino registrate al 31 dicembre.</p>						
<p>Rotazione del magazzino €/Millioni</p>						
Anno Periodo	N-2		N-1		MEDIA	
	30 Giugno	31 Dicembre	30 Giugno	31 Dicembre	30 Giugno	31 Dicembre
Fatturato	1.500	3.400	1.400	2.600		
Rimanenze	500	330	440	270		
gg	121,7	35,4	114,7	37,9	118,3	36,5
Anno Periodo	Aspettativa		Consuntivo		Delta	
	30 Giugno	31 Dicembre	30 Giugno	31 Dicembre	30 Giugno	31 Dicembre
Fatturato	1.600	3.800	1.600	3.800		
Rimanenze	519	380	530	300	11 2%	-80 -27%
gg						

Di fronte a tali circostanze, il revisore decide di pianificare procedure di conformità abbinate a procedure di validità per ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi circa l'esistenza, l'accuratezza, la proprietà, la competenza e la valutazione delle rimanenze finali di magazzino al 31 dicembre N.

Caso applicativo - Ammortamento immobilizzazioni materiali

Dopo aver effettuato procedure di conformità sulla gestione e contabilizzazione delle immobilizzazioni materiali, incluso il calcolo dei relativi ammortamenti, avendo testato l'efficacia dei controlli interni posti in essere dall'azienda, ricevendo opportune rassicurazioni anche su sistemi di controllo automatizzato impostati a livello di sistema informativo, il revisore vuole verificare che l'entità degli ammortamenti di fine esercizio risultino coerenti con le informazioni in suo possesso. Dai colloqui con la direzione non sono emersi significativi elementi di criticità, né sono stati comunicati cambiamenti circa le procedure e/o le risorse aziendali impiegate in tali attività. Non esistono quindi specifici elementi che possano fornire al revisore evidenza circa significativi rischi di errore con impatto sull'informativa finanziaria.

Non avendo a disposizione situazioni infrannuali, il revisore decide di analizzare i quattro esercizi precedenti, mettendo a confronto il dato degli ammortamenti registrati sia con riferimento al volume del fatturato, sia con riferimento al costo storico delle immobilizzazioni materiali, calcolandone le relative incidenze percentuali.

Basandosi sui dati di fatturato e di costo storico dell'esercizio in corso, il revisore stima l'entità degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali, mettendole poi a confronto con i dati consuntivi. La stima risulta coerente con il dato effettivamente contabilizzato in bilancio; lo scostamento registrato, sia in termini assoluti che percentuali, viene giudicato dal revisore accettabile.

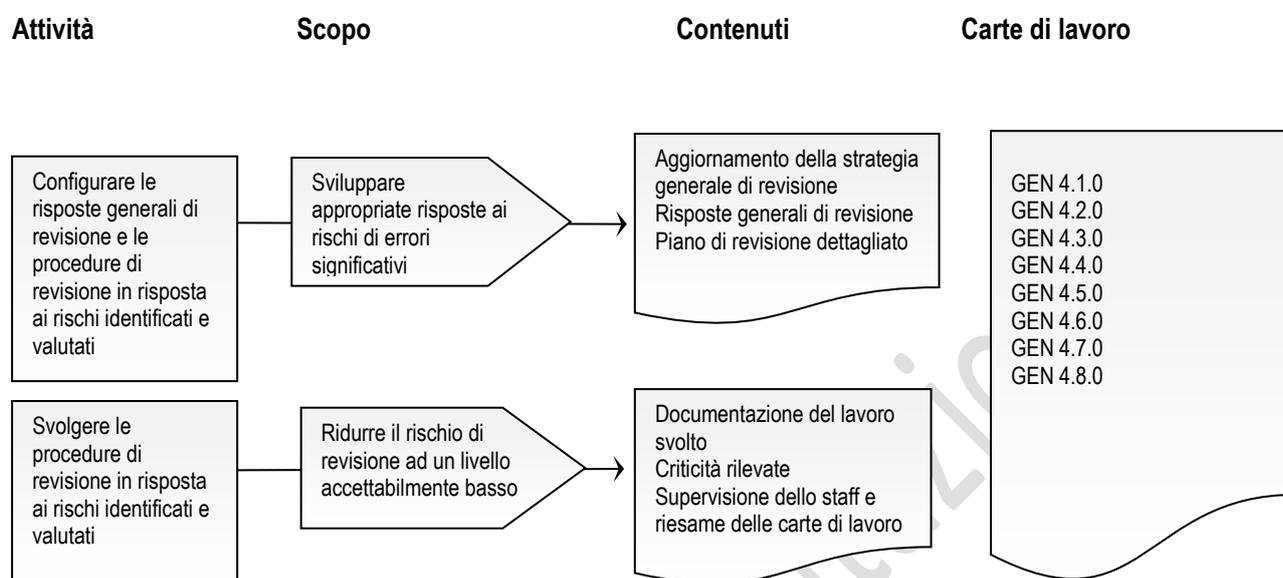
Aspettativa ammortamenti al 31.12.N

€/ Milioni

	31.12.N-4	31.12.N-3	31.12.N-2	31.12.N-1	Media	Aspettativa	Consuntivo	Delta	Delta %
						31.12.N	31.12.N	31.12.N	31.12.N
Fatturato	3.250	3.400	3.150	2.600		3.120	3.120		
Costo storico	1.800	1.830	1.710	1.700		1.720	1.720		
Ammortamenti	110,8	109,5	99,5	95,8			104		
% fatturato	3,4%	3,2%	3,2%	3,7%	3,4%	105,0	-	1,0	0,98%
% costo storico	6,2%	6,0%	5,8%	5,6%	5,9%	101,7	-	2,3	-2,20%

Sulla base delle evidenze ottenute, il revisore ritiene coerenti le informazioni ottenute a supporto della completezza degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali; ipotizzando che la voce di bilancio risulti però al di sopra della soglia di significatività, il revisore pianificherà anche dei test di dettaglio prima di poter esprimere una valutazione definitiva sul determinato saldo di bilancio.

18. CONFERME ESTERNE



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Definizione di "Conferme esterne"	505
Conferme esterne come procedure di validità	330
Conferme esterne in risposta a rischio di frode	240, 330
Conferme esterne da parte di fornitori di servizi	402
La procedura di richiesta di conferma esterna	505
Le conferme esterne nella verifica dei saldi di apertura	510
I risultati delle procedure di richiesta di conferme esterne	505

18.1. Definizione

Una fonte esterna all'impresa sottoposta a revisione è in grado di garantire un maggiore livello di indipendenza in relazione ai dati e alle informazioni che è in grado di fornire, elevando il grado di affidabilità e sicurezza che i relativi elementi probativi offrono al revisore. Inoltre, qualsiasi informazione direttamente ottenuta dal revisore, senza intermediazione alcuna di referenti aziendali, può parimenti aumentare il grado di attendibilità e sicurezza che tale informazione riveste ai fini della revisione contabile.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 500.A9	Le informazioni provenienti da fonti indipendenti dall'impresa, che il revisore può utilizzare come elementi probativi, possono includere conferme da parte di soggetti terzi, relazioni di analisi e dati comparabili sui concorrenti (valori di riferimento).

Le conferme esterne costituiscono una delle procedure di revisione maggiormente utilizzate, poiché in grado di fornire al revisore informazioni particolarmente utili alla verifica di numerose asserzioni di bilancio. Data la loro

flessibilità applicativa, tale procedura di revisione può essere modellata in base a ogni specifica revisione contabile da effettuare, al fine di rispondere ai rischi di revisione che occorre mitigare.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 505.6	Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato: a) Conferma esterna – Elemento probativo acquisito come una risposta diretta in forma scritta al revisore da parte di un soggetto terzo (il soggetto circolarizzato), in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato. [...]

18.2 Conferme esterne come procedure di validità

L'utilizzo delle conferme esterne rientra tra gli elementi probativi che il revisore acquisisce in relazione ad una determinata procedura di revisione in merito all'acquisizione di *“elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate a tali rischi”*.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 330.19	Il revisore deve considerare se le procedure di conferma esterna siano da svolgere come procedure di validità.

La pianificazione di procedure di richieste di conferma esterna, risponde ad obiettivi ben precisi che il revisore intende raggiungere, e deve di conseguenza necessariamente essere inserita in un quadro coerente e logico nel rispetto della programmazione globale di tutte le attività di revisione al bilancio.

Le procedure di conferma esterna possono essere validamente pianificate ed implementate anche per far fronte ai rischi significativi di errori significativi attribuibili a frodi.

Gli elementi probativi che possono essere acquisiti direttamente dal revisore, senza che vi sia intermediazione della direzione e/o di altri referenti aziendali, qualora derivanti da fonti terze affidabili, garantiscano un più elevato livello di attendibilità e possano essere particolarmente adatti per essere impiegati per far fronte a rischi significativi di errori significativi dovuti a frodi.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 330.A53	[...] Gli elementi probativi ricevuti direttamente dal revisore sotto forma di conferme esterne da appropriati soggetti circolarizzati, possono aiutare il revisore ad ottenere elementi probativi aventi l'elevato livello di attendibilità, necessario al revisore per fronteggiare i rischi significativi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. [...]

In caso di utilizzo della procedura di richiesta di conferma esterna per far fronte a un rischio di frode, il revisore valuterà quale specifica forma di richiesta di conferma dovrà essere attuata (conferma positiva, conferma negativa, richiesta di dettagli di elementi contrattuali, conferma circa l'assenza di condizioni, ...), in riferimento alla determinata asserzione di bilancio oggetto di verifica, e se tale procedura debba essere posta in essere come unica procedura di validità oppure in combinazione con altre procedure (di validità e/o conformità).

18.3. L'esecuzione delle procedure di richiesta di conferma esterna

L'efficacia e l'attendibilità dell'utilizzo di procedure di richiesta di conferma esterna, coerentemente con gli obiettivi generali di revisione e le risposte ai rischi individuati e valutati di errori significativi, dipendono in larga parte dall'attenzione e dalla cura con le quali il revisore effettua non solo la pianificazione di tali attività ma anche e soprattutto la sua corretta esecuzione. Le procedure di richiesta di conferma esterna devono essere strutturate in funzione della ragionevole sicurezza che le relative risposte sono in grado di fornire al revisore. Poiché gli elementi probativi dipendono dalla collaborazione del soggetto terzo (soggetto circolarizzato), e non semplicemente da una fonte esterna direttamente accessibile dal revisore (dati pubblicamente disponibili, *report* ufficiali di mercato, bilanci di società concorrenti), occorre considerare un'ulteriore variabile di aleatorietà legata alla possibilità che il soggetto terzo non fornisca le conferme richieste.

18.3.1. Le informazioni oggetto della richiesta di conferma esterna

Il primo punto da cui partire è rappresentato dall'oggetto, ossia dalle informazioni che il revisore intende richiedere al soggetto circolarizzato. Generalmente, le circolarizzazioni sono utilizzate per confermare saldi contabili, quali ammontare di un credito, di un debito, di un saldo di conto corrente a una determinata data (solitamente alla data di chiusura dell'esercizio o per situazioni infrannuali); tali richieste sono, quindi, utili al revisore per ottenere elementi probativi forti in relazione a determinate asserzioni di bilancio (ad esempio: esistenza, completezza, accuratezza per i crediti ed i debiti, completezza ed accuratezza per i conti correnti bancari), mentre risultano generalmente deboli o inapplicabili con riferimento alle asserzioni della valutazione o della presentazione. In base però a come la richiesta è strutturata, il revisore può ottenere elementi probativi anche in relazione ad aspetti più specifici con impatto sull'informativa finanziaria, quali conferme di accordi o termini contrattuali, oppure circa l'assenza o la presenza di eventuali condizioni "*a latere*" di un contratto o una transazione principale.

Le richieste di conferma esterna sono materialmente predisposte dalla società revisionata, che le stampa su propria carta intestata e le sottoscrive; nel corpo della lettera, sarà chiesto di rispondere direttamente al revisore, di cui sono fornite le informazioni di contatto.

Le richieste di conferma esterna possono, in alcuni casi, essere sostitutive e/o integrative di altre procedure di revisione qualora persistano o si vengano a manifestare delle condizioni di oggettiva difficoltà, anche a causa di impossibilità sopravvenuta, nel poter mettere in atto procedure conseguenti originariamente inserite nel programma di revisione; si pensi, per esempio, alla verifica dell'esistenza delle rimanenze di magazzino dell'azienda fisicamente tenute presso un deposito di terzi (ad esempio, presso il magazzino del fornitore a cui è stato affidato il servizio di logistica), qualora non sia possibile (o sia divenuto impossibile nel corso di svolgimento delle attività di revisione) accedere a tale magazzino di terzi. Il revisore potrebbe, al fine di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati, decidere di inviare una richiesta di conferma al depositario attraverso la quale ottenere conferma delle rimanenze di magazzino come risultanti dalla contabilità aziendale, allegando eventualmente il tabulato di magazzino estratto dal sistema informativo e/o chiedendo di giustificare le eventuali discordanze.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 402.A26

Nel determinare la natura e l'ampiezza degli elementi probativi da acquisire in merito ai saldi che rappresentano le attività detenute o le operazioni poste in essere da un fornitore di servizi per conto dell'impresa utilizzatrice, il revisore di quest'ultima può prendere in considerazione le seguenti tre ipotesi:

[...]

c) Acquisizione delle conferme dal fornitore di servizi in merito ai saldi e alle operazioni: laddove l'impresa utilizzatrice tenga registrazioni autonome dei saldi e delle operazioni, la conferma da parte del fornitore di servizi a supporto delle registrazioni dell'impresa utilizzatrice può costituire un elemento probativo attendibile sull'esistenza delle operazioni e delle attività in esame. [...] Qualora l'impresa utilizzatrice non tenga registrazioni autonome, le informazioni acquisite mediante le conferme avute dal fornitore di servizi rappresentano semplicemente una dichiarazione di quanto è riflesso nelle registrazioni tenute dal fornitore stesso. [...]

Nel caso di richiesta di conferma esterna in relazione a saldi o attività detenute presso un terzo (fornitore di servizi), è opportuno avere una preliminare comprensione del globale sistema organizzativo e di controllo; se possibile, il revisore dovrebbe effettuare dettagliate verifiche circa le relazioni esistenti tra il fornitore e l'impresa revisionata, in modo da comprendere la significatività delle transazioni sottostanti, la frequenza delle operazioni effettuate, la natura degli accordi contrattuali alla base, gli eventuali controlli posti in essere dall'impresa utilizzatrice e, soprattutto, l'attendibilità del sistema di registrazione e tenuta dei dati, verificando se esista un'autonoma e distinta tenuta di registrazioni contabili e di documenti da parte dell'impresa revisionata rispetto alle transazioni ed operazioni effettuate attraverso il fornitore di servizi. Solo avendo una comprensione chiara ed esaustiva su tali aspetti, ed aver eventualmente avuto modo di testare i controlli interni predisposti dall'azienda, può essere ragionevolmente presa la decisione di poter fare affidamento su una procedura di conferma di richiesta esterna su saldi o voci di bilancio relative ad operazioni con fornitori di servizi esterni.

In casi particolari, l'utilizzo delle procedure di richiesta di conferme esterne possono essere validamente utilizzate per ottenere elementi probativi relativi ad asserzioni di bilancio attinenti alla valutazione di determinate poste contabili. Uno degli esempi più significativi è rappresentato dalla circolarizzazione dei legali o dei consulenti del lavoro/fiscali che, nel corso dell'esercizio, hanno operato a favore dell'azienda. La richiesta che il revisore pone a tali soggetti attiene, infatti, una stima delle passività potenziali eventualmente derivanti da cause in essere e/o in corso di avvio riguardanti contenziosi con clienti, fornitori, personale dipendente, collaboratori, autorità fiscali, enti pubblici. In tali circostanze, l'obiettivo del revisore è confrontare le stime (ovvero le valutazioni) effettuate dall'azienda con riferimento alle passività potenziali con una fonte terza in grado di fornire, anche mediante valutazioni tecniche e specifiche, elementi probativi adeguati che forniscano al revisore la ragionevole certezza circa le procedure e le assunzioni formulate dall'azienda per procedere allo stanziamento delle passività potenziali in bilancio.

Suggerimenti operativi

Nel caso di richiesta di conferma esterna ai fini della verifica dell'accuratezza e della valutazione delle passività potenziali, il revisore dovrebbe preliminarmente raccogliere informazioni o dati dall'ufficio legale interno della società. Il revisore deve ottenere una comprensione globale sulle procedure in essere seguite in caso di contestazioni e cause, determinando chi sono i referenti aziendali coinvolti e quali consulenti o collaboratori esterni sono interpellati in base alla materia oggetto di diatriba: consulente del lavoro, fiscalista, commercialista, studio legale di riferimento.

È prassi constatare che, in caso di aziende di minori dimensioni, tali funzioni sono sovente esternalizzate a professionisti esterni, che interagiscono direttamente con la direzione aziendale; nelle aziende più strutturate è, invece, solitamente operativo un dipartimento legale interno che, in base alle aree di specializzazione forense delle risorse inserite, detiene competenze ed informazioni più settoriali.

Nella richiesta di conferma esterna ai professionisti che assistono l'azienda in controversie legali di vario genere, il revisore deve chiedere l'elenco delle cause in corso e/o di quelle per cui sia stato avviato l'iter di un contenzioso legale (richiesta di risarcimento per errori nella fornitura da parte di clienti, rivendicazione di competenze non erogate da parte di dipendenti, richieste di pagamento da parte dei fornitori per scadenza dei termini contrattualmente definiti, verbali di verifica e ispezione da parte di autorità pubbliche, ...), con evidenza degli importi oggetto di contestazione, degli eventuali interessi e spese legali accessori, e soprattutto con una stima (espressa in percentuale, magari) del grado di probabile soccombenza dell'azienda.

Possono essere attuate procedure di conferme positive oppure di conferme negative. In caso di invio di richieste di conferme positive, il revisore chiede al soggetto circolarizzato di rispondere indicando se è in accordo o in disaccordo con le informazioni contenute nella richiesta, consistenti in saldi contabili, lista di transazioni o attività, ovvero fornendo le informazioni richieste, quali presenza di accordi contrattuali o di specifiche condizioni (legate ad un contratto, ad un'attività, ad un'operazione, ad un finanziamento, ...); in caso di invio di conferme negative, invece, il revisore chiede al soggetto circolarizzato di rispondere soltanto in caso di disaccordo con le informazioni fornite nella richiesta. Da un punto di vista pratico, la richiesta di conferme negative è una procedura meno applicata per una ragione essenzialmente pragmatica: mentre in caso di richiesta di conferma positiva, l'eventuale risposta ricevuta può essere considerata come un forte elemento probativo, in caso di conferma negativa, la mancata ricezione di una risposta non costituisce un altrettanto valido elemento probativo per il revisore, il quale non può avere l'assoluta certezza che la richiesta sia stata correttamente ricevuta e presa in considerazione. In sintesi, ottenere una risposta da un terzo attribuisce alla procedura un elevato grado di affidabilità, poiché il soggetto circolarizzato ha correttamente ricevuto la richiesta, l'ha presa in considerazione e ha fornito la propria risposta; non ottenere una risposta dal terzo non fornisce alcuna assicurazione sull'intera procedura posta in essere, limitando così fortemente l'efficacia di tale attività.

Al fine di confutare con maggiore attendibilità i dati e le informazioni oggetto di richiesta, in base anche a eventuali dubbi circa la coerenza e/o attendibilità delle registrazioni contabili effettuate dalla direzione, e/o eventuali dubbi invece sull'affidabilità della risposta ottenibile dal soggetto circolarizzato, il revisore potrebbe decidere di formulare la sua richiesta in modo da inserire (o omettere) lo specifico saldo di bilancio/informazione oggetto di verifica, oppure di allegare (o, invece, omettere) un dettaglio delle movimentazioni/consistenze relative allo specifico saldo oggetto di verifica, per agevolare o confutare le eventuali informazioni aggiuntive che il soggetto circolarizzato è in grado di fornire.

Suggerimenti operativi

In fase di predisposizione di una richiesta di conferma esterna relativa ad un credito nei confronti di un cliente, al fine di verificarne il presupposto dell'esistenza (dei crediti) e soprattutto della competenza (dei ricavi), particolarmente importante anche per fronteggiare eventuali rischi individuati e valutati di errori significativi attribuibili a frode, potrebbe essere utile inserire nella richiesta il saldo di bilancio risultante dalla contabilità della società revisionata, chiedendo di confermarlo o di indicare un importo alternativo. Visto che la differenza potrebbe essere imputabile a registrazioni di natura prettamente finanziaria (registrazione dell'incasso da parte dell'azienda in una data diversa rispetto alla registrazione del pagamento effettuata dal cliente, a causa delle diverse condizioni di addebito/incasso dei rispettivi istituti finanziari), senza per questo inficiare la corretta competenza dei ricavi e l'accuratezza del saldo del credito esposto in bilancio, al fine di non dover successivamente duplicare le procedure sulle medesime asserzioni e/o dover eseguire procedure alternative, il revisore potrebbe ritenere appropriato allegare alla richiesta la scheda contabile delle

movimentazioni dell'esercizio che hanno interessato lo specifico cliente, in modo tale da permettere al soggetto circolarizzato di analizzare (e parallelamente agevolare anche il revisore a tal fine) se le eventuali differenze di saldo siano attribuibili proprio a diverse tempistiche nella registrazione degli incassi/pagamenti.

In circostanze in cui, in riferimento ai clienti selezionati per la circolarizzazione, il revisore abbia invece elementi per dubitare dell'attendibilità dell'eventuale risposta fornita, soprattutto qualora abbia ravvisato potenziali rischi di frode, potrebbe ritenere più opportuno omettere di indicare il saldo di bilancio del credito risultante dalla contabilità della società revisionata, al fine di indurre il soggetto circolarizzato a produrre direttamente l'informazione che si vuole confutare. La richiesta da parte del revisore a un soggetto terzo di produrre specifiche informazioni potrebbe comportare una minore probabilità di risposta rispetto alla richiesta, invece, di confermare semplicemente un saldo o un importo già esplicitato nella richiesta. Anche questo aspetto va valutato e ponderato dal revisore, prima di decidere quale tipologia di richiesta di conferma esterna utilizzare.

È opportuno ribadire che, sebbene la procedura di richiesta di conferma esterna sia solitamente eseguita con riferimento a saldi o informazioni relativi alla data di chiusura dell'esercizio o del periodo di *reporting* oggetto di revisione, il revisore può metterla in atto anche con riferimento ad una diversa data nel corso dell'esercizio. Può, infatti, accadere che, per problemi legati alla tempistica delle procedure di revisione, venga deciso di effettuare la circolarizzazione con riferimento a una data precedente rispetto a quella di chiusura dell'esercizio/del periodo di *reporting*, pianificando opportune procedure aggiuntive per coprire adeguatamente il periodo intercorrente fino alla chiusura. Ciò è, ad esempio, praticabile, magari con riferimento a una specifica classe di operazioni o saldo di bilancio, qualora il periodo residuo sia interessato da transazioni di talmente irrilevante entità (o addirittura da assenza di transazioni) che la procedura possa ritenersi affidabile anche ad una data precedente; un esempio potrebbe essere rappresentato dall'interruzione in corso di esercizio dei rapporti commerciali con un determinato cliente/fornitore, con il quale è stata realizzata una mole significativa di transazioni (in termini di ricavi di vendita/costi di acquisto), la cui verifica potrebbe, ad esempio, garantire adeguati e sufficienti elementi probativi circa specifiche asserzioni dell'intera voce contabile di riferimento.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 510.A7	[...] In alcuni casi, il revisore può acquisire alcuni elementi probativi sui saldi di apertura mediante la richiesta di conferma a terzi come, ad esempio, nel caso di debiti a lungo termine e di immobilizzazioni finanziarie. [...]

Un caso particolare di applicazione di procedure di richiesta di conferma esterna a una data non coincidente con quella di chiusura del bilancio/periodo di *reporting* potrebbe essere rappresentata dalla necessità da parte del revisore di verificare i saldi di apertura di alcune voci dello stato patrimoniale. Questo avviene, ad esempio, nei casi di primo incarico di revisione, qualora il precedente bilancio non sia stato assoggettato a revisione contabile, oppure quando siano state opposte delle eccezioni dal precedente revisore tali da far ritenere i saldi di apertura non affidabili, oppure quando non possano essere alternativamente verificati i saldi di apertura tramite altre procedure di revisione.

18.3.2. La selezione del soggetto circolarizzato

Al fine di conferire alla procedura di richiesta di conferma esterna un elevato livello di attendibilità, oltre alla precisa valutazione delle informazioni da richiedere e alla più idonea forma di predisposizione della richiesta, occorre prestare attenzione alla corretta selezione dei soggetti da circolarizzare.

La selezione del soggetto da circolarizzare, strettamente legata alla pianificazione generale delle attività di revisione, comporta l'individuazione esatta dei nominativi nei confronti dei quali il revisore deciderà di attuare una procedura di richiesta di conferma esterna nell'ambito delle procedure di validità. A tale proposito, il revisore deciderà di mettere in atto procedure di richieste di conferma esterne poiché ritenute adatte a fornire elementi probativi adeguati e sufficienti in relazione a determinate asserzioni di bilancio, singolarmente o in combinazione con altre procedure. Tale decisione comporta, inevitabilmente, una selezione di soggetti da circolarizzare, non essendo generalmente possibile richiedere conferma a tutti i terzi per quelle classi di operazioni o saldi contabili che prevedono operazioni e transazioni routinarie nei confronti di numerosi controparti: debiti verso fornitori, crediti verso clienti e via discorrendo. Soltanto in circostanze eccezionali, anche in relazione a queste classi di operazioni, una procedura di conferma esterna potrebbe essere indirizzata a tutti i terzi coinvolti nel caso in cui, data la particolarità dell'attività aziendale, esistano, di fatto, pochissimi interlocutori nei confronti dei quali le transazioni sono prodotte; è il caso, ad esempio, di alcune aziende che sviluppano il proprio fatturato solo nei confronti di pochi (magari molto grandi) clienti, oppure che hanno esigenza di approvvigionarsi solo da pochi fornitori.

Nella generalità dei casi, fatta salva la categoria degli istituti finanziari che vanno invece interamente circolarizzati, il revisore che ha pianificato procedure di richiesta di conferme esterne dovrà affidarsi a un appropriato campionamento dei soggetti da contattare. La selezione, in base alle asserzioni oggetto di verifica ed alla relativa valutazione dei rischi identificati e valutati di errori significativi, dovrà essere eseguita in base ad opportune regole di campionamento, al fine di potersi basare su elementi probativi (risposte alle richieste e/o procedure alternative) sufficienti ed adeguati per la determinata asserzione di bilancio oggetto di analisi. Tale campionamento si basa generalmente su prospetti ed informazioni ottenute dalla direzione, quali partitari clienti, partitari fornitori, tabulati di magazzino di depositari esterni e via discorrendo. Al fine di procedere a un campionamento corretto ed appropriato, il revisore deve sempre accertarsi della validità di tali estrazioni, effettuando ad esempio opportune quadrature con il bilancio di verifica e/o analizzando coerentemente altri dati, prospetti o informazioni che potrebbero contenere potenziali elementi di interesse per procedure di richieste di conferme esterne.

Suggerimenti operativi

Con riferimento alla verifica dell'esistenza ed accuratezza dei crediti verso clienti, ad esempio, potrebbe essere opportuno attuare una parallela verifica della competenza dei collegati ricavi di vendita, circolarizzando non solo clienti con saldo positivo alla data di chiusura di bilancio, ma (qualora opportuno ed utile) anche clienti con saldo pari a 0 che, nel corso dell'esercizio, hanno effettuato rilevanti transazioni con l'azienda soggetta a revisione. In questo modo, magari allegando alla richiesta di conferma esterna anche il partitario delle movimentazioni dell'esercizio, si potrebbe ottenere conferma circa la competenza e la correttezza dei ricavi registrati nei confronti del determinato cliente, che potrebbero rappresentare un importo significativo.

Le richieste di conferma esterna, oltre a produrre elementi probativi sufficienti ed appropriati per verificare i normali saldi di bilancio, potrebbero essere utilizzate anche per analizzare le operazioni o i saldi anomali. All'interno dei partitari clienti o fornitori potrebbero, ad esempio, essere presenti clienti con saldo negativo o fornitori con saldo positivo, che possono essere imputabili ad errori o ritardi nelle registrazioni contabili oppure fornire elementi al revisore per dubitare della veridicità delle sottostanti operazioni. In queste circostanze, il revisore potrebbe ritenere appropriato procedere attraverso una richiesta di conferma esterna, magari dopo aver ottenuto preliminari

spiegazioni dalla direzione; sarà, a tal proposito, opportuno valutare la concreta possibilità che il soggetto circolarizzato risponda alla richiesta e se tale risposta possa essere ritenuta affidabile.

Una volta determinata la lista dei soggetti da circolarizzare, sarà necessario individuare con maggiore precisione possibile anche la persona a cui indirizzare tale comunicazione; soprattutto nei casi in cui il soggetto circolarizzato sia un'impresa o Ente di grandi dimensioni, sarà tanto più probabile ricevere una risposta alla richiesta di conferma esterna quanto più precisa sarà l'individuazione del referente aziendale del soggetto circolarizzato più appropriato a prendere in considerazione a tale richiesta e a darle opportuno corso. Tale aspetto riveste una particolare importanza soprattutto in relazione a quelle richieste che prevedono una risposta o un dettaglio informativo legato a elementi specifici di un determinato saldo contabile, transazione, accordo o contratto; inoltre, occorrerà individuare, qualora possibile, il referente aziendale del soggetto circolarizzato che riveste il ruolo più adatto a fornire la risposta che il revisore si aspetta. La corretta individuazione di tale specifico referente comporta necessariamente la collaborazione dell'azienda soggetta a revisione, che intrattiene direttamente i rapporti e le relazioni con le parti terze da circolarizzare, e che quindi è in grado più facilmente di agevolare il revisore in questa fase. Oltre ad aumentare la possibilità che il soggetto circolarizzato risponda effettivamente alla richiesta del revisore, individuare il corretto referente del soggetto circolarizzato aumenta il livello di attendibilità della risposta fornita, consentendo quindi al revisore di venire in possesso di un elemento probativo sufficiente ed adeguato ai rischi individuati e valutati di errori significativi con impatto sull'informativa finanziaria.

18.3.3. Il corretto invio delle richieste

Predisporre ed inviare correttamente le richieste di conferme esterne incidono sul tasso di risposta ottenibile e sul livello di attendibilità delle risposte o delle informazioni fornite, visto che presuppongono un certo livello di attenzione e cura da parte del revisore nell'aver compiuto i passi, coerentemente con la pianificazione delle attività globali.

Una volta definite le informazioni oggetto della richiesta, aver predisposto in modo opportuno la lettera di circolarizzazione e aver individuato il referente del soggetto terzo maggiormente qualificato per rispondere a tale richiesta, il revisore deve predisporre le lettere di richiesta di conferma esterna valutando il mezzo di comunicazione più opportuno per l'invio (cartaceo, elettronico o altro formato), in considerazione soprattutto della possibilità di poter mantenere il dovuto controllo sulle richieste di conferma. Tale attenzione è dovuta al fatto che ogni risposta a richiesta di conferma esterna comporta, intrinsecamente, rischi di intercettazione, alterazione o frode, a prescindere dalla modalità prescelta per l'invio. La richiesta di conferma è infatti materialmente predisposta dalla società revisionata, che la stampa su propria carta intestata e la sottoscrive, indicando di fornire le risposta direttamente al revisore, ed è quindi fondamentale che il revisore possa accertarsi che una volta predisposta correttamente la lettera, questa venga correttamente inviata in modo tale da raggiungere il destinatario previsto. A tal fine, il revisore deve prestare attenzione alla verifica della completezza degli indirizzi inseriti, assicurandosi di effettuare gli invii in prima persona, oltre che a sincerarsi che il proprio recapito sia fedelmente riportato nella comunicazione per agevolare l'invio della risposta da parte del soggetto circolarizzato. Da un punto di vista pratico, il revisore può decidere di allegare alla lettera di circolarizzazione anche una busta pre-affrancata dove sia già correttamente indicato il suo recapito, al fine di agevolare il soggetto circolarizzato nell'invio della risposta.

Con riguardo alle modalità di invio della comunicazione, l'invio cartaceo fornisce maggiore sicurezza al revisore circa il controllo sulla fase di spedizione delle comunicazioni, così come sulla eventuale fase di sollecito (seconda o terza spedizione in caso di mancata risposta).

Suggerimenti operativi

Data la crescente affidabilità delle modalità di utilizzo di procedure e strumenti informatici a supporto della revisione contabile, il revisore potrebbe decidere di sfruttare alcuni vantaggi dell'invio informatico semplicemente per velocizzare il processo di circolarizzazione. Quello che infatti potrebbe essere messo in atto è la scelta di utilizzare la modalità di invio cartaceo, preceduta però da una copia in formato elettronico a scopo di "preventiva informazione". Questo consente al revisore di attivare, eventualmente, immediatamente il processo di risposta da parte del soggetto circolarizzato, poiché abbatta i tempi di invio tradizionale ed ha il vantaggio di raggiungere immediatamente la casella elettronica dell'esatto referente del soggetto circolarizzato; parallelamente, allo scopo di avere forte certezza circa l'effettiva correttezza della procedura eseguita, il revisore procede con l'invio dell'originale in formato cartaceo, sul quale può mantenere un maggiore livello di controllo ed affidabilità.

A tal proposito, si segnala comunque che il tema è stato analizzato anche sotto il profilo giuridico da parte di Assirevi, che con il Documento di ricerca n. 187, conferma come possa essere validamente utilizzata la modalità di circolarizzazione esclusivamente elettronica qualora effettuata tramite PEC. A tal proposito, confermando l'equivalenza della PEC ad una lettera raccomandata cartacea, si forniscono suggerimenti applicativi per il valido utilizzo della circolarizzazione totalmente in formato elettronico.

A fronte di richieste non correttamente recapitate o di mancata risposta entro un termine ragionevole, il revisore predispone un sollecito o secondo invio. Come accennato in precedenza, a fronte di mancata risposta ad una richiesta di conferma positiva, il revisore non ha elementi probativi per poter fare alcuna valutazione sulle asserzioni oggetto della procedura, e procederà quindi al sollecito e/o alle procedure alternative; di fronte alla mancata risposta ad una richiesta di conferma negativa, il revisore non ha in realtà elementi probativi forti per concludere che la "non risposta" equivalga alla conferma delle informazioni o saldi che hanno formato oggetto della richiesta negativa. Può, infatti, banalmente accadere che la richiesta non sia stata correttamente recapitata, oppure che il soggetto circolarizzato non abbia voluto tenere in considerazione la richiesta ed abbia quindi semplicemente deciso di non rispondere.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 505.A23

Il mancato ricevimento di una risposta ad una richiesta di conferma negativa non indica espressamente la ricezione da parte del soggetto circolarizzato della richiesta di conferma o la verifica dell'accuratezza delle informazioni in essa contenute. Di conseguenza, la mancata risposta del soggetto circolarizzato ad una richiesta di conferma negativa fornisce elementi probativi significativamente meno persuasivi di quelli forniti da una risposta ad una richiesta di conferma positiva. [...]

Di conseguenza, la pianificazione di procedure di richiesta di conferma negativa è nella prassi scarsamente applicata, oppure rivolta solo a determinati tipi di soggetti e/o a particolari circostanze, in cui si ha una sicurezza pressoché totale circa l'affidabilità della procedura, intesa sia come sicurezza nel recapito, sia come presa in considerazione della richiesta con conseguente azione (risposta in caso di disaccordo, fornendone opportune motivazioni a supporto, oppure assenza di risposta in caso di accordo). Deve quindi trattarsi di casi in cui siano state preliminarmente verificate condizioni imprescindibili, quali: la bassa valutazione del rischio di errore e

l'adeguata verifica del sistema dei controlli interni in merito alla specifica asserzione; una polverizzazione della popolazione da assoggettare alla procedura di richiesta di conferma esterna i cui saldi contabili, operazioni, termini o condizioni contrattuali risultano omogenei nelle caratteristiche ed esigui nell'ammontare; una bassa percentuale prevista di eccezioni alle richieste inviate; assenza di validi elementi da parte del revisore per ritenere che i soggetti destinatari delle richieste possano o vogliano ignorarle.

18.4. Rifiuto della direzione nell'autorizzare invio di richieste di conferme esterne

Per poter correttamente far predisporre e inviare le richieste di conferme esterne, il revisore deve necessariamente ottenere la collaborazione dell'azienda, che, infatti, fornisce opportuni documenti per consentire la campionatura, predisporre le lettere e le fa firmare dal proprio legale rappresentante, fornisce al revisore gli indirizzi per consentire l'invio delle richieste. A seguito della selezione dei soggetti da circolarizzare, il revisore solitamente condivide le informazioni con la direzione per accertarsi che non vi siano elementi aggiuntivi di cui dovrebbe essere informato, e che potrebbero quindi spingere il revisore a modificare la sua selezione. Potrebbe verificarsi che, di fronte alla richiesta del revisore di circolarizzare un determinato soggetto terzo, la direzione opponga il proprio rifiuto a poter procedere, limitando così il lavoro del revisore. A tal proposito, occorrerà approfondire le motivazioni di tale comportamento, mediante un colloquio con la direzione circa i motivi alla base del loro rifiuto, che il revisore dovrà opportunamente verificare coerentemente con altri dettagli, documenti o informazioni inerenti a tale tematica. Sovente, la direzione rifiuta l'autorizzazione all'invio delle richieste di conferme esterne nei confronti di quei soggetti con i quali sono in corso controversie legali o trattative di altri genere; in base a tali premesse, la direzione ritiene che la ricezione di una richiesta di conferma esterna da parte dell'azienda potrebbe turbare le procedure in corso, oppure non portare agli esiti sperati (risposta alla lettera di circolarizzazione). Sta al revisore indagare approfonditamente sulle reali ragioni che hanno portato la direzione al rifiuto, al fine di comprendere se dietro tale comportamento si celino rischi legati a frodi, e se risulti opportuno rivedere la valutazione del rischio di errori significativi, andando conseguentemente a modificare la strategia e la pianificazione di revisione in riferimento alle specifiche asserzioni di bilancio interessate.

Il mancato invio anche solo di una richiesta di conferma esterna potrebbe, infatti, avere implicazioni sia sulla valutazione dei rischi precedentemente fatta dal revisore, con la conseguente necessità di doverla rivedere alla luce dei nuovi elementi emersi, soprattutto qualora si ravvisino i presupposti di un rischio di frode, sia sulla tempistica, natura ed estensione del piano di revisione inizialmente definito.

Nel caso in cui il revisore giudichi il rifiuto da parte della direzione legittimo e/o ragionevole, può decidere di adottare procedure alternative di revisione che possano consentirgli di ottenere comunque sufficienti ed appropriati elementi probativi. Tali procedure alternative potrebbero essere impattate dall'eventuale variazione nella valutazione circa i rischi significativi collegati alla determinata asserzione che il revisore potrebbe aver deciso di effettuare.

Nel caso in cui, invece, il rifiuto da parte della direzione mascheri una motivazione di maggior rischio ai fini della revisione, imputabile a frode e/o a comportamenti o eventi non intenzionali, il revisore dovrà necessariamente rivedere la valutazione dei rischi eseguita in fase iniziale e rimodulare appropriatamente le procedure di revisione conseguenti.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 315.31

La valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni da parte del revisore può cambiare nel corso della revisione man mano che si acquisiscono ulteriori elementi probativi. Quando il revisore acquisisce elementi probativi mediante lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti ovvero vengono acquisite nuove informazioni e tali elementi probativi o nuove informazioni non sono coerenti con gli elementi probativi su cui aveva originariamente basato la sua valutazione, egli deve riconsiderare la valutazione e modificare di conseguenza le procedure di revisione pianificate in risposta ai rischi identificati e valutati.

Nello specifico caso in cui il revisore ravvisi un rischio di frode, sarà obbligato a darne immediata comunicazione alla direzione stessa e ai responsabili delle attività di *governance*. Nei casi in cui il revisore accerti l'irragionevolezza del rifiuto della direzione di consentirgli di inviare una richiesta di conferma esterna, oppure nel caso in cui non siano oggettivamente attuabili procedure di revisione alternative, il revisore informa di tali sopravvenute difficoltà i responsabili delle attività di *governance*, al fine di renderli consci delle difficoltà significative riscontrate nel corso dell'attività di revisione, che potrebbero in alcune circostanze portare il revisore ad esprimere un giudizio con modifica.

18.5. I risultati ottenuti mediante le procedure di richiesta di conferma esterna

Eseguita correttamente la procedura di richiesta di conferma esterna, eventualmente a seguito di solleciti ai soggetti circolarizzati, il revisore deve seguire con attenzione le fasi successive.

In caso di effettiva ricezione di una risposta alla richiesta di conferma (positiva o negativa), il revisore è tenuto a verificarne l'attendibilità; seppur le informazioni e i dati provenienti da fonte esterna siano generalmente considerati più affidabili rispetto a quelli provenienti da fonti interne all'azienda, il revisore deve sempre applicare un adeguato livello di scetticismo professionale nel validare dati ed informazioni ricevute. Se, infatti, emergono elementi che fanno sorgere dubbi circa l'affidabilità delle informazioni fornite dal soggetto circolarizzato, il revisore deve confutarne la correttezza tramite la raccolta di coerenti ulteriori elementi probativi. Elementi concreti che potrebbero far dubitare della correttezza o affidabilità della risposta emergono qualora la risposta non pervenga direttamente al revisore, oppure qualora non provenga dall'effettivo soggetto circolarizzato; in entrambi i casi, il revisore indaga sulle motivazioni alla base di tali situazioni, accertandosi eventualmente delle ragioni dell'utilizzo, da parte del soggetto circolarizzato, di un terzo incaricato di fornire al revisore una risposta alle richieste effettuate. Poiché la risposta deve essere fornita direttamente al revisore da parte del soggetto circolarizzato, è evidente che qualsiasi anomalia in tale scambio di comunicazioni comporta ulteriori approfondimenti e riflessioni.

Suggerimenti operativi

Qualora le richieste di conferme esterne siano inviate a soggetti non abituati a tali procedure (ad esempio, aziende di piccole dimensioni), potrebbe capitare che la risposta alla richiesta di conferma esterna sia indirizzata direttamente alla società revisionata, oppure sia fornita non in forma scritta.

Nel primo caso, il revisore può ritenere opportuno contattare il soggetto revisionato e chiedere di re-inviargli direttamente la risposta, in modo da rispettare i requisiti della procedura; nel secondo caso, parimenti, il revisore può sollecitare il soggetto circolarizzato a rispondere per iscritto e direttamente, al fine di poter entrare in possesso di elementi probativi sufficienti ed adeguati, evitando così il ricorso alle procedure alternative.

Qualora il revisore consideri effettivamente non attendibile la risposta ricevuta, dovrà rivedere la valutazione dei rischi in relazione alla determinata asserzione di bilancio e rimodulare conseguentemente le procedure di revisione pianificate; nel caso in cui l'inaffidabilità della risposta ricevuta nasconda un potenziale rischio di frode, il revisore si attiva per confutarne eventualmente i presupposti e conseguentemente per informare la direzione ed i responsabili delle attività di *governance*.

In alcune circostanze, una risposta ricevuta potrebbe contenere saldi o informazioni diverse rispetto a quelle fornite dall'azienda revisionata; è compito del revisore indagare tali eccezioni, verificando se sia possibile una riconciliazione degli importi (attribuibile magari ad una differente tempistica nella registrazione dei movimenti), oppure se ricorrano elementi tali da far emergere errori nel bilancio dell'azienda revisionata, che potrebbero essere attribuiti ad errori nelle registrazioni, a carenze nel sistema del controllo interno oppure, nell'ipotesi più grave, a frodi con impatto sull'informativa finanziaria. Qualora il revisore accerti che la risposta fornita dal soggetto circolarizzato abbia effettivamente evidenziato un errore nel bilancio dell'azienda revisionata, ne analizza i relativi impatti in termini di valutazione dei rischi originariamente eseguita e, qualora opportuno, di rimodulazione delle procedure di revisione conseguenti. Nel caso di fattori che fanno presupporre un rischio di frode, il revisore valuta le opportune azioni conseguenti, incluse le dovute comunicazioni con la direzione e i responsabili delle attività di *governance*.

Nel caso di mancata risposta, anche a seguito di solleciti, e accertatosi dell'effettivo recapito della richiesta (mediante modalità cartacea, elettronica o altra modalità), possono emergere due diversi scenari a seconda che la richiesta originaria fosse positiva o negativa. La mancata risposta ad una richiesta positiva non offre al revisore alcun elemento probativo, qualunque siano le cause di tale mancata risposta; la mancata risposta ad una richiesta di conferma negativa non offre in realtà elementi probativi forti e persuasivi al revisore per concludere che le informazioni richieste al soggetto circolarizzato siano effettivamente valide, ossia che il "silenzio" da parte del soggetto circolarizzato equivalga ad "assenso". Sarebbe, invece, opportuno, pur ritenendo basso il rischio relativo alla specifica asserzione, ricercare ulteriori elementi probativi maggiormente persuasivi che possano supportare il revisore nella conferma della validità della procedura di richiesta di conferma negativa.

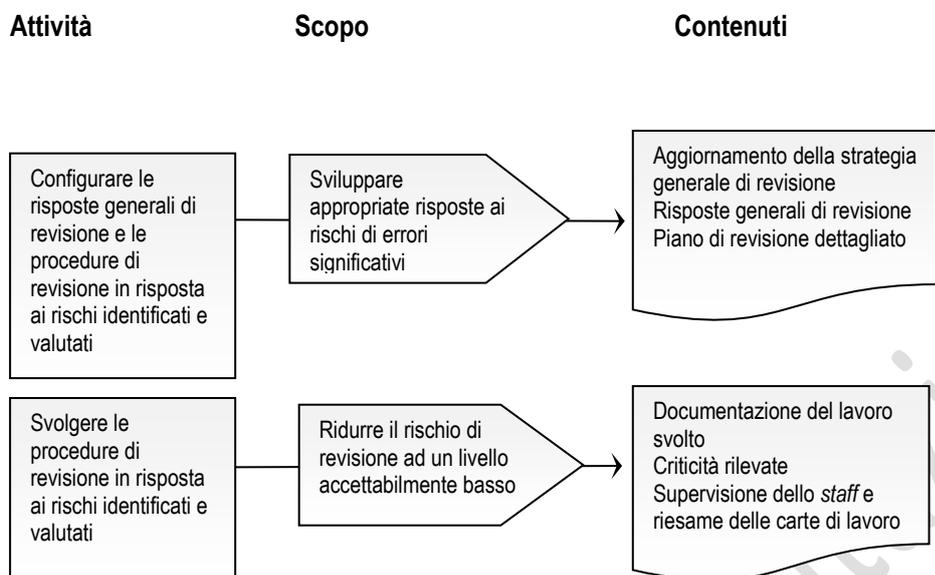
Qualora la risposta a una richiesta positiva non pervenga oppure nel caso in cui la mancata risposta a una richiesta negativa non sia considerato elemento probativo adeguato e sufficiente, il revisore metterà in atto procedure alternative, consistenti generalmente in analisi di dettaglio. Nel caso di saldi o importi relativi a operazioni commerciali (debiti o crediti) potrebbe essere utile verificare, a una data successiva rispetto a quella di chiusura del bilancio/periodo di *reporting*, l'entità dei pagamenti/incassi successivi, che servirebbero a confermare il saldo esposto. Più difficile potrebbe essere attuare procedure alternative in relazione a quelle richieste che prevedevano di fornire informazioni più ampie (condizioni contrattuali, termini di un accordo, ...); in alcuni casi, potrebbero, poi, non essere affatto eseguite procedure alternative, poiché impossibili o inutili ai fini della revisione (si verifica questo secondo caso quando, in relazione a una determinata asserzione, l'unica procedura idonea a fornire risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi è rappresentata unicamente dalla richiesta di conferma esterna). In tale circostanza, il revisore deve rivedere la valutazione dei rischi di errori significativi con impatto sull'informativa finanziaria, individuando eventualmente fattori che possano far presupporre il rischio di frode, valutando se ricorrano i presupposti per le opportune comunicazioni con la direzione ed i responsabili delle attività di *governance*;

conseguentemente, qualora l'assenza di elementi probativi a supporto della specifica asserzione e/o l'aumento dei rischi individuati e valutati di errori significativi comporti effetti pervasivi sull'informativa finanziaria, il revisore ne valuterà le conseguenze in merito al giudizio che dovrà esprimere sul bilancio.

Dall'analisi complessiva dei risultati emersi a seguito delle procedure di richiesta di conferma esterna, il revisore valuterà quindi se ritenere affidabili le risposte ricevute, incluso il caso di risposte con eccezioni riconciliabili, oppure se considerarle non affidabili e procedere quindi a procedure alternative. In ogni caso, il revisore dovrebbe ottenere una più globale comprensione delle procedure di richiesta di conferme esterne attraverso una valutazione con altre procedure di revisione eventualmente svolte, che possono attribuire maggior persuasività agli elementi probativi ottenuti.

Bozza per consultazione

19. REVISIONE DELLE STIME CONTABILI



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
La definizione di "stime contabili"	540
I rischi di revisione legati alle stime contabili	540
Le stime contabili nel quadro normativo dell'informazione finanziaria applicabile	540
L'identificazione della necessità di stime contabili da parte della direzione	540
La determinazione delle stime contabili	540
Le ingerenze da parte della direzione	540
Il rischio di frode collegato alla determinazione di stime contabili	240
Il riesame delle stime contabili dei periodi amministrativi precedenti	240, 540
Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati di errori significativi	330, 540
Gli eventi successivi in materia di stime contabili	540, 560
Le attestazioni scritte	540, 580
Ulteriori procedure di validità	540
La determinazione dell'errore	450, 540
L'informativa relativa alle stime contabili	540

19.1. Le stime contabili nel bilancio

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 540.7	<p>Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:</p> <p>a) Stima contabile – Un valore monetario approssimato per il quale non esiste un metodo di quantificazione preciso. Tale termine è utilizzato per un importo quantificato al fair value laddove vi sia incertezza nella stima, nonché per altri importi che richiedono una stima. Laddove il presente principio di revisione si occupa soltanto delle stime contabili che implicano una quantificazione del fair value, viene utilizzata l'espressione "stime contabili del fair value".</p> <p>[...]</p>

Nonostante siano poste regole alle quali il redattore del bilancio deve attenersi, in base al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile al determinato contesto, permane un ampio margine di decisioni, scelte e valutazioni influenzato da processi di stima. È di conseguenza fondamentale per il revisore valutare l'impatto che il processo di stima riveste nella determinazione di ogni classe di operazioni, saldo contabile o importo, al fine di comprenderne i presupposti di base ed ottenere gli elementi probativi pertinenti per permettergli una valutazione professionale.

Il quadro normativo sull'informazione finanziaria, su specifici argomenti, classi contabili o valori può risultare più o meno stringente, fornendo indicazioni rigide e precise oppure generali e flessibili, indicando precisi metodi di valutazione oppure lasciando ampia scelta al redattore del bilancio, richiedendo specifici elementi da fornire come informativa oppure non fissando alcun parametro di riferimento in merito all'informativa di bilancio.

In riferimento a specifiche stime contabili, potrebbero non essere disponibili (o essere difficilmente reperibili) delle informazioni o degli elementi chiave al fine di poter formulare correttamente le stime e fornire la correlata informativa di bilancio, aumentando quindi le difficoltà dell'impresa nel poter rappresentare in modo veritiero e corretto i fatti di gestione. Alcuni dati, infatti, potrebbero non essere pubblicamente disponibili, oppure riferirsi a parametri non confutabili in mercati o contesti ufficiali, oppure contenere livelli molto elevati di aleatorietà tali da poter, potenzialmente, inficiare l'intero modello o processo di stima. In determinate circostanze, inoltre, potrebbero non essere sufficienti o appropriate le conoscenze e le competenze della direzione aziendale nel poter formulare le stime contabili in modo corretto e professionale, richiedendo quindi il supporto di un esperto esterno all'azienda.

Ulteriore peculiarità, a cui i principi contabili dedicano specifica attenzione e disciplina, è rappresentata dalle stime contabili che implicano una quantificazione al *fair value*. In questi casi, infatti, più che formulare una stima al fine di prevedere l'esito di un'operazione, di un evento o di una condizione futura, l'obiettivo è quello di esprimere un valore di un'operazione corrente, ovvero di una voce di bilancio sulla base delle condizioni prevalenti alla data della quantificazione.

Con riferimento alle valutazioni effettuate al *fair value*, i principi contabili prevedono poi una correlata informativa di bilancio che deve essere fornita allo scopo di illustrare e spiegare la metodologia attuata, gli *input* utilizzati, le assunzioni formulate; l'informativa dovrà essere tanto più esaustiva e completa quanto più esigui saranno gli *input* osservabili utilizzati nel processo valutativo, poiché occorrerà dettagliatamente far comprendere in base a quali circostanze, elementi e dati si è pervenuti alla determinata stima del *fair value* della voce in oggetto.

19.2. I rischi di revisione in relazione alle stime contabili

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 540.6	L'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se, nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile: <ol style="list-style-type: none"> a) le stime contabili, incluse quelle del fair value, rilevate ovvero oggetto di informativa nel bilancio, siano ragionevoli; b) la relativa informativa nel bilancio sia adeguata.

A causa dei processi di valutazione e dell'assenza di precisione ed univocità nella determinazione di alcune voci di bilancio, ai fini della revisione occorre comprendere come la direzione perviene alla definizione delle stime contabili, pesandone gli effetti dei relativi impatti in bilancio. Data l'intrinseca difficoltà di avere un oggettivo termine

di confronto per valutare l'entità delle stime contabili, il revisore deve comprendere e conoscere l'intero processo di formulazione ed elaborazione delle stime contabili, soppesando gli elementi e le assunzioni presi a riferimento dalla direzione per quantificare in termini monetari e/o illustrare in termini di informativa quelle voci o operazioni soggette a stima contabile.

Preliminarmente, il revisore dovrebbe ottenere una più completa e vasta comprensione del contesto aziendale e delle sue peculiarità, della struttura organizzativa e dell'intera attività di *reporting* finanziario, inquadrando opportunamente le specificità dell'attività esercitata, del mercato in cui opera, del contesto normativo e regolamentare in cui si muove. Questi elementi, anche con riferimento alle stime contabili, forniscono una panoramica più completa circa i potenziali errori che il revisore dovrebbe valutare, al fine di modulare opportunamente le sue procedure di revisione. Potrebbe ipotizzarsi un più modesto livello di incertezza legato all'elaborazione di stime contabili, e un correlato minore rischio associato di errore significativo, in quei contesti aziendali caratterizzati da stabilità di mercato, bassa complessità dell'attività esercitata, elevata strutturazione e suddivisione dei compiti e dei ruoli mediante adeguati livelli di controllo e supervisione, alto grado di esperienza e competenza da parte della direzione, ampia disponibilità di *input* osservabili nella definizione di stime contabili, frequente aggiornamento e revisione delle stime contabili in base anche a procedure interne collaudate e standardizzate. Tanti di questi elementi possono essere desunti e valutati dal revisore già in fase iniziale di individuazione dei rischi, formulando di conseguenza opportune aspettative in termini di complessità ed affidabilità delle procedure di stima ad essi collegati.

Suggerimenti operativi

In fase iniziale di comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, il revisore può formarsi aspettative circa le principali criticità inerenti il bilancio, sia basandosi sulla propria esperienza in relazione al determinato settore economico in cui l'azienda si colloca, sia analizzando in modo critico le iniziali informazioni ottenute sulla società (sia provenienti da fonti esterne che interne all'azienda).

Spesso risulta utile ed appropriato, qualora possibile, effettuare delle ispezioni fisiche dei locali aziendali, in modo ad esempio da verificare direttamente lo stato di obsolescenza degli impianti e dei macchinari o l'entità del magazzino prodotti finiti. Oltre a poter verificare in prima persona i presupposti di alcune assunzioni formulate dalla direzione circa le valutazioni riferite ad elementi "tangibili", il revisore può anche ottenere una più ampia comprensione della complessità delle attività svolte dall'impresa, nonché delle ulteriori problematiche o difficoltà che potrebbero essere fonte di passività potenziali, non correttamente identificate e contabilizzate dalla direzione.

19.2.1. La comprensione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

Conoscere il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile costituisce il primo importante elemento di comprensione da parte del revisore, poiché contiene le linee guida alle quali il redattore del bilancio dovrà attenersi, incluse le istruzioni in materia di stime contabili e valutazioni.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 540.8

Nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate al fine di acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, il revisore deve acquisire una comprensione di quanto segue allo scopo di formare una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi nelle stime contabili:

a) le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile riguardanti le stime contabili, inclusa la relativa informativa di bilancio;

[...]

Ogni quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile conterrà, infatti, un insieme di regole che orientano nella formulazione delle stime contabili, guidano nella realizzazione di eventuali calcoli, indicano gli elementi da fornire come informativa di bilancio obbligatoria. Spesso, anche in considerazione di saldi contabili e/o operazioni non significativamente impattati da evidenti processi di stima, potrebbero ricorrere delle condizioni straordinarie o inusuali che obbligano l'impresa, al fine di rispettare il criterio della veritiera e corretta rappresentazione dei fatti di gestione nel bilancio, a disapplicare i criteri *standard* di valutazione, ricorrendo ad operazioni di stima o a valutazioni che si discostano da criteri precisi di misurazione. È compito del revisore analizzare le specifiche situazioni e comprenderne i presupposti, valutando la ragionevolezza del comportamento adottato dall'impresa e la coerenza con i principi cardine del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

In relazione a particolari settori economici, caratterizzati da normative *ad hoc* e con peculiarità distinte, risulta opportuno per il revisore esaminare le relazioni tra gli obblighi dettati dal quadro regolamentare ed il relativo impatto sull'informazione finanziaria; esempi concreti possono essere rappresentati dal quadro normativo di riferimento per i settori regolamentati, oppure da norme che impattano le attività operative e le strategie dell'impresa, incluse le attività di vigilanza diretta, oppure da interventi da parte di autorità preposte (fiscali, ambientali, economiche, monetarie) che si ripercuotono sull'azienda, le sue operazioni ed il relativo riflesso sull'informativa finanziaria. Sebbene al revisore non possa essere chiesto di conoscere approfonditamente tutti gli aspetti caratterizzanti il quadro regolamentare di un determinato settore o di una determinata azienda, è importante che ottenga perlomeno una generale comprensione di tale contesto e una più dettagliata panoramica degli elementi con potenziale impatto sul bilancio. Questo supporta il revisore sia in fase di periodico colloquio con la direzione, quando sono discusse le motivazioni adottate a supporto di una determinata stima contabile e/o processo valutativo, sia nell'individuazione di situazioni o circostanze in cui, in base alle prescrizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, l'azienda si sia discostata da tali indicazioni e abbia attuato una differente scelta, che la direzione dovrà quindi opportunamente motivare.

Più in dettaglio, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile potrebbe, oltre a indicare le specifiche condizioni richieste per la valutazione di una stima contabile e i metodi ritenuti accettabili per la relativa misurazione, fornire anche linee guida particolareggiate per la determinazione di stime puntuali da parte della direzione, indicando quali siano le assunzioni alla base di tale stime.

Suggerimenti operativi

Il revisore, mediante colloqui con la direzione in fase di pianificazione o *final*, ottiene informazioni importanti circa gli impatti che le modifiche legislative e/o regolamentari hanno o potrebbero avere per l'azienda. Cambiamenti nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile potrebbero, infatti, comportare il sorgere di nuovi elementi o operazioni coinvolte in processi di stima, per le quali l'impresa dovrà attuare tutte le misure necessarie a individuare, valutare e applicare gli elementi utili al fine di pervenire alla stima contabile e/o all'informativa di bilancio richiesta. Basarsi soltanto sull'esperienza pregressa delle stime contabili di bilancio non rappresenta un valido strumento per il revisore al fine di identificare e valutare i rischi di errori significativi, ma deve essere opportunamente aggiornata la comprensione e conoscenza "storica" delle stime contabili in bilancio per tenere traccia dei cambiamenti e delle modifiche che le novità inserite nel quadro normativo applicabile richiedono all'impresa.

Con specifico riferimento alle stime al *fair value* di valori di bilancio, il revisore deve necessariamente ottenere una globale comprensione circa le prescrizioni normative o dei principi contabili che richiedono o permettono una valutazione di determinate voci di bilancio al *fair value*.

19.2.2. L'identificazione della necessità di stime contabili da parte della direzione

Per rispettare le previsioni in tema di stime contabili inserite nel quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento, è necessario che la direzione sappia correttamente e tempestivamente individuare sia quando che come elaborare le stime richieste, incluse le stime al *fair value*. Muovendo dalla considerazione, sia le stime contabili si esprimono tramite valori monetari approssimati per la cui determinazione intervengono una serie di elementi caratterizzati da un grado variabile di aleatorietà, risulta determinante comprendere in quale momento ed in che modo la direzione decida di attivare quei meccanismi che consentano, attraverso la valutazione di tutti gli *input* pertinenti, di arrivare alla determinazione della stima contabile e/o della relativa informativa di bilancio.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 540.A16	La redazione del bilancio, richiede che la direzione stabilisca se un'operazione, un evento o una condizione diano origine alla necessità di effettuare una stima contabile, e che tutte le stime contabili necessarie siano state rilevate, quantificate e ne sia stata data informativa in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Poiché la conoscenza e la comprensione storica dell'azienda è importante ma non sufficiente per l'identificazione dei rischi di errori significativi con impatto sull'informativa finanziaria, il revisore non potrà focalizzare la sua attenzione soltanto sulle stime contabili, ma dovrà allargare il suo raggio di analisi a tutte quelle potenziali circostanze che, in base al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ed in considerazione delle caratteristiche peculiari dell'azienda e del contesto in cui opera, potrebbero far sorgere in capo all'impresa l'esigenza di determinare delle stime contabili, incluse le stime al *fair value*.

Come per ogni processo aziendale, anche in relazione alle operazioni di formulazione di stime contabili vengono attuate delle fasi e delle metodologie, più o meno elaborate e strutturate, che hanno l'obiettivo di rispettare le previsioni in tema di stime contabili. Sia con riferimento alle operazioni e alle voci storicamente o generalmente soggette a processi estimatori (valutazione recuperabilità crediti, verifica obsolescenza magazzino, valutazione passività potenziali derivanti da contenziosi, quantificazione passività future per garanzie sui prodotti concesse ai clienti), sia con riferimento alle nuove ed eventuali operazioni che potrebbero richiedere processi di stima, la direzione imposta delle procedure e delle regole, che possono essere formalizzate (ad esempio, contenute in manuali procedurali) o informali, coinvolgere differenti attori mediante una suddivisione dei compiti e dei ruoli (funzioni operative e di supervisione) oppure essere accentrate in capo alla direzione, prevedere o meno degli opportuni controlli (manuali e/o automatizzati) e, infine, implicare l'eventuale coinvolgimento di esperti. Tutte queste scelte sono specificatamente effettuate dalla direzione in base alla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, della struttura interna e delle attività che svolge, della strategia che intende perseguire mediante azioni e piani futuri, dell'esperienza degli attori coinvolti nel processo di definizione delle stime contabili (siano essi interni o esterni, a livello operativo o direzionale), del supporto eventuale di procedure e sistemi informatizzati che intervengono nei processi aziendali. Chiaramente, in considerazione di aziende di ridotte dimensioni, sarà

probabilmente più semplice constatare una ridotta complessità nella corretta individuazione e determinazione delle stime contabili, in relazione a una minore complessità dell'attività, ridotti volumi di transazioni e probabile consolidata esperienza pregressa della direzione, anche se probabilmente bilanciata da una minore formalizzazione dei ruoli e dei compiti e un possibile maggior accentramento delle funzioni in capo alla direzione. Partendo dalla base di conoscenze relative alla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, mediante mirati colloqui con la direzione, il revisore deve approfondire tutti quegli aspetti utili a identificare quali siano le procedure o le decisioni che l'impresa pone in essere per comprendere la necessità della formulazione di stime contabili, definendone conseguentemente le modalità operative. Il supporto di manuali operativi e la suddivisione di ruoli e funzioni ben precisi aiuta chiaramente il revisore nell'identificare gli eventuali processi, inclusi i relativi controlli interni, sottostanti alla formulazione di stime contabili; il revisore, qualora possibile ed opportuno, potrebbe chiaramente decidere anche di testare l'efficacia dei controlli posti in essere dall'azienda, al fine di rafforzare la validità e la coerenza degli elementi probativi ottenibili. Il revisore deve comprendere, sia per le operazioni all'origine di stime contabili consuete e storicamente consolidate, sia per le potenziali operazioni che potrebbero in futuro generare la necessità di formulare stime contabili, quali siano gli *input* che mettono in moto il processo di individuazione degli elementi, valutazione delle ipotesi di base, scelta del metodo di calcolo o di valutazione, elaborazione del valore numerico, produzione della relativa informativa di bilancio, con riferimento alla determinazione delle stime contabili, incluse le stime al *fair value*. Occorre cioè comprendere se siano individuabili degli elementi che, soprattutto con riferimento alle potenziali necessità di elaborazione di stime contabili in futuro, fanno scattare meccanismi interni all'azienda in grado di attivare tutte le quelle procedure necessarie alla corretta individuazione e predisposizione delle stime contabili. Il rischio maggiore che potrebbe insinuarsi, infatti, è proprio quello che l'azienda non individui correttamente la necessità di procedere alla formulazione di una stima contabile nuova rispetto a quelle storicamente presente in bilancio, con effetti significativi e/o pervasivi sull'informativa finanziaria.

Mediante colloqui con la direzione, il revisore ottiene una comprensione circa i meccanismi adottati dall'impresa per individuare correttamente le necessità di effettuare stime contabili, incluse eventuali procedure poste in essere per monitorare costantemente tale aspetto e gestirne i relativi rischi. Tramite opportune verifiche dell'effettiva implementazione delle attività e dei controlli, più o meno formalizzati e strutturati, delineati dalla direzione, il revisore può valutare se effettivamente le azioni poste in essere dall'azienda risultano adeguate a individuare e monitorare le esigenze di determinazione di stime contabili. In aggiunta, mediante l'indagine presso la direzione circa gli impatti derivanti da eventuali modifiche nel quadro normativo sull'informazione finanziaria, dell'attività dell'impresa, delle strategie aziendali, delle *policy* interne o della suddivisione di ruoli e compiti, il revisore determina se e in quale misura le procedure attuate dalla società sono in grado di rispondere adeguatamente ai cambiamenti dell'impresa e del contesto in cui opera, con riferimento alla capacità di individuare e determinare le stime contabili, inclusa la relativa informativa.

Qualora il revisore ritenga che, mediante l'analisi del sistema dei controlli interni e/o la valutazione delle procedure e delle attività poste in essere dalla direzione in materia di stime contabili, possano emergere rischi di errori significativi sul bilancio, derivanti da una inefficace identificazione, misurazione e valutazione di elementi, operazioni, eventi e condizioni collegati alla determinazione di stime contabili, il revisore dovrà valutarne i relativi

effetti sull'informativa finanziaria, adoperandosi per le opportune comunicazioni alla direzione e/o ai responsabili delle attività di *governance*, rivedendo, se opportuno, la valutazione dei rischi effettuata in fase iniziale, modulando opportunamente le procedure di revisione conseguenti e, nel caso di significatività e/o pervasività degli errori riscontrati in tema di stime contabili, valutando gli effetti ai fini dell'emissione del giudizio al bilancio.

19.2.3. La determinazione delle stime contabili

Una volta compresa la procedura di individuazione della necessità di effettuare stime contabili predisposta dall'azienda, inclusi gli eventuali controlli interni pianificati e implementati dalla direzione, il revisore deve chiaramente approfondire le modalità con le quali l'azienda raccoglie e raccorda tutti gli elementi utili alla determinazione di una stima contabile, incluse le stime al *fair value*. Risulta, cioè, fondamentale comprendere come le stime contabili siano formulate, al fine di poter giudicare se la loro determinazione possa essere considerata ragionevole in accordo con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Sebbene con differente grado di complessità e formalità, in tutte le imprese sarà configurabile un processo di determinazione delle stime contabili, coinvolgendo maggiori o minori livelli gerarchici interni, facendo magari ricorso a professionisti esterni (esperti), seguendo linee guida o procedure più o meno formalizzate. Il primario obiettivo del revisore è comprendere in che modo l'impresa individua i principi contabili di riferimento per la formulazione delle stime, che sono alla base dei successivi metodi e modelli di calcolo utilizzati per formulare le stime. In base al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, infatti, l'azienda ottiene informazioni, indicazioni e linee guida circa eventuali metodologie da adottare, modelli di valutazione da seguire, elementi ulteriori da considerare nella valutazione e correlata informativa da fornire. La competenza dell'azienda nell'individuare correttamente i principi contabili rilevanti ai fini delle stime contabili, in considerazione delle peculiarità dell'azienda e del contesto in cui opera, nonché delle future evoluzioni e strategie, potrebbe essere valutata, infatti, non solo a livello direzionale, ma estesa ai referenti aziendali a vario titolo coinvolti nei processi di stima (personale operativo, supervisor), nonché ai sistemi informatici dai quali sono estrapolati dati ed elementi utili alla valutazione e/o effettuati calcoli, proiezioni, controlli e verifiche in maniera automatizzata. Gli eventuali controlli interni pianificati e implementati dall'azienda, di cui il revisore ha eventualmente testato anche l'efficacia, possono rappresentare un ulteriore elemento di supporto all'analisi del revisore nel giudicare ed analizzare l'architettura delle operazioni aziendali in materia di stime contabili.

In fase di verifica (ed eventuale *test*) dei controlli posti in essere dalla direzione in tema di stime contabili, il revisore ha l'occasione di analizzare anche la competenza specifica degli attori coinvolti nel processo di stima, verificando se i referenti aziendali preposti alle attività operative e di supervisione possiedano le opportune conoscenze per svolgere i ruoli assegnati, se esistano adeguati livelli di separazione delle funzioni e revisione delle attività svolte, se possa essere verificata l'obiettività dei referenti coinvolti nel svolgere adeguatamente le proprie mansioni, se sussistano eventuali procedure standardizzate e/o routinarie collaudate, ed infine se esistano regole circa il periodico aggiornamento dei processi attinenti le stime contabili. Nelle imprese di minori dimensioni potrebbe essere frequente osservare una minore formalizzazione delle fasi di elaborazione di stime contabili, con relativo coinvolgimento di pochi referenti aziendali nelle attività operative e probabile basso livello di supervisione e monitoraggio periodico. Spesso, infatti, i processi di stima in queste aziende sono appannaggio quasi esclusivo

della direzione, magari con il coinvolgimento di consulenti esterni, e sono generalmente posti in essere solo in prossimità della chiusura dell'esercizio. Se, da un lato, la maggiore semplicità dell'attività e delle operazioni poste in essere dalle imprese di minori dimensioni potrebbe essere coerente con una minore formalizzazione dei processi e delle procedure relative alla formulazione di stime contabili, dall'altro lato, il più elevato livello di accentramento di queste attività in capo a pochi soggetti apicali potrebbe comportare rischi maggiori per il revisore, poiché potrebbe presupporre maggiore ingerenza della direzione nella formulazione delle stime contabili (come si avrà modo di illustrare nel paragrafo dedicato a tale tema).

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 540.A24	In alcuni casi, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può prescrivere il metodo di quantificazione per una stima contabile, per esempio, un particolare modello da utilizzare per la quantificazione di una stima del fair value. In molti casi, tuttavia, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non prescrive il metodo di quantificazione, ovvero può specificare metodi alternativi per la quantificazione.

Oltre a verificare che le scelte compiute siano rispondenti al quadro normativo applicabile, il revisore deve analizzare se i metodi e modelli prescelti siano frutto di una decisione consapevole, ponderata, coerente con le condizioni e le situazioni intrinseche dell'azienda e/o della voce di bilancio oggetto di stima, e non semplicemente dettate da altri fattori quali abitudini o prassi pregresse (che potrebbero non essere più rispondenti alle mutate esigenze del contesto aziendale), maggiore semplicità nell'utilizzo di un metodo rispetto ad un altro, convenienza nella scelta di un modello rispetto ad un altro in base all'impatto apportato sui prospetti di conto economico e/o stato patrimoniale, ... Inoltre, occorre comprendere e verificare se e con quale frequenza tali metodi e modelli vengono rivisti e rielaborati, al fine di consentire all'azienda di fare affidamento su stime contabili che siano sempre aggiornate e pertinenti all'azienda ed alle sue dinamiche evolutive. Il rischio inerente l'utilizzo di modelli standardizzati e consolidati, che non vengono periodicamente rivisti, potrebbe infatti essere quello di fare affidamento su una prassi consolidata e/o su calcoli ormai collaudati che però, con il passare del tempo, potrebbero non essere più adatti ad un'attività aziendale che è, invece, evoluta o ad un contesto che si è modificato, fornendo un risultato finale non più ragionevole e corretto.

Con riferimento ai metodi ed ai modelli prescelti dall'azienda, il revisore è tenuto a valutare anche se ci sono stati elementi di novità che hanno comportato, o avrebbero dovuto comportare, una modifica da parte della direzione. Tramite il confronto con il periodo amministrativo precedente, il revisore deve ottenere una comprensione circa i cambiamenti intervenuti con riferimento all'azienda o al contesto in cui opera. Può, infatti, accadere che mutamenti nelle condizioni o nelle circostanze che interessano l'azienda siano tali da richiedere l'adozione di un modello o di un metodo diverso rispetto al passato: in tal caso il revisore dovrà valutare per quali motivi, eventualmente, l'azienda abbia invece proseguito nell'utilizzo di modelli o metodi consolidati pregressi. Alternativamente, potrebbe, invece, essersi materializzata la decisione da parte dell'azienda di aderire a un metodo o modello diverso rispetto al passato: in tale circostanza il revisore analizzerà perché ed in quale modo la direzione sia pervenuta a tale scelta, valutandone la ragionevolezza e gli assunti di base.

Suggerimenti operativi

Anche con riferimento alle stime contabili più usuali e consolidate, quali il calcolo della svalutazione dei crediti o la considerazione dei riflessi dell'obsolescenza del magazzino sulla valutazione delle rimanenze, è necessario aggiornare periodicamente i parametri in base ai quali le stime sono formulate.

In ragione dell'evoluzione dell'attività aziendale (inserimento nuovi prodotti, espansione delle vendite in nuovi paesi esteri) è fondamentale rivedere i modelli precedentemente utilizzati per la determinazione delle stime e inserire nuovi elementi di valutazione, rendendo il modello più pertinente alla situazione corrente dell'azienda. In tali circostanze, può risultare utile e opportuno confrontare le informazioni e i dati della direzione con appropriati referenti della divisione vendite, i quali potrebbero aver formulato piani e previsioni ai puri fini interni, che potrebbero essere validamente confrontati con le assunzioni utilizzate dalla direzione per valutare il fondo svalutazione crediti o il fondo rischi per garanzia.

In alcune circostanze, i principi contabili applicabili potrebbero non indicare un modello prestabilito o una serie di modelli accettabili, lasciando quindi all'azienda la facoltà di determinare il modello più adatto, oppure nonostante esistano modelli comunemente utilizzati (in base ai principi contabili applicabili e/o alla prassi esistente in un determinato settore economico), l'azienda decida di applicarne uno creato internamente. Il solo fatto di non aver adottato un modello comunemente utilizzato per la formulazione di una specifica stima contabile, ma di averne al contrario ideato e realizzato uno proprio, generalmente presuppone un rischio di revisione più elevato, sebbene la società possa avere particolari conoscenze specialistiche in un determinato ambito e/o avere al proprio interno degli esperti in particolari settori. Inoltre, un modello personalizzato potrebbe fornire una stima più precisa ed attendibile rispetto a quella ottenibile con modelli *standard*, poiché in grado di considerare elementi specifici e peculiari che i modelli generici non valuterebbero, consentendo così un risultato più aderente e coerente con la determinata realtà aziendale. Sarà compito del revisore valutare l'attendibilità del modello sviluppato, mediante indagini presso la direzione per comprendere come stia stato ideato e quali *input* vengano considerati per il calcolo delle stime contabili fornite; qualora basato su complessi modelli statistici e/o elaborazioni informatiche, il revisore potrebbe decidere di coinvolgere uno specialista IT per incaricarlo della verifica delle specificità tecniche del software elaborato dall'azienda, al fine di ottenere elementi probativi forti circa l'affidabilità degli strumenti informatici utilizzati nell'elaborazione delle stime. Questa decisione sarà presa in base sia alla significatività delle stime contabili in bilancio, sia alla effettiva complessità del modello realizzato dall'azienda per la formulazione delle stime contabili.

Nelle aziende di minori dimensioni potrebbe essere più frequente che, in considerazione della determinazione o della revisione periodica delle stime contabili, anche delle più semplici e routinarie, si verifichi l'intervento di un professionista esterno, mentre le aziende più strutturate effettuano solitamente in autonomia tutte le fasi di definizione delle stime. Sarà cura del revisore valutare se e come l'azienda interagisce con gli eventuali consulenti esterni, fornendo tutte le informazioni ed i dati per consentire la formulazione della valutazione più pertinente ed attendibile possibile, considerando che numerose assunzioni e considerazioni potrebbero effettivamente essere in possesso solo di determinate persone con ruoli apicali all'interno dell'azienda, con un elevato grado di esperienza e conoscenza dell'azienda e del settore in cui opera. Sebbene, quindi, generalmente il coinvolgimento di un terzo esterno all'impresa possa rappresentare un fattore di mitigazione del rischio di revisione, occorre, nel caso specifico, valutare se il terzo (indipendente) sia davvero in possesso di tutte le informazioni necessarie a contribuire validamente ed efficacemente alla predisposizione di stime contabili, ossia se possa basarsi su assunzioni valide,

su elementi disponibili e verificabili, e soprattutto se ci sia da parte dell'azienda la massima trasparenza a fornire tutti quegli input necessari a permettere l'elaborazione di una stima pertinente e ragionevole.

19.2.4. Le assunzioni alla base delle stime contabili

Le scelte effettuate dall'azienda, inclusi i modelli prescelti e i calcoli effettuati, muovono dalle assunzioni di base che la direzione formula nel pervenire alla determinazione di stime contabili, incluse le stime al *fair value*. Tali assunzioni rappresentano gli elementi considerati dalla direzione per permettere ogni scelta relativa alla determinazione delle stime contabili, inclusi la scelta del metodo e del modello, la selezione degli elementi da considerare nell'elaborazione e la considerazione dei vari fattori che influenzano inevitabilmente il risultato finale. Occorrerà comprendere a fondo le assunzioni formulate dall'impresa, verificandone la pertinenza e la significatività rispetto all'oggetto della valutazione e/o allo specifico contesto in cui la stima viene eseguita. A tal proposito, modelli e metodi storicamente applicati nella valutazione di una determinata voce o operazione, magari testati o verificati anche nel corso di revisioni ai precedenti bilanci, potrebbero non risultare più appropriati in relazione a mutate condizioni di attività dell'impresa, oppure a seguito di cambiamenti intervenuti nel contesto in cui l'azienda opera (fluttuazioni economiche, interventi legislativi, variazione di tassi ed indici). Inoltre, elementi che in passato non erano oggetto di considerazione, potrebbero essere richiesti da nuovi metodi o modelli imposti o suggeriti da modifiche nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; è quindi importante che l'azienda sia preparata ad individuare nuovi fattori da considerare nelle proprie procedure di valutazione. Sarà compito del revisore stabilire se e come la direzione sia in grado di formulare assunzioni aggiornate, in modo tale da esaminare fattori completi ed esaustivi in relazione alla determinazione delle stime contabili, tenendo conto delle modifiche, delle novità e degli aggiornamenti richiesti dai mutamenti interni ed esterni all'azienda.

Elemento di elevata criticità per la direzione, e di particolare attenzione per il revisore, è rappresentata dalla ricerca e verifica della coerenza tra le varie assunzioni considerate nella determinazione delle stime contabili. Avendo infatti a disposizione una serie di *input*, di norme, di regole, di linee guida, di strumenti operativi, di procedure e di fasi logiche da osservare e valutare, l'azienda deve operare in modo coerente le proprie scelte, modulando le proprie decisioni in modo pertinente all'interno del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ma allo stesso tempo considerando la significatività e la peculiarità dell'azienda e del contesto in cui opera. A tal proposito, elementi quale l'esperienza della direzione, la conoscenza delle specificità dell'azienda e la presenza di procedure e di sistemi di controllo efficaci, possono fornire una valida rassicurazione circa la coerenza delle assunzioni utilizzate dall'impresa per pervenire a determinate stime contabili, mitigando i rischi di errori significativi con impatto sul bilancio.

Il ricorso, qualora pertinente e appropriato, ad assunzioni fondate su parametri ed elementi esterni, indipendenti, ufficiali, non influenzati dal giudizio o dagli interessi personali della direzione e/o dei referenti interni aziendali, rappresenta sicuramente un fattore di mitigazione del rischio, poiché da un lato consente al revisore di comprenderne chiaramente la fonte e la provenienza, e dall'altro gli fornisce un parametro di confronto oggettivo e trasparente, sicuramente non manipolabile dall'azienda. Qualora però, a causa di assenza di dati oggettivamente disponibili o di difficile osservabilità, l'azienda basi le proprie assunzioni su fattori non ufficialmente confutabili, formulati e/o elaborati esclusivamente internamente, il revisore avrà sicuramente maggiore difficoltà nel verificarne

l'attendibilità, la pertinenza e la coerenza con le altre assunzioni; mediante colloqui con la direzione, indagini mirate e (qualora possibile) analisi comparative con dati o fattori applicabili in condizioni o operazioni similari, il revisore deve ottenere elementi probativi sufficienti e adeguati al fine di verificare la ragionevolezza delle assunzioni utilizzate, analizzando la significatività del relativo impatto sulle stime contabili ottenute.

Il grado di soggettività insito nelle assunzioni di base in merito alla determinazione della misura della disponibilità e dell'osservabilità di un *input*, si riflette direttamente sul livello di incertezza nella stima e, di conseguenza, sulla percezione da parte del revisore del rischio di errore significativo; non esistendo un parametro oggettivo di misurazione e determinazione di quali input possano essere considerati osservabili e/o disponibili per la determinata impresa, nella specifica condizione, in riferimento a una precisa voce o operazione oggetto di valutazione, rende chiaramente le assunzioni formulate dalla direzione maggiormente incerte. Con il proprio giudizio professionale, mettendo a confronto le assunzioni formulate dalla direzione per pervenire ad una data stima contabile, cercando di comprenderne la ragionevolezza e la coerenza, identificando parametri di confronto all'interno dello specifico settore, mercato o industria, il revisore deve valutare se sussistano valide fondamenta che rendano ragionevoli le assunzioni formulate, e di conseguenza mitigano le incertezze legate alla formulazione di stime contabili.

Suggerimenti operativi

Ai fini delle attività di revisione in merito alle stime contabili, il revisore potrebbe effettuare colloqui con la direzione e/o i referenti aziendali preposti alle attività di identificazione, misurazione e determinazione delle stime contabili, al fine di comprendere se esiste una *policy* interna o una metodologia operativa attraverso la quale l'azienda mette a confronto assunzioni o risultati alternativi. Al fine di abbattere il livello di incertezza legato alla determinazione delle stime contabili, l'azienda potrebbe infatti ponderare le proprie assunzioni valutando più risultati ammissibili, al fine di definire un *range* di valori che potrebbe essere ritenuto ragionevole e che potrebbe fungere da termine comparativo con il valore finale derivante dal proprio processo di stima.

19.2.5. Le ingerenze da parte della direzione

Uno degli elementi di maggiore delicatezza nella verifica da parte del revisore della ragionevolezza delle stime contabili formulate, incluse le stime al *fair value*, è rappresentato dalla possibilità che le assunzioni formulate e le relative decisioni prese siano, in qualche modo, manipolate o manipolabili dalla direzione.

Il ruolo privilegiato che la direzione svolge all'interno della struttura aziendale, con maggiore accesso ad informazioni e dati, con più ampia conoscenza delle dinamiche strategiche aziendali, generalmente con maggiore e diretto interesse nei risultati economici e finanziari dell'impresa (in base a politiche ed incentivi basati sui risultati aziendali), inevitabilmente fornisce delle leve più forti nella determinazione di specifiche scelte aziendali, incluse quelle con impatto sulla reportistica economico-finanziaria. In considerazione delle specificità dell'impresa e del contesto in cui opera, le procedure e le attività legate alla valutazione delle stime contabili potranno essere più o meno formalizzate, coinvolgendo livelli diversi dell'organigramma aziendale, prevedendo eventualmente anche il contributo di esperti esterni, ma saranno inevitabilmente legate a decisioni e ad assunzioni derivanti essenzialmente dai massimi vertici aziendali, i quali possiedono le conoscenze globali e le deleghe appropriate per pervenire alla determinazione finale della stima contabile.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 540.21	Il revisore deve riesaminare le valutazioni e le decisioni assunte dalla direzione nell'effettuazione delle stime contabili, al fine di identificare eventuali indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione stessa. Gli indicatori di possibili ingerenze non costituiscono di per sé errori ai fini della formulazione delle conclusioni sulla ragionevolezza di singole stime contabili.
-------------------	--

Il revisore, pur operando in base a parametri non obiettivamente misurabili e definibili, deve valutare se le ingerenze riscontrate da parte della direzione si basino su assunzioni ragionevoli e coerenti, tenuto conto delle caratteristiche dell'azienda e del contesto in cui opera, della voce od operazione oggetto di valutazione, degli *input* osservabili e disponibili per la specifica valutazione, della coerenza tra le assunzioni formulate ed il risultato determinato. Qualora emergano elementi che facciano presupporre la volontà o l'intenzione da parte della direzione di manipolare artificialmente le assunzioni di base, di forzare i controlli impostati per le procedure di valutazione delle stime contabili e/o di accentrare indebitamente i processi decisionali relativi alle stime contabili, il revisore dovrà valutarne il relativo impatto sia in termini di significatività rispetto all'informativa finanziaria, sia in termini di rischio di frode, con dirette conseguenze sulla valutazione dei rischi di revisione e conseguente pianificazione delle attività; inoltre, qualora ne ricorrano i presupposti, il revisore dovrà provvedere alle opportune comunicazioni alla direzione stessa e/o ai responsabili delle attività di *governance*.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 240.32	A prescindere dalla valutazione del revisore sul rischio di forzature dei controlli da parte della direzione, il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione per: [...] b) riesaminare le stime contabili al fine di individuare eventuali ingerenze e valutare se le circostanze che le hanno prodotte rappresentano un rischio di errori significativi dovuti a frodi. Nello svolgere tale riesame, il revisore deve: i) valutare se i giudizi e le decisioni della direzione nell'effettuare le stime contabili incuse nel bilancio, benché individualmente ragionevoli, indichino una possibile ingerenza da parte della direzione dell'impresa che possa rappresentare un rischio di errore significativo dovuto a frodi. In tal caso, il revisore deve riconsiderare le stime contabili nel loro complesso; ii) svolgere un riesame retrospettivo delle valutazioni e delle assunzioni della direzione relativamente alle stime contabili significative rappresentate nel bilancio dell'esercizio precedente; [...]
-------------------	---

L'attenzione del revisore in riferimento alle ingerenze della direzione nella formulazione delle stime contabili deve essere massima, in quanto proprio le stime contabili si prestano più facilmente di altre voci o operazioni ad essere manipolate, sfociando quindi nella falsa informativa finanziaria.

19.2.6. Il riesame delle precedenti stime contabili

Sia al fine di confutare eventuali elementi che fanno sorgere il dubbio circa potenziali rischi di frode, sia in riferimento alla generale comprensione e valutazione dei rischi associati alla determinazione delle stime contabili, i principi di revisione richiedono che il revisore effettui un riesame delle stime contabili presenti nel bilancio del periodo amministrativo precedente. Sebbene tale procedura di revisione non sia concepita per mettere in discussione i giudizi espressi sul bilancio del periodo precedente, si ritiene però importante confrontare le informazioni, i dati e

le assunzioni del periodo precedente, che teoricamente hanno condotto alla formulazione della migliore stima possibile alla data in cui questa è stata determinata, con quelli disponibili alla data del bilancio corrente; grazie a tale confronto, infatti, possono essere identificate e valutate eventuali modifiche nelle assunzioni utilizzate dalla direzione, sia in termini di *input* osservabili presi a riferimento, sia in termini di metodi e modelli prescelti. Da tale riesame potrebbero infatti emergere elementi o fattori non individuati o individuabili in precedenza, in relazione ai quali possono sorgere relativi obblighi di contabilizzazione e/o di informativa, oppure variazioni nelle assunzioni considerate e nelle scelte formulate dalla direzione tra un periodo amministrativo e l'altro, in merito alle quali valutare i relativi impatti contabili, la coerenza con le previsioni contenute nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e il dovere di informativa.

Inoltre, qualora la differenza tra la stima effettuata nei periodi amministrativi precedenti ed il risultato effettivamente verificatosi sia di notevole entità, al revisore potrebbero sorgere dubbi in merito alla effettiva competenza ed affidabilità delle assunzioni utilizzate dalla direzione per determinare le stime contabili, con riflessi che potrebbero ripercuotersi anche nel bilancio corrente. Le circostanze in base alle quali si siano originate significative differenze tra la stima formulata ed il risultato verificatosi, devono essere infatti opportunamente approfondite dal revisore al fine di analizzare se tali divergenze siano attribuibili ad informazioni o dati oggettivamente non osservabili alla data in cui era stata predisposta la stima contabile, oppure se sono stati commessi errori valutativi da parte della direzione del basarsi su determinate assunzioni rivelatesi poi inesatte o non pertinenti, o infine se può essersi manifestata qualche forma di ingerenza da parte della direzione che, consapevolmente o inconsapevolmente, abbia compromesso la ragionevole definizione delle stime contabili e/o della relativa informativa. In tale ultima circostanza, il revisore dovrà approfondire l'intenzionalità da parte della direzione di influenzare la determinazione di stime contabili, verificando se ricorrano eventualmente i presupposti che facciano ipotizzare un rischio di frode. In considerazione di contesti ed attività aziendali stabili, il revisore potrebbe inoltre aver formulato determinate aspettative circa la continuità nell'applicazione di modelli e metodi da parte della direzione per la valutazione di stime contabili rilevate anche nei precedenti periodi amministrativi; di fronte alla scelta da parte della direzione di modificare alcune assunzioni di base, è chiaramente richiesta adeguata motivazione di supporto, che il revisore deve valutare in relazione alla coerenza e ragionevolezza di altre assunzioni formulate ed utilizzare nei criteri di valutazione di bilancio. Qualora cambiamenti e modifiche nella valutazione delle stime contabili registrati tra un esercizio e l'altro non siano adeguatamente motivate e/o appaiano incoerenti rispetto ad altre assunzioni e scelte formulate dalla direzione nella redazione del bilancio, il revisore potrebbe ottenere elementi utili a valutare un possibile rischio di frode o di errori significativi, agendo di conseguenza in base alle previsioni dei principi di revisione in materia.

Il revisore deciderà di stabilire la natura e l'estensione delle procedure di riesame delle stime contabili del periodo amministrativo precedente basandosi sulla significatività che i risultati di tale attività potrebbero essere in grado di fornire, in considerazione della natura delle stime contabili stesse e del livello individuato e valutato di rischio di errore significativo associato alle stime contabili. In relazione a stime contabili derivanti da procedure standardizzate e routinarie, per le quali non si ravvisano significativi elementi di incertezza, il revisore potrebbe decidere di applicare semplici procedure di analisi comparativa al fine di effettuare un riesame delle stime contabili. Al contrario, con riferimento a stime contabili che presentano variazioni inusuali e significative rispetto al periodo

precedente e/o che contengono elementi di elevata incertezza tali da far presumere rischi di errori significativi, inclusi rischi di frode, il revisore analizzerà più nel dettaglio i fattori e le assunzioni utilizzate, indagando presso la direzione circa le motivazioni alla base degli scostamenti rilevati.

Per alcune tipologie di stime, tipicamente quelle al *fair value*, potrebbe non essere utile andare a valutare quali elementi e fattori siano stati effettivamente presi in considerazione dalla direzione rispetto a quelli disponibili alla data attuale, poiché la valutazione al *fair value* presuppone l'espressione di un prezzo "equo" in base alle specifiche condizioni ed agli specifici *input* osservabili nel mercato nella precisa circostanza in cui avviene la valutazione, potendo di conseguenza far rilevare fluttuazioni o variazioni anche molto ampie con *input* osservabili invece in un altro periodo amministrativo e/o in considerazione di altre circostanze riferibili all'impresa, al contesto in cui opera e, soprattutto, alla voce o all'operazione oggetto di valutazione. Di conseguenza, per tali tipologie di stime potrebbe essere magari più pertinente analizzare il processo logico che ha condotto alla stima e l'adeguata suddivisione dei compiti, la corretta supervisione delle attività, l'assenza o la non significatività di eventuali elementi legati a rischi di ingerenza della direzione.

19.3.1. Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati di errori significativi: verifiche rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ai metodi e ai modelli, alle assunzioni e agli input utilizzati nelle stime contabili

Di fronte a tutte le variabili che partecipano alla determinazione di una stima contabile, incluse le stime al *fair value*, ed a tutti gli elementi di rischio di errori significativi identificati e valutati dal revisore, è necessario pianificare le attività utili e necessarie per ottenere quegli elementi probativi pertinenti e sufficienti a mitigare tali rischi.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 540.12	Sulla base dei rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve stabilire: a) se la direzione abbia applicato appropriatamente le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile riguardanti la stima contabile; b) se i metodi per effettuare le stime contabili siano appropriati e siano stati applicati coerentemente, e se le eventuali modifiche nelle stime contabili o nel metodo per la loro effettuazione rispetto al periodo amministrativo precedente siano appropriate alle circostanze.

Partendo chiaramente dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il revisore deve valutare se le relative prescrizioni sono state correttamente recepite ed applicate; ciò equivale a verificare che l'impresa abbia preso in considerazione tutti quegli elementi, obbligatori o facoltativi, contenuti nelle norme, nei principi contabili, nei regolamenti e/o in altre disposizioni normative che attengano alle stime contabili, con riferimento alle specificità dell'azienda e del contesto economico, regolamentare e normativo in cui si trova ad operare. In base alla valutazione dei rischi effettuata, il revisore dovrà modulare le sue attività di revisione attraverso indagini presso la direzione, ispezione ed osservazione di procedure ed attività, raccolta di documenti e dati che possano provare se e come le prescrizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria siano state correttamente individuate, aggiornate, recepite ed applicate dall'impresa nella formulazione delle proprie stime contabili. L'estensione e la natura delle attività di revisione dipenderà inevitabilmente dalla complessità delle previsioni contenute nel quadro normativo applicabile, dalla specificità delle voci o operazioni oggetto di valutazione in relazione alla determinata

impresa inserita in un contesto specifico, dal livello di soggettività che le varie scelte comportano (alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria applicabile forniscono chiare e determinate istruzioni, mentre altri si limitano a fornire delle linee guida lasciando più spazio al redattore del bilancio nella scelta di elementi, modelli e criteri di quantificazione delle stime). Molto importante sarà la verifica delle condizioni attraverso le quali la direzione mette in atto processi di aggiornamento delle conoscenze interne a seguito della modifica di prescrizioni nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ciò consente infatti di recepire adeguatamente e tempestivamente gli elementi di novità del quadro normativo, apportando le opportune modifiche ai processi interni e/o alle metodologie ed ai metodi utilizzati nella determinazione delle stime contabili.

In coerenza con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il revisore dovrà anche soffermarsi ad analizzare il metodo di valutazione applicato nonché, eventualmente, il modello utilizzato. Alcuni quadri normativi potrebbero infatti prescrivere uno specifico metodo di valutazione, oppure fornire una serie di metodi alternativi che, in base alle peculiarità della situazione, possono accettabilmente essere utilizzati dall'impresa per le proprie valutazioni; in alcune circostanze, invece, potrebbero non essere fornite affatto indicazioni circa il metodo da utilizzare, lasciando quindi più ampia scelta alla società, che potrebbe rifarsi a metodi utilizzati comunemente nello specifico settore, oppure di generale accettazione, o infine completamente ideati e sviluppati internamente. A tal proposito, il revisore deve reperire elementi per valutare il metodo utilizzato, comprendere se coerente e pertinente nel determinato contesto, valutare se accettabile con riferimento all'oggetto da valutare e, soprattutto, analizzare se opportunamente strutturato e realizzato qualora non provenga da fonti ufficiali e/o esterne ma sia stato sviluppato internamente all'azienda. Qualora utilizzato, il revisore dovrà valutare anche il modello che ha permesso la formulazione della stima contabile, verificando anche in questo caso se si tratta di modelli ufficialmente o generalmente accettati, consolidati nel tempo oppure di recente sperimentazione, analizzandone le caratteristiche fondanti e l'appropriatezza delle assunzioni di base rispetto all'oggetto da valutare, in considerazione del contesto in cui avviene la valutazione. Qualora si sia verificato un cambiamento nell'applicazione di un metodo e/o modello di valutazione rispetto agli esercizi precedenti, il revisore è tenuto ad indagare presso la direzione circa i motivi di tale variazione, verificandone l'opportunità e la coerenza, stabilendone inoltre la conformità con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Al fine di verificare l'opportunità e/o l'affidabilità di metodi e modelli impiegati nella determinazione di stime contabili, soprattutto in presenza di metodi e modelli non ufficialmente o generalmente utilizzati, il revisore può valutarne gli elementi fondanti, ossia la logica con la quale sono stati strutturati ed impiegati, le procedure sottostanti che sono state implementate, gli eventuali controlli impostati dalla direzione, la coerenza con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, la ragionevolezza in merito all'attività dell'impresa ed al contesto in cui la valutazione viene eseguita. Inoltre, soffermandosi sugli eventuali meccanismi di controllo e supervisione adottati, compresi i controlli informatici e/o automatizzati, il revisore valuta la definizione e l'effettiva implementazione di tali controlli, eventualmente decidendo anche di testarne l'efficacia. Metodi o modelli di valutazione, seppur sviluppati internamente dall'azienda, ma ben progettati ed implementati, che prevedono opportune suddivisioni del lavoro e fasi di supervisione, coerenti con l'impresa ed il contesto in cui opera, incluso il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, che vengono periodicamente rivisti ed aggiornati al fine di essere in linea con l'evoluzione

aziendale e del contesto esterno, possono fornire adeguate rassicurazioni circa la ragionevolezza delle stime contabili in grado di fornire.

In aggiunta, il revisore potrebbe voler analizzare se l'azienda, nella scelta e/o definizione del metodo o modello da applicare alla formulazione delle stime, abbia anche preso in considerazione dei metodi o modelli comparativi al fine di confutare la bontà delle scelte effettuate, al fine di muoversi all'interno di un *range* di tollerabilità. Questo aiuta il revisore a comprendere il grado di analisi e di attenzione impiegato dall'azienda nelle scelte relative alle stime contabili, al fine di ottenere relativi elementi probativi sufficienti ed appropriati per poter esprimere una valutazione.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 540.13	<p>Nel rispondere ai rischi identificati e valutati di errori significativi, come richiesto nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, il revisore deve porre in essere una o alcune delle seguenti attività, tenendo in considerazione la natura della stima contabile:</p> <p>[...]</p> <p>b) verificare le modalità con cui la direzione ha effettuato la stima contabile e i dati sui quali essa è basata. Nel far questo, il revisore deve valutare se:</p> <ul style="list-style-type: none">i) il metodo di quantificazione utilizzato sia appropriato nelle circostanze;ii) le assunzioni utilizzate dalla direzione siano ragionevoli alla luce degli obiettivi di quantificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; <p>[...]</p>

Una volta ottenuta una sufficiente comprensione degli strumenti con i quali l'impresa elabora le stime contabili, è necessario che il revisore verifichi anche la bontà degli *input* utilizzati per pervenire alla quantificazione della stima, ossia dei fattori scelti in base a quelli disponibili. Si tratta, in sostanza, di valutare come siano stati scelti gli elementi alla base dell'elaborazione della valutazione, quale grado di osservabilità e disponibilità abbiano nel determinato contesto, quanto pertinenti siano rispetto alla voce o operazione oggetto di valutazione, con che livello di accuratezza e completezza siano stati individuati e valutati, che eventuali termini di confronto siano stati attuati al fine di verificarne l'appropriatezza e la correttezza. Soprattutto con riferimento alle stime del *fair value*, occorre valutare quanto attendibili ed aggiornati siano i dati e le informazioni utilizzati per determinare la stima, ovvero quando rispondenti alle valutazioni di mercato che operatori consapevoli ed informati avrebbero formulato nelle medesime condizioni. In riferimento a *input* diversi da quelli di Livello 1 indicati dall'IFRS 13 (prezzi quotati per attività o passività identiche), l'impresa deve necessariamente inserire un elemento di soggettività nel personalizzare informazioni e dati che, sebbene rappresentino in assoluto dei validi indicatori di riferimento, ufficialmente riconosciuti ed individuati, non sono totalmente rispondenti alle caratteristiche o alle specificità della voce o operazione oggetto di valutazione, in base alle caratteristiche proprie dell'impresa e del contesto in cui opera, e devono quindi subire dei processi di rettifica al fine di essere più pertinenti ed adeguati nella formulazione della stima contabile. Proprio quegli elementi di personalizzazione dei dati e delle informazioni disponibili (indici di settore, tassi di riferimento, andamenti economici, ...) racchiudono l'insieme delle scelte soggettive imputabili alla specifica impresa che il revisore dovrà analizzare, indagando sulle motivazioni e sulla logica utilizzate, sulla coerenza delle motivazioni fornite dalla direzione in relazione anche ad altre decisioni compiute (e che il revisore ha avuto modo di analizzare, testare e verificare nel corso di altre procedure). Più ampio sarà il divario tra gli *input* ed i fattori utilizzati dalla direzione e quelli oggettivamente più aderenti alla specifica procedura di valutazione, in

base al giudizio professionale del revisore, maggiore saranno le incertezze legate alla determinazione delle stime contabili e, di conseguenza, maggiori i potenziali rischi di errori significativi in bilancio.

Ognuna delle decisioni prese in relazione alla determinazione delle stime contabili, incluse le stime al *fair value*, si basa su delle assunzioni che l'impresa ha formulato, e che la guidano quindi nella giusta combinazione di modelli, metodi, dati ed informazioni utili a formalizzare la stima contabile. Tenendo sempre in debita considerazione che le assunzioni utilizzate dalla direzione devono essere valutate non in quanto tali, ma chiaramente nel contesto della revisione al bilancio, il revisore deve soffermarsi ad analizzarne innanzitutto la coerenza, considerata singolarmente ed in combinazione con altre assunzioni nel quadro dell'informativa finanziaria applicabile, prendendo inoltre in considerazione le specifiche caratteristiche dell'azienda, della sua esperienza pregressa, dei suoi piani strategici futuri e del contesto produttivo, industriale e di mercato in cui opera. In relazione alle stime al *fair value*, la coerenza e ragionevolezza delle assunzioni va verificata in relazione alla loro pertinenza rispetto agli *input* osservabili nel mercato. Il revisore può, a tal fine, utilizzare documenti aziendali quali piani previsionali e *budget* per verificare la completezza, coerenza e ragionevolezza dei fattori impiegati nei metodi e modelli di valutazione, oppure fare riferimento ai verbali dell'organo di gestione della società per confutare l'attendibilità delle informazioni e dei dati forniti dalla direzione, verbalmente o per iscritto, in occasione delle indagini relative alle assunzioni su stime contabili.

Suggerimenti operativi

La lettura critica dei verbali del consiglio di amministrazione, unitamente alla presa visione dei piani di sviluppo pluriennali dell'azienda, forniscono sempre dei validi parametri di confronto per la verifica di assunzioni e previsioni riguardanti il futuro, che altrimenti difficilmente potrebbero essere analizzate dal revisore.

Mettendo in relazione le assunzioni utilizzate ai fini della formulazione dei piani strategici futuri e le valutazioni formulate in riferimento a voci o operazioni soggette a stima, il revisore ha la possibilità di analizzare numerosi aspetti pertinenti ai fini della revisione, quali:

- la completezza delle informazioni e dei dati considerati ai fini della formulazione della stima contabile;
- la correttezza dei valori presi a riferimento per la formulazione delle stime contabili;
- la ragionevolezza delle assunzioni su cui si basano le stime contabili rispetto alle reali prospettive future dell'azienda, considerando il mercato in cui opera, l'andamento economico generale e della specifica impresa, la sua struttura interna, le risorse disponibili o potenziali in grado di supportare i piani di sviluppo futuri;
- la coerenza delle assunzioni utilizzate nella formulazione delle stime rispetto alle decisioni formalizzate dagli organi di governo societario;
- la presa in considerazione di tutti i fattori attualmente disponibili ed osservabili sul mercato, soprattutto con riferimento alla determinazione di stime al *fair value*.

Sebbene alcuni piani pluriennali non siano soggetti a formale processo di approvazione interna, soprattutto nelle aziende di minori dimensioni, e rappresentino spesso solo un documento dalla valenza puramente interna, spesso con taglio piuttosto operativo che strategico, questi rappresentano comunque elaborazioni aziendali che contengono previsioni future specifiche, che tengono in considerazione le dinamiche del determinato mercato e/o contesto economico nonché dell'azienda oggetto di analisi, e che possono quindi fornire al revisore degli elementi utili per una più approfondita disamina degli andamenti futuri, che sarebbero altrimenti di più difficile individuazione e comprensione.

Al fine di ottenere adeguate rassicurazioni circa le risposte della direzione alle incertezze relative alle stime contabili, il revisore può richiedere adeguate attestazioni scritte. In base alla significatività, alla natura e all'ampiezza di tale incertezza, le attestazioni scritte conterranno specifici riferimenti e dettagli circa: i processi definiti ed implementati dalla direzione per pervenire ad una coerente e ragionevole quantificazione delle stime contabili, inclusi gli eventuali sistemi di controllo, monitoraggio e revisione periodica posti in essere; le assunzioni prese come

riferimento per la formulazione di stime contabili, definendone il percorso logico e la coerenza con altre assunzioni; la completezza ed esaustività dell'informativa di bilancio relativa alle stime contabili; l'assenza di eventi successivi alla data di riferimento del bilancio che avrebbero comportato un riflesso sulle stime contabili e/o sulla relativa informativa.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 540.22	Il revisore deve acquisire attestazioni scritte da parte della direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance, in merito al fatto che essi ritengono ragionevoli le assunzioni significative utilizzate per effettuare le stime contabili.

Le attestazioni scritte possono parimenti essere utilizzate con riferimento a quelle stime contabili che non sono state rilevate in bilancio e per le quali non è stata fornita alcuna informativa, al fine di illustrare le motivazioni della direzione circa la non inclusione in bilancio, in coerenza con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, oppure con specifico riferimento alla non inclusione o valutazione di stime al *fair value*, qualora ricorrano validi presupposti per la mancata rilevazione delle stime e/o collegata informativa di bilancio.

19.3.2. Analisi degli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 540.13	Nel rispondere ai rischi identificati e valutati di errori significativi, come richiesto nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, il revisore deve porre in essere una o alcune delle seguenti attività, tenendo in considerazione la natura della stima contabile: <ol style="list-style-type: none"> a) stabilire se gli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione forniscano elementi probativi riguardo la stima contabile; [...]

Al fine di ottenere elementi probativi necessari e sufficienti a supportare la ragionevolezza delle stime contabili presenti nel bilancio, il revisore potrebbe decidere di analizzare quegli eventi occorsi a seguito della data di chiusura del periodo amministrativo e fino alla data di emissione della relazione, che potrebbero dare conferma circa l'attendibilità e la correttezza della stima effettuata dalla direzione. Come per altre tipologie o classi di voci o operazioni, avere la possibilità di verificare gli eventi successivi alla data di chiusura del periodo di *reporting* per validare elementi presenti nel bilancio soggetto a revisione contabile, rappresenta una procedura di revisione che può fornire forti ed inconfutabili elementi probativi (si pensi, ad esempio, alla verifica dell'incasso di un credito avvenuto in data successiva alla chiusura del periodo amministrativo, che potrebbe essere utilizzato quale procedura di revisione, complementare o alternativa alla circolarizzazione, per verificare l'esistenza del credito). Con riferimento alle stime contabili, ed in particolare alle stime al *fair value*, occorre però preliminarmente verificare che tale procedura di revisione possa validamente essere posta in essere, in quanto solitamente le previsioni su cui la direzione si basa per stimare degli accadimenti futuri sono ispirati ad una logica di medio-lungo termine, che quindi difficilmente potrà essere confutata in un arco di tempo limitato compreso tra la chiusura del periodo di *reporting* e la data di emissione della relazione di revisione. In aggiunta, le stime al *fair value* rappresentano la massima espressione del valore di mercato corrente alla data in cui viene formulata la valutazione, e di conseguenza la verifica delle condizioni e circostanze successive a tale data potrebbe non fornire elementi probativi utili e pertinenti.

Possono però verificarsi circostanze nelle quali l'analisi degli eventi successivi alla chiusura del periodo amministrativo siano in grado di fornire dei validi elementi probativi in merito alle stime contabili, e consentano quindi al revisore di evitare ulteriori procedure di revisione. Considerato che la pianificazione delle attività di revisione solitamente avviene in un arco temporale che precede la chiusura del periodo amministrativo, e quindi non consente al revisore di avere la certezza circa gli effettivi accadimenti verificatisi successivamente a tale data, è compito del revisore valutare l'appropriatezza di procedure volte ad analizzare gli eventi successivi alla chiusura del periodo di *reporting*, in considerazione sia degli effettivi elementi probativi che queste procedure possano fornire e sia della probabilità con cui tali eventi materialmente si andranno a verificare. La scelta compiuta dal revisore in sede di pianificazione si baserà sia sull'esperienza pregressa (in considerazione della specifica voce o operazione oggetto di valutazione, oppure in base al livello di affidabilità che storicamente l'azienda ha dimostrato in tema di formulazione delle stime contabili), sia sulle informazioni raccolte, tramite colloqui con la direzione e/o lo svolgimento di altre procedure di revisione, circa le specifiche caratteristiche e circostanze che hanno interessato le attività di valutazione delle stime contabili. Può infatti emergere nel corso della revisione che una determinata operazione, collegata ad una stima contabile, si sia materializzata subito dopo la chiusura dell'esercizio e possa quindi essere validamente impiegata dal revisore per ottenere elementi probativi sufficienti a valutare la ragionevolezza della stima formulata (vendita di merci o prodotti obsoleti, definizione di una controversia legale, ottenimento del riconoscimento di un contributo da parte di un Ente pubblico, ...).

Qualora emergano incongruenze significative tra la stima formulata e l'evento effettivamente verificatosi, il revisore potrebbe decidere di rivalutare il rischio associato alle stime contabili, in considerazione dell'accresciuto livello di incertezza constatato. La differenza, infatti, potrebbe sia essere imputabile ad errore non intenzionale nella formulazione delle stime, attribuibile ad un processo non correttamente impostato, ad un sistema di controlli inefficienti, alla mancata considerazione di tutti gli elementi disponibili ed osservabili, all'affidamento su assunzioni errate, sia ad una precisa intenzione della direzione nel falsare un'informazione finanziaria, con conseguenti elementi che indicherebbero ingerenze della direzione nella formulazione delle stime contabili e, nei casi più gravi, rischi di frode.

Al di là delle specifiche implicazioni sulle stime contabili, giova ribadire che il revisore è comunque tenuto ad attenersi alle disposizioni dei principi di revisione in tema di identificazione e valutazione di tutti gli eventi verificatisi tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 560.4	<p>Gli obiettivi del revisore sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che consentano di stabilire se gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedono rettifiche, ovvero informativa, siano appropriatamente riflessi in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; b) rispondere appropriatamente ai fatti di cui il revisore venga a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione che, se conosciuti dallo stesso a tale data, avrebbero potuto indurlo a rettificare la propria relazione.

Sebbene infatti le previsioni del principio ISA Italia 560 siano di portata generale e riferibili a tutte le classi di operazioni, saldi contabili ed informativa, queste risultano particolarmente importanti nel caso delle stime contabili

proprio perché focalizzano l'attenzione su quegli elementi ed accadimenti futuri che hanno rappresentato la base di valutazione da parte della direzione per la formulazione delle stime contabili e della relativa informativa. Allo scopo quindi, da un lato di poter confutare le assunzioni utilizzate dalla direzione per eventi futuri verificatisi prima dell'emissione della relazione, e dall'altro di venire invece a conoscenza di elementi e dati nuovi che avrebbero dovuto essere considerati nel bilancio oggetto di revisione contabile, il revisore analizza gli eventi successivi alla data di riferimento del bilancio al fine di poter validare l'intero lavoro svolto sul bilancio da revisionare.

In presenza di elementi nuovi rispetto a quelli rappresentati nel bilancio, il revisore deve valutare se tali novità potevano ragionevolmente essere conosciute o individuate dalla direzione prima della chiusura del bilancio, e di conseguenza essere correttamente recepite nell'informativa finanziaria, oppure rappresentano in realtà eventi non prevedibili ed ipotizzabili in relazione ai quali la direzione non poteva oggettivamente effettuare previsioni con riflessi sul bilancio. Di conseguenza, in relazione della significatività degli eventi successivi e del loro impatto sui valori e le operazioni riflessi nel bilancio, incluse le stime contabili, il revisore formulerà le opportune valutazioni circa i riflessi sul suo giudizio professionale e sulla relazione di revisione.

19.3.3. Determinazione della stima puntuale o dell'intervallo di stima

Al fine di ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi necessari per valutare la ragionevolezza delle stime contabili formulate dall'impresa, incluse le stime al *fair value*, il revisore valuta quali procedure mettere in atto, in base alle numerose circostanze in cui si trova ad operare e alla significatività della stima oggetto di valutazione. Qualora i controlli o le procedure eseguite dall'azienda per pervenire alla determinazione delle stime contabili appaiano non adeguatamente strutturati ed implementati, oppure quando sussistano elevati livelli di incertezza, o infine quando ricorrano determinate condizioni o eventi che spingano il revisore a mettere in atto procedure diverse e/o aggiuntive (ad esempio, a seguito dell'analisi di eventi successivi alla data di chiusura del periodo amministrativo, se emergono elementi che contrastano con la stima contabile imputata in bilancio), potrebbe essere opportuno prevedere un'autonoma elaborazione delle stime da parte del revisore, sia riferibile ad una stima puntuale, sia ad un intervallo di stima.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 540.13	<p>Nel rispondere ai rischi identificati e valutati di errori significativi, come richiesto nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, il revisore deve porre in essere una o alcune delle seguenti attività, tenendo in considerazione la natura della stima contabile:</p> <p>[...]</p> <p>d) sviluppare una stima puntuale o un intervallo di stima per valutare la stima puntuale della direzione. A tal fine:</p> <p>i) quando il revisore utilizza assunzioni o metodi che sono diversi da quelli adottati dalla direzione, il revisore deve acquisire una comprensione delle assunzioni o dei metodi della direzione sufficiente per stabilire se la propria stima puntuale o il proprio intervallo di stima tengano conto delle variabili applicabili e per valutare eventuali differenze significative rispetto alla stima puntuale della direzione;</p> <p>ii) quando il revisore conclude che sia appropriato utilizzare un intervallo di stima, egli deve restringere l'intervallo, in base agli elementi probativi disponibili, fino al punto in cui tutti i valori ricompresi nell'intervallo siano considerati ragionevoli.</p>

La scelta di procedere all'elaborazione di una stima puntuale o di un intervallo di stima è dettato da alcune considerazioni basilari, quali innanzitutto la significatività della voce oggetto di valutazione, in base anche all'esperienza pregressa del revisore e/o alle procedure di revisione volte ad individuare e valutare i rischi di errori significativi con impatto sul bilancio. In secondo luogo, il revisore deve valutarne la fattibilità nell'applicazione di una simile procedura di revisione, che presuppone la disponibilità di dati ed informazioni utili all'elaborazione, oltre che la effettiva e realistica possibilità di pervenire ad una stima puntuale o intervallo di stima, qualora la stima contabile oggetto di analisi non sia il frutto di complesse elaborazioni di *routine* di dati da parte del sistema contabile. In base allo specifico obiettivo che intende raggiungere, il revisore valuterà se procedere all'elaborazione preliminare di un intervallo di stima, ottenendo quindi dei parametri di ragionevolezza entro cui collocarsi, andando successivamente ad affinare la sua analisi grazie alle nuove informazioni di cui viene a conoscenza, oppure se procedere direttamente all'elaborazione di una stima puntuale e poi, al fine di confutare il suo risultato, ottenere anche un intervallo di stima.

In base alle informazioni a disposizione del revisore e alla voce o operazione oggetto di autonoma elaborazione, il revisore potrà decidere di adottare modelli generalmente o ufficialmente utilizzati oppure basarsi su propri modelli interni, partire dal modello utilizzato dalla direzione aggiungendo elementi nuovi e/o basandosi su assunzioni diverse, oppure decidere di affidare il compito della rielaborazione ad un esperto in materia qualora le assunzioni, il modello e/o gli elementi da prendere in considerazione implicino una tale conoscenza della materia e del settore da non permettere al revisore di poter validamente formulare una propria elaborazione con ragionevole certezza.

Suggerimenti operativi

Tra i casi maggiormente frequenti di coinvolgimento degli esperti nella rielaborazione di stime o intervalli di stima, troviamo certamente quello legato all'analisi delle stime relative agli strumenti finanziari derivati, i quali racchiudono degli elementi talmente tecnici e specifici, basando il proprio valore su calcoli decisamente elaborati, da essere difficilmente di facile appannaggio per il revisore se non tramite il coinvolgimento di un esperto nel settore finanziario, il quale con elevata probabilità baserà le sue attività e le sue analisi su modelli matematici e strumenti informatici complessi.

Data la recente imposizione dell'obbligo di iscrizione in bilancio degli strumenti finanziari derivati (ad esclusione delle micro imprese), anche i revisori di piccole e medie imprese si troveranno a dover valutare la ragionevolezza della stima al *fair value* determinata dalle aziende in merito a tali strumenti sottoscritti. A tal fine, quindi, sarà importante per i revisori analizzare le specifiche circostanze e valutare, ove appropriato, il coinvolgimento di esperti nella eventuale elaborazione di stime contabili o intervalli di stima.

In considerazione del fatto che le elaborazioni del revisore originano da modelli ed assunzioni diversi rispetto a quelli dell'azienda, queste potrebbero facilmente condurre a valori di stime differenti rispetto a quelle elaborate dalla direzione; è pertanto compito del revisore indagare se tale divergenza sia attribuibile a veri e propri errori nelle valutazioni della direzione, attribuibili ad assunzioni errate, inadeguatezza delle procedure o dei controlli, mancata considerazione di alternative o elementi osservabili e disponibili, ingerenza da parte della direzione, oppure se in entrambi i casi si possano considerare valide le assunzioni utilizzate e le conclusioni raggiunte. È evidente che, di fronte a differenze quantitativamente o qualitativamente significative, aumentino le incertezze legate alla ragionevolezza delle stime contabili, e sia di conseguenza necessario per il revisore valutare l'implementazione di ulteriori procedure di revisione, e/o rivedere la valutazione dei rischi, inclusi gli effetti potenziali sul giudizio al bilancio.

Qualora il revisore valuti utile o opportuno definire un intervallo di stima, i principi di revisione richiedono che tale intervallo tenga conto di tutti i risultati ragionevoli ai quali il revisore può pervenire; tale disposizione appare infatti mirata a restringere il campo di valutazione non tanto a tutti i risultati che sarebbe possibile ottenere, in quanto sarebbe troppo vasto l'intervallo di valori entro cui effettuare le dovute valutazioni, ma appunto solo a quei risultati utili ed efficaci, tali da permettere al revisore di poter esprimere una valutazione sulla ragionevolezza della stima contabile. Visto che la finalità dell'elaborazione di un intervallo di stima è infatti quella di rispondere ai rischi di errori significativi, il revisore deve basare le proprie analisi su un *range* di valori che non può necessariamente essere troppo ampio, altrimenti risulterebbe inutile o inefficace. La situazione ideale sarebbe quella di condurre l'intervallo di stima al pari o al di sotto dei parametri quantitativi di significatività operativa stabilita per la revisione, ma tale circostanza potrebbe non essere sempre applicabile; qualora il revisore valuti poco pratico o possibile restringere l'intervallo di stima ad un livello accettabile, occorre ragionare sulle possibili implicazioni circa l'effettivo livello di incertezza collegato alla stima contabile. I metodi pratici di contenimento dell'intervallo di stima consistono nell'eliminare gli opposti del *range*, che potrebbero in effetti rappresentare le situazioni o circostanze più improbabili all'interno degli scenari considerati, oppure scremare progressivamente l'intervallo originariamente determinato in base agli elementi probativi pertinenti ed appropriati che possono essere validamente ed opportunamente utilizzati in coerenza con l'analisi realizzata. In alcune situazioni, l'attività di progressivo restringimento dell'intervallo di stima potrebbe condurre all'individuazione di una stima puntuale.

19.4. Ulteriori procedure di validità in risposta i rischi significativi

In relazione a particolari stime contabili, il revisore potrebbe aver identificato e valutato rischi significativi di errori, e sarà di conseguenza tenuto ad effettuare ulteriori procedure di validità per pervenire ad una valutazione circa la ragionevolezza delle stime in bilancio. Oltre alle procedure precedentemente illustrate, il revisore dovrà opportunamente indagare sulle assunzioni e circostanze, alternative rispetto a quelle effettivamente impiegate nell'analisi che ha condotto alla stima, che la direzione ha deciso di non considerare nella propria procedura di valutazione, analizzandone la logicità e ragionevolezza della motivazione. Nelle società maggiormente strutturate, dove anche le procedure di elaborazione delle stime sono derivanti da processi definiti, la direzione imposta delle direttive e degli strumenti di monitoraggio e controllo che consentono, attraverso l'interazione dei diversi *input* considerati, di pervenire ad una stima contabile ragionata e puntuale. A tal proposito, la direzione valuta assunzioni e scenari differenti per comprendere a fondo la natura, la correttezza e la ragionevolezza della stima effettuata, valutando come la combinazione di diversi fattori potrebbe riflettersi sulla stima e se quest'ultima possa risultare coerente e logica con le altre assunzioni e valutazioni formulate ai fini dell'informativa finanziaria. Qualora l'azienda non abbia invece gli strumenti per effettuare valutazioni più ponderate, soffermandosi attentamente sugli elementi considerati ai fini dell'elaborazione delle stime, e/o non consideri possibile, utile o necessario effettuare analisi di scenario diverse, di fatto potrebbe non aver opportunamente valutato il livello di incertezza legato alla determinazione delle stime contabili, con conseguente impatto sul livello dei rischi di errori significativi legati a tali poste di bilancio. Il revisore dovrà quindi comprendere in che modo la direzione abbia cercato di ponderare il livello di incertezza legato alla formulazione di stime contabili, indagandone le fondamenta e la ragionevolezza.

In particolare, soprattutto qualora non siano state valutate assunzioni o formulazioni alternative rispetto a quelle che hanno determinato la stima contabile, il revisore dovrà soffermarsi sulle assunzioni significative utilizzate dalla direzione, al fine di verificarne e confutarne la ragionevolezza, la coerenza sia singolarmente che con le altre assunzioni utilizzate, e la pertinenza in relazione alla voce o operazione oggetto di stima, nel determinato contesto dell'impresa e dell'ambiente in cui opera.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 540.A107	Una assunzione utilizzata nell'effettuazione della stima contabile può essere considerata significativa se una contenuta variazione della stessa potrebbe influenzare in modo significativo la quantificazione della stima contabile medesima.

Oltre che dai colloqui diretti con la direzione, il revisore potrebbe ottenere validi elementi probativi circa le assunzioni significative tramite presa visione di alcuni documenti interni, quali piani pluriennali o verbali dell'organo di gestione, che potrebbero fornire valida conferma circa le previsioni considerate dalla direzione nella determinazione delle stime contabili. Nei casi di maggiore incertezza, quando non esistano adeguate procedure operative e/o di controllo legate alla formulazione delle stime contabili, oppure quando non esistano validi elementi probativi circa la considerazione da parte della direzione delle incertezze legate alle stime contabili, o infine quando siano emersi elementi che facciano presupporre ingerenze da parte della direzione nei processi di elaborazione delle stime, il revisore potrebbe non ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi semplicemente dalle indagini e dai colloqui con la direzione. A tal proposito, potrebbe risultare pertinente ed appropriato formulare una stima puntuale o un intervallo di stima al fine di ottenere un valido parametro di riferimento rispetto al valore definito dalla direzione; a tal proposito, il revisore valuta gli elementi disponibili ed osservabili, formula assunzioni e sceglie modelli in base alle particolari circostanze, servendosi eventualmente dell'intervento di un esperto qualora utile o necessario.

In determinate circostanze, le incertezze legate ad una stima contabile ed i correlati rischi di errori significativi potrebbero essere relativi non soltanto ad un valore inserito in bilancio, quanto alla necessità di fornire adeguata informativa, sia relativamente a stime presenti nei prospetti di stato patrimoniale, conto economico e rendiconto finanziario, sia con riferimento a stime che non vanno rilevate in bilancio ma che necessitano di adeguata informativa. In questo caso, considerata l'importanza o significatività che la particolare situazione riveste ai fini della veridicità e correttezza del bilancio, il revisore potrebbe decidere di inserire nella sua relazione un richiamo d'informativa che puntualizzi il grado di incertezza relativo alla determinata stima contabile.

Per particolari tipologie di stime, ad esempio quelle al *fair value*, il revisore è tenuto ad approfondire il criterio di quantificazione utilizzato dalla direzione al fine di verificarne la compatibilità con le previsioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Potrebbe infatti verificarsi che, in relazione a determinati quadri sull'informazione finanziaria applicabile, venga richiesto un determinato livello di affidabilità nella determinazione della stima al *fair value* per poter procedere alla relativa contabilizzazione e collegata informativa; qualora però non esista o non sia praticamente applicabile un adeguato metodo o criterio di quantificazione, la direzione potrebbe decidere di superare tale previsione, fornendone chiaramente tutti i dovuti dettagli informativi. Sarà compito del revisore valutare tutti i presupposti alla base della decisione dell'impresa, analizzandoli sia in base al quadro

normativo sull'informazione finanziaria applicabile, sia in base alla coerenza e ragionevolezza delle assunzioni formulate.

19.5. Determinazione degli errori in relazione alle stime contabili

Sulla base delle procedure messe in atto nel corso della sua verifica, il revisore deve pervenire ad una valutazione circa la ragionevolezza delle stime contabili, tenendo conto delle assunzioni prese in considerazione dalla direzione, della disponibilità di *input* osservabili alla data di determinazione, delle differenti alternative valutate, delle azioni poste in essere per limitare le incertezze legate alla formulazione di stime contabili, dell'intero processo di attività operative e di controllo insite nei processi aziendali legati alla determinazione di stime contabili. Data la oggettiva difficoltà di poter confrontare la stima contabile della direzione con un parametro esatto e definito, dovendo infatti tenere in debita considerazione un certo grado di soggettività delle scelte operate dalla direzione, il revisore potrebbe rielaborare autonomamente una stima puntuale o un intervallo di stima al fine di pervenire ad un valore di riferimento da comparare con la stima della direzione, in modo da comprenderne la ragionevolezza, oppure basarsi sugli eventi successivi alla data di chiusura del periodo amministrativo qualora atti a fornire elementi probativi pertinenti e sufficienti a poter valutare la correttezza, completezza e ragionevolezza delle stime determinate.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 540.18	Il revisore deve valutare, sulla base degli elementi probativi acquisiti, se le stime contabili nel bilancio siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero se le stime contabili contengano errori.

Nell'evenienza in cui gli elementi probativi raccolti dal revisore indichino una differenza tra la propria stima puntuale e la stima elaborata dall'azienda, tale differenza costituirà un errore ai fini della revisione contabile. Basandosi sulle procedure eseguite nel corso della sua attività, a seconda delle specifiche circostanze, il revisore valuterà l'origine di tale errore, definendo, ad esempio, se sia imputabile ad un arbitrario cambiamento del metodo o del modello utilizzato rispetto al periodo amministrativo precedente, oppure ad una mancata considerazione di elementi, *input* e fattori osservabili, oppure ad una carenza nella considerazione delle incertezze insite nella determinazione delle stime contabili, oppure ad un'ingerenza da parte della direzione. In tale ultima circostanza, alcune considerazioni specifiche devono necessariamente essere formulate dal revisore al fine di comprendere le ragioni che hanno spinto la direzione a modificare o manipolare le valutazioni in materia di stime contabili. Fattori che solitamente sono associati ad ingerenze della direzione sono solitamente osservabili in relazione, ad esempio, a piani di incentivi o benefici legati alle *performances* aziendali, che potrebbero condurre la direzione a manipolare i dati contabili al fine di ottenere un beneficio indebito, sfociando anche in casi di frode; in altre circostanze, in relazione ad esempio alla valutazione di stime al *fair value*, potrebbe essere evidente l'incoerenza tra le dinamiche osservabili nel mercato e le valutazioni effettuate, invece, dall'azienda. Qualunque sia il caso specifico, i comportamenti della direzione nel modificare e manipolare le stime contabili possono avere un impatto anche significativo sulla percezione dei rischi da parte del revisore, convincendolo in alcune circostanze circa l'opportunità di rivedere la sua valutazione dei rischi e/o a considerarne le ripercussioni sulla relazione al bilancio.

L'entità dell'errore riscontrato, combinato con le ragioni che hanno portato la direzione a compiere determinate scelte, avranno una ripercussione sulla valutazione da parte del revisore circa la ragionevolezza delle stime contabili. A tal proposito, in ottemperanza alle disposizioni dei principi di revisione, il revisore deve comprendere la tipologia di errore riscontrato, valutando se questo possa essere considerato un errore oggettivo, soggettivo o proiettato.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 450.A3	<p>Per aiutare il revisore nella valutazione dell'effetto degli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile e nella comunicazione degli errori alla direzione e ai responsabili delle attività di governance, può risultare utile distinguere tra errori oggettivi, errori soggettivi ed errori proiettati. In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • gli errori oggettivi sono errori sui quali non esistono dubbi; • gli errori soggettivi sono costituiti dalle differenze derivanti dalle valutazioni della direzione sulle stime contabili che il revisore considera irragionevoli, ovvero dalla scelta o dall'applicazione di principi contabili che il revisore considera inappropriata; • gli errori proiettati sono la migliore stima, da parte del revisore, degli errori nelle popolazioni, che implica la proiezione degli errori identificati nei campioni di revisione alle intere popolazioni di cui i campioni sono stati tratti. [...]

In considerazione dell'intrinseca soggettività delle valutazioni legate alle stime contabili, potrebbe essere probabile anche che il revisore riscontri una combinazione di tali tipologie di errori, legati in parte quindi a irragionevoli valutazioni della direzione (errori soggettivi) ed in parte ad errori nella loro corretta determinazione e/o informativa (errori oggettivi). Come anticipato, è compito del revisore valutare ed analizzare tali errori al fine di stabilirne la significatività o pervasività sull'informativa finanziaria, con conseguenti effetti innanzitutto sulle comunicazioni obbligatorie ai responsabili delle attività di *governance*, e, successivamente, sulla relazione di revisione al bilancio.

19.6. L'informativa relativa alle stime contabili

Considerata la complessità insita nella formulazione di stime contabili, soprattutto con riferimento alle assunzioni utilizzate dalla direzione ed alla inevitabile soggettività delle scelte operate, risulta appropriato fornire informazioni qualitativamente approfondite ai lettori di bilancio, in modo tale da consentire una trasparente ed esaustiva lettura dei dati contenuti nei prospetti di bilancio. Basandosi sul quadro normativo dell'informazione finanziaria applicabile, il revisore deve individuare e valutare quali informazioni costituiscano oggetto di informativa obbligatoria per l'impresa, sia nel caso in cui sia stata rilevata una stima contabile in bilancio, sia nel caso in cui non vi sia stata registrazione contabile di alcuna stima ma occorra comunque fornire informazioni aggiuntive (obbligatorie o facoltative) per spiegare gli accadimenti verificatisi o le motivazioni alla base della mancata inclusione della stima. Dettagli oggetto dell'informativa riguardante le stime contabili possono comprendere l'illustrazione del metodo di valutazione applicato, del modello utilizzato, delle assunzioni formulate dalla direzione, delle differenti alternative considerate al fine di limitare l'incertezza della stima, dei cambiamenti intervenuti rispetto al periodo amministrativo precedente. Tutti questi fattori, infatti, opportunamente coordinati ed illustrati, offrono al lettore del bilancio una chiara visione circa la logica utilizzata dalla direzione nella determinazione delle stime, permettendone una più completa ed esaustiva comprensione.

Qualora le voci oggetto di stima contabile presentino un elevato livello di incertezza, potrebbero inoltre essere richieste o consigliate informazioni aggiuntive, che forniscano una più ampia panoramica circa le procedure aziendali attuate in risposta a determinati rischi di attività (rischi di mercato, rischi di credito, rischi di liquidità), oppure focalizzate sulle difficoltà incontrate nel processo di individuazione e selezione di *input* necessari alla formulazione di stima. Con riferimento poi alle stime contabili al *fair value*, potrebbe essere richiesto o consigliato di fornire informazioni esaustive circa gli *input* osservabili sul mercato, al fine di supportare la determinazione della stima ottenuta, oppure di motivarne la mancata determinazione a causa di oggettive incertezze o indisponibilità di dati ed informazioni affidabili. Soprattutto nella seconda circostanza, ovvero qualora l'azienda si sia discostata dalle disposizioni contenute nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, risulta necessario che l'azienda fornisca validi elementi a supporto della scelta effettuata, che dovranno essere oggetto di approfondita valutazione da parte del revisore al fine di valutarne la pertinenza e la ragionevolezza.

Di fronte alle informazioni qualitative fornite dalla direzione, agli elementi illustrati a supporto delle scelte operate, alle descrizioni dei processi, delle assunzioni e dei fattori utilizzati nella determinazione delle stime contabili, il revisore è tenuto a valutarne chiaramente l'adeguatezza e la completezza in relazione al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Qualora, tuttavia, sussistano rischi significativi legati ad una stima contabile, anche a fronte di una esaustiva e corretta informativa di bilancio, il revisore potrebbe aver individuato elementi di incoerenza o di mancata veridicità nelle indicazioni fornite dalla direzione, tali da compromettere la validità dell'informativa fornita. In tali circostanze, infatti, la direzione potrebbe aver fornito informazioni teoricamente in linea con le previsioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ma invece fuorvianti nella sostanza, data l'assenza di coerenza o ragionevolezza con le reali linee strategiche dell'impresa e/o con altre assunzioni considerate dalla direzione (reali prospettive economiche future, piani di sviluppo pluriennali, progetti ed attività già autorizzati/implementati dalla direzione, ...). In base alla pervasività della stima contabile oggetto di informativa (e/o di rilevazione in bilancio), della sua natura e del suo impatto sull'informativa finanziaria, sia esso riferito ad una o più voci oppure al bilancio nel suo complesso, il revisore deve esprimere un'approfondita disamina e valutazione circa l'adeguatezza delle informazioni qualitative fornite, al fine di valutarne gli impatti sulla sua relazione.

In tutte quelle circostanze in cui, a causa di mancato rispetto delle disposizioni contenute nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e/o carenza di adeguata informativa in relazione alle circostanze specifiche della stima contabile in oggetto, il revisore rilevi che il bilancio risulta viziato da errori significativi, deve essere analizzato il relativo riflesso sul giudizio del revisore sul bilancio.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 705.A7	<p>A7. Per quanto concerne l'appropriatezza o l'adeguatezza dell'informativa di bilancio, è possibile che insorgano errori significativi nel bilancio qualora:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) il bilancio non include tutte le informazioni richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; b) le informazioni contenute nel bilancio non siano presentate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero c) il bilancio non fornisca le informazioni necessarie per conseguire una corretta rappresentazione.

In base all'estensione degli errori riscontrati in merito all'informativa sulle stime contabili, il revisore valuterà se questi possano essere considerati come significativi ma non pervasivi, pervenendo quindi ad un giudizio con rilievi, oppure se il rischio sia talmente elevato, a causa di gravi carenze nell'informativa legata alle stime contabili, da indurlo ad emettere un giudizio negativo.

Caso applicativo - Piano di riorganizzazione aziendale

A seguito della riorganizzazione del proprio assetto produttivo, l'azienda X decide di dismettere la produzione di uno dei suoi stabilimenti. La società redige un piano formale di ristrutturazione aziendale, dettagliando le informazioni relative alle attività interessate, alle stime dei tempi necessari per la ristrutturazione, alle funzioni e al numero dei dipendenti coinvolti, alle eventuali conseguenze derivanti dalla prematura interruzione di rapporti contrattuali in essere. Il revisore analizza il piano di riorganizzazione aziendale, ottenendone una copia, validando i presupposti e le assunzioni utilizzate dalla società per il calcolo della stima delle passività potenziali. In particolare, il revisore attua le seguenti procedure al fine di valutare la ragionevolezza delle stime elaborate dalla direzione:

- Oneri legati alla riorganizzazione del personale: il revisore, a seguito del colloquio con la direzione e dell'ufficio legale interno (o attraverso colloqui/richesta di conferme esterne al consulente legale/del lavoro esterno) ottiene informazioni dettagliate circa gli obblighi legati al piano di riorganizzazione. Al fine di ottenere validi elementi probativi relativi alla stima del conseguente onere, il revisore ottiene copia degli accordi sindacali legati al progetto di riorganizzazione del personale, che definiscono gli importi relativi agli oneri legati a pensionamenti anticipati, ai ricollocamenti, agli ammortizzatori sociali conseguenti al licenziamento e agli altri costi legati alla contrattazione collettiva. Dal confronto con il piano di dettaglio della direzione, il revisore valuta che tutti gli accordi stabiliti dalla contrattazione sindacale vengano correttamente riportati nel prospetto di calcolo della stima. In aggiunta, al fine di verificare la correttezza dei calcoli eseguiti, il revisore decide di attuare una selezione campionaria sulla popolazione dei dipendenti interessati dal piano di riorganizzazione; sul campione selezionato, il revisore attua verifiche di dettaglio volte a confermare la correttezza degli importi presi come base per il calcolo delle indennità spettanti in base al piano di riorganizzazione (basato su parametri quali la retribuzione oraria, l'anzianità di servizio, eventuali benefici accessori, ...). Inoltre, il revisore valuta la corretta impostazione dell'intero prospetto di calcolo, verificando che il modello elabori correttamente gli input inseriti. In merito alle tempistiche di attuazione del piano, il revisore ottiene elementi probativi sufficienti ed appropriati al fine di verificare che quanto definito nel piano di elaborazione della stima corrisponda alle previsioni dell'accordo sindacale; inoltre, sulla base delle azioni già intraprese dalla direzione in data successiva a quella della chiusura del periodo amministrativo, il revisore verifica se effettivamente le tempistiche sono state rispettate e se i preliminari effetti del programma di riorganizzazione sono già verificabili.

- Oneri legati a risoluzione di contratti in essere: a seguito del colloquio con la direzione e con l'ufficio legale interno (o tramite colloquio/richesta di conferme esterne al legale esterno), sono state ottenute informazioni circa potenziali controversie che potrebbero sorgere in seguito alla risoluzione dei contratti esistenti con fornitori di beni o servizi legati allo stabilimento oggetto di riorganizzazione. Nello specifico, il revisore ottiene copia dei contratti rilevanti dai quali potrebbero emergere contestazioni legali, riferiti a rapporti di fornitura di logistica, di materie prime e di altri servizi, e le comunicazioni ufficiali tra l'azienda e tali fornitori con le quali si inviano le comunicazioni di disdetta dei rapporti contrattuali. Sulla base del confronto dei termini contrattualmente stabiliti circa il preavviso e le comunicazioni effettivamente inviate dalla società, il revisore verifica che sia stato rispettato il termine legale per l'esercizio del potere di risoluzione contrattuale, tale da non far insorgere ulteriori passività in capo alla società che avrebbero dovuto essere tenute in considerazione nel calcolo complessivo delle stime.

- Ulteriori oneri derivanti da contenziosi legali: in base alla vigente legislazione, potrebbe esserci la possibilità che i dipendenti interessati dal processo di riorganizzazione decidano di agire per vie legali impugnando le motivazioni economiche alla base della scelta di dismettere lo stabilimento produttivo oggetto del piano, nonostante abbiano sottoscritto il relativo accordo sindacale che ne sancisce infatti la correttezza soltanto in merito alla formale pianificazione ed attuazione. Di conseguenza, tramite colloqui con la direzione, il revisore analizza se e come l'impresa abbia tenuto in considerazione tale aspetto e quali siano le azioni conseguentemente poste in essere. A tal proposito, la direzione dichiara di aver valutato tale alternativa ma di aver ritenuto poco probabile il verificarsi delle fattispecie previste, con conseguente scelta di non effettuare alcuna stima in bilancio, fornendone soltanto adeguata informativa. Sia in relazione alle stime contabili imputate in bilancio, che a quelle per le quali si è ritenuto di non dover procedere ad alcuno stanziamento, il revisore verifica che le relative informazioni fornite siano in linea con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Inoltre, il revisore verifica anche che le informazioni fornite risultino coerenti con le stime formulate e le assunzioni utilizzate, confermando la correttezza e veridicità dell'informativa fornita.

Caso applicativo - Garanzia per danni a terzi

La società ha sottoscritto un contratto di assicurazione per responsabilità civile verso terzi in relazione ad eventuali danneggiamenti causati da prodotti difettosi venduti ai propri clienti. Il contratto di assicurazione prevede una franchigia, al di sopra della quale sarà l'assicurazione ad effettuare il relativo rimborso del danno subito direttamente al cliente.

La divisione aziendale preposta all'assistenza *post-vendita* è incaricata di vagliare le richieste di risarcimento danni che pervengono dai clienti, effettuando le verifiche di competenza, inoltrando poi all'ufficio legale quelle che effettivamente presentano i requisiti necessari per il rimborso del danno subito.

Il revisore decide di valutare la definizione ed implementazione delle procedure legate alle varie fasi di valutazione delle richieste di risarcimento, testando i relativi controlli impostati dalla società. Tramite le indagini e le procedure di conformità eseguite, il revisore ha modo di valutare anche l'adeguata ripartizione delle attività aziendali tra più referenti, in base ad appropriati livelli di esperienza e conoscenza.

Valutata l'affidabilità dei controlli interni, il revisore decide di verificare l'entità degli stanziamenti di fine esercizio ottenendo la lista delle richieste di risarcimenti danni in possesso dell'ufficio legale. In base all'entità degli importi richiesti a risarcimento dai clienti, il revisore verifica che per quelli sotto franchigia il relativo onere sia interamente a carico dell'azienda, mentre per quelli sopra franchigia che venga considerato a carico dell'azienda solo l'importo equivalente alla franchigia. In considerazione del numero esiguo di pratiche in attesa di rimborso presenti nell'elenco messo a disposizione dell'ufficio legale, il revisore decide di verificare comunque che per tutte sia stata prodotta formale autorizzazione da parte del dirigente aziendale preposto, in base alla procedura interna prevista.

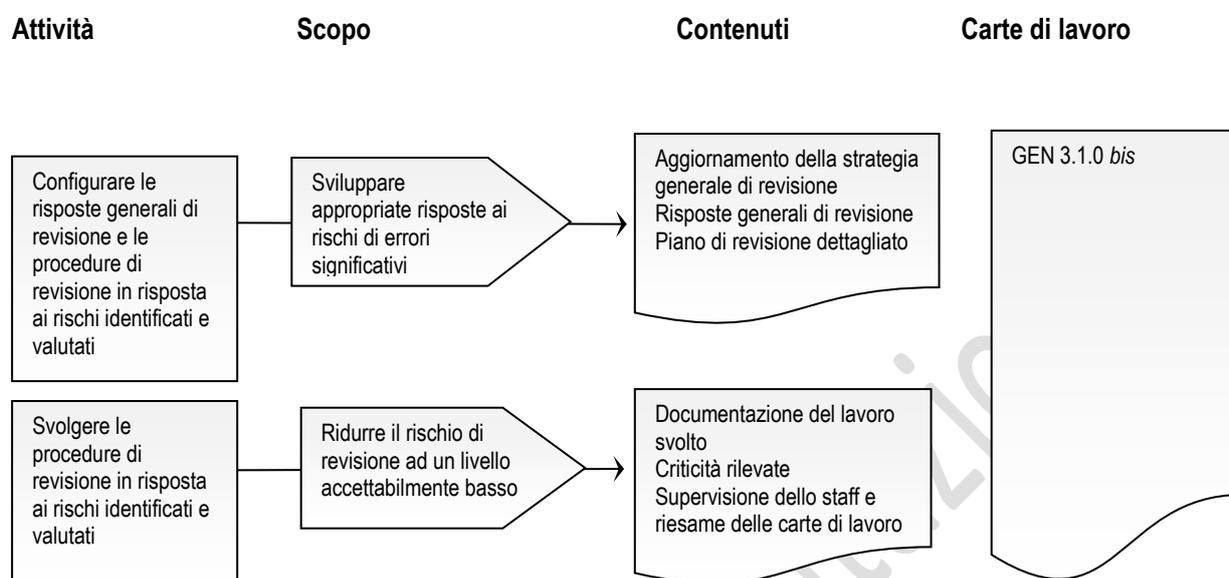
Al fine di verificare la completezza degli importi stanziati, il revisore decide di fare un controllo incrociato mettendo a confronto la lista delle richieste di risarcimento quantificate dall'ufficio legale con la lista delle pratiche "aperte" in possesso del dipartimento di assistenza *post-vendita* che risultano, appunto, passate all'ufficio legale.

In relazione alle richieste di risarcimento gestite dall'ufficio legale alla data di chiusura dell'esercizio, alcune di queste risultano già definite nell'importo ed in attesa soltanto della relativa erogazione, mentre altre sono ancora in via di completa determinazione. Di conseguenza, in relazione al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il revisore verifica che i relativi importi siano opportunamente classificati in bilancio (tra i debiti o i fondi rischi, a seconda delle circostanze).

Con riferimento alle stime effettuate nel periodo amministrativo precedente, il revisore verifica che non si siano verificate anomalie o incongruenze, che avrebbero potuto insinuare dubbi sulla correttezza e l'affidabilità delle procedure e dei controlli posti in essere dall'impresa. Inoltre, tramite colloquio con la direzione il revisore verifica che non ci sono stati cambiamenti alle procedure, al sistema di controllo interno, alla metodologia ed ai modelli utilizzati dall'azienda per la determinazione degli oneri derivanti da richieste di risarcimento per danni. Tramite procedure di analisi comparativa, il revisore calcola l'incidenza delle richieste di risarcimento danni registrate nel corso dell'esercizio rispetto a quella registrata nei due esercizi precedenti, non riscontrando risultati anomali che avrebbero potuto far emergere eventuali elementi di cambiamento o modifica nelle condizioni interne all'azienda (nuovi prodotti, nuove metodologie produttive, diverso metodo di approvazione delle richieste di risarcimento, ...) tali da richiedere modifiche alla procedura aziendale di formulazione delle stime in oggetto, oppure far sorgere il dubbio circa eventuali rischi di frode collegati a tali operazioni.

In relazione alle procedure eseguite, alle assunzioni formulate, ai metodi e modelli utilizzati, l'impresa deve provvedere a fornire adeguata ed esaustiva informativa di bilancio, che il revisore valuta come adeguata in relazione al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ed alle specifiche circostanze che sottendono alla formulazione delle determinate stime contabili dell'azienda.

20. PARTI CORRELATE



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Definizione di "parte correlata"	550
Le parti correlate nel quadro normativo di riferimento	550
Le responsabilità del revisore	240, 550
Le imprese a destinazione specifica	315, 550
I rischi di revisione relativamente ai rapporti con parti correlate	240, 550
Individuazione di relazioni significative con parti correlate	550
Valutazione della significatività dei rischi (dovuti a frodi o comportamenti o eventi non intenzionali)	240, 315, 550
Risposte di revisione in relazione a rischi di frode o comportamenti o eventi non intenzionali concernenti relazioni con parti correlate	240, 330, 550
La corretta contabilizzazione e presentazione delle relazioni con parti correlate	550

20.1. Le parti correlate nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Le parti correlate sono persone fisiche o giuridiche con un ruolo di attori privilegiati nei rapporti con l'impresa oggetto di revisione contabile, in virtù di particolari vincoli di natura societaria, giuridica o personale. In base allo specifico settore economico, al quadro normativo e regolamentare di riferimento, alla struttura societaria del gruppo di appartenenza, alla compagine societaria e all'organizzazione interna, la società pone in essere operazioni con le sue parti correlate che possono essere più o meno complesse, articolate e formalizzate. Sebbene tali operazioni possano essere condotte in base a normali parametri di mercato, i particolari legami esistenti tra la società e le sue parti correlate costituiscono un rischio per il revisore, che deve quindi analizzarle sotto numerosi profili in modo da individuare e valutare eventuali rischi di errori significativi con impatto sull'informativa finanziaria.

Per comprendere al meglio le relazioni esistenti tra la società e le sue parti correlate, occorre preliminarmente individuarle correttamente, partendo dalla definizione fornita dai principi di revisione. Qualora esista una esplicita

definizione contenuta all'interno del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il revisore deve farvi riferimento per comprendere e individuare tutti quei soggetti attratti nella disciplina delle parti correlate.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 550.10	<p>Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato: [...]</p> <p>b) Parte correlata – Una parte che sia:</p> <p>i) una parte correlata secondo la definizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero</p> <p>ii) laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca, in merito alle parti correlate, disposizioni minime ovvero non ne preveda alcuna:</p> <p>a) una persona o un'impresa che abbia in controllo o eserciti un'influenza notevole sull'impresa che redige il bilancio, direttamente o indirettamente attraverso uno o più intermediari;</p> <p>b) un'altra impresa sulla quale l'impresa che redige il bilancio abbia in controllo o eserciti un'influenza notevole, direttamente o indirettamente attraverso uno o più intermediari;</p> <p>c) un'altra impresa che sia sotto il controllo comune con l'impresa che redige il bilancio avendo:</p> <p>i) un assetto proprietario di controllo comune;</p> <p>ii) proprietari che siano familiari stretti; ovvero</p> <p>iii) membri della direzione con responsabilità strategiche in comune.</p> <p>[...]</p>

Nel nostro ordinamento, è posta una serie di norme che, sebbene non fornisca una definizione specifica di parti correlate, si allaccia al concetto dell'esercizio del controllo. Nello specifico, l'art. 2359 c.c. fa riferimento ai concetti di controllo e influenza dominante (con riferimento alle società controllate) e di influenza notevole (con riferimento alle società collegate), mentre l'art. 2497 c.c. disciplina il concetto di direzione e coordinamento di società, nell'ambito della definizione delle responsabilità in capo alla società che esercita le attività di direzione e coordinamento su un'altra.

Risulta inoltre applicabile alle società quotate, ma anche alle non quotate che adottano volontariamente il set di principi contabili internazionali IAS/IFRS, il principio contabile internazionale IAS 24, che è specificamente destinato alla disciplina delle operazioni con parti correlate, di cui fornisce la seguente definizione (IAS 24.9): *“Una parte correlata è una persona o un'entità che è correlata all'entità che redige il bilancio”*. Con riferimento alle persone fisiche *“una persona o uno stretto familiare di quella persona sono correlati a un'entità che redige il bilancio se tale persona:*

- i. ha il controllo o il controllo congiunto dell'entità che redige il bilancio;*
- ii. ha un'influenza notevole sull'entità che redige il bilancio;*
- iii. è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità che redige il bilancio o di una sua controllante”.*

Per quanto riguarda i soggetti diversi dalle persone fisiche, si disciplina che *“un'entità è correlata a un'entità che redige il bilancio se si applica una qualsiasi delle seguenti condizioni:*

- i. l'entità e l'entità che redige il bilancio fanno parte dello stesso gruppo (il che significa che ciascuna controllante, controllata e società del gruppo è correlata alle altre);*
- ii. un'entità è una collegata o una joint venture dell'altra entità (o una collegata o una joint venture facente parte di un gruppo di cui fa parte l'altra entità);*
- iii. entrambe le entità sono joint venture di una stessa terza controparte;*

- iv. un'entità è una joint venture di una terza entità e l'altra entità è una collegata della terza entità;
- v. l'entità è rappresentata da un piano per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro a favore dei dipendenti dell'entità che redige il bilancio o di un'entità ad essa correlata. Se l'entità che redige il bilancio è essa stessa un piano di questo tipo, anche i datori di lavoro che la sponsorizzano sono correlati all'entità che redige il bilancio;
- vi. l'entità è controllata o controllata congiuntamente da una persona identificata al punto (a);
- vii. una persona identificata al punto (a)(i) ha un'influenza significativa sull'entità o è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità (o di una sua controllante)".

Per le società che non adottano i principi contabili internazionali (in base a specifiche previsioni normative o volontariamente), si applicheranno invece le disposizioni sopra citate previste dal codice civile in aggiunta a quelle specificamente riferite alla redazione del bilancio di esercizio, contenute negli artt. 2424 e 2425 in materia di schemi di bilancio, integrate opportunamente dalle disposizioni dei principi contabili (principalmente OIC 12). Nello specifico, dovranno avere separata evidenza le operazioni nei confronti di società controllate, collegate, controllanti e sottoposte al controllo delle controllanti in relazione ad alcune voci dello stato patrimoniale e del conto economico (immobilizzazioni finanziarie, crediti, attività finanziarie, debiti, proventi e oneri finanziari, rettifiche di valore di attività e passività finanziarie). Con specifico riferimento all'informativa di bilancio, inoltre, l'art. 2427 c.c., al comma 1, n. 22-bis, prevede che qualora le operazioni con parti correlate non siano realizzate a condizioni di mercato, debbano necessariamente esserne rivelati i dettagli con riferimento all'importo, alla natura del rapporto e ad ogni altra informazione aggiuntiva che possa favorire la comprensione delle transazioni avvenute. Il medesimo comma dispone inoltre che, qualora non sia necessaria una disaggregazione per favorire la comprensione dei relativi impatti economici, finanziari e patrimoniali, le informazioni relative alle singole operazioni con parti correlate avvenute nell'esercizio possano essere raggruppate per natura.

Le disposizioni citate necessitano di un coordinamento con altre norme o disposizioni. Innanzitutto, per quanto attiene all'esatta definizione di "parti correlate", il codice civile rimanda espressamente ai principi contabili internazionali e di conseguenza risulterà applicabile la definizione fornita dallo IAS 24.

Si presenta di seguito un sintetico schema riassuntivo delle differenti disposizioni e delle informazioni fondamentali da inserire in bilancio per le imprese non quotate e/o che non adottano il set di principi contabili internazionali.

Suggerimenti operativi

Per le imprese che redigono il bilancio in base alle norme del codice civile, opportunamente integrate dai principi contabili nazionali OIC, coesistono una serie di norme emanate in periodi e con scopi diversi, che presentano alcuni aspetti di sovrapposizione. Al fine di non duplicare le informazioni, ma allo stesso tempo di voler cogliere la vera essenza ed importanza delle diverse norme, occorre focalizzarsi sui seguenti e determinanti aspetti:

- Art. 2427, comma 1, n. 22-bis, c.c. Vanno indicate **in nota integrativa** le fondamentali caratteristiche (natura, importo, ogni altra informazione utile) delle sole operazioni non condotte a valori di mercato nei confronti delle parti correlate (entità e persone fisiche ricadenti nella definizione dello IAS 24). Non devono essere forniti dettagli sulle operazioni con parti correlate condotte a normali condizioni di mercato, e la nota integrativa presenta alcune ulteriori informazioni quali l'ammontare dei compensi, anticipazioni, crediti e garanzie nei confronti degli amministratori, ed il dettaglio dei finanziamenti effettuati dai soci alla società.
- Art. 2428, comma 3, n. 2, c.c. Vanno indicate **nella relazione sulla gestione** le fondamentali informazioni relative ai rapporti intercorsi con le società controllate, collegate, controllanti e sottoposte al controllo delle controllanti (società ricadenti nella definizione fornita dall'art. 2359 c.c.). Sono dettagliate le informazioni

relative agli importi che sono stati oggetto di separata evidenza già nei prospetti di stato patrimoniale e conto economico.

- Art. 2497-bis, comma 5, c.c. Vanno indicate **nella relazione sulla gestione** i rapporti intercorsi con chi esercita l'attività di direzione e coordinamento e con le società che vi sono soggette, nonché l'effetto che tale attività ha avuto sull'esercizio dell'impresa e dei suoi risultati. Solo società ed enti possono essere considerati soggetti che esercitano attività di direzione e coordinamento, con un'accezione quindi più ristretta rispetto al concetto di parti correlate.

20.2. Le responsabilità del revisore in relazione alle operazioni con parti correlate

La molteplicità di norme e disposizioni in tema di parti correlate fa emergere l'importanza che tale concetto riveste in tema di reportistica economico-finanziaria, e delle conseguenze che le relazioni instaurate tra i soggetti coinvolti possono portare sull'attività dell'impresa e sui suoi risultati. Ai fini della revisione contabile, tali operazioni saranno da osservare ed analizzare attentamente al fine di cogliere quegli aspetti ed elementi che potrebbero far emergere rischi di errori significativi con impatto sul bilancio, derivanti da frodi oppure da comportamenti o eventi non intenzionali.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 550.10	Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato: a) Operazione conclusa a normali condizioni di mercato – Un'operazione secondo termini e condizioni come quelle tra un compratore e un venditore disponibili a concludere la transazione che non siano tra loro correlati e agiscano indipendentemente l'uno dall'altro, perseguendo ciascuno i propri interessi. [...]

La definizione fornita dai principi di revisione circa il significato di “*operazione conclusa a normali condizioni di mercato*” sottolinea come l'assenza di correlazione tra le parti in una ipotetica transazione, porti entrambi a perseguire determinati obiettivi in base ai propri interessi, senza alcuna interferenza o pressione. In presenza di relazioni (societarie, di controllo o di coordinamento) tra le parti in una transazione, vengono meno i fondamenti dell'indipendenza reciproca tra le due controparti, con possibili effetti distorsivi sull'esito della transazione stessa. Ed è proprio questo il presupposto da cui muove l'intero impianto dei principi di revisione dedicato alle parti correlate.

Dati i presupposti di partenza, gli obblighi del revisore saranno ampi poiché occorrerà, da un lato, verificare che siano stati rispettati gli obblighi in materia di contabilizzazione, classificazione e informativa relativi alle transazioni con le parti correlate, in base al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, e dall'altro verificare quali potrebbero essere gli elementi di particolare rischio in tali transazioni qualora siano intervenute logiche o meccanismi che abbiano condotto l'impresa a non operare esclusivamente nel proprio interesse, ma a perseguire anche altri obiettivi. In concreto, l'obiettivo del revisore è accertarsi che il bilancio consenta comunque una rappresentazione veritiera e corretta nonostante l'influenza dei rapporti e delle operazioni con le parti correlate.

Inoltre, proprio a causa delle strette relazioni esistenti tra le parti correlate e della connessa possibilità di esercitare un certo grado di influenza nelle rispettive transazioni, le operazioni con parti correlate sono particolarmente esposte a rischi di manipolazioni e forzature, che possono sfociare in frodi con le relative conseguenze ai fini della revisione contabile.

Tale aspetto assume un'importanza predominante nella pianificazione delle procedure di revisione, che devono quindi essere programmate e modulate coerentemente in base ai rischi identificati e valutati di errori significativi emersi in fase di comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, ma che vanno opportunamente riviste ed aggiornate nella fase finale del lavoro, quando potrebbe aumentare la probabilità da parte dell'impresa di porre in essere operazioni e comportamenti fraudolenti. Elemento fondamentale nelle attività di revisione volte alla verifica delle operazioni con parti correlate risiede nell'adeguata ed esaustiva comunicazione all'interno del *team* di revisione, che deve necessariamente condividere notizie, dati ed informazioni che potrebbero emergere da verifiche e procedure svolte con riferimento ad altri aspetti del bilancio.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 550.9	<p>Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:</p> <p>a) indipendentemente dal fatto che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni sulle parti correlate, acquisire una comprensione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate sufficiente per poter:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) individuare eventuali fattori di rischio di frode derivanti da rapporti e operazioni con parti correlate che siano rilevanti ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi: ii) concludere, sulla base degli elementi probativi ottenuti, se il bilancio, per quanto influenzato da tali rapporti e operazioni: <ul style="list-style-type: none"> a. fornisca una corretta rappresentazione (in presenza di quadri normativi basati sulla corretta rappresentazione); ovvero b. non sia fuorviante (in presenza di quadri normativi basati sulla conformità). <p>b) inoltre, laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni sulle parti correlate, acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al fatto se i rapporti e le operazioni con parti correlate siano state appropriatamente identificati, contabilizzati e presentati in bilancio in conformità al quadro normativo stesso.</p>

20.3.1. I rischi di revisione e le attività correlate: individuazione delle parti correlate ed analisi della natura delle relative relazioni

Il revisore deve porre in essere una serie di procedure che gli consentano di individuare correttamente le parti correlate dell'impresa sottoposta a revisione, di comprendere la natura e l'estensione delle relazioni intrattenute, di valutare se possano emergere rischi legati a frodi e/o a comportamenti ed eventi non intenzionali, ed infine se siano state rispettate le previsioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile in tema di individuazione, contabilizzazione e presentazione delle transazioni significative con le parti correlate.

La comprensione dei rapporti con le parti correlate consente di individuare un fattore di rischio potenziale per il revisore, che deve quindi identificare e valutare se e come le relative transazioni possano costituire un fattore di rischio significativo con impatto sull'informativa finanziaria. Già in fase di accettazione dell'incarico, infatti, nel comprendere la struttura aziendale ed il contesto in cui opera, è opportuno ottenere una panoramica anche sulle transazioni intercorse con le parti correlate, identificandole opportunamente e analizzando la tipologia di relazioni che vengono poste in essere, indagando sulla loro natura, entità e significatività.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 550.13	<p>Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione riguardo:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) l'identità delle parti correlate dell'impresa, inclusi i cambiamenti rispetto al periodo

	amministrativo precedente; b) la natura dei rapporti tra l'impresa e tali parti correlate; c) la tipologia e le finalità delle operazioni che l'impresa ha eventualmente posto in essere con tali parti correlate durante il periodo amministrativo.
--	--

Il rischio di mancata individuazione di una o più parti correlate potrebbe precludere la comprensione di specifiche transazioni o relazioni che, seppur poste in essere con frequenza limitata, potrebbero condizionare significativamente l'attività dell'impresa, inducendola a compiere determinate operazioni contrarie alla legge, senza valida giustificazione economica, oppure finalizzate a conseguire una manipolazione o alterazione della realtà aziendale.

Nel caso in cui il quadro normativo preveda degli specifici obblighi in merito alle transazioni con parti correlate, la direzione dovrà necessariamente conservare ed aggiornare una lista di parti correlate, oltre che implementare il metodo più adatto per tenerne sotto controllo le relative transazioni.

In società di minori dimensioni, nelle quali la direzione non abbia predisposto processi formali di gestione o strumenti di controllo relativi alle transazioni con parti correlate, potrebbe risultare più difficile individuare correttamente tutte le parti correlate. In tali circostanze, il revisore deve focalizzarsi sugli elementi che più strettamente sono collegati alla presenza di parti correlate, con il fine ultimo di comprenderne poi la natura e l'entità delle relative transazioni.

Suggerimenti operativi

In fase di comprensione iniziale dell'azienda e del contesto in cui opera, così come con riferimento agli specifici obblighi imposti al revisore in tema di valutazione di rischi di frode e di errori significativi derivanti da eventi o comportamenti non intenzionali, il revisore deve corroborare le informazioni fornite dalla direzione e dai responsabili delle attività di *governance* con una serie di documenti, sia pubblicamente disponibili che di fonte interna, che aiutino nella corretta individuazione di tutte le parti correlate. Si rammenta, infatti, che la direzione potrebbe non rivelare con esattezza e completezza tutte le informazioni utili per individuare la totalità delle parti correlate, soprattutto qualora siano stati posti in essere comportamenti fraudolenti o comunque contrari al quadro normativo applicabile.

Già dall'analisi di una visura camerale completa, possono evidenziarsi informazioni utili circa la compagine societaria di riferimento, rivelando la presenza di eventuali azionisti di maggioranza (persone fisiche o giuridiche), sia diretti che indiretti. Tramite presa visione dei bilanci dei precedenti periodi amministrativi (in caso di primo incarico), si evincono inoltre informazioni preziose sull'eventuale esercizio di attività di direzione e coordinamento, sulla presenza e la natura di transazioni con società appartenenti ad un medesimo gruppo societario, sull'entità di finanziamenti ricevuti da o effettuati in favore di soci, sull'eventuale presenza di sedi secondarie o di filiali in paesi a fiscalità privilegiata, sulla presenza di dirigenti apicali in più entità appartenenti al medesimo gruppo societario, così come su eventuali operazioni particolari e significative che hanno interessato l'impresa ed entità correlate.

Qualora l'impresa sia parte di un gruppo societario, con molta probabilità sarà possibile individuare un referente con responsabilità precise in materia di individuazione e/o monitoraggio delle parti correlate, grazie al quale sarà possibile ottenere un quadro preciso ed esaustivo; inoltre, nel caso di revisione contabile del bilancio consolidato di un gruppo, si ricorda che è preciso obbligo del revisore della capogruppo di inviare ai revisori delle componenti l'elenco delle parti correlate preparato dalla direzione e qualsiasi altra parte correlata della quale il *team* di revisione del gruppo sia a conoscenza (ISA Italia 600.40).

In alcune circostanze o con riferimento a determinati tipi di attività, è frequente constatare la presenza di imprese a destinazione specifica (anche definite "*special purpose vehicle*"), le quali vengono costituite al fine di realizzare uno specifico e circoscritto obiettivo all'interno di strutture societarie più complesse e articolate, oppure in affiancamento ad un'impresa principale.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 240.A48

Tra gli indicatori che possono suggerire che operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale, o che per altre circostanze appaiono inusuali, siano state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per nascondere appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa, rientrano:

[...]

- le operazioni che coinvolgono parti correlate non consolidate, ivi incluse eventuali imprese a destinazione specifica, non sono state adeguatamente riesaminate o approvate dai responsabili delle attività di governance dell'impresa;
- le operazioni coinvolgono parti correlate in precedenza non identificate come tali ovvero parti che non hanno la solidità o la forza economica necessaria per sostenere l'operazione senza l'assistenza dell'impresa sottoposta a revisione.

Tali imprese, ai fini della revisione contabile, se identificate come parti correlate, devono essere oggetto di specifiche analisi poiché nonostante operino correttamente in base alle vigenti previsioni normative, potrebbero in realtà fungere da veicoli per beneficiare di particolari vantaggi contributivi, fiscali o di altra natura, aumentando di conseguenza i rischi di frode o di errori significativi.

20.3.2. Il sistema dei controlli interni

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 550.14

Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa, e svolgere altre procedure di valutazione del rischio considerate appropriate, al fine di acquisire una comprensione dei controlli, ove presenti, che la direzione ha istituito al fine di:

- a) identificare, contabilizzare e presentare in bilancio i rapporti e le operazioni con parti correlate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) autorizzare e approvare operazioni e accordi significativi con parti correlate;
- c) autorizzare e approvare operazioni e accordi significativi che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale.

La decisione di porre in essere specifici strumenti di controllo e monitoraggio delle relazioni con le parti correlate agevola il revisore nel proprio lavoro, favorendo una comunicazione più efficace con l'impresa ed una verifica più mirata dell'efficacia di tali controlli.

Il livello di efficienza e funzionalità del sistema di controlli interni sarà tanto più elevato quanto più competenti ed informati saranno i referenti coinvolti nelle attività, sia a livello operativo che di supervisione. Il revisore dovrà verificare che la struttura dei controlli interni sia strutturata in modo tale da consentire una corretta individuazione ed un efficace monitoraggio delle operazioni con le parti correlate.

Nel valutare la struttura dei controlli interni, mediante colloqui con i referenti aziendali preposti e ispezione delle procedure poste in essere, il revisore deve ottenere innanzitutto un'adeguata comprensione circa la reale attitudine di tali controlli nel prevenire eventuali forzature da parte della direzione, che potrebbero impedire una corretta individuazione e relativa presentazione di operazioni con parti correlate. Nelle realtà più strutturate, la separazione delle funzioni e/o l'ausilio di strumenti informatici potrebbero costituire un valido supporto per rafforzare l'efficacia dei controlli interni, mitigando il rischio di possibili ingerenze e manipolazioni. In aggiunta, la corretta condivisione delle informazioni tra i vari referenti aziendali coinvolti ed una adeguata conoscenza della materia, aumentano l'efficacia delle procedure di controllo e monitoraggio poste in essere dall'impresa.

Suggerimenti operativi

Nelle imprese di minori dimensioni sono frequenti le costituzioni di società (o altri enti giuridici) immobiliari, nelle quali sono fatti confluire asset immobiliari o titoli, solitamente intestati ai diretti familiari dell'imprenditore/amministratore. Soprattutto con riferimento ai trasferimenti di immobili, è importante verificare che non ricorrano i presupposti per manovre elusive o fittizie, sotto il profilo fiscale (ad esempio, attraverso il trasferimento della titolarità del bene immobile a favore di società o entità che beneficiano di imposizione fiscale ridotta o agevolata e/o per eludere eventuali imposizioni in tema di trasferimenti o donazioni/successioni) e normativo (ad esempio, se viene simulata una vendita a condizioni di mercato ma non viene in realtà mai regolato il relativo corrispettivo).

Infatti, tali tipologie di operazioni sottintendono una chiara intenzione da parte della direzione di porre in essere artifici e manipolazioni della realtà aziendale, con conseguente maggior rischio di errori significativi attribuibili a frodi e relativi impatti sull'attività del revisore.

Inoltre, sempre con riferimento alle entità collegate direttamente alla compagine familiare dell'imprenditore/amministratore, potrebbero verificarsi flussi finanziari non supportati da valide giustificazioni economiche né da adeguata documentazione probatoria (contratto, accordo scritto, ...).

In tali circostanze, i controlli posti in essere dalla direzione e relativi ad operazioni routinarie o standardizzate, potrebbero risultare inefficaci ad individuare correttamente quei rischi di forzature o ingerenze da parte della direzione o dei soggetti che esercitano un'influenza dominante.

Difficilmente i controlli interni potranno essere implementati in modo tale da coprire la totalità di tali interazioni; probabilmente potranno risultare efficaci in relazione a transazioni più routinarie o standardizzate, maggiormente aderenti alle attività caratteristiche dell'impresa, ma più raramente riusciranno a coprire quelle transazioni dove potrebbero con più facilità annidarsi comportamenti volti a manipolare o falsare la realtà degli accadimenti. Nei confronti di tali operazioni, quindi, è fondamentale che il revisore mantenga un elevato livello di scetticismo professionale ed ottenga pertinenti ed adeguati elementi probativi attraverso analisi di dettaglio.

Esigenze interne di flessibilità e di rapidità (nelle aziende di minori dimensioni come in quelle più strutturate) possono portare l'impresa a gestire le relazioni con le sue parti correlate in maniera informale, soprattutto quando le transazioni sono legate a rapporti di fornitura continuativa; questo atteggiamento potrebbe costituire fonte di rischio elevato per il revisore, soprattutto con riferimento a potenziali rischi di frode, visto che più elevata potrebbe essere la probabilità di manipolare o forzare comportamenti o transazioni tra le parti, alterando così la reportistica aziendale.

Tutti gli elementi del controllo interno sulle transazioni con parti correlate dovranno essere testati dal revisore, mediante colloqui con i referenti coinvolti e ispezioni delle varie fasi e/o documentazioni predisposte. Qualora opportuno e significativo ai fini della revisione, potrebbero inoltre essere eseguite procedure di conformità volte a testare l'efficacia dei controlli posti in essere.

In relazione ad eventuali autorizzazioni imposte dalle procedure aziendali con riferimento alle sole transazioni inusuali o non ricorrenti, quali potrebbero essere movimentazioni di immobili o altri asset aziendali, oppure transazioni legate ad operazioni straordinarie che interessano parti correlate (trasferimenti azionari, scissioni o fusioni societarie, scorporo di rami aziendali, ...), sicuramente potrebbe risultare meno utile per il revisore procedere attraverso procedure di conformità, in considerazione soprattutto dell'elevato rischio connesso a tali accadimenti, in ottemperanza sia alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sia, soprattutto, al connesso rischio di frode insito in tali tipologie di operazioni. In questi casi, potrebbe essere opportuno per il revisore ottenere una adeguata comprensione dell'intera procedura, osservare la predisposizione delle varie fasi del processo da parte dei referenti aziendali coinvolti e, qualora il numero di transazioni avvenute nell'esercizio non sia elevato, procedere con procedure di dettaglio per esaminare l'effettiva rispondenza delle condizioni stabilite

negli accordi o nella documentazione messa a disposizione con l'effettivo accadimento verificatosi. In questo tipo di operazioni, infatti, è sempre molto elevato il rischio di forzature e manipolazioni da parte della direzione, e la verifica della generale efficacia del sistema di controllo interno potrebbe non fornire adeguati e sufficienti elementi probativi al revisore.

20.3.3. Identificazione delle relazioni significative con parti correlate

Numerose sono le procedure che consentono al revisore di poter individuare ed analizzare le transazioni con le parti correlate, soffermandosi su quelle a maggior rischio di frode o di rischi di errori significativi con impatto sull'informativa finanziaria.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 550.15	<p>Nel corso della revisione contabile, il revisore deve prestare attenzione, in sede di ispezione di registrazioni o documenti, agli accordi o ad altre informazioni che possono indicare l'esistenza di rapporti o operazioni con parti correlate che la direzione non abbia precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore.</p> <p>In particolare, il revisore deve ispezionare quanto di seguito elencato per raccogliere indizi sull'esistenza di rapporti e operazioni con parti correlate che la direzione non abbia precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) le conferme da parte di banche e dei legali acquisite nel corso delle procedure di revisione; b) i verbali delle assemblee dei soci e delle riunioni dei responsabili delle attività di governance; c) le altre registrazioni o i documenti che il revisore consideri necessari nelle circostanze dell'impresa.

In primo luogo, durante l'intero corso delle attività di revisione è opportuno che il *team* mantenga un elevato livello di scetticismo professionale nel vagliare le informazioni ed i documenti ottenuti durante le diverse procedure, al fine di poter eventualmente individuare parti correlate non correttamente individuate o comunicate in precedenza dalla direzione. A tal fine, è necessario che il revisore analizzi gli elementi probativi esaminati nel corso delle verifiche con atteggiamento critico ed analitico, soffermandosi su quegli elementi che, in base alle specificità delle relazioni e del contesto in cui si verificano, potrebbero far sorgere il dubbio che siano state instaurate nei confronti di parti correlate. Tipiche transazioni che potrebbero porre in evidenza relazioni con parti correlate comprendono trasferimenti di denaro non legati al normale svolgimento dell'attività dell'impresa, soprattutto a favore di entità a destinazione specifica (spesso non costituite in forma di enti con personalità giuridica); accordi con società o entità riconducibili a stretti familiari dei soci o dei dirigenti apicali; scorporo di immobili o altri beni aziendali in favore di società localizzate in paesi a fiscalità privilegiata; strutturazione di transazioni complesse, anche se legate a normali e caratteristici rapporti commerciali dell'impresa, con entità collegate direttamente o indirettamente ai soci; formulazione di accordi o contratti con dirigenti apicali o responsabili delle attività di governance; triangolazioni finanziarie inusuali.

Le procedure di revisione che maggiormente possono agevolare tale compito sono le richieste di conferme esterne, soprattutto quelle che forniscono una serie di informazioni aggiuntive o accessorie utili a fornire spunti di indagine per il revisore. L'esempio più importante è il modello ABI-REV inviato dalle banche, nel quale sono contenute una serie di informazioni che esulano dalle specifiche voci di bilancio (ad esempio, saldo dei conti correnti o calcolo

degli interessi di competenza), ma che forniscono informazioni aggiuntive che potrebbero non essere state adeguatamente considerate o comunicate dalla direzione. A seguito della condivisione di tali nuove informazioni con la direzione, il revisore dovrà comprendere se l'omessa individuazione di tali parti correlate deriva da una carenza procedurale interna all'azienda oppure se è imputabile ad una precisa volontà della direzione nell'occultare tali informazioni. Nella seconda circostanza, occorrerà valutarne le motivazioni, ragionando su eventuali rischi di frode connessi a tale comportamento, attraverso la comprensione della natura e delle caratteristiche delle operazioni intraprese nei confronti di tale specifica parte correlata.

Suggerimenti operativi

Nelle aziende di minori dimensioni dove la proprietà e/o la direzione potrebbe non essere in possesso di tutte le adeguate conoscenze per la corretta individuazione, gestione e rendicontazione delle transazioni con parti correlate, potrebbe essere utile effettuare colloqui con i consulenti fiscali e legali della società, che possiedono conoscenze specialistiche su tali tematiche e che potrebbero rivelare dettagli e notizie circa eventuali transazioni ed operazioni inusuali o non concluse a normali condizioni di mercato.

Nelle aziende di minori dimensioni, i consulenti esterni dell'impresa rivestono anche il ruolo di consulenti personali dell'imprenditore e dei soci di riferimento, per conto dei quali amministrano o supervisionano la gestione delle *holding* familiari o delle società satellite riferite alla compagine familiare (società immobiliari, trust di conservazione e gestione del patrimonio personale, holding finanziarie, ...). In tali circostanze, quindi, il revisore potrebbe ottenere completi ed esaurienti elementi probativi circa la presenza, la natura e l'operatività delle parti correlate dell'impresa principale.

Richieste di conferme esterne a fiscalisti e legali potrebbero parimenti fornire spunti di riflessione importanti per il revisore nel venire a conoscenza di elementi collegati all'esistenza di parti correlate. Inoltre, dalla lettura di libri sociali o di documenti scambiati con autorità di vigilanza ed ispezione, possono ugualmente emergere indizi collegati alla presenza di relazioni con parti correlate precedentemente non individuate.

Inoltre, la lettura critica dei verbali degli organi sociali (consiglio di amministrazione, assemblea dei soci, riunione responsabili attività di *governance*) fornisce informazioni e dati circa potenziali parti correlate non correttamente individuate e comunicate dalla direzione.

Suggerimenti operativi

Una delle procedure di revisione maggiormente utilizzate per individuare transazioni anomale o inusuali, che potrebbero anche rivelare indizi di comportamenti attribuibili a frode, consiste nell'esaminare quelle registrazioni contabili che si presume contengano anomalie, poiché ad esempio sono state eseguite in giorni coincidenti con festività nazionali, o poiché relative ad importi rilevanti registrati in conti generici (altri debiti, altri crediti, costi diversi, ...). Tali operazioni, che potrebbero interessare spesso i rapporti con parti correlate, potrebbero infatti essere state disposte dalla direzione per permettere il raggiungimento di determinati obiettivi aziendali, magari legati proprio ai premi di produttività dell'alta direzione, oppure per manipolare operazioni o situazioni che comporterebbero conseguenze negative per l'azienda (superamento di determinati limiti di indebitamento, mancato raggiungimento di predefiniti livelli di redditività o di fatturato o di altre condizioni imposte da *covenants* con istituti finanziari, ...), oppure per compiere politiche di bilancio mirate all'interno del gruppo di appartenenza (spesso per motivi legati anche al carico fiscale gravante sulle diverse entità del gruppo). In numerose circostanze, tali operazioni sono svolte nei confronti di parti correlate non sottoposte a revisione contabile, nei confronti delle quali non è quindi possibile esercitare un controllo incrociato.

Tale procedura viene solitamente svolta attraverso l'ausilio di strumenti informatici, che consentono di individuare con maggiore facilità e rapidità gli elementi di anomalia, oppure che consentono con maggiore agevolezza di filtrare i dati in base alle esigenze o alle aspettative del revisore.

Se il revisore, nel corso delle sue verifiche, individui relazioni e transazioni con parti correlate non correttamente individuate o comunicate dalla direzione, deve condividerne le informazioni all'interno del *team* di revisione al fine

di comprendere a fondo tale anomalia. Di conseguenza, deve valutare le motivazioni che hanno portato la direzione a non individuare correttamente tali relazioni o a non volerle comunicare al revisore, analizzando se ricorrano eventuali presupposti legati a rischi di frode.

Successivamente, qualora utile ed appropriato, il revisore deve svolgere ulteriori procedure (verifiche di dettaglio) per avere conferma sia dell'effettiva presenza delle relazioni e transazioni individuate, sia delle potenziali ulteriori relazioni e transazioni con parti correlate che potrebbero non essere state correttamente individuate o comunicate dalla direzione. In tutti i casi, è importante che il revisore analizzi attentamente le implicazioni connesse a potenziali rischi di frode associate a tali anomalie.

20.3.4. Valutazione della significatività degli errori

Oltre a valutare la significatività delle relazioni o transazioni con parti correlate, sia comunicate dalla direzione che individuate autonomamente dal revisore, occorre verificare l'entità dell'errore che ne potrebbe derivare, al fine di valutare se si tratti di errori significativi. I principi di revisione, che richiedono infatti al revisore di analizzare la natura e le caratteristiche delle relazioni con parti correlate (sia quelle correttamente comunicate dalla direzione sia quelle individuate dal revisore), associano di *default* un rischio significativo a quelle transazioni con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 550.18	Nel rispettare le regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi, il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate e stabilire se tra questi vi siano rischi significativi. A tal fine, il revisore deve considerare le operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale come operazioni che danno origine a rischi significativi.

La priorità è individuare eventuali rischi riconducibili a frodi; nel caso in cui tale circostanza non si verifichi, è comunque necessario individuare se gli eventi o comportamenti non intenzionali individuati, producano errori significativi con riguardo alla contabilizzazione o presentazione in bilancio degli eventi verificatisi, in ottemperanza al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Elementi che fanno presumere rischio di frode sono solitamente legati a fenomeni di forte ingerenza sulle decisioni della direzione, accentramento di deleghe in capo a pochi soggetti legati alla parte correlata prevalente (persone fisiche di riferimento o stretti familiari), affidamento di responsabilità e ruoli apicali a consulenti di stretta fiducia della parte correlata di riferimento, conferimento di poteri in materia contabile e di bilancio a dirigenti con stretti legami con la parte correlata che esercita influenza dominante, poteri ampi di contestazione e veto in merito alle decisioni promanate da organi di controllo e di *governance*. Qualora ricorrano tali condizioni, il revisore approfondisce le specifiche decisioni e operazioni per ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati per poter valutare se, in effetti, ricorrono i presupposti per considerare le transazioni analizzate come inusuali rispetto all'attività dell'impresa, poiché caratterizzate da elementi di estraneità rispetto al business corrente dell'azienda e/o rispetto alle modalità o condizioni utilizzate per condurre l'operazione.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 240.32	A prescindere dalla valutazione del revisore sul rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione, il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione: [...] c) per le operazioni significative che esulino dal normale svolgimento dell'attività aziendale, ovvero che altrimenti sembrano inusuali data la comprensione acquisita dal revisore dell'impresa e del contesto in cui opera, nonché delle altre informazioni ottenute nel corso della revisione, il revisore deve valutare se la logica economica sottostante alle operazioni (o la sua eventuale assenza) suggerisce che le operazioni siano state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per nascondere appropriazioni illecite di beni e di attività dell'impresa.
-------------------	---

Nel valutare una transazione come "inusuale", il revisore si attiene alla comprensione acquisita dell'azienda e del contesto economico, organizzativo, di mercato e operativo in cui normalmente opera. Elementi che possono far sorgere il dubbio circa eventuali anomalie possono essere legati ad utilizzo di forme contrattuali eccessivamente elaborate rispetto alle caratteristiche dell'operazione svolta (ad esempio, utilizzo di triangolazioni commerciali o finanziarie in un semplice processo di compravendita di beni o materie prime), impiego di intermediari in transazioni solitamente condotte direttamente, accensione o estinzione di finanziamenti con parti correlate squilibrate nelle modalità o negli importi, esecuzione di operazioni straordinarie prive di logica economica, esecuzione di transazioni finanziarie o economiche con parti correlate che non hanno la effettiva capacità finanziaria di sostenerle. I principi di revisione fanno appunto riferimento al concetto di "logica economica" nelle transazioni per poter valutare se ricorrano i presupposti per potenziali comportamenti attribuibili a frodi. Tale assunto non è esclusivamente circoscrivibile a valutazioni di prezzo delle transazioni, ma all'intero impianto dell'operazione che viene posta in essere, inclusivo quindi delle tempistiche e delle modalità esecutive, delle garanzie o condizioni collaterali, dell'elemento oggetto della transazione, delle clausole connesse o attivabili, delle penali previste.

Ulteriori elementi probativi a supporto dei dubbi del revisore circa l'esistenza di rischi legati a frode per transazioni rilevanti con parti correlate, sono collegati all'assenza di specifiche autorizzazioni da parte della direzione e/o alla mancata condivisione di tali operazioni con i responsabili delle attività di *governance*, oppure a informazioni e spiegazioni poco coerenti da parte della direzione o dei referenti aziendali coinvolti circa la logica economica dell'operazione posta in essere. In tale ultimo caso, il revisore può decidere di confrontare le informazioni ottenute da varie fonti per verificare se effettivamente permangano elementi di incoerenza o scarsa conoscenza dettati da evidente squilibrio delle parti nella transazione, oppure se ricorrano i presupposti per tentativi di manipolazione dell'informazione finanziaria da parte dell'entità con influenza dominante a danno dell'entità sottoposta a tale influenza.

Il compito del revisore è confermare i suoi dubbi o sospetti circa potenziali rischi di frode acquisendo informazioni e dati che gli consentano di ottenere ragionevole certezza sulle valutazioni effettuate, con i conseguenti impatti sulla preliminare valutazione del rischio, sulle procedure conseguenti o ulteriori e, soprattutto, sul giudizio finale al bilancio.

In merito alle relazioni e transazioni con parti correlate, possono poi essere espresse dall'azienda specifiche attestazioni circa la conduzione di tali operazioni a condizioni di mercato, in ottemperanza anche a specifiche disposizioni del quadro normativo applicabile. In tali circostanze, il revisore ha l'obbligo di verificare che tali affermazioni siano conformi alla realtà, andando quindi ad analizzare la sostanza delle operazioni intraprese.

Mediante il confronto tra i documenti di supporto all'operazione (contratti, accordi, fatture, pagamenti) e gli accadimenti verificatisi, il revisore ha il difficile compito di comprovare la corrispondenza delle condizioni applicate rispetto a quelle che sarebbero state applicate in una ipotetica transazione di mercato tra parti consapevoli ed informate in relazione al medesimo oggetto. Date tali premesse, sarà probabilmente più agevole per il revisore verificare la effettiva corrispondenza alle condizioni di mercato solo per alcune informazioni, le quali sono, ad esempio, pubblicamente disponibili (tassi di interesse, tassi di cambio, tassi di rivalutazione, indici azionari, valutazioni di strumenti quotati in mercati regolamentati, ...), mentre risulterà molto più complesso per gli altri dettagli concordati nell'operazione (clausole di recesso, penali, obblighi aggiuntivi, tempistiche di esecuzione delle prestazioni, tempi di rimborso, ...). Con riferimento a tali elementi, il revisore dovrà cercare il più possibile di valutare informazioni ufficiali disponibili per operazioni uguali o simili, oppure analizzare gli elementi di transazioni comparabili, oppure farsi assistere da un esperto nella validazione di determinate clausole o caratteristiche che richiedono competenze specialistiche.

Qualora, in ottemperanza a precise disposizioni del quadro normativo applicabile o in relazione a specifiche politiche contabili imposte dalla direzione, l'impresa espliciti gli elementi in base ai quali ha valutato le operazioni con parti correlate come eseguite a condizioni di mercato, il revisore può partire da tali elementi per verificarne la coerenza con le transazioni effettivamente avvenute e con i relativi impatti sull'informativa finanziaria. Mediante procedure di dettaglio o procedure di analisi comparativa, il revisore ricerca adeguati e pertinenti elementi probativi a supporto delle attestazioni e delle spiegazioni fornite dalla direzione, allo scopo di ottenere la ragionevole certezza che le determinate operazioni siano effettivamente state condotte in base a condizioni di mercato. Nel caso in cui le attestazioni della direzione non trovassero adeguata conferma dalle procedure svolte dal revisore, questi discuterà i risultati delle sue analisi con la direzione e, qualora opportuno, con i responsabili delle attività di *governance* al fine di comprendere se le assunzioni e le metodologie utilizzate dall'impresa siano da considerare improprie o inadeguate, oppure se le attestazioni fornite siano frutto di falsa informativa finanziaria. In entrambi i casi, il revisore ne valuta i riflessi sulla valutazione dei rischi di errori significativi con impatto sul bilancio, analizzando le possibili conseguenze sul giudizio finale che dovrà emettere.

20.4. La corretta contabilizzazione e presentazione in bilancio delle operazioni con parti correlate e le attestazioni della direzione

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 550.25	<p>Al fine di formarsi un giudizio sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, il revisore deve valutare:</p> <p>a) se i rapporti e le operazioni con parti correlate identificate siano stati appropriatamente contabilizzati e presentati in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;</p> <p>b) se gli effetti dei rapporti e delle operazioni con parti correlate:</p> <p>i) impediscano al bilancio di fornire una corretta rappresentazione (in presenza di quadri normativi basati sulla corretta rappresentazione); ovvero</p> <p>ii) rendano il bilancio fuorviante (in presenza di quadri normativi basati sulla conformità).</p>

Il revisore deve verificare la correttezza nella contabilizzazione e relativa presentazione delle operazioni avvenute con parti correlate. Il revisore, infatti, deve comunque verificare che le transazioni occorse abbiano trovato

opportuno e corretto riscontro nell'informativa finanziaria. In caso di operazioni complesse e strutturate, occorre verificare che le registrazioni contabili rappresentino adeguatamente gli eventi sottostanti, che devono essere pertinentemente illustrati e dettagliati al fine di fornire al lettore di bilancio una rappresentazione trasparente ed esaustiva.

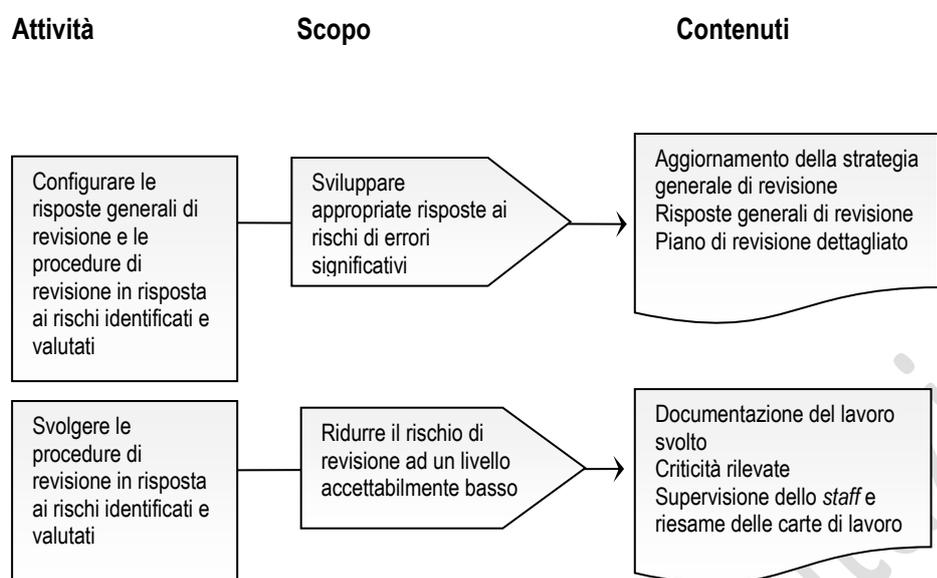
Eventuali relazioni e transazioni con parti correlate, benché possano aver avuto impatti a livello economico, finanziario o patrimoniale sull'impresa revisionata, non hanno però dovuto inficiare la corretta e veritiera informativa finanziaria. Il revisore deve accertarsi che i processi aziendali consentano un'adeguata contabilizzazione e presentazione delle transazioni relative a parti correlate, tali da rispondere ai criteri generali di veritiera e corretta rappresentazione del bilancio e alle specifiche previsioni imposte dal quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento.

La direzione e/o i responsabili delle attività di *governance* potrebbero essere tenuti a rilasciare determinate attestazioni mediante le quali confermino di aver provveduto a comunicare correttamente al revisore l'esistenza di tutte le parti correlate dell'impresa, nonché di tutte le transazioni di cui sono a conoscenza, oltre che di essersi attenuti alle disposizioni vigenti circa la corretta contabilizzazione e presentazione delle operazioni con parti correlate. Il revisore potrebbe rilevare delle incoerenze tra le attestazioni ricevute e le metodologie o i criteri effettivamente adottati per contabilizzare e presentare in bilancio le operazioni con le sue parti correlate; sarà compito del revisore indagare tali anomalie o incongruenze, cercando di comprenderne le ragioni al fine di valutare l'adeguatezza dei rischi identificati e valutati di errori significativi con impatto sul bilancio.

Se opportuno ed appropriato, il revisore può chiedere il rilascio di specifiche attestazioni da parte della direzione in merito a determinate asserzioni compiute, relative a particolari operazioni o transazioni con parti correlate per le quali il revisore richiede appunto una conferma forte da parte dell'impresa.

In tutti i casi in cui il revisore si trovi ad affrontare particolari problematiche o difficoltà, in ottemperanza ai vigenti principi di revisione, sarà tenuto ad effettuare le dovute comunicazioni con i responsabili delle attività di *governance* al fine di metterli al corrente di eventi o comportamenti collegati a potenziali rischi di frode, di informarli circa specifiche difficoltà nel raccogliere elementi probativi sufficienti a poter esprimere una valutazione sulle operazioni con parti correlate, di comunicare riluttanze o ostruzioni da parte della direzione o di soggetti apicali o della parte correlata che esercita influenza dominante nel fornire informazioni o concedere accesso alla documentazione aziendale, di sottolineare evidenti anomalie relative ad accordi o transazioni con parti correlate tali da far emergere errori significativi con impatto sull'informativa finanziaria, di evidenziare carenza di autorizzazione in relazione ad operazioni significative o non a condizioni di mercato realizzate con parti correlate. Tramite tali comunicazioni, il revisore potrebbe ottenere ulteriori elementi probativi da parte dei responsabili delle attività di *governance* in grado di confutare i suoi dubbi e le sue analisi, in modo da poter pervenire ad un giudizio finale circa la veridicità e correttezza del bilancio stante l'impatto delle operazioni con parti correlate analizzate e verificate.

21. SALDI DI APERTURA



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
L'obbligo di verifica dei saldi di apertura in un primo incarico	510, 710
Le procedure di revisione in relazione alla verifica dei saldi di apertura	330, 505, 510
Rischi di errori significativi nei saldi di apertura	315, 510
La comunicazione con la direzione e i responsabili delle attività di <i>governance</i>	450, 510
Il giudizio al bilancio in presenza di errori significativi relativi ai saldi di apertura	510, 705, 710

21.1. L'obbligo di verifica dei saldi di apertura in un primo incarico di revisione

Il revisore deve ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati non solo in relazione alle vicende manifestatesi nell'esercizio in corso, ma anche con riferimento alle voci e alle classi contabili che costituiscono la situazione "di partenza", ovvero i saldi di apertura. Nel caso in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente fosse viziato da errori significativi, tale situazione si andrebbe a ripercuotere sul bilancio del periodo amministrativo corrente.

Il revisore svolge procedure con riferimento al bilancio di apertura nei casi di primo incarico di revisione, dato che, in relazione al bilancio dell'esercizio precedente, non ha effettuato alcun tipo di verifica o analisi che possa consentirgli di ottenere la ragionevole sicurezza circa la sua veridicità e correttezza. Si considera "*primo incarico di revisione contabile*" per il revisore in carica, quello in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile oppure quello in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato revisionato da un altro revisore.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 510.3	Nello svolgere un primo incarico di revisione, l'obiettivo del revisore relativamente ai saldi di apertura è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se:

	<p>a) i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame;</p> <p>b) appropriati principi contabili, utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura, siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame, ovvero se i cambiamenti di tali principi contabili siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente rappresentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.</p>
--	--

I saldi di apertura del bilancio sono, nella generalità dei casi, coincidenti con i saldi di chiusura del bilancio del periodo amministrativo precedente. Si danno, però, circostanze in base alle quali risulta necessario rettificare i saldi di apertura del bilancio; tali eventi sono solitamente circoscritti da specifiche disposizioni normative o da precise disposizioni dei principi contabili, al fine di evitare comportamenti arbitrari che potrebbero inficiare la veridicità e la correttezza del bilancio.

Nel caso in cui intervenga un cambiamento nei principi contabili, la norma di riferimento solitamente disporrà anche sull'eventuale effetto retroattivo di tale modifica, andando ad indicare in che modo dovranno essere rettificati i bilanci degli esercizi precedenti. Nel caso in cui gli effetti dei cambiamenti di principi contabili siano determinati retroattivamente, solitamente il cambiamento del principio contabile sarà rilevato nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio contabile e i relativi effetti saranno contabilizzati sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso. Inoltre, ai soli fini comparativi, la società dovrà probabilmente rettificare anche il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio precedente e i dati comparativi dell'esercizio precedente, come se il nuovo principio contabile fosse sempre stato applicato.

Altro caso particolare potrebbe presentarsi con riferimento alla correzione di errori commessi in relazione ai bilanci dei periodi amministrativi precedenti. Gli errori possono essere classificati come rilevanti o non rilevanti in base alla definizione dell'OIC 29, versione 2016. La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore, mentre la correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore. Anche in questa circostanza, ai fini comparativi la società sarà tenuta a correggere gli errori rilevanti effettuati negli esercizi precedenti retroattivamente nel primo bilancio dopo la loro individuazione. La rilevanza di un errore sarà, quindi, valutata dall'impresa, che ne analizzerà le implicazioni in base alle specifiche circostanze che vengono a presentarsi, adottando di conseguenza il pertinente metodo di contabilizzazione.

Occorre, inoltre, tenere in considerazione che la verifica dei saldi di apertura fa riferimento non solo agli importi derivanti dal bilancio di chiusura del precedente periodo amministrativo, rettificati eventualmente in presenza di cambiamenti di principi contabili o correzione di errori rilevanti, ma deve comprendere anche una adeguata informativa che, in relazione agli elementi esistenti alla data di apertura di bilancio, deve essere necessariamente fornita al lettore del bilancio per permettere un'esaustiva comprensione degli accadimenti aziendali. Tale aspetto si collega strettamente agli obblighi gravanti sul revisore in materia di appropriata verifica delle informazioni comparative, in base al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (per i dati corrispondenti o per i bilanci corrispondenti).

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 710.7

Il revisore deve stabilire se il bilancio include le informazioni comparative richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e se tali informazioni siano classificate in modo appropriato. A tale scopo, il revisore deve valutare se:

- a) le informazioni comparative concordino con gli importi e le altre informazioni presentati nel periodo amministrativo precedente oppure, ove appropriato, siano stati rideterminati;
- b) i principi contabili utilizzati per le informazioni comparative siano uniformi a quelli adottati nel periodo amministrativo in esame, oppure, laddove essi siano stati cambiati, se tali cambiamenti siano stati correttamente contabilizzati e adeguatamente presentati e oggetto di informativa.

I prospetti di bilancio, infatti, presentano dati relativi al precedente periodo amministrativo al fine di permettere un adeguato confronto dei valori e delle informazioni che possa agevolare la comprensione dell'evoluzione delle attività societarie. È compito del revisore verificare che il bilancio contenga almeno le informazioni comparative obbligatorie e che tutte le informazioni comparative inserite (obbligatorie e facoltative) siano adeguatamente e correttamente esposte. La presentazione di tali informazioni comparative, infatti, influenza la corretta e veritiera presentazione del bilancio soggetto a revisione e rappresenta quindi uno degli elementi che il revisore deve necessariamente ed opportunamente valutare al fine di poter esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso.

21.2. Procedure di revisione impiegate per la verifica dei saldi di apertura

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 510.6

Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame:

- a) definendo se i saldi di chiusura del periodo amministrativo precedente siano stati correttamente riportati a nuovo nel periodo amministrativo in esame ovvero, ove appropriato, siano stati rideterminati;
- b) definendo se i saldi di apertura riflettano l'applicazione di appropriati principi contabili;
- c) svolgendo una o alcune delle seguenti attività:
 - i) se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile, riesaminare le carte di lavoro del revisore precedente per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura;
 - ii) valutare se le procedure di revisione svolte nel corso del periodo amministrativo in esame forniscano elementi probativi a supporto dei saldi di apertura; ovvero
 - iii) svolgere specifiche procedure di revisione per acquisire elementi probativi sui saldi di apertura.

Numerose sono le procedure che il revisore può attuare al fine di ottenere adeguati e pertinenti elementi probativi circa l'assenza di errori significativi nei saldi di apertura. Da un punto di vista quantitativo, occorre anzitutto verificare che gli importi del bilancio di chiusura del periodo amministrativo precedente coincidano con quelli di apertura del bilancio assoggettato a revisione, al fine di verificare che i meccanismi utilizzati dall'impresa per la riapertura dei conti siano correttamente impostati. Tale attività, solitamente svolta grazie all'ausilio di strumenti informatici, può essere anche oggetto di procedure di conformità da parte del revisore, in base alle procedure ed ai sistemi di controllo impostati dall'azienda. Potrebbe, infatti, risultare utile ed appropriato verificare se esistano controlli automatici di sistema che segnalino eventuali discordanze tra i saldi di chiusura e quelli di apertura e/o se tali *report*

di sistema siano adeguatamente valutati ed approfonditi da specifici referenti aziendali. Basandosi sulle eventuali procedure di conformità svolte, il revisore deciderà, poi, di porre in essere adeguate verifiche sul processo di riapertura dei conti, effettuando efficaci e pertinenti procedure di validità sulla corrispondenza dei saldi di chiusura con quelli di apertura. Con l'ausilio di strumenti informatici, il revisore potrebbe anche decidere di verificare la corrispondenza della totalità dei conti, qualora non sia possibile fare affidamento su controlli interni (poiché non presenti o non efficaci) o qualora tale attività sia in grado di fornire, in tempi ragionevoli ed attraverso metodologie affidabili, un elevato livello di sicurezza a riguardo.

Suggerimenti operativi

Qualora fosse possibile ottenere bilanci di verifica in formato elettronico con l'esatta indicazione dei codici dei conti, potrebbe essere relativamente semplice mettere a confronto i valori di chiusura del periodo amministrativo precedente con quelli di apertura del periodo amministrativo sottoposto a revisione attraverso semplici formule di confronto dei dati. Tale procedura, rapida ed efficace, consentirebbe al revisore di individuare tutte le possibili discrepanze, che potrebbero poi individualmente essere analizzate attraverso il confronto con gli opportuni referenti aziendali. Tale procedura di revisione potrebbe essere validamente impiegata, inoltre, per l'immediata individuazione di tutte quelle rettifiche apportate al patrimonio netto di apertura qualora il revisore volesse individuare tutte le rettifiche apportate dalla direzione a seguito di cambiamenti nei principi contabili o correzione di errori rilevanti.

Una volta verificata l'accuratezza della riapertura dei saldi contabili, occorre indagare sulla loro conformità al quadro normativo di riferimento, ossia verificare che tali saldi derivino dalla corretta applicazione dei principi contabili vigenti. A tale scopo, il revisore deve prendere visione del bilancio del periodo amministrativo precedente per comprendere gli elementi rilevanti che hanno portato alla determinazione dei saldi di chiusura, acquisendo, quindi, informazioni fondamentali sulle classi contabili, operazioni e relativa informativa. Questa attività, solitamente condotta in fase di accettazione iniziale dell'incarico, consente al revisore di ottenere una generale comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, formandosi anche delle aspettative circa i potenziali errori che potrebbero impattare l'informativa finanziaria. Nel caso in cui il bilancio dell'esercizio precedente fosse stato sottoposto a revisione, il revisore attuale potrebbe validamente utilizzare le informazioni raccolte dal precedente revisore nella sua relazione al bilancio e/o nelle sue carte di lavoro per approfondire elementi e dati utili alla comprensione dei saldi di apertura. La relazione del revisore precedente costituisce, a tutti gli effetti, un valido riferimento per il revisore attuale, in quanto rappresenta un documento redatto da un soggetto terzo che opera in base a precisi *standard* professionali e in ottemperanza a precisi criteri di indipendenza; di conseguenza, le sue valutazioni ed i giudizi espressi consentono di ottenere validi e pertinenti elementi probativi circa la correttezza dei saldi di apertura del bilancio del periodo amministrativo oggetto di revisione contabile. In particolare, qualora la relazione del precedente revisore contenga un giudizio con modifica, il revisore deve analizzare le motivazioni alla base di tale decisione e verificare se gli elementi di rischio evidenziati dal precedente revisore permangano nel periodo amministrativo oggetto di revisione contabile. Tale circostanza impone, infatti, al revisore, grazie alla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, con particolare riferimento alle specifiche problematiche di bilancio, una coerente ed appropriata valutazione dei rischi di errori significativi, con conseguente adeguata pianificazione delle procedure di revisione conseguenti.

Suggerimenti operativi

Le principali fonti di informazioni circa la correttezza di alcune voci di bilancio o saldi contabili di apertura, possono essere rappresentate da estratti di conto corrente e piani di finanziamento inviati generalmente dagli istituti finanziari con cadenza annuale o periodica, grazie ai quali ottenere ragionevole certezza relativamente a saldi di apertura a breve termine (saldi di conto corrente) o a medio/lungo termine (finanziamenti, mutui, valutazione di strumenti finanziari derivati, ...).

Per rilevanti saldi di credito o debito, possono essere valutate le eventuali manifestazioni finanziarie avvenute in corso di esercizio (incassi o pagamenti), oppure valutare il ricorso a procedure di revisione, quali conferme di richieste esterne con riferimento alla data di apertura del periodo amministrativo.

Difficoltà maggiori potrebbero essere incontrate nella valutazione della correttezza dei saldi di apertura delle immobilizzazioni materiali ed immateriali e del magazzino, i cui documenti di dettaglio (libro cespiti o contabilità di magazzino) non sono soggetti ad alcuna conferma o validazione da parte di fonti terzi ed indipendenti all'impresa, rendendo quindi più difficile le analisi del revisore. In tali circostanze, al fine di verificarne l'esistenza, potrebbe essere utile predisporre delle conte fisiche ad una data intermedia ed effettuare poi delle riconciliazioni fino a risalire alla quantità iniziale. Tale procedura, che potrebbe magari risultare efficace con riferimento alle immobilizzazioni (caratterizzate solitamente da limitate transazioni durante l'esercizio), potrebbe invece presentare profili di maggiore difficoltà con riferimento alle giacenze di magazzino, per le quali potrebbe essere necessario procedere ad una selezione campionaria di alcuni elementi per i quali effettuare la riconciliazione fino a risalire alla data di apertura del periodo amministrativo. Con riferimento all'asserzione della valutazione dei saldi di apertura di tali classi contabili, le procedure svolte in corso di esercizio per valutare la medesima asserzione potrebbero fornire validi elementi probativi circa la correttezza delle procedure e delle assunzioni utilizzate dalla direzione anche con riferimento ai saldi di chiusura del precedente esercizio, inerenti ad esempio la scelta del metodo contabile adottato, i criteri di calcolo utilizzati, la valutazione dell'obsolescenza (magazzino) o della vita utile (immobilizzazioni).

Qualora il bilancio del periodo amministrativo precedente non fosse stato sottoposto a revisione, oppure qualora il revisore attuale ritenga comunque utile e appropriato approfondire le proprie valutazioni inerenti i saldi di apertura, possono essere pianificate coerenti ed efficaci procedure di revisione che consentano di raccogliere elementi probativi sufficienti ed appropriati per ottenere una ragionevole certezza sulla loro correttezza. Con riferimento ad alcune voci o saldi contabili che hanno avuto effettivo accadimento nel corso del periodo amministrativo corrente, il revisore potrebbe avere la possibilità di porre in essere analisi di dettaglio a conferma dei saldi di apertura; in altre circostanze, invece, potrebbe essere più complesso o articolato ottenere validi elementi probativi a supporto della correttezza dei saldi esposti nel bilancio di apertura e/o del relativo trattamento contabile, poiché le operazioni verificatesi nel periodo corrente non sono in grado di fornire alcuna rassicurazione sui saldi di apertura.

Con riferimento, ad esempio, alle stime per passività potenziali riferite ad accadimenti la cui realizzazione effettiva potrebbe riguardare periodi amministrativi futuri, potrebbe essere difficile per il revisore valutarne le asserzioni di riferimento. In tale circostanza, dovranno essere raccolti elementi probativi sufficienti ad accertarsi della correttezza delle assunzioni formulate dalla direzione, supportandoli con documenti provenienti da terze fonti (verbali da parte di enti di vigilanza o di controllo, perizie di legali indipendenti, richieste di conferme esterne a professionisti coinvolti nella valutazione). Tali procedure potrebbero essere combinate con eventuali procedure di revisione pianificate per la valutazione della correttezza delle stime contabili relative all'esercizio in corso, mediante le quali il revisore ottiene una comprensione dei processi e delle metodologie adottate dalla direzione nella determinazione delle stime, dei referenti coinvolti in tali attività (interni ed esterni all'impresa), delle eventuali linee guida interne contenute in manuali o *policy*, dei livelli autorizzativi previsti, degli eventuali controlli interni predisposti e implementati, di cui il revisore potrebbe decidere di testare la relativa efficacia. In particolare, i colloqui con la direzione o i referenti preposti alle varie procedure aziendali con impatto sull'informativa finanziaria, in grado di fornire dati e informazioni utili alla comprensione dei criteri contabili adottati nella registrazione e valutazione delle classi contabili, risultano pertinenti anche per la valutazione dell'effettiva continuità nell'applicazione dei principi contabili tra periodi

amministrativi differenti, agevolando, quindi, il revisore nella sua analisi qualitativa relativa ai saldi di apertura. Eventuali cambiamenti nei principi contabili, a seguito di disposizioni legislative di valutazioni effettuate dalla direzione, rappresenterebbero, infatti, un elemento di discontinuità del bilancio corrente rispetto a quello del periodo precedente, che non consentirebbero al revisore di fare affidamento sulle procedure di revisione utilizzate per il bilancio corrente al fine di ottenere validi elementi probativi anche a riguardo delle asserzioni collegate ai saldi di apertura, obbligandolo a pianificare specifiche procedure di revisione focalizzate esclusivamente sui saldi di apertura.

Inoltre, qualora fossero intervenuti cambiamenti nei principi contabili tra il periodo amministrativo precedente e quello corrente, il revisore avrebbe l'obbligo di verificarne i presupposti (obbligo dettato da novità nel quadro normativo applicabile oppure scelta effettuata dall'impresa) e la corretta applicazione dei nuovi criteri, in conformità alle disposizioni delle norme e/o dei principi contabili. Nello specifico, occorre verificare che i cambiamenti intervenuti siano stati correttamente contabilizzati e ne sia stata fornita adeguata informativa.

21.3. Rischi di errori significativi e conseguenze sul giudizio al bilancio

In base alle specifiche procedure di revisione poste in essere in relazione alla verifica dei saldi di apertura, il revisore ottiene adeguati e pertinenti elementi probativi tali da consentirgli di identificare e valutare i rischi di errori significativi con effetto sull'informativa finanziaria. Tramite l'analisi della relazione e delle carte di lavoro del precedente revisore (qualora disponibili) e/o delle ulteriori procedure di verifica poste in essere, possono essere rilevati rischi di errori significativi derivanti dai saldi di apertura, in relazione a specifiche asserzioni. Tali errori possono essere relativi alla determinazione quantitativa degli importi, all'informativa di bilancio così come all'applicazione dei pertinenti principi contabili; di conseguenza, esaminandoli in relazione alle specifiche circostanze, il revisore ne determina la significatività e gli impatti sull'informativa finanziaria al fine di pervenire al giudizio finale sul bilancio.

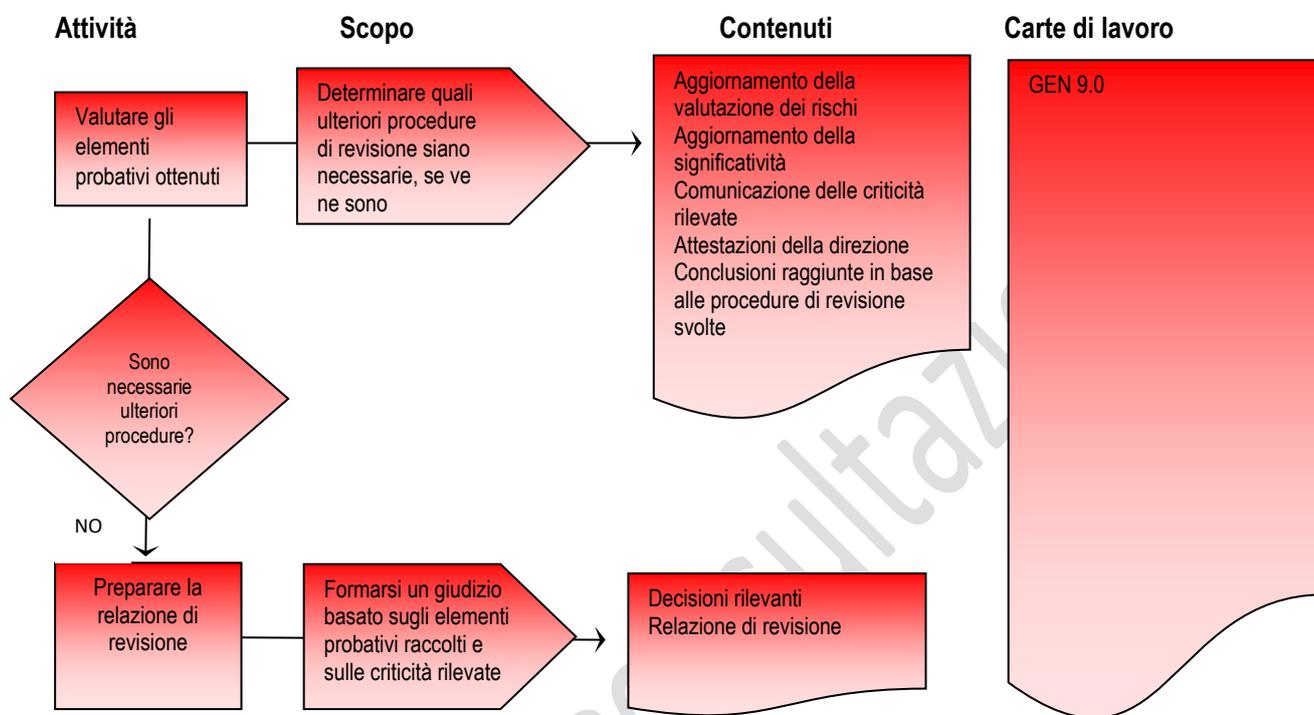
In presenza di errori significativi riscontrati nei saldi di apertura che, in base al giudizio professionale del revisore, possono proiettare i loro effetti anche nel bilancio corrente, il revisore deve procedere con opportune comunicazioni alla direzione ed ai responsabili delle attività di *governance*, allo scopo di informarli circa i rischi che possono interessare l'informativa finanziaria del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile. In base ai principi di revisione, infatti, la comunicazione tra il revisore e la direzione e/o i responsabili delle attività di *governance*, improntata a criteri di trasparenza, professionalità e correttezza, è indirizzata a prevenire o rimuovere i rischi di errori significativi, attribuibili a frode o a comportamenti ed eventi non intenzionali, che potrebbero inficiare la veridicità e correttezza dell'informativa finanziaria. Pertanto, di fronte ad errori nei saldi di apertura con impatto sul bilancio corrente, il revisore è tenuto a informare la direzione e i responsabili delle attività di *governance* affinché mettano in atto adeguate procedure ed azioni atte a rimuoverne gli effetti.

Nell'evenienza in cui non fosse possibile ottenere elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto della verifica dei saldi di apertura, il revisore dovrebbe considerare l'emissione di un giudizio con rilievi o l'impossibilità di poter esprimere un giudizio; nel primo caso il revisore è portato a ritenere che l'effetto dei potenziali errori non rilevati possa essere significativo ma non pervasivo, mentre del secondo caso considera potenzialmente significativi e pervasivi gli effetti degli errori non rilevati.

Nelle circostanze in cui, in base alle procedure di revisione svolte, il revisore abbia ottenuto una ragionevole certezza circa rischi di errori significativi derivanti dai saldi di apertura, e qualora i relativi effetti non siano adeguatamente contabilizzati, analizzati e presentati in bilancio, il revisore deve valutare se ricorrano i presupposti per emettere un giudizio con rilievi (effetti significativi ma non pervasivi) oppure un giudizio negativo (errori significativi e pervasivi, considerati singolarmente o nel loro insieme). Parimenti, qualora non ci sia stata coerenza nell'applicazione dei principi contabili nel bilancio revisionato rispetto a quelli utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura, oppure tale cambiamento di principi contabili non sia stato adeguatamente applicato, contabilizzato o presentato nell'informativa finanziaria, il revisore ne valuta i relativi effetti sulla correttezza e veridicità del bilancio al fine di stabilire se risulti appropriato un giudizio con rilievi o un giudizio negativo.

Infine, qualora il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile e la relativa relazione di revisione contenga un giudizio con modifica che risulta ancora pertinente e significativo al bilancio del periodo amministrativo corrente, in ottemperanza ai principi di revisione, il revisore è tenuto a rilasciare un giudizio con modifica al bilancio oggetto di revisione, visto che non risultano essere stati risolti, ad esempio, i rischi di errori significativi rilevati dal precedente revisore, oppure le eventuali limitazioni di informativa che hanno condotto in passato al rilascio di un giudizio con modifica.

22. LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Le attestazioni scritte da parte della direzione	580

22.1. La natura della lettera di attestazione

Le attestazioni scritte da parte della direzione sono richiamate più volte nell'ambito dei principi di revisione e rappresentano, in vari casi, un elemento probativo importante, anche se non esaustivo, in numerose circostanze. L'attestazione scritta ha un ruolo rilevante nella revisione contabile e rappresenta uno degli elementi probativi che il revisore utilizza per trarre le conclusioni sulle quali baserà il proprio giudizio; l'attestazione scritta, pertanto, costituisce, in determinate circostanze, un elemento necessario, ma è importante evidenziare che la stessa non può considerarsi anche sufficiente.

Le attestazioni scritte rappresentano elementi probativi al pari delle altre risposte ottenute a seguito delle indagini svolte nel corso della revisione, ma non costituiscono, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati sugli aspetti cui si riferiscono. Conseguentemente, le attestazioni scritte non possono essere usate quale sostituto di altre procedure di revisione o unica evidenza di un significativo aspetto della revisione.

Le attestazioni scritte quindi supportano (ma non sostituiscono) altri elementi probativi rilevanti per il bilancio o per specifiche asserzioni del bilancio stesso.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 580.4	Sebbene le attestazioni scritte forniscano elementi probativi necessari, esse non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati sugli aspetti cui si riferiscono. Inoltre, il fatto che la direzione abbia fornito attestazioni scritte attendibili non influisce sulla natura o sull'estensione di altri elementi probativi che il revisore acquisisce in merito all'adempimento da parte della direzione delle proprie responsabilità, ovvero in merito a specifiche asserzioni.

22.2. Le finalità della lettera di attestazione

Al termine del lavoro, il revisore richiede il rilascio della lettera di attestazione, sottoscritta dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di *governance*, mediante la quale i sottoscrittori confermano:

- 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 e il loro riflesso in bilancio;
- d) specifiche asserzioni (altrimenti usualmente verbali) contenute nei bilanci, a supporto di altri elementi probativi;
- e) la considerazione degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non significativi per il bilancio nel suo complesso.

Le attestazioni scritte devono essere rilasciate da chi abbia un livello di responsabilità adeguato ed una adeguata conoscenza delle tematiche per quanto attiene attestazioni specifiche. Per tale motivo sono usualmente richieste al presidente o all'amministratore delegato dell'impresa e al direttore amministrativo e finanziario. In alcune circostanze, tuttavia, anche altri soggetti, quali i responsabili delle attività di *governance*, sono responsabili della redazione del bilancio.

22.3. Il contenuto della lettera di attestazione

Le responsabilità della direzione devono essere descritte nelle attestazioni scritte nello stesso modo in cui tali responsabilità sono descritte nei termini dell'incarico di revisione.

Gli ulteriori contenuti, in particolar modo le eventuali attestazioni specifiche relative a specifiche asserzioni, possono essere esposte sia in forma negativa (non vi sono...), sia in forma positiva relativamente alle informazioni ricevute (Vi abbiamo informato di...); parimenti, è possibile che talune specifiche attestazioni siano oggetto di separate lettere diverse da quella che viene rilasciata al termine del lavoro.

Relativamente agli errori non corretti, le conferme in merito fanno usualmente riferimento ad uno specifico allegato che li identifica e che viene predisposto dal revisore.

La data della lettera di attestazione è quanto più prossima possibile, ma non successiva a quella della relazione di revisione.

Suggerimenti operativi

Nella pratica, il revisore predisporre una bozza di lettera contenente tanto le attestazioni generali quanto quelle specifiche che ritiene necessarie, compreso l'allegato degli errori non corretti e chiede che venga predisposta dalla società, indicandolo come destinatario e facendola sottoscrivere dal legale rappresentante e, generalmente, dal responsabile amministrativo.

22.4. Mancanza di una o più attestazioni

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

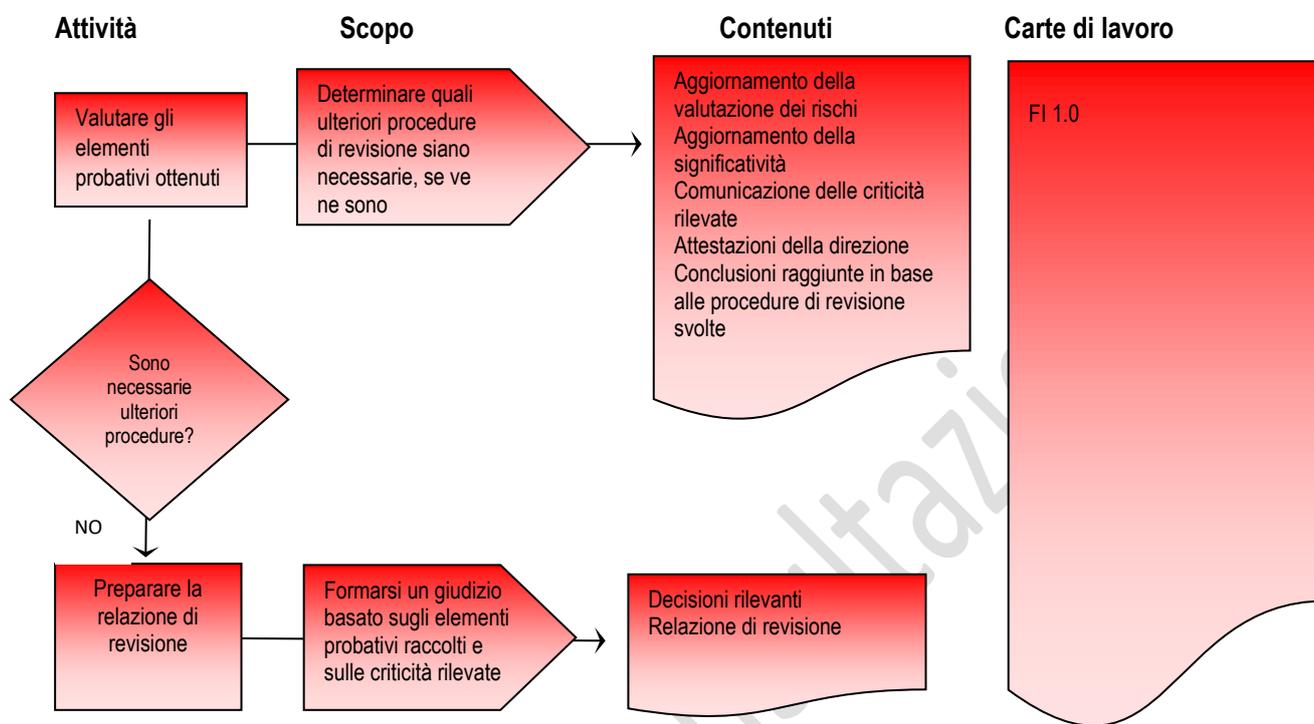
- a) discutere la questione con la direzione;
- b) effettuare una nuova valutazione dell'integrità della direzione e valutare l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) ottenute e degli elementi probativi raccolti in generale;
- c) intraprendere le azioni appropriate, 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.

Cosa cambia per il collegio sindacale

I sindaci-revisori sono tenuti al rispetto del principio di revisione internazionale ISA Italia 580 e per essi restano valide tutte le considerazioni riportate al presente paragrafo. Le peculiarità della comunicazione dei sindaci-revisori con la direzione e i responsabili delle attività di *governance*, non costituiscono circostanze esimenti all'applicazione del principio di revisione internazionale ISA Italia 580.

23. EVENTI SUCCESSIVI



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
La valutazione degli eventi successivi	560

23.1. La natura degli eventi successivi

Con l'espressione "eventi successivi" si intendono in generale quegli eventi che si verificano dopo la data di riferimento del bilancio e che hanno effetto su quest'ultimo, in ragione della normativa in tema. In particolare, si fa riferimento a:

- gli eventi intervenuti fra la data di riferimento del bilancio (chiusura dell'esercizio) e la data di redazione della relazione di revisione;
- gli eventi dei quali il revisore viene a conoscenza successivamente alla data di redazione della relazione di revisione.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 560.5	Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato: <ol style="list-style-type: none"> data di riferimento del bilancio – la data di chiusura del periodo amministrativo cui fa riferimento il bilancio; data di redazione del bilancio – la data in cui tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati predisposti e coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio;

	<ul style="list-style-type: none"> c) data della relazione di revisione – la data apposta dal revisore sulla relazione di revisione sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700; d) data di approvazione del bilancio – la data in cui il bilancio oggetto di revisione contabile, accompagnato dalla relazione di revisione, è stato approvato da coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità; e) eventi successivi – gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione e i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione.
ISA Italia 560.6	Il revisore deve effettuare procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati del fatto che siano stati identificati tutti gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedano rettifiche o informativa nel bilancio. Il revisore non è, tuttavia, tenuto a svolgere ulteriori procedure di revisione relative agli aspetti per i quali procedure di revisione precedentemente svolte abbiano già fornito conclusioni soddisfacenti.
ISA Italia 560.7	<p>Il revisore deve svolgere le procedure richieste dal paragrafo 6 per coprire il periodo intercorrente tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione, ovvero una data quanto più possibile prossima a quest'ultima. Il revisore deve tenere in considerazione la sua valutazione del rischio nel determinare la natura e l'estensione di tali procedure di revisione, che devono includere le seguenti attività:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) acquisire una comprensione delle procedure stabilite dalla direzione per garantire l'identificazione degli eventi successivi; b) svolgere indagini presso la direzione e, ove appropriato, presso i responsabili delle attività di governance, se siano intervenuti eventi successivi che potrebbero influire sul bilancio; c) leggere gli eventuali verbali delle assemblee dei soci, delle riunioni degli organi con responsabilità direttive e degli organi responsabili delle attività di governance, tenutesi successivamente alla data di riferimento del bilancio e indagare sugli aspetti discussi nel corso delle riunioni i cui verbali non siano ancora disponibili; d) leggere l'ultimo bilancio intermedio dell'impresa successivo alla data di riferimento del bilancio, ove disponibile.

La valutazione e il comportamento del revisore saranno differenti in base alla differente tempistica di detti eventi successivi.

23.2. Eventi intervenuti fra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione

Il revisore deve considerare l'effetto degli eventi e delle operazioni, di cui è venuto a conoscenza, che si sono manifestati nel periodo intercorrente tra la data di riferimento del bilancio e la data della sua relazione di revisione. Ciò implica che deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per stabilire se tali eventi, qualora richiedano rettifiche ovvero informativa, siano appropriatamente riflessi nel bilancio così come previsto dalle regole contabili di riferimento⁵⁷.

L'acquisizione di tali elementi probativi in parte già avviene con lo svolgimento delle normali procedure di revisione con riferimento ad alcuni saldi di bilanci o classi di transazioni. Tali procedure devono tuttavia essere integrate da specifiche procedure di revisione sugli eventi successivi, la cui natura ed estensione variano in base alla valutazione del rischio effettuata dal revisore ma che devono in ogni caso:

- a) acquisire una comprensione delle procedure stabilite dalla direzione per garantire l'identificazione degli eventi successivi;

⁵⁷ Si vedano: l'art. 2427, punti 6-bis e 22-quarter, c.c.; il documento OIC 29, paragrafi 59-67 "Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio"; il principio contabile internazionale IAS 10, "Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio".

- b) svolgere indagini presso la direzione se siano intervenuti eventi successivi che potrebbero influire sul bilancio;
- c) leggere gli eventuali verbali delle assemblee dei soci, delle riunioni degli organi con responsabilità direttive e degli organi responsabili delle attività di *governance*, tenutesi successivamente alla data di riferimento del bilancio e indagare sugli aspetti discussi nel corso delle riunioni i cui verbali non siano ancora disponibili;
- d) leggere, ove disponibile, l'ultimo bilancio intermedio dell'impresa (o altra informazione finanziaria alternativa) successivo alla data di riferimento del bilancio.

Suggerimenti operativi

Lo svolgimento di indagini presso la direzione in merito agli eventi successivi avviene tramite discussione e può essere guidata da una *check-list*. Una normale ipotesi di agenda potrebbe comprendere la richiesta di informazioni in merito a:

- 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.

Se, in conseguenza delle procedure svolte, il revisore identifica eventi che richiedono rettifiche o informativa nel bilancio, deve giudicare se tali eventi siano propriamente riflessi nel bilancio stesso, in conformità alle norme di legge e ai principi contabili applicabili. Il revisore deve inoltre richiedere specifica attestazione dalla direzione che tutti gli eventi successivi per i quali il quadro normativo applicabile richieda rettifiche o informativa nel bilancio siano stati appropriatamente riflessi nel bilancio stesso.

23.3. Eventi dei quali il revisore viene a conoscenza successivamente alla data di redazione della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio

Il revisore non è obbligato a svolgere procedure di revisione concernenti il bilancio successivamente alla data della propria relazione. Se, tuttavia, successivamente alla data della relazione di revisione, ma prima della data di approvazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione stessa, egli:

- a) discute l'aspetto con la direzione;
- b) stabilisce se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
- c) svolge indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

Se la direzione redige un bilancio modificato, il revisore predispone una nuova relazione sul bilancio modificato, dopo aver svolto sulla modifica in oggetto le procedure di revisione ritenute necessarie nelle circostanze, ed estende le procedure di revisione relative agli eventi successivi, fino alla data della nuova relazione che non potrà essere antecedente alla data di redazione del bilancio modificato.

La direzione può decidere di non modificare il bilancio in circostanze in cui il revisore ritiene, invece, che ciò sia necessario. In tal caso, se la relazione di revisione non è già stata consegnata all'impresa, il revisore esprime un giudizio con modifica; se la relazione è già stata consegnata all'impresa e il bilancio viene portato all'approvazione senza le necessarie modifiche, il revisore intraprende le azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione, se del caso prevedendo la consultazione di un legale.

23.4. Eventi dei quali il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio

Dopo che il bilancio è stato approvato, il revisore continua a non avere alcun obbligo di svolgere procedure di revisione relativamente allo stesso. Tuttavia se, successivamente all'approvazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della relazione di revisione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione di revisione, egli:

- a) discute l'aspetto con la direzione;
- b) stabilisce se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
- c) svolge indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

Se la direzione redige un bilancio modificato, il revisore:

- a) svolge sulla modifica le procedure di revisione necessarie nelle circostanze;
- b) riesamina le misure poste in essere dalla direzione per assicurarsi che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato insieme alla relazione di revisione siano informati della situazione;
- c) estende le procedure di revisione relative agli eventi successivi fino alla data della nuova relazione di revisione che non potrà essere antecedente alla data di redazione del bilancio modificato;
- d) predispone una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato. La nuova relazione dovrà includere un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti che faccia riferimento a una nota del bilancio nella quale sono descritte in maniera più approfondita le ragioni della modifica apportata al bilancio precedentemente approvato e alla precedente relazione predisposta dal revisore.

Se la direzione non pone in essere le misure necessarie per assicurare che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato siano informati della situazione e non redige un bilancio modificato in circostanze in cui il revisore ritiene che lo stesso debba essere modificato, il revisore notifica alla direzione che egli intraprenderà azioni volte a prevenire che si faccia affidamento in futuro sulla relazione di revisione. Se, nonostante tale notifica, la direzione non ponga in essere le misure necessarie, il revisore intraprende azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione.

Cosa cambia per il collegio sindacale

Con riferimento al ruolo di sindaci-revisori non vi sono differenze apprezzabili nell'applicazione del principio. È tuttavia palese che gli stessi, tenuti a partecipare alle riunioni degli organi di *governance*, hanno diretta conoscenza di quanto discusso nelle predette riunioni; ciò non li esime dall'applicazione delle procedure previste dall'ISA Italia 560.

Esempio di programma di lavoro per l'esame degli eventi successivi

Procedure svolte al fine di individuare eventuali eventi successivi che possano impattare sul bilancio al 31 dicembre 20XX

Esame delle procedure poste in essere dalla società per garantire che gli eventi successivi siano identificati

La società non ha in essere procedure formalizzate che possano essere di supporto nell'identificazione di eventi successivi che possano impattare sul bilancio.

In via informale, vengono monitorate le operazioni avvenute nel corso dell'esercizio successivo alla data di chiusura di bilancio fino alla data di approvazione del bilancio stesso da parte del consiglio di amministrazione al fine di rilevare eventuali operazioni che abbiano un impatto sul bilancio separato e consolidato in chiusura.

Richiesta alla direzione se si siano verificati eventi successivi che possano influire sul bilancio

A titolo esemplificativo tali richieste possono riguardare i seguenti aspetti:

- la situazione attuale di voci di bilancio contabilizzate sulla base di dati preliminari o non definitivi;
- se siano stati contratti nuovi impegni, mutui o fornite garanzie;
- se sia avvenuta o sia stata pianificata la vendita di elementi dell'attivo al di fuori della gestione ordinaria;
- se siano avvenute o siano state programmate emissioni di nuove azioni, e/o obbligazioni, o operazioni di finanza straordinaria;
- se alcune attività della società siano state espropriate o distrutte;
- se vi si siano state evoluzioni nelle aree di rischio e nelle passività potenziali;
- se siano state effettuate, o siano previste, rettifiche contabili inusuali;
- se si siano verificati, o sia probabile che si verifichino, eventi che possano mettere in discussione l'adeguatezza dei comportamenti contabili seguiti per la redazione del bilancio, ad esempio, eventi che mettano a rischio la validità del presupposto della continuità aziendale.

Da colloqui svolti in sede di final audit e nelle date precedenti all'emissione dell'opinione, siamo venuti a conoscenza dei seguenti fatti di gestione che hanno trovato riflesso di informativa sulla relazione sulla gestione e sulla nota integrativa: (elencazione eventi rilevanti)

Effettuata un'analisi delle operazioni significative effettuate nel corso dell'esercizio 20XX+1, esaminati mastri relativi a sopravvenienze attive e passive, conti di rettifica dal 01 gennaio 20XX+1 alla data di emissione.

Effettuata una review dei fondi rischi e oneri, fondi svalutazione magazzino e crediti al fine di identificare eventuali fattori da riflettere già sul bilancio al 31 dicembre 20XX.

Esaminati i contratti individualmente significativi siglati dopo il 31 dicembre 20XX al fine di identificare impegni o garanzie da riflettere in nota integrativa.

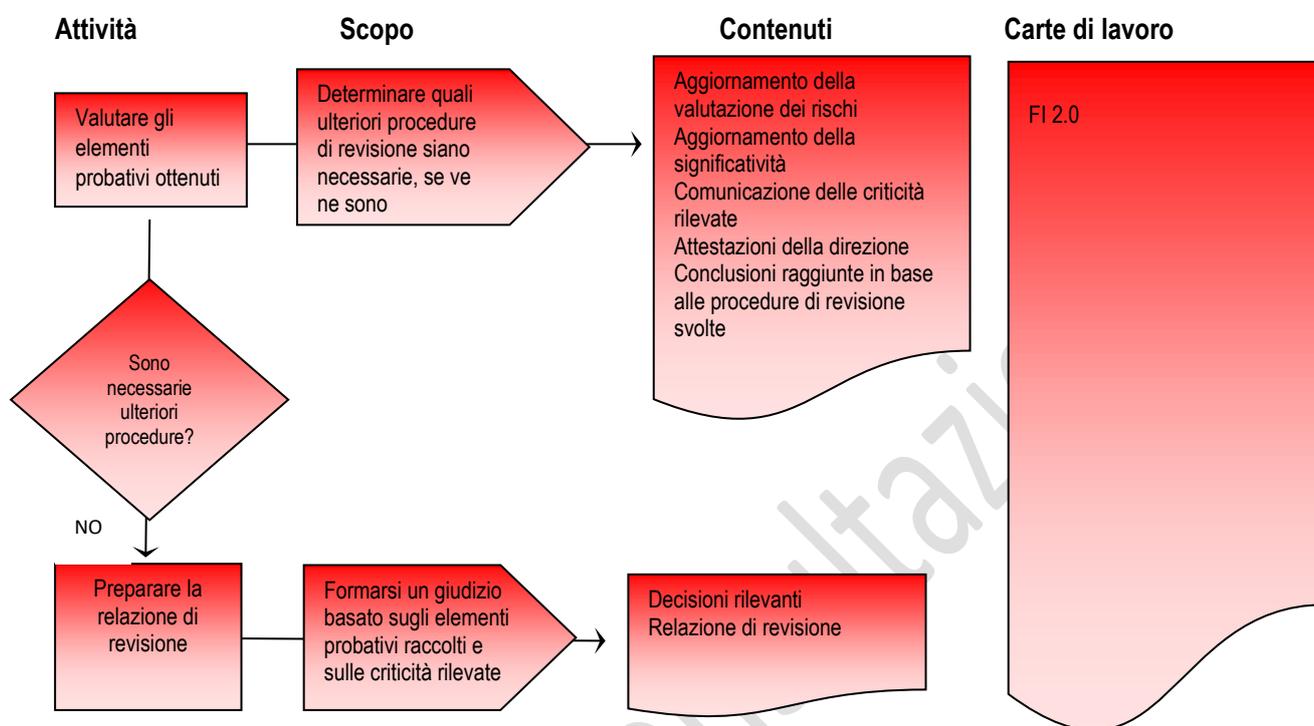
Effettuata analisi delle informazioni dal sito web e dai mezzi di informazione al fine di identificare eventuali fatti significativi.

Esaminato se ci siano state vendite di elementi dell'attivo, emissioni di nuove azioni, se ci siano

	<i>stati eventi che hanno portato alla distruzione di beni dell'attivo aziendale.</i>
Letture dei verbali delle assemblee degli azionisti, delle riunioni del consiglio di amministrazione, del comitato esecutivo e del collegio sindacale tenutesi dopo la chiusura dell'esercizio, nonché acquisizione di informazioni circa gli argomenti discussi nelle riunioni per le quali non sono ancora disponibili i relativi verbali e circa gli argomenti posti all'ordine del giorno di riunioni nel frattempo convocate che non si sono ancora tenute	<i>Effettuata la review dei libri sociali effettuata alla data del XX/XX/XXXX, compresa bozza del verbale del consiglio di amministrazione del XX/XX/XXXX non ancora trascritto.</i>
Letture critica dell'ultima situazione infrannuale disponibile e, se ritenuto necessario ed appropriato, lettura di budget e delle previsioni finanziarie, nonché delle relazioni della direzione collegate a tali documenti	<i>Abbiamo richiesto ed ottenuto dalla società il bilancio mensile/il bilancio di verifica al YY.YY.YYYY ed effettuato un'analisi critica alla luce delle informazioni comunicate dai colloqui con la direzione.</i>
Acquisizione di informazioni dai legali della società (o aggiornamenti di precedenti richieste orali o scritte) circa le cause in corso e le rivendicazioni	<i>Abbiamo effettuato un colloquio con il legale aziendale xxx; non risultano aggiornamenti sulle cause in corso che possano impattare sul bilancio al 31 dicembre 20XX rispetto a quelle già analizzate nell'analisi delle risposte dei legali.</i> <i>Oppure</i> <i>Abbiamo effettuato incontro con il legale aziendale dal quale risultano degli aggiornamenti sulle cause legali, abbiamo effettuato una valutazione delle risultanze del colloquio e abbiamo richiesto ed ottenuto gli atti aggiuntivi. Dall'analisi di quanto sopra non sono stati rilevati aggiornamenti che possano impattare sul bilancio al 31 dicembre 20XX.</i>

RISULTATI: dalle analisi effettuate non risultano eventi successivi al bilancio che la società non abbia già riflesso sui documenti di bilancio separato e consolidato.

24. CONTINUITÀ AZIENDALE



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Presupposti della continuità	570
Effetti sulla relazione di revisione	700, 705

24.1. Riferimenti normativi e tecnici

L'ISA Italia 570, Continuità aziendale, tratta in maniera esaustiva la tematica del *going concern*, esaminando la problematica della valutazione dei presupposti, nonché gli effetti inerenti la relazione di revisione.

L'art.14 del D.Lgs. 39/2010 prevede che la relazione di revisione comprenda: "*f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale*".

Il tema della continuità aziendale è intimamente connesso alla predisposizione della relazione di revisione, perché in essa deve essere contenuto:

- il giudizio sulla capacità della società ad essere operativa;
- il giudizio sulla capacità del bilancio di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società revisionata, del risultato economico e dei flussi di cassa.

La verifica dell'esistenza di eventi o circostanze che possono far emergere dubbi sulla continuità aziendale è un'analisi che il revisore effettua durante tutto il processo di revisione.

Il presupposto della continuità aziendale viene meno sia nel caso in cui la società intenda liquidare o interrompere l'attività, sia nel caso in cui non abbia alternative realistiche a tali scelte.

L'art. 2423-bis, comma 1, lett.1, c.c. dispone che "a valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività". A differenza di quanto avviene negli IAS/IFRS (IAS 1, parr. 25 e 26), il quadro normativo civilistico di riferimento e i principi contabili nazionali ad oggi emanati non pone, tuttavia, in capo all'amministratore che redige il bilancio alcun obbligo informativo inerente la continuità. Ciò detto, costituendo il *going concern* un principio fondamentale per la redazione del bilancio, l'amministratore implicitamente deve effettuare una valutazione in tal senso.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 570.2	[...] Quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato, le attività e le passività vengono contabilizzate in base al presupposto che l'impresa sarà in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività durante il normale svolgimento dell'attività aziendale.

24.2. Presupposti della continuità

L'attività del revisore per gli obiettivi e la responsabilità consiste in:

- acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo appropriato da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale ed esaminare se l'analisi effettuata sia stata ben rappresentata nella redazione del bilancio;
- concludere, sulla base degli elementi probativi di cui sopra, se esista un'incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
- considerare e stabilire le implicazioni inerenti la redazione della relazione di revisione.

L'acquisizione degli elementi probativi passa attraverso un preliminare confronto con la direzione. In tal caso si prevede che:

- se la direzione ha effettuato tale valutazione, il revisore discute con la direzione e stabilisce se quest'ultima ha individuato eventi o circostanze che, singolarmente o nel loro complesso, possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale;
- se la direzione non ha effettuato tale valutazione, il revisore discute con la direzione su quali basi intenda utilizzare il presupposto della continuità aziendale e indaga presso la direzione se esistono eventi o circostanze che, singolarmente o nel loro complesso, possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale.

L'ISA Italia 570 fornisce una lista di indicatori - esemplificativa, non esaustiva - per l'individuazione di fattori che possono mettere a rischio il *going concern* della società.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 570.A3

Indicatori finanziari

- situazione di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo;
- prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;
- indizi di cessazione del sostegno finanziario da parte dei creditori;
- bilanci storici o prospettici che mostrano flussi di cassa negativi;
- principali indici economico-finanziari negativi;
- consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività utilizzate per generare i flussi di cassa;
- difficoltà nel pagamento di dividendi arretrati o discontinuità nella distribuzione di dividendi;
- incapacità di pagare i debiti alla scadenza;
- incapacità di rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;
- cambiamento delle forme di pagamento concesse dai fornitori, dalla condizione "a credito" alla condizione "pagamento alla consegna";
- incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.

Indicatori gestionali

- intenzione della direzione di liquidare l'impresa o di cessare le attività;
- perdita di membri della direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione;
- perdita di mercati fondamentali, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;
- difficoltà con il personale;
- scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti;
- comparsa di concorrenti di grande successo.

Altri indicatori

- capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità del capitale ad altre norme di legge, come i requisiti di solvibilità o liquidità per gli istituti finanziari;
 - procedimenti legali o regolamentari in corso che, in caso di soccombenza, possono comportare richieste di risarcimento cui l'impresa probabilmente non è in grado di far fronte;
 - modifiche di leggi o regolamenti o delle politiche governative che si presume possano influenzare negativamente l'impresa;
- eventi catastrofici contro i quali non è stata stipulata una polizza assicurativa ovvero contro i quali è stata stipulata una polizza assicurativa con massimali insufficienti.

Ai fini dell'identificazione di eventi o circostanze sul presupposto della continuità aziendale, l'analisi degli indicatori finanziari appare particolarmente rilevante. Il revisore ha la possibilità di considerare anche gli "indicatori finanziari" che la società può aver riportato nella relazione sulla gestione redatta dalla direzione ai sensi dell'art. 2428, c.c.

La data a cui riferire il momento di verifica della continuità aziendale è la data di chiusura dell'esercizio. Il revisore, tuttavia, forma il proprio giudizio in merito a tale circostanza anche per mezzo della raccolta di elementi probativi effettuata lungo tutta la durata della revisione. Tali elementi possono essere raccolti anche nel periodo successivo alla data di chiusura dell'esercizio.

Il giudizio del revisore, anche se effettuato in una determinata data, è naturalmente proiettato nel futuro. Più lontano dalla data è l'orizzonte temporale su cui doversi esprimere, più incerto diviene l'esito di un evento o di una

circostanza. L'arco temporale minimo (non massimo) di riferimento sono i dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio. In ogni caso, il revisore deve coprire il periodo temporale analogo a quello coperto dalla direzione. Laddove il periodo coperto risulta inferiore a quello minimo previsto, il revisore chiede alla direzione l'estensione della valutazione a un periodo almeno pari ai predetti dodici mesi. Nel caso in cui la direzione non adempia a tale richiesta, il revisore può emettere un giudizio con rilievi oppure dichiarare l'impossibilità ad esprimere un giudizio.

24.3. Effetti sulle procedure di revisione e sull'attività di vigilanza

La verifica di eventi o circostanze che possono mettere in dubbio la continuità aziendale, anche se si sostanzia nell'apposita dichiarazione da riportare nella relazione di revisione, è un'attività che viene svolta nel corso del processo di revisione.

Le procedure di revisione medesime possono essere riconsiderate alla luce dell'emersione di eventi o circostanze che possono alterare la determinazione della significatività del rischio.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 570.10	<p>Nello svolgere le procedure di valutazione del rischio come richiesto nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, il revisore deve considerare se esistano eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Nel fare questo, egli deve stabilire se la direzione abbia già svolto una valutazione preliminare in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e:</p> <p>a) se è stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la direzione e stabilire se quest'ultima abbia individuato eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, in tal caso, considerare i piani della direzione per affrontare tali eventi e circostanze; ovvero</p> <p>b) se non è ancora stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la direzione su quali basi intenda utilizzare il presupposto della continuità aziendale e deve indagare presso la direzione se esistano eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.</p>

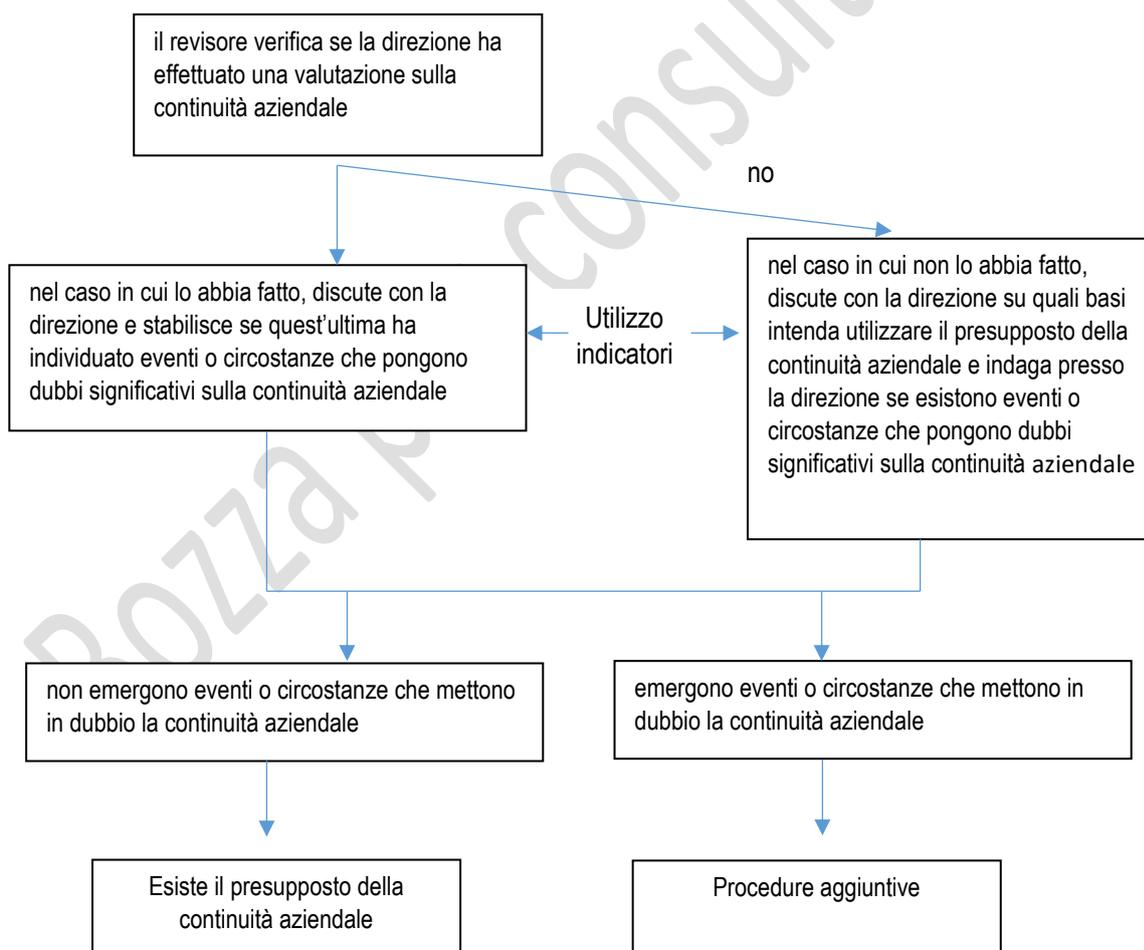
Laddove l'incarico sia ricoperto da un soggetto diverso dal sindaco, il sindaco e il revisore sono tenuti a interagire, scambiandosi le informazioni necessarie all'espletamento del proprio incarico, in forza di quanto previsto dall'art. 2409-septies c.c. Nel caso in cui la revisione sia esercitata dal collegio sindacale (o sindaco unico), quest'ultimo effettua la verifica dei presupposti del *going concern* ai fini della propria attività di revisione e, contestualmente, fruisce delle informazioni ottenute per mezzo di tali azioni, per svolgere anche ruolo di vigilanza dell'attività

societaria ai fini di salvaguardia del patrimonio. In questa previsione, il collegio sindacale (o il sindaco unico), secondo quanto previsto anche dalle Norme di comportamento⁵⁸:

- richiede all'organo amministrativo informazioni particolarmente approfondite delle situazioni in cui si evidenzino rischi per la continuità;
- esamina il comportamento e, con riferimento all'informativa finanziaria, i criteri di valutazione applicati nei casi in cui si evidenzino criticità in merito alla continuità aziendale, come nel caso in cui si attivino le procedure per la riduzione del capitale sociale ex art. 2446, c.c.;
- sollecita la società a intervenire per sanare le criticità che possono portare alla cessazione dell'attività, anche per mezzo delle procedure concorsuali.

24.4. Le procedure aggiuntive

Le procedure aggiuntive si attivano nel momento in cui sono identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.



⁵⁸ CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale. Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, Norma 11., *Indipendenza*, settembre 2015.

Esiste un'incertezza significativa quando l'entità dell'impatto potenziale di eventi o circostanze e la probabilità che essi si verifichino è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'informativa appropriata sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza al fine di fornire una corretta rappresentazione del bilancio.

Tali procedure devono includere:

- la richiesta alla direzione, se non vi ha già provveduto, di effettuare una valutazione sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare;
- la valutazione dei piani d'azione futuri della direzione, di come le azioni possano migliorare la situazione e se i piani siano attuabili. Tale valutazione può comprendere indagini presso la direzione al fine di rilevare la veridicità delle operazioni sottostanti i dati riportati (per es., alienazione di attività, richiesta prestiti e ristrutturazione dei debiti, ...);
- se l'impresa ha predisposto una previsione (*forecast*) dei flussi di cassa e l'analisi di tale previsione sia un fattore significativo per considerare l'esito futuro di eventi o circostanze nella valutazione dei piani d'azione futuri della direzione:
 - o la valutazione dell'attendibilità dei dati utilizzati per la previsione dei flussi di cassa;
 - o stabilire se le assunzioni per la previsione siano adeguatamente supportate.

In aggiunta e a supporto di tale attività, il revisore può anche verificare gli eventuali scostamenti prodotti tra le previsioni più recenti e i correlati risultati storici, la connessione tra previsioni per il periodo amministrativo e risultati ottenuti fino al momento della verifica, nonché richiedere conferma scritta da parte dei soggetti terzi coinvolti (per esempio, il ceto bancario);

- la considerazione se, dopo la data della valutazione del *going concern*, si siano resi disponibili ulteriori fatti o informazioni;
- la richiesta di attestazioni scritte alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di *governance*, in merito ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 570.A16	<p>Procedure di revisione aggiuntive quando sono identificati eventi o circostanze.</p> <p>Le procedure di revisione che sono pertinenti ai fini della regola di cui al paragrafo 16 includono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • analisi e discussione con la direzione sui flussi di cassa ed i profitti futuri nonché su altri dati previsionali pertinenti; • analisi e discussione con la direzione sugli ultimi bilanci intermedi disponibili dell'impresa; • lettura critica dei termini dei prestiti obbligazionari e dei finanziamenti per rilevare eventuali inadempienze; • lettura critica dei verbali delle assemblee dei soci, delle riunioni degli organi responsabili delle attività di governance e di altri comitati pertinenti al fine di constatare se vi siano riferimenti a difficoltà finanziarie; • indagine presso i consulenti legali dell'impresa sull'esistenza di controversie legali e contestazioni e sulla ragionevolezza delle valutazioni della direzione circa il loro esito e circa la stima dei relativi effetti economico-finanziari; • conferma dell'esistenza, della regolarità e della possibilità di rendere esecutivi accordi con parti correlate e soggetti terzi volti a fornire o a mantenere un sostegno finanziario

	<p>e valutazione della capacità finanziaria di dette parti di apportare ulteriori finanziamenti;</p> <ul style="list-style-type: none"> • valutazione dei piani dell'impresa per far fronte a ordini inevasi dei clienti; • svolgimento di procedure di revisione sugli eventi successivi per identificare quelli che mitigano o comunque influenzano la capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento; • conferma dell'esistenza, dei termini e dell'adeguatezza delle agevolazioni creditizie; • acquisizione e riesame delle relazioni su attività di vigilanza; • determinazione dell'adeguatezza del supporto derivante da eventuali cessioni pianificate di attività.
--	---

24.5. Documentazione

L'attività di revisione anche con riferimento alla continuità aziendale deve essere riscontrata nelle carte di lavoro.

La carta di lavoro ^① FI 2.0 riassume, in buona parte, le considerazioni svolte nella sezione.

24.6. Effetti sulla relazione di revisione

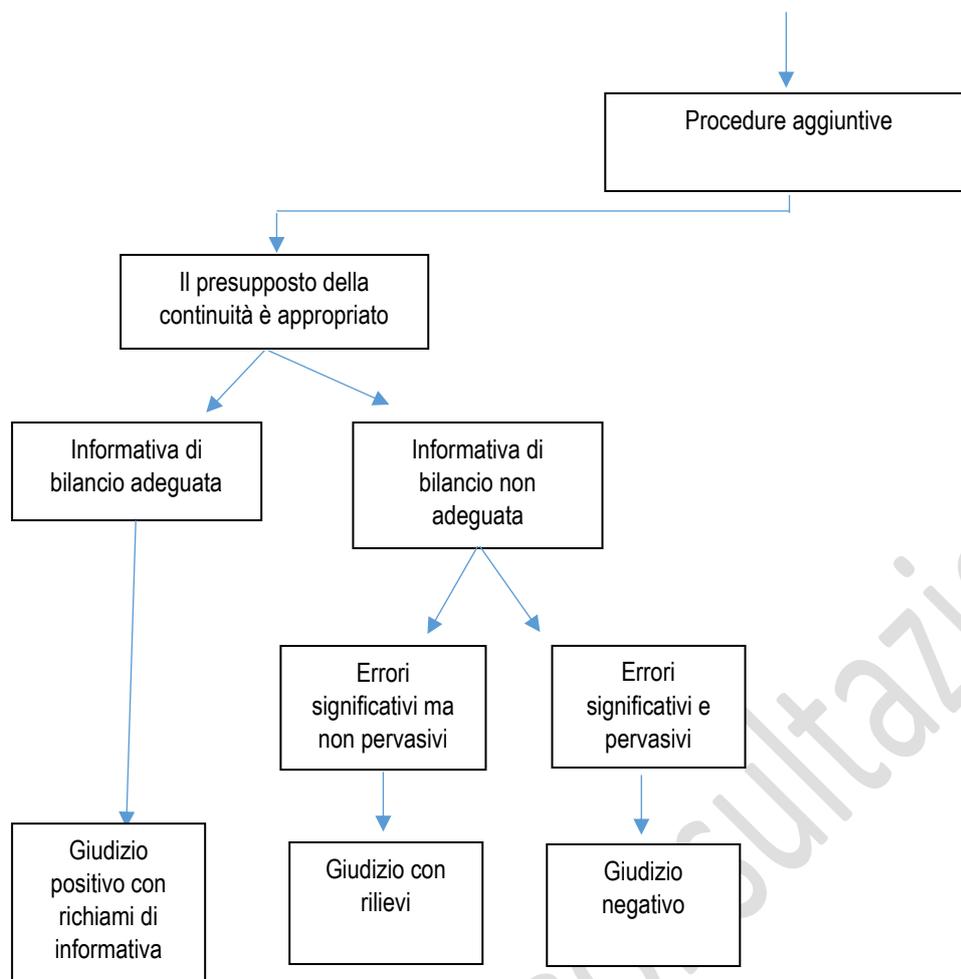
Espletata l'attività di ricerca e di analisi degli elementi probativi, il revisore può giungere alle seguenti conclusioni:

- il presupposto della continuità aziendale è appropriato;
- il presupposto della continuità aziendale è inappropriato;
- esistono molteplici incertezze.

Il presupposto della continuità aziendale è appropriato

Si possono dare, in presenza di eventi o circostanze e di un'incertezza significativa, le circostanze di seguito delineate:

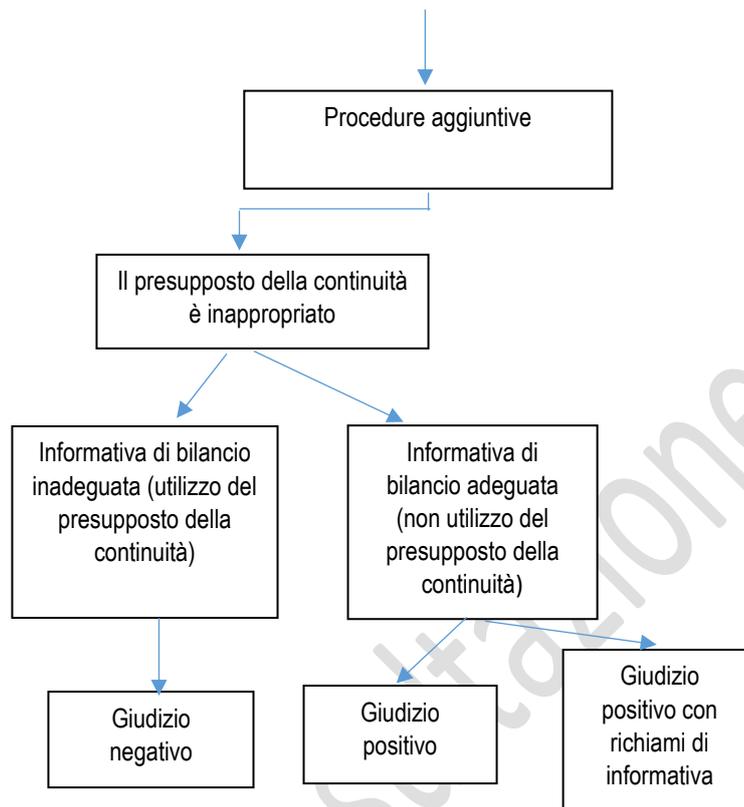
- il bilancio presenta un'informativa adeguata. In tal caso, il bilancio:
 - fornisce un'informativa adeguata degli eventi o delle circostanze principali che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, nonché dei piani della direzione per far fronte a tali eventi o circostanze;
 - evidenzia chiaramente che esiste un'incertezza significativa relativa a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, di conseguenza, che la stessa può non essere in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento dell'attività aziendale. Tale evidenza si concretizza in un richiamo di informativa.
- il bilancio presenta un'informativa non adeguata su un'incertezza significativa. In tal caso, il revisore:
 - esprime un giudizio con rilievi, ovvero un giudizio negativo, a seconda che l'effetto sia o no pervasivo;
 - nella sezione della relazione di revisione "*Elementi alla base del giudizio con rilievi (o negativo)*", dichiara che esiste un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e che il bilancio non fornisce un'informativa adeguata su tale aspetto.



Il presupposto delle continuità aziendale è inappropriato

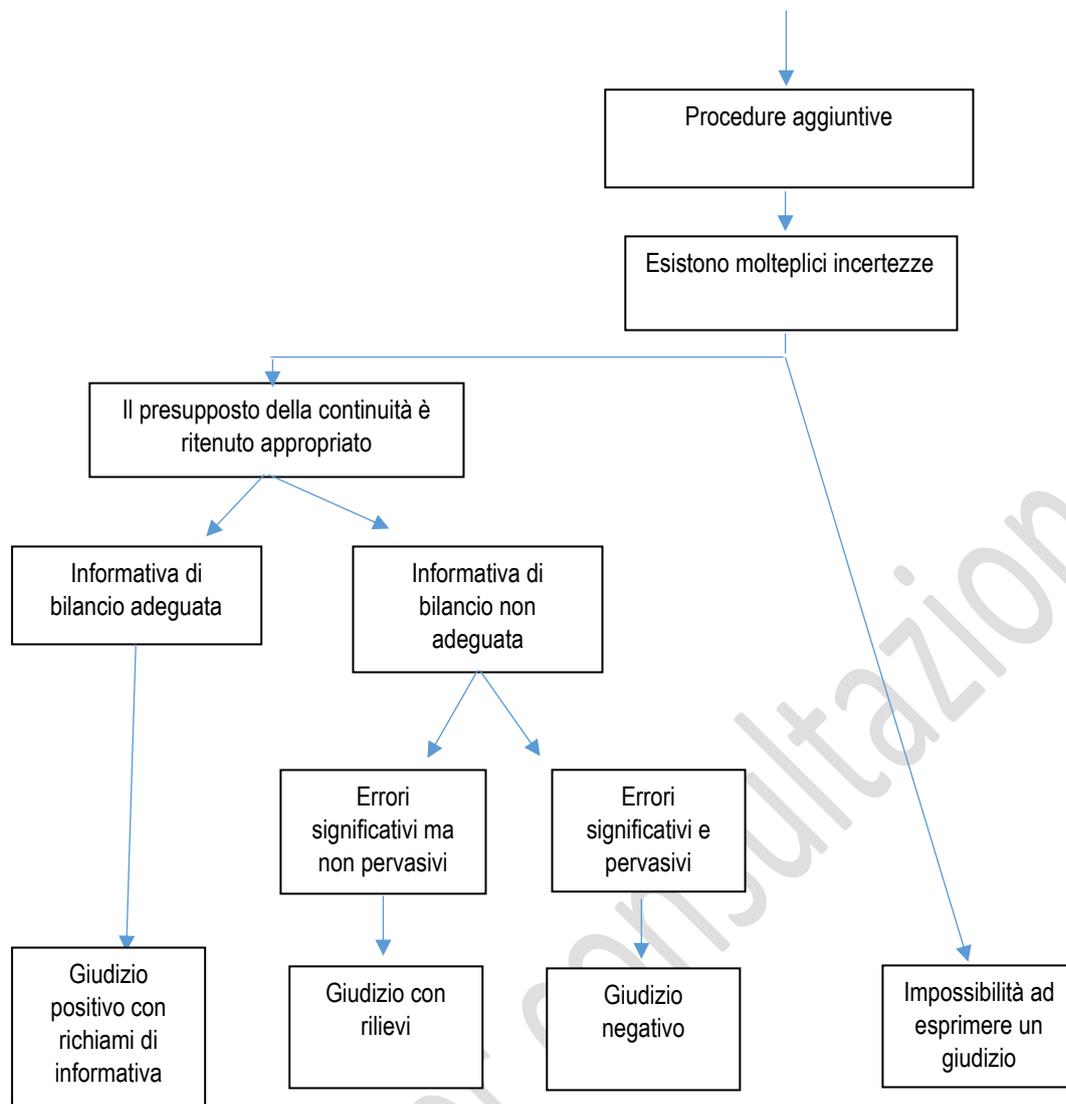
Il revisore, laddove ritenga che la direzione ha utilizzato in modo inappropriato il presupposto della continuità aziendale, esprime nella propria relazione un giudizio negativo.

Laddove, poi, il presupposto sia inappropriato, ma la direzione abbia fornito una informativa adeguata di bilancio, con l'utilizzo anche di criteri che rispecchino correttamente la situazione aziendale, il revisore può esprimere un giudizio positivo o, laddove lo ritenga opportuno, un giudizio positivo con richiami d'informativa in linea con quanto previsto dal principio di revisione ISA Italia 705.

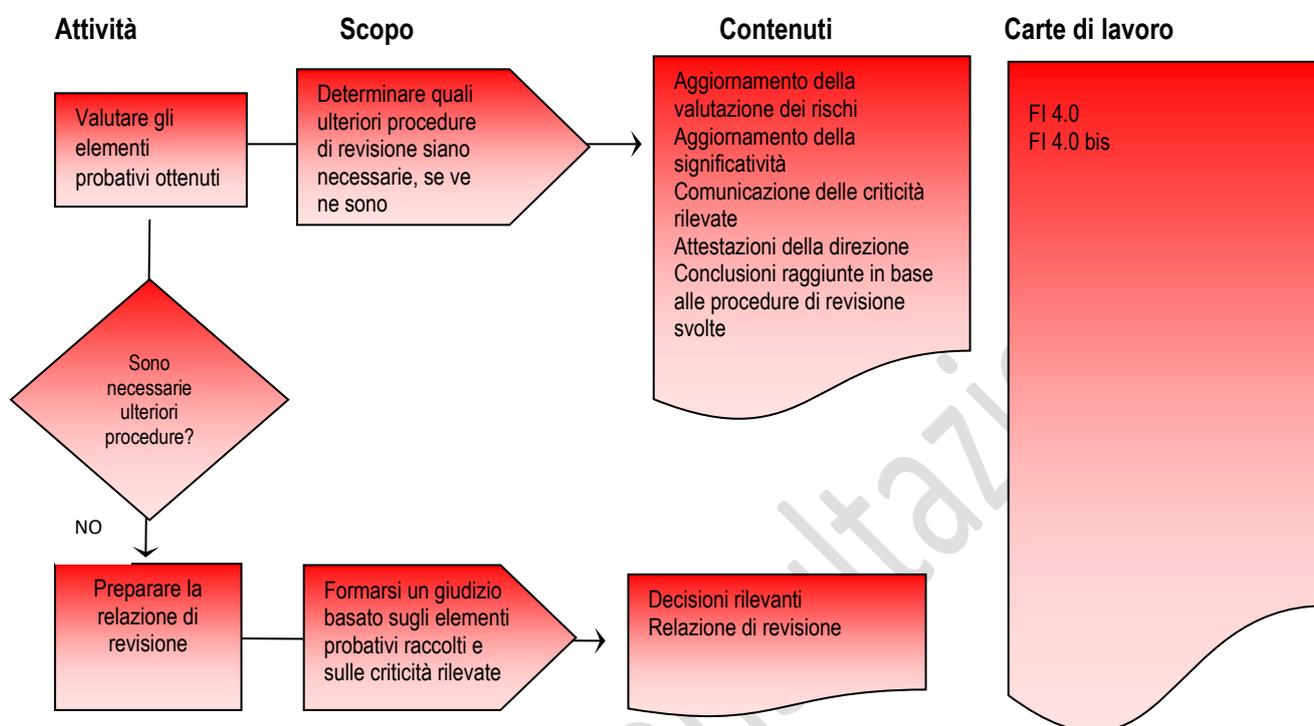


Esistono molteplici incertezze significative

In presenza di molteplici incertezze significative per il bilancio, il revisore può considerare appropriato “*in casi estremamente rari*” dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio. Qualora questo si verifichi, il revisore indica tale situazione nella dichiarazione sulle eventuali incertezze significative di cui alla lett. 14, comma 2, lett. f) del D.Lgs. 39/2010.



25. LA CONCLUSIONE DEL LAVORO E LA VALUTAZIONE DEGLI ERRORI



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
La valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile	450

Dopo aver svolto le pianificate procedure di revisione, è necessario effettuare una valutazione dei risultati ottenuti a conclusione dell'intero processo di revisione, prima a livello di errori identificati, poi a livello di riesame dell'intero lavoro; il tutto finalizzato ad assumere le corrette decisioni e, quindi, redigere, quale elemento conclusivo, la relazione di revisione. Nel presente Capitolo sono trattati gli aspetti più strettamente connessi tanto alla valutazione degli errori riscontrati, primo passo del completamento del lavoro⁵⁹, quanto al riesame dello stesso, alla luce di tutte le informazioni raccolte.

Ricordando che l'obiettivo primario del revisore, ai sensi dell'ISA Italia 700, è la formazione del proprio giudizio sul bilancio in merito al fatto se sia stata acquisita una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, il presente capitolo deve essere letto congiuntamente al Capitolo 10, che tratta del concetto di significatività.

⁵⁹ Il revisore valuta gli elementi probativi nel momento stesso in cui li acquisisce. Nella fase conclusiva della revisione, i risultati delle differenti verifiche svolte sono valutati complessivamente al fine di acquisire una visione d'insieme.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 450.4	<p>Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:</p> <p>a) Errore – Una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi. Laddove il revisore esprima un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, gli errori comprendono anche quelle rettifiche a importi, classificazioni, presentazioni o informative che, a giudizio del revisore, sono necessarie affinché il bilancio sia rappresentato correttamente in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta.</p> <p>b) Errori non corretti – Errori che il revisore ha complessivamente identificato nel corso della revisione contabile e che non sono stati corretti.</p>
------------------	---

25.1. Il processo logico per la valutazione degli errori

Il processo di valutazione degli errori comprende le seguenti fasi:

- A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori, esclusi quelli chiaramente trascurabili.
- B. Riesame della strategia generale di revisione e del piano di revisione.
- C. Comunicazione degli errori ed eventuale loro correzione.
- D. Valutazione dell'effetto degli errori non corretti.
- E. Ottenimento di attestazioni scritte.
- F. Verifica della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi acquisiti.
- G. Svolgimento di procedure di analisi comparativa finale.

A. IDENTIFICAZIONE, RIEPILOGO E AGGREGAZIONE DEGLI ERRORI, ESCLUSI QUELLI CHIARAMENTE TRASCURABILI

Gli errori individuati possono essere distinti in:

- errori oggettivi, ovvero la mancata corrispondenza tra dati fattuali e loro rappresentazione, rilevata dal revisore nel corso delle proprie verifiche, per la quale non sussistono dubbi;
- errori soggettivi, che derivano da una valutazione della direzione su stime contabili, ma anche in relazione al riconoscimento, alla presentazione o all'informativa, che il revisore considera irragionevoli o inappropriate;
- errori proiettati, ovvero la miglior stima di errori quantificati proiettando, sull'intera popolazione, l'effetto degli errori emersi dalle verifiche svolte su base campionaria.

Suggerimenti operativi

Quando transazioni e saldi contabili implicano rilevanti processi di stima e non sono suscettibili di misurazioni precise, il revisore può utilizzare le evidenze raccolte per determinare un intervallo di valori che risulti ragionevole; in tali casi, qualora le stime predisposte dalla società ricadano in tale intervallo, potrebbero essere ritenute accettabili. È da ricordare che una differenza fra la stima del revisore e quella della società non implica necessariamente un errore; tuttavia, quando la stima della società appaia irragionevole, la differenza costituirà un errore soggettivo.

Gli errori emersi nel corso delle verifiche vanno considerati dapprima singolarmente e, successivamente, nel loro aggregato poiché, come chiarito al Capitolo 10.2.2, errori singolarmente non significativi potrebbero produrre un effetto combinato o aggregato rilevante (e dunque significativo) ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio; si ricordino al riguardo i concetti di significatività per il bilancio e di significatività operativa (Capitolo 10.2.2). Da tale processo di accumulazione vanno esclusi gli eventuali errori individuati che sono al di sotto del limite qualificato come errore chiaramente trascurabile (Capitolo 10.5).

Nella valutazione individuale dell'errore, il revisore considera la significatività dello stesso tanto in termini dimensionali (ovvero quantitativi) quanto in relazione alla sua natura. Alcuni errori, infatti, possono essere considerati significativi anche se dal punto di vista strettamente quantitativo sono di importo inferiore alla significatività, ricordando i concetti espressi in ordine alla significatività nel Capitolo 10.

Il revisore considera, per esempio, i seguenti fattori di natura qualitativa connessi a un errore o a una criticità:

- l'errore/criticità evidenzia circostanze di non conformità al quadro normativo o ai principi contabili (per esempio: una carenza di informativa o una inadeguata rappresentazione di fatti di gestione);
- l'errore/criticità evidenzia disfunzioni del sistema di controllo interno (per esempio: una inefficienza del controllo interno che ha prodotto errori nel bilancio);
- l'errore/criticità non permette di percepire il cambiamento di un *trend* significativo (per esempio: l'errore nasconde il passaggio da un trend di espansione dei ricavi a uno di contrazione degli stessi);
- l'errore/criticità permette alla direzione di ottenere risultati che consentono l'erogazione di *bonus* o incentivi;
- l'errore/criticità ha impatto su altre parti (per esempio: le parti correlate);
- l'errore/criticità compromette la comprensibilità dell'informativa (per esempio: una carenza informativa che, a giudizio del revisore, impedisce agli utilizzatori di ottenere una corretta comprensione della situazione patrimoniale, economica o finanziaria della società);
- l'errore ha un impatto significativo su quozienti di bilancio verosimilmente utilizzati per valutare la situazione patrimoniale economica e finanziaria della società;
- l'errore evidenzia il mancato rispetto di *covenant* bancari o di altri obblighi contrattuali.

Dopo la valutazione della significatività dei singoli errori riscontrati, il revisore procede al loro riepilogo e alla loro aggregazione, ad eccezione di quelli chiaramente trascurabili.

Tuttavia, alcuni errori (come le carenze o le mancanze nell'informativa) ed errori qualitativamente significativi (quali le frodi) non possono mai essere aggregati, ma sono sempre oggetto di singola valutazione.

Inoltre, è possibile che l'aggregato di errori non corretti relativi a periodi precedenti possa avere un impatto significativo sul bilancio dell'esercizio corrente.

Vi sono molti modi accettabili per aggregare gli errori al fine di evidenziarne il loro impatto complessivo e di conseguenza giudicarne la significatività, ad esempio su:

- il saldo di bilancio o la classe di transazioni;
- il totale delle attività o delle passività;

- il totale dei ricavi;
- il totale del risultato prima delle imposte (ed eventualmente delle operazioni straordinarie);
- il risultato netto.

Suggerimenti operativi

In alcuni dei casi sopra evidenziati, essenzialmente a livello di saldo di bilancio o classe di transazioni, è anche ragionevole applicare tecniche di compensazione quando pertinente per natura e per tipo di errore nonché ovviamente quando effettivamente compensativo; non è, invece, possibile, salvo rari casi che implicano il giudizio professionale, compensare ai livelli di aggregazione più estesi del bilancio. Ad esempio, la compensazione di una sovrastima dei ricavi con una simile sovrastima dei costi, basata sulla considerazione di un effetto non rilevante a livello di risultato economico non può considerarsi generalmente appropriata.

In presenza di errori relativi a più periodi, la prassi individua due metodi per l'aggregazione degli errori stessi e la relativa valutazione di significatività:

- il metodo dell'*iron curtain*;
- il metodo del *rollover*;

entrambi accettabili in generale, ma da utilizzare con continuità di periodo in periodo al fine di mantenere omogeneità di giudizio.

Il metodo dell'*iron curtain* non differenzia gli errori in base al periodo finanziario nel quale si sono generati, ma pone l'accento esclusivamente sull'effetto (eventualmente accumulato) che produce sull'esercizio corrente; il presupposto di tale metodo è che la correzione di errori, anche qualora accumulatisi negli esercizi, graverà sul conto economico dell'esercizio corrente. L'*iron curtain* ritiene, quindi, appropriato correggere gli errori non significativi relativi agli esercizi precedenti interamente nel periodo corrente.

Il metodo del *rollover*, al contrario, riproporrà la correzione differenziando la parte maturata nell'esercizio corrente e quella accumulata relativa a esercizi precedenti; è evidente, da un lato, l'enfasi che il metodo pone sulla competenza economica di periodo, dall'altro, occorre ricordare che il metodo può portare a processi di accumulazione continua che potrebbero diventare significativi nel tempo.

Con il metodo del *rollover* avremmo, quindi, esclusivamente la possibilità di evidenziare l'errore relativo all'esercizio corrente, tralasciando completamente gli effetti provocati in bilancio dal medesimo errore negli esercizi precedenti che, in questo modo, perdurerebbero perpetuamente nello stato patrimoniale (c.d. effetto trascinamento).

L'esempio in calce al Capitolo di documento di riepilogo degli errori riscontrati è proposto in entrambe le versioni così da meglio chiarire le differenze fra i due metodi.

B. RIESAME DELLA STRATEGIA DI REVISIONE E DEL PIANO DI REVISIONE

Il primo obiettivo da raggiungere è valutare l'effetto degli errori significativi sulla strategia di revisione e sul piano dettagliato di revisione e se essi indichino la necessità di svolgere ulteriori procedure di revisione.

La valutazione degli errori può condurre a una revisione della strategia di revisione e del piano di revisione dettagliato qualora:

- la natura dell'errore individuato o le circostanze che lo hanno determinato indicano che possano esservi altri errori che, aggregati a quelli già evidenziati, possano eccedere il limite di significatività;
- i soli errori già riscontrati, nel loro insieme, si avvicinino o superino il limite di significatività operativa e di conseguenza approssimino il limite di significatività per il bilancio.

In questi casi, è, quindi, necessario valutare se la strategia generale di revisione e il piano di lavoro necessitino di essere modificati e se si debba procedere allo svolgimento di ulteriori procedure di revisione.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 450.6	Il revisore deve stabilire se sia necessario rivedere la strategia generale di revisione e il piano di revisione qualora: a) la natura degli errori identificati e le circostanze in cui essi si sono verificati indichino la possibile esistenza di altri errori che, se considerati insieme agli errori già identificati nel corso della revisione contabile, potrebbero essere significativi; ovvero b) l'insieme degli errori identificati nel corso della revisione contabile approssimi la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320.

C. CORREZIONE DEGLI ERRORI

Già nel corso del lavoro, e in ogni caso nella fase di aggregazione, tutti gli errori individuati devono essere oggetto di specifica comunicazione da parte del revisore a un livello appropriato di responsabilità della direzione e ne deve essere richiesta la correzione.

Qualora la direzione rifiuti di correggere l'errore, il revisore dovrà:

- comprendere i motivi che l'hanno indotta a opporre il rifiuto;
- considerare attentamente le ragioni del rifiuto da parte della direzione e considerarle attentamente nel valutare se il bilancio contenga errori significativi.

Suggerimenti operativi

Vi possono essere ragioni valide o, comunque, situazioni ragionevoli a supporto del rifiuto di correggere un errore identificato; di frequente, quando trattasi di errori non significativi, una delle ragioni è che il costo della modifica potrebbe essere superiore al beneficio percepito in materia di informazione finanziaria. Pur ciò premesso, in particolare nel caso di errori oggettivi, le motivazioni vanno attentamente valutate con scetticismo. In altri casi, soprattutto nel caso di errori soggettivi o proiettati, è opportuno pianificare con la direzione di verificare più approfonditamente alcune aree particolarmente a rischio ed, eventualmente, procedere alla correzione del bilancio in base ai risultati di queste nuove verifiche.

È opportuno, infine, ricordare che, come si vedrà nel paragrafo successivo, il revisore dovrà ottenere un'attestazione scritta circa l'eventuale decisione e motivazione della direzione di non correggere un errore identificato.

D. VALUTAZIONE DELL'EFFETTO DEGLI ERRORI NON CORRETTI

Al termine del processo di cui al precedente paragrafo, il revisore stabilisce se gli errori che non sono stati corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi. A tal fine, egli considera:

- a) l'entità e la natura degli errori, sia relativamente a particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa, sia relativamente al bilancio nel suo complesso e le particolari circostanze in cui si sono verificati;
- b) l'effetto degli errori non corretti, relativi agli esercizi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso.

Tutti gli errori non corretti, compresi quelli relativi a periodi amministrativi precedenti, e l'effetto che gli stessi possono avere sul bilancio nel suo complesso, sia presi singolarmente sia nel loro insieme, devono a questo punto essere comunicati ai responsabili dell'attività di *governance*, richiedendone la correzione.

E. OTTENIMENTO DI ATTESTAZIONI SCRITTE

Ai sensi dell'ISA Italia 450.14, il revisore dovrà chiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili dell'attività di *governance* che gli venga attestato per iscritto se essi ritengono che gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso. A tal fine, un riepilogo degli errori non corretti deve essere incluso nell'attestazione scritta di cui al Capitolo 22, oppure deve essere alla stessa allegato.

F. VERIFICA DELLA SUFFICIENZA E APPROPRIATEZZA DEGLI ELEMENTI PROBATIVI ACQUISITI

Nell'ambito del processo di completamento dell'attività di revisione, il revisore deve verificare che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati⁶⁰ e giungere ad una conclusione positiva in tal senso.

I fattori da considerare in questa valutazione includono:

- la significatività degli errori riscontrati;
- le risposte della direzione;
- le precedenti esperienze;
- i risultati delle procedure di revisione svolte, nonché degli eventuali approfondimenti;
- la qualità delle informazioni utilizzate per supportare le conclusioni di revisione;
- la persuasività degli elementi probativi;

⁶⁰ Principio di revisione internazionale ISA Italia 330.26.

- la coerenza tra i risultati raggiunti, la valutazione del rischio e la conoscenza dell'impresa.

L'indisponibilità di sufficienti e appropriati elementi probativi comporta una limitazione della quale il revisore considera l'effetto ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio. Anche di tale circostanza dovrà essere data informazione alla direzione ed ai responsabili dell'attività di *governance*, analogamente a quanto si verifica in merito agli errori non corretti e all'effetto che gli stessi possono avere sul giudizio nella relazione di revisione.

G. SVOLGIMENTO DI PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA FINALE

In prossimità del completamento della revisione contabile, il revisore svolge procedure di analisi comparativa che lo supportano nella formazione di una conclusione complessiva sul fatto che il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa⁶¹.

In merito al possibile utilizzo delle procedure di analisi comparativa come procedure di valutazione del rischio e come procedure di validità si rinvia a quanto detto nel Capitolo 17.

Gli scopi delle procedure di analisi comparativa finale sono:

- identificare eventuali rischi di errori significativi precedentemente non rilevati. In tali circostanze, il revisore riconsidera la propria valutazione dei rischi come specificato nel precedente paragrafo;
- supportare le conclusioni raggiunte durante il lavoro sugli elementi del bilancio;
- aiutare il revisore nel pervenire ad una conclusione complessiva sulla ragionevolezza del bilancio.

25.2. Memorandum conclusivo

Ancorché non vi sia uno specifico principio di revisione che lo governa, ma rappresenti soltanto una forma di documentazione consigliabile citata dal principio di revisione internazionale ISA Italia 230.A11 (in relazione alla documentazione del lavoro di revisione), è abbastanza generalizzata nella pratica professionale della revisione contabile la predisposizione di un documento riepilogativo, chiamato *memorandum* conclusivo o *memorandum* di sintesi, 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.

Questo documento, oltre a facilitare il riesame del lavoro ed eventuali ispezioni di controllo della qualità, consente al revisore di riconsiderare se tutti gli aspetti significativi sono stati correttamente identificati e trattati, se il riesame della strategia di revisione è stato portato a termine correttamente, se tutti gli obiettivi della revisione sono stati

⁶¹ Principio di revisione internazionale ISA Italia 520.6.

raggiunti ed infine di sintetizzare i risultati rilevanti che lo porteranno a poter esprimere appropriatamente il giudizio di revisione.

Il *memorandum* conclusivo, infine, consente al revisore, anche a distanza di tempo, di riconsiderare il percorso che lo ha portato alle decisioni rilevanti sul giudizio professionale che ha espresso nella relazione finale.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, un *memorandum* conclusivo dovrebbe trattare, quantomeno, i seguenti aspetti:

- i termini dell'incarico;
- i rischi significativi identificati in sede di pianificazione ed i relativi aggiornamenti;
- i livelli di significatività utilizzati per il lavoro ed i relativi aggiornamenti;
- i problemi e rilievi emersi, con l'indicazione degli errori non corretti e dei loro effetti;
- le eventuali limitazioni incontrate nel lavoro di revisione;
- le decisioni rilevanti assunte;
- le conclusioni ai fini della redazione della relazione finale.

Bozza per consultazione

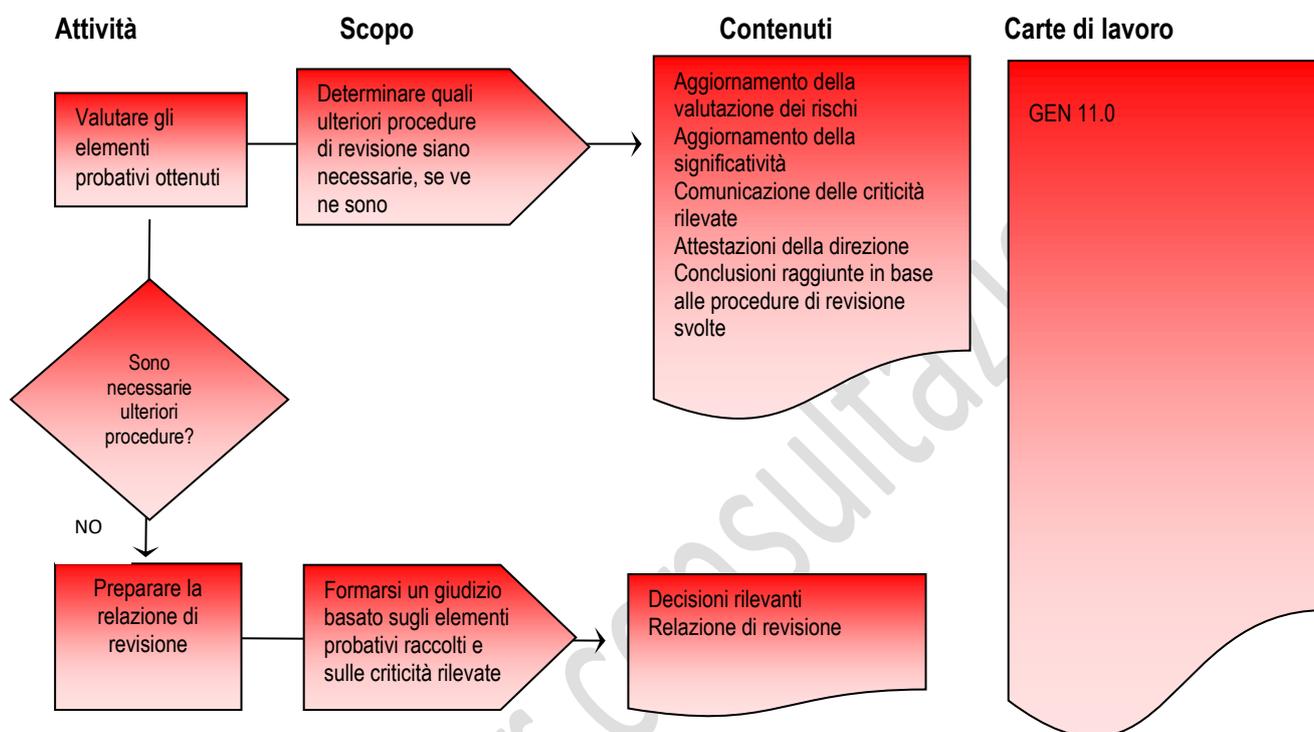
Esempio di sommario degli errori con metodo rollover

Esempio di sommario degli errori con metodo rollover		Predisposto da:		Data:		Rivisto da:		Data:							
Tax Rate 27,9%		Significatività di bilancio: 1.500.000		Particolari classi di transazioni, conti di bilancio, informativa o segmenti: N/a		Errore trascurabile: 150.000		Significatività per particolari transazioni: N/a							
Aggiustamenti proposti		Dr. DARE / Cr: AVERE		STATO PATRIMONIALE			CONTO ECONOMICO			Rollover anno successivo?	IMPLICAZIONI SUL CONTROLLO INTERNO	IMPLICAZIONI RISCHIO DI FRODE			
W/P Ref.	SUM #	Descrizione (indicare se impattato da significatività per particolari classi di transazioni, conti di bilancio, informativa)	Registrato SI/No	Attivo Circolante	Immobilizzato	Passivo Corrente	Fondi rischi e TFR	Patrimonio Netto	Differenza Fattuale	Giudizio	Proiezione	Totale	SI / No	SI / No	SI / No
	1	Sottostima fondo obsolescenza magazzino Dr - Variazione delle rimanenze Cr - Magazzino	No	(150.000)						150.000		150.000	SI	No	No
	2	Mancato accantonamento imposte anticipate su perdite pregresse Dr - Imposte anticipate Cr - Imposte	SI	450.000						(450.000)		(450.000)	No	No	No
	3	Mancata registrazione fatture da ricevere Dr - Costi per servizi Cr - Debiti vs fornitori	No			(85.000)			85.000			85.000	SI	No	No
	4	Sottostima fondo rischi ambientali Cr - Accantonamenti Dr - Fondi rischi	No				(1.050.000)			1.050.000		1.050.000	SI	No	No
Totale aggiustamenti corretti			Yes	450.000	-	-	-	-	-	(450.000)	-	-			
Totale aggiustamenti non corretti			No	(150.000)	-	(85.000)	(1.050.000)	-	85.000	1.200.000	-	1.285.000			
Effetto fiscale su aggiustamenti non corretti ante imposte				(41.850)	-	(23.715)	(292.950)					358.515			
Aggiustamenti non corretti dopo l'effetto fiscale				(108.150)	-	(61.285)	(757.050)					926.485			
Effetto complessivo degli aggiustamenti non corretti dopo le imposte sul Patrimonio netto												926.485			
Ammontari Stato patrimoniale				54.000.000	48.000.000	97.000.000	2.500.000	3.500.000				Utile netto del periodo	3.450.000		
Percentuale degli aggiustamenti non corretti dopo le imposte sullo Stato patrimoniale				(0,20)	-	(0,06)	(30,28)	26,47				26,85			
Effetto Rollover esercizio precedente															
1) Sottostima fondo obsolescenza magazzino								75.000		(75.000)		(75.000)			
4) Sottostima fondo rischi ambientali								500.000		(500.000)		(500.000)			
Totale aggiustamenti non corretti dell'esercizio precedente								575.000		(575.000)		(575.000)			
Totale aggiustamenti non corretti al netto dell'effetto dell'esercizio precedente								575.000	85.000	625.000		710.000			
Effetto fiscale sull'esercizio degli aggiustamenti non corretti dell'esercizio precedente								160.425				198.090			
Effetto dopo le imposte degli aggiustamenti non corretti								414.575				511.910			
Ammontari Stato patrimoniale								3.500.000				3.450.000			
Percentuale degli aggiustamenti non corretti dopo le imposte sullo Stato patrimoniale								11,85				Utile netto del periodo	14,84		

Esempio di sommario degli errori con metodo *iron curtain*

Data:														
Tax Rate		27,9%		Significatività di bilancio:		1.500.000		Particolari classi di transazioni, conti di bilancio, informativa o segmenti:		N/a				
Aggiustamenti proposti		Dr. DARE / Cr: AVERE		Errore trascurabile:		150.000		Significatività per particolari transazioni:		N/a				
				STATO PATRIMONIALE				CONTO ECONOMICO				IMPLICAZIONI SUL CONTROLLO INTERNO	IMPLICAZIONI RISCHIO DI FRODE	
W/P Ref.	SUM #	Descrizione (Indicare se impattato da significatività per particolari classi di transazioni, conti di bilancio, informativa)	Registrato Si/No	Attivo		Passivo		Patrimonio Netto	Differenza			Totale	Si / No	Si / No
				Circolante	Immobilizzato	Corrente	Fondi rischi e TFR		Fattuale	Giudizio	Proiezione			
	1	Sottostima fondo obsolescenza magazzino Dr - Variazione delle rimanenze Cr - Magazzino	No	(150.000)						150.000		150.000	No	No
	2	Mancato accantonamento imposte anticipate su perdite pregresse Dr - Imposte anticipate Cr - Imposte	Si	450.000						(450.000)		(450.000)	No	No
	3	Mancata registrazione fatture da ricevere Dr - Costi per servizi Cr - Debiti vs fornitori	No			(85.000)			85.000			85.000	No	No
	4	Sottostima fondo rischi ambientali Cr - Accantonamenti Dr - Fondi rischi	No				(1.050.000)			1.050.000		1.050.000	No	No
Totale aggiustamenti corretti			Yes	450.000	-	-	-	-	-	(450.000)	-	-		
Totale aggiustamenti non corretti			No	(150.000)	-	(85.000)	(1.050.000)	-	85.000	1.200.000	-	1.285.000		
Effetto fiscale su aggiustamenti non corretti ante imposte					(41.850)	-	(23.715)	(292.950)				358.515		
Aggiustamenti non corretti dopo l'effetto fiscale					(108.150)	-	(61.285)	(757.050)				926.485		
Effetto complessivo degli aggiustamenti non corretti dopo le imposte sul Patrimonio netto								926.485						
Ammontari Stato patrimoniale					54.000.000	48.000.000	97.000.000	2.500.000	3.500.000		Utile netto del periodo	3.450.000		
Percentuale degli aggiustamenti non corretti dopo le imposte sullo Stato patrimoniale					(0,20)	-	(0,06)	(30,28)	26,47			26,85		

26. LA RELAZIONE DI REVISIONE



Temi trattati	ISA/SA Italia di riferimento
La redazione della relazione di revisione contenente un giudizio senza modifiche	700
La redazione della relazione di revisione contenente giudizi con modifica	705
I richiami di informativa e gli altri aspetti	706
Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo	710
Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile	720
Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari	720B

26.1 Introduzione

Il contenuto della relazione finale del revisore è disciplinato dall'art. 14 del D.Lgs. 39/2010⁶².

I principi di revisione ISA Italia comprendono sei principi pertinenti la relazione finale del revisore⁶³ ai quali si aggiunge il principio di revisione SA Italia 720B.

I tipi di giudizio che il revisore può esprimere sul bilancio sono quattro⁶⁴:

- giudizio positivo;

⁶² Per gli EIP si veda anche l'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14.

⁶³ Ai quali si rimanda per le finalità del presente capitolo.

⁶⁴ Si vedano l'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 e i principi di revisione internazionale ISA Italia 700 e 705.

- giudizio con rilievi;
- dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio;
- giudizio negativo.

Il giudizio positivo è definito dal principio di revisione ISA Italia 700, come “*giudizio senza modifiche*”; gli altri giudizi di revisione sono, invece, definiti come “*giudizi con modifica*” e sono disciplinati dal principio di revisione ISA Italia 705.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 700.6	<p>Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) formarsi un giudizio sul bilancio sulla base della valutazione delle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti; b) esprimere chiaramente tale giudizio mediante una relazione scritta.
ISA Italia 700.7	<p>Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Bilancio redatto per scopi di carattere generale – Bilancio redatto in conformità a un quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi di carattere generale. b) Quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi di carattere generale – Un quadro normativo sull’informazione finanziaria configurato al fine di soddisfare le comuni esigenze di informazione finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori. Il quadro normativo sull’informazione finanziaria può essere un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione ovvero un quadro normativo basato sulla conformità. <p>Il termine “quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione” è utilizzato quando si fa riferimento ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo stesso ed inoltre:</p> <ol style="list-style-type: none"> i) riconosca esplicitamente o implicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, o può essere necessario che la direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificatamente richieste dal quadro normativo di riferimento; ovvero ii) riconosca esplicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione deroghi ad una disposizione del quadro normativo. Si presume che tali deroghe siano necessarie soltanto in circostanze estremamente rare. <p>Il termine “quadro normativo basato sulla conformità” è utilizzato per fare riferimento ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ma che non riconosca gli aspetti sopramenzionati ai punti i) o ii).</p> c) Giudizio senza modifica - Il giudizio espresso dal revisore laddove concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile.

26.2. Formazione del giudizio

Per formarsi un giudizio sul bilancio, il revisore deve assicurarsi che lo stesso fornisca una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria, economica e dei flussi di cassa (laddove pertinente) della società.

Nella formazione del giudizio, il revisore dovrà raggiungere una “*ragionevole sicurezza*” che il bilancio non contenga “*errori significativi*”.

A tal fine è importante operare alcune considerazioni:

Ragionevole sicurezza	<p>Il revisore, all’esito delle attività di revisione pianificate e svolte:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) deve aver acquisito elementi probativi “<i>appropriati e sufficienti</i>”; b) deve concludere che le stime operate dalla direzione aziendale siano ragionevoli.
-----------------------	---

	<p>Il principio di revisione ISA Italia 200 definisce "elementi probativi" le "informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio".</p> <p>La sufficienza degli elementi probativi si riferisce all'aspetto quantitativo degli elementi probativi mentre l'appropriatezza si riferisce alla loro qualità in termini di pertinenza ed attendibilità nel supportare le conclusioni cui è giunto il revisore nel suo giudizio sul bilancio.</p>
Significatività	<p>Il revisore deve stabilire se:</p> <ol style="list-style-type: none"> la significatività utilizzata è ancora appropriata rispetto ai risultati economico-finanziari effettivi dell'impresa; gli errori non corretti dalla direzione aziendale, considerati singolarmente e a livello aggregato, potrebbero originare errori significativi.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 700.10	Il revisore deve formarsi 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.
ISA Italia 700.11	<p>Ai fini della formazione di tale giudizio, il revisore deve concludere se egli abbia acquisito una ragionevole sicurezza sul fatto che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi ovvero a comportamenti o eventi non intenzionali. Tale conclusione complessiva deve tenere conto:</p> <ol style="list-style-type: none"> della conclusione del revisore in merito al fatto se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330; della conclusione del revisore in merito al fatto se gli errori non corretti, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450; delle valutazioni richieste ai paragrafi 12-15.
ISA Italia 700.12	Il revisore deve valutare se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale valutazione deve includere la considerazione degli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione.
ISA Italia 700.13	<p>In particolare, il revisore deve valutare se, alla luce delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:</p> <ol style="list-style-type: none"> il bilancio esponga adeguatamente i principi contabili significativi scelti e applicati; i principi contabili scelti e applicati siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano appropriati; le stime contabili effettuate dalla direzione siano ragionevoli; le informazioni presentate in bilancio siano pertinenti, attendibili, comparabili e comprensibili; il bilancio fornisca un'informativa adeguata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni fornite in bilancio; la terminologia utilizzata in bilancio, inclusa l'intestazione di ciascun prospetto di bilancio, sia appropriata.
ISA Italia 700.14	<p>Qualora il bilancio sia redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la valutazione richiesta ai paragrafi 12-13 deve tenere altresì in considerazione se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione. La valutazione del revisore in merito al fatto se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione deve considerare:</p> <ol style="list-style-type: none"> la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso; se il bilancio, incluse le relative note, rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.
ISA Italia 700.15	Il revisore deve valutare se il bilancio faccia riferimento in modo adeguato al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero lo descriva adeguatamente.

Sulla base dei risultati delle valutazioni operate il revisore determina la forma della relazione di revisione appropriata alle circostanze, esprimendo:

- a) un “*giudizio senza modifiche*” qualora concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile;
- b) un “*giudizio con modifica*”, laddove concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi, ovvero non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

26.3. Forma e contenuto della relazione

Le componenti della relazione di revisione sono le seguenti:

- Titolo;
- Destinatario;
- Giudizio del revisore;
- Elementi alla base del giudizio;
- Responsabilità della direzione per il bilancio;
- Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio;
- Giudizio ai sensi dell’art. 14, comma 2, lett. e) del D.Lgs. 39/2010;
- Nome del responsabile dell’incarico;
- Firma del revisore;
- Sede del revisore;
- Data.

Altri contenuti che possono essere utilizzati, se del caso, sono:

- i richiami d’informativa;
- i paragrafi relativi ad “*Altri aspetti*”.

Componenti della relazione senza modifica	
Titolo	“ <i>Relazione del revisore indipendente ai sensi dell’art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39</i> ”. È importante inserire la qualifica di revisore “indipendente” per tenere distinta la relazione di revisione legale da altre relazioni emesse da altri soggetti.
Destinatario	Il destinatario da riportare nella relazione è il soggetto che conferisce l’incarico ai sensi dell’art. 13, comma 1, del D.Lgs. 39/2010. Pertanto nella relazione di revisione il destinatario sarà indicato come segue: “ <i>Agli [azionisti] [Soci] della Società ...</i> ”
Primo sottotitolo	Relazione sulla revisione contabile del bilancio d’esercizio
Giudizio	Il revisore dichiara che il bilancio, a suo giudizio, fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società alla data di chiusura dell’esercizio, del risultato economico e dei flussi di cassa per l’esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano la redazione. Nella sezione “ <i>Giudizio</i> ” il revisore deve, inoltre: a) identificare l’impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile; b) dichiarare che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile; c) identificare l’intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio; d) fare riferimento alle note che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati; e) specificare la data o il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio.

	<p>L'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 prevede che, nel caso la revisione legale sia effettuata da più revisori, i soggetti incaricati della revisione legale raggiungono un accordo sui risultati della revisione e presentano una relazione e un giudizio congiunti. In caso di disaccordo, ogni revisore legale presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo (cosiddetto "<i>Joint Audit</i>").</p>
Elementi alla base del giudizio	<p>Tale sezione va riportata immediatamente dopo quella del "Giudizio".</p> <p>In tale sezione il revisore:</p> <ol style="list-style-type: none"> dichiara che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia; fa riferimento alla sezione della relazione di revisione che descrive le responsabilità del revisore stabilite dai principi di revisione internazionali ISA Italia; include una dichiarazione che il revisore è indipendente dall'impresa in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile in Italia; dichiara se il revisore ritiene di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati sui cui basare il proprio giudizio.
Responsabilità degli amministratori per il bilancio	<p>In tale sezione il revisore illustra quali siano le responsabilità degli amministratori per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.</p> <p>In Italia i responsabili per la redazione del bilancio sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - gli amministratori in caso la società adotti il sistema di amministrazione e controllo tradizionale o monistico; - il consiglio di gestione in caso la società adotti il sistema di amministrazione e controllo dualistico. <p>La sezione può essere, quindi, riferita ai citati soggetti, conseguentemente si potrà utilizzare la seguente intestazione: <i>"Responsabilità degli amministratori [dei componenti del consiglio di gestione] per il bilancio"</i>.</p> <p>In tale sezione il revisore deve descrivere le responsabilità degli amministratori o del consiglio di gestione:</p> <ol style="list-style-type: none"> per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; per la valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio, per l'utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa sugli aspetti riguardanti la continuità aziendale. La spiegazione della responsabilità degli amministratori per tale valutazione deve includere una descrizione di quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale sia appropriato. <p>In tale sezione il revisore deve altresì identificare i responsabili della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, come espressamente stabilito dal paragrafo 34 (I) dell'ISA Italia 700. In particolare, con riferimento al sistema tradizionale di amministrazione e controllo, l'art. 2403, comma 1, c.c. individua nel collegio sindacale il soggetto tenuto a vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento, mentre nel sistema dualistico le dette funzioni sono attribuite al consiglio di sorveglianza. Nel sistema monistico, l'art. 2409-<i>octiesdecies</i> c.c. attribuisce al comitato per il controllo sulla gestione la vigilanza sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo e contabile, nonché della sua idoneità a rappresentare correttamente i fatti di gestione.</p> <p>La relazione di revisione dovrà, quindi, far riferimento al concetto di vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul "<i>processo di predisposizione dell'informativa finanziaria</i>", in quanto sinteticamente rappresentativo dei diversi riferimenti contenuti nelle norme. L'identificazione dei responsabili della supervisione di tale processo nel testo della relazione di revisione sarà effettuata tenendo conto dei diversi sistemi di amministrazione e controllo.</p> <p>Nel caso di sistema tradizionale l'intestazione della sezione è la seguente: <i>"Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio"</i>.</p>
Responsabilità del revisore per la revisione contabile	<p>La relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo "<i>Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio</i>" nella quale il revisore deve:</p> <ol style="list-style-type: none"> dichiarare che gli obiettivi del revisore sono:

<p>del bilancio d'esercizio</p>	<p>(i) l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;</p> <p>(ii) l'emissione di una relazione di revisione che includa il proprio giudizio;</p> <p>b) dichiarare che 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, ove esistente;</p> <p>c) dichiarare che gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e, alternativamente:</p> <p>(i) dichiarare che essi sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio; ovvero</p> <p>(ii) fornire una definizione o una descrizione della significatività in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.</p> <p>In tale sezione il revisore deve altresì:</p> <p>a) dichiarare che, nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia, il revisore esercita il giudizio professionale e mantiene lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico;</p> <p>b) descrivere la revisione contabile dichiarando che le responsabilità del revisore sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi; acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio 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; • acquisire 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 dell'impresa; • valutare l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, inclusa la relativa informativa; • giungere ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di un'incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Se il revisore giunge alla conclusione che esiste un'incertezza significativa, egli è tenuto 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 proprio giudizio. Le conclusioni del revisore sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della relazione di revisione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che un'impresa cessi di operare come un'entità in funzionamento; • valutare la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione; • dichiarare che il revisore comunica ai responsabili delle attività di <i>governance</i> 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. <p>La descrizione delle responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio deve essere inserita:</p> <p>a) nel corpo della relazione di revisione; ovvero,</p> <p>b) in un'appendice della relazione di revisione, nel qual caso la relazione deve includere un riferimento alla collocazione dell'appendice.</p>
<p>Secondo sottotitolo</p>	<p>Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari</p>
<p>Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma</p>	<p>L'art. 14, comma 2, lett. e) del D.Lgs. 39/2010 richiede al revisore di:</p>

<p>2, lett. e), del D.Lgs. n. 39/2010</p>	<p>a) esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ove predisposta, con il bilancio e sulla loro conformità alle norme di legge;</p> <p>b) rilasciare una dichiarazione, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione e nelle informazioni sopra indicate.</p> <p>Il principio di revisione SA Italia 720B tratta delle responsabilità del revisore in relazione a tale previsione normativa.</p>
<p>Sede</p>	<p>La relazione di revisione deve indicare il luogo nel quale il revisore esercita la propria attività.</p>
<p>Data</p>	<p>La data della relazione di revisione informa gli utilizzatori della stessa sul fatto che il revisore ha tenuto in considerazione l'effetto degli eventi e delle operazioni di cui sia venuto a conoscenza e che si sono verificati fino a quella data. Dal momento che il giudizio del revisore riguarda il bilancio e che il bilancio rientra nelle responsabilità degli amministratori, il revisore non è nella condizione di concludere che sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati finché non ottenga evidenza del fatto che tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati redatti e che gli amministratori se ne sono assunti la responsabilità.</p> <p>In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti identificano le persone o gli organi (ad esempio, gli amministratori) che hanno la responsabilità di concludere che tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati redatti e definiscono il relativo processo. In questi casi, prima di apporre la data sulla relazione di revisione sul bilancio, viene acquisita l'evidenza del completamento di tale processo.</p> <p>L'approvazione dei soci non è necessaria per il revisore per concludere che sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati. La data di redazione del bilancio ai fini dei principi di revisione internazionali ISA Italia corrisponde alla data antecedente in cui coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità stabiliscono che tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati redatti e coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di essersi assunti la responsabilità di detto bilancio.</p>
<p>Nome del responsabile dell'incarico</p>	<p>Il nome del responsabile dell'incarico deve essere indicato nella relazione di revisione per le revisioni contabili dei bilanci redatti per scopi di carattere generale tranne nelle rare circostanze in cui ci si può ragionevolmente attendere che tale informativa comporti una minaccia significativa per la sicurezza personale. Nelle rare circostanze in cui il revisore non intende indicare il nome del responsabile dell'incarico nella relazione di revisione, egli deve discutere tale sua intenzione con i responsabili delle attività di <i>governance</i> a supporto della propria valutazione circa la probabilità e la gravità di una minaccia significativa per la sicurezza personale.</p> <p>La possibilità di non indicare il nome del responsabile nelle rare circostanze citate è applicabile unicamente qualora prevista dalle norme di legge.</p>
<p>Firma</p>	<p>La relazione di revisione è sottoscritta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in caso di conferimento di incarico ad un revisore persona fisica, dal responsabile dell'incarico; • in caso di conferimento di incarico ad una persona giuridica quale una società di revisione, dai responsabili della revisione che effettuano la revisione per conto della società medesima con l'indicazione della denominazione della persona giuridica; • in caso di conferimento dell'incarico congiuntamente a più revisori contabili, da tutti i responsabili dell'incarico. <p>In alcuni casi, le leggi o i regolamenti possono consentire l'utilizzo di firme elettroniche nella relazione di revisione.</p>

Cosa cambia per il collegio sindacale

Il collegio sindacale (o il sindaco unico), se incaricato della revisione legale, deve predisporre due relazioni – o una relazione unitaria distinta in due parti - per rendicontare all'assemblea dei soci i risultati del lavoro svolto sia in termini di vigilanza che di revisione contabile del bilancio:

- a. la relazione sulla vigilanza svolta e sugli altri doveri del collegio sindacale, ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.;
- b. la relazione di revisione, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010.

La relazione di revisione deve essere predisposta seguendo le norme e i principi di revisione di riferimento. La relazione ex art. 2429, comma 2, c.c. è, invece, un documento in forma libera, che, però, deve comprendere i contenuti indicati nella norma.

Come accennato, il collegio sindacale (o il sindaco unico) può optare per la predisposizione e presentazione di due relazioni separate oppure per il loro consolidamento in un unico documento (relazione unitaria).

L'opzione per la presentazione di una relazione unitaria appare senz'altro preferibile in considerazione delle notevoli sinergie esistenti tra la funzione di vigilanza e quella di revisione legale esercitate da uno stesso soggetto (collegio sindacale o sindaco unico) che, in questo modo, può fornire un quadro informativo ai soci maggiormente coordinato. La predisposizione di una relazione unitaria riflette meglio la posizione dell'organo di controllo nell'assetto della *governance* societaria incaricato della revisione legale, consentendogli di esprimere in modo coordinato e integrato le risultanze dei due comparti di controllo a cui è chiamato. Proprio per cogliere meglio tali obiettivi, è preferibile seguire un ordine di esposizione nella relazione unitaria che veda come primo documento la relazione di revisione e a seguire la relazione ex art. 2429 c.c.

Così, il lettore del bilancio prende prima conoscenza del giudizio di revisione sul bilancio e, a seguire, degli esiti dell'attività di vigilanza, oggetto della quale è anche la supervisione delle procedure di redazione del bilancio. Il documento unitario può avere la seguente struttura.

- Titolo
 - Destinatari
 - Premessa
 - Parte A – Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39
 - Parte B – Relazione sulla attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.
 - B1 – Attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2403 ss. c.c.
 - B2 – Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio
 - B3 – Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio
 - Luogo e data
 - Sede
 - Nome e Cognome dei Componenti del collegio sindacale con le rispettive qualifiche
- Firme

Sede

La sede da riportare in relazione, nel caso del collegio sindacale, può essere convenzionalmente indicata in quella dove si trova lo studio del presidente del collegio, oppure si può optare per inserire le sedi di riferimento degli studi dei componenti del collegio sindacale in corrispondenza del nome e cognome di ognuno di essi.

Data

La data di emissione è quella in cui il collegio sindacale approva il documento; data che, salvo il caso di rinuncia formale ai termini di deposito da parte dei soci, non deve essere successiva al termine del suddetto deposito, inteso come il quindicesimo giorno antecedente la data di prima convocazione dell'assemblea per la approvazione del bilancio.

Sottoscrizione

In caso di approvazione unanime, la relazione può essere sottoscritta solo dal presidente, a nome del collegio, precisando tale circostanza.

Trascrizione nel libro dei verbali e delle adunanze del collegio sindacale

L'attività di revisione legale svolta dal collegio sindacale non deve essere verbalizzata, ma il documento unitario, che contiene la relazione ex art. 2429, comma 2, c.c., essendo oggetto di apposita riunione del collegio sindacale ex art. 2404 c.c., va verbalizzato integralmente nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale.

Dissenso sul contenuto della relazione di revisione

Quando l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio è svolto da un organo collegiale (collegio sindacale), può accadere che uno dei sindaci sia dissenziente sul contenuto della relazione di revisione.

Come trattare questa circostanza, considerando, fra l'altro, che l'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 stabilisce che il revisore (che nel caso dei sindaci-revisori coincide con il collegio sindacale) deve firmare la relazione di revisione?⁶⁵

Una possibile soluzione è applicare al collegio sindacale la disposizione contenuta nel comma 3-bis dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 in materia di "Joint Audit".

La citata disposizione prevede che "Qualora la revisione sia stata effettuata da più revisori legali o più società di revisione, essi raggiungono un accordo sui risultati della revisione legale dei conti e presentano una relazione e un

⁶⁵ Le considerazioni che seguono sono pertinenti sia qualora il collegio sindacale predisponga due relazioni separate, sia qualora predisponga un unico documento unitario.

giudizio congiunti. In caso di disaccordo, ogni revisore legale o società di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo”.

Rispetto alla disposizione normativa sopra riportata, nel caso del collegio sindacale si può fare riferimento, con le peculiarità del caso, alle indicazioni in essa previste:

- come nel caso del “*Joint Audit*” anche i sindaci-revisori sono responsabili congiuntamente per la relazione di revisione contenente il giudizio sul bilancio;
- nel caso del collegio sindacale la relazione va deliberata a maggioranza dei componenti e questa è una peculiarità assolutamente compatibile con la previsione di riportare il dissenso di uno dei sindaci in apposito paragrafo della relazione di revisione contenente anche l'evidenziazione dei motivi del dissenso;
- un siffatto comportamento, oltre ad essere più trasparente e intellegibile rispetto al lettore del bilancio, tutela al meglio le responsabilità dei singoli componenti del collegio sindacale.

Per uniformarsi al comma 3-bis dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010, i sindaci-revisori, in caso di disaccordo sulla relazione di revisione, devono compiere i seguenti passaggi:

- la relazione di revisione viene predisposta secondo il punto di vista della maggioranza;
- il giudizio di revisione scaturente dalla delibera del collegio sindacale, presa a maggioranza dei suoi componenti, viene riportato come primo paragrafo della sezione “*Giudizio*” della relazione di revisione;
- il giudizio del sindaco-revisore dissenziente viene riportato nel secondo paragrafo della sezione “*Giudizio*” dove si precisa che un sindaco, identificato, dissente dal contenuto della relazione e dove sono illustrate le motivazioni del disaccordo; motivazioni che possono essere riprese e ulteriormente illustrate nella relazione ex art. 2429, comma 2, c.c., in sede di osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio;
- la sezione della relazione “*Elementi alla base del giudizio*” comprenderà, a sua volta, due paragrafi. Nel primo saranno inserite le informazioni richieste dal pertinente principio di revisione per supportare il giudizio formulato dalla maggioranza del collegio sindacale e il secondo a supporto del giudizio formulato dal sindaco-revisore dissenziente;
- il titolo della sezione “*Giudizio*” e della sezione “*Elementi alla base del giudizio*” sarà quello pertinente al tipo di giudizio reso dalla maggioranza del collegio sindacale (senza modifica o con modifica).

La relazione unitaria si conclude con l'invito all'assemblea a considerare le motivazioni e gli effetti del dissenso del sindaco e a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di decidere in merito alla approvazione del bilancio.

Anche il sindaco dissenziente potrà firmare queste conclusioni, poiché, in tal modo, la sua responsabilità resta ben distinta da quella della maggioranza del collegio.

Esempio di documento finale unitario del collegio sindacale

Si ipotizza un caso in cui il giudizio sul bilancio a seguito della revisione legale sia senza modifica e la relazione di revisione non contenga né richiami di informativa, né paragrafi di altri aspetti. Similmente si ipotizza che non ci siano rilievi a seguito della vigilanza sindacale.

RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE ALL'ASSEMBLEA DEGLI AZIONISTI

All'Assemblea degli Azionisti della Società XYZ S.p.A.

Premessa

Il collegio sindacale, nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX, ha svolto sia le funzioni previste dagli artt. 2403 e ss. c.c. sia quelle previste dall'art. 2409-bis c.c.

La presente relazione unitaria contiene nella sezione A) la “*Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n.39*” e nella sezione B) la “*Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.*”.

A) Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della Società XYZ S.p.A., costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20XX, dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società al 31 dicembre 20XX, 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.

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio* della presente relazione. 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.

Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio

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.

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio.

I 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 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.

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

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il 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;
- 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;
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- 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, 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 nostro giudizio. Le 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;
- 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;
- 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.

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. al 31/12/20XX, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

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 della ABC S.p.A. al 31/12/20XX e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. al 31/12/20XX ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, comma 2, lett. e), del D.Lgs. 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo nulla da riportare.

B) Relazione sull'attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

Nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX la nostra attività è stata ispirata alle disposizioni di legge e alle norme di comportamento del collegio sindacale emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

B1) Attività di vigilanza ai sensi degli artt. 2403 e ss. c.c.

Abbiamo vigilato sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione.

Abbiamo partecipato alle assemblee dei soci ed alle riunioni del consiglio di amministrazione, in relazione alle quali, sulla base delle informazioni disponibili, non abbiamo rilevato violazioni della legge e dello statuto, né operazioni manifestamente imprudenti, azzardate, in potenziale conflitto di interesse o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale.

Abbiamo acquisito da [amministratore unico] [legale rappresentante] [amministratore delegato] [e/o dal direttore generale], durante le riunioni svolte, informazioni sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggiore rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate e, in base alle informazioni acquisite, non abbiamo osservazioni particolari da riferire.

[Eventualmente: Abbiamo incontrato i sindaci delle società controllate (*oppure*: Abbiamo scambiato informazioni con i sindaci delle società controllate _____) e non sono emersi dati ed informazioni rilevanti che debbano essere evidenziati nella presente relazione (*oppure*: sono emersi dati ed informazioni rilevanti riguardanti: *precisare la fattispecie*)].

[Solo per le società che hanno nominato un preposto al sistema di controllo interno: Abbiamo incontrato il preposto al sistema di controllo interno (*oppure*: Abbiamo acquisito informazioni dal preposto al sistema di controllo interno) e non sono emersi dati ed informazioni rilevanti che debbano essere evidenziate nella presente relazione (*oppure*: sono emersi dati ed informazioni rilevanti riguardanti: *precisare la fattispecie*)].

[Solo per le società che hanno istituito l'organismo di vigilanza: Abbiamo incontrato l'organismo di vigilanza (*oppure*: Abbiamo preso visione della/e relazione/i dell'organismo di vigilanza; *oppure*: Abbiamo acquisito informazioni dall'organismo di vigilanza) e non sono emerse criticità rispetto alla corretta attuazione del modello organizzativo che debbano essere evidenziate nella presente relazione (*oppure*: sono emerse criticità riguardanti: *precisare la fattispecie*)].

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo della società, anche tramite la raccolta di informazioni dai responsabili delle funzioni e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire.

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione, mediante l'ottenimento di informazioni dai responsabili delle funzioni e l'esame dei documenti aziendali, e a tale riguardo, non abbiamo osservazioni particolari da riferire.

Non sono pervenute denunce dai soci ex art. 2408 c.c.

Nel corso dell'esercizio non sono stati rilasciati dal collegio sindacale pareri previsti dalla legge.

Nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi altri fatti significativi tali da richiederne la menzione nella presente relazione.

B2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio

Per quanto a nostra conoscenza, gli amministratori, nella redazione del bilancio, non hanno derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 4, c.c.

Ai sensi dell'art. 2426, n. 5, c.c. abbiamo espresso il nostro consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di costi di impianto e di ampliamento per € [...], costi di sviluppo per € [...] ⁶⁶.

Ai sensi dell'art. 2426, n. 6, c.c. abbiamo espresso il nostro consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di un avviamento per € [...].

I risultati della revisione legale del bilancio da noi svolta sono contenuti nella sezione A della presente relazione.

⁶⁶ I paragrafi relativi all'art. 2426, nn. 5 e 6, c.c. vanno aggiunti, ovviamente, solo quando pertinenti.

B3) Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta il collegio propone alla assemblea di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX, così come redatto dagli amministratori.

Il collegio concorda con la proposta di destinazione del risultato d'esercizio fatta dagli amministratori in nota integrativa.

Luogo, data

Sede

Il Collegio Sindacale

Firme

Nome e Cognome (Presidente)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)

26.4. Modifiche alla relazione di revisione

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 705.4	L'obiettivo del revisore è quello di esprimere in modo chiaro un giudizio con modifica appropriato sul bilancio, necessario quando: a) il revisore concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero b) il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.
ISA Italia 705.5	Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato: a) Pervasivo – Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli effetti degli errori sul bilancio ovvero i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. Effetti pervasivi sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore: i) non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio; ii) pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio; ovvero iii) con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori. b) Giudizio con modifica – Un giudizio con rilievi, un giudizio negativo ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.
ISA Italia 705.6	Il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione laddove: a) concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.
ISA Italia 705.7	Il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi laddove: a) avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, ma non pervasivi, per il bilancio; ovvero b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi.
ISA Italia 705.8	Il revisore deve esprimere un giudizio negativo laddove, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi per il bilancio.
ISA Italia 705.9	Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio laddove non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.

ISA Italia 705.10	Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio qualora, in circostanze estremamente rare caratterizzate da molteplici incertezze, egli concluda che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non sia possibile formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato sul bilancio.
ISA Italia 705.11	Qualora, successivamente all'accettazione dell'incarico, il revisore venga a conoscenza del fatto che la direzione ha imposto una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione e consideri probabile che ciò renderà necessario esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, egli deve chiedere alla direzione di rimuovere la limitazione.
ISA Italia 705.12	Qualora la direzione si rifiuti di rimuovere la limitazione di cui al paragrafo 11 del presente principio di revisione, il revisore deve comunicare tale aspetto ai responsabili delle attività di governance, tranne nei casi in cui tutti loro siano coinvolti nella gestione dell'impresa, e deve stabilire se sia possibile svolgere procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.
ISA Italia 705.13	Qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve stabilirne le implicazioni come di seguito riportato: a) qualora il revisore concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi, deve esprimere un giudizio con rilievi; ovvero b) qualora il revisore concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi, così che l'espressione di un giudizio con rilievi non sarebbe adeguata per comunicare la gravità della situazione, egli deve: i) recedere dall'incarico di revisione, ove ciò sia fattibile e possibile con riferimento alle leggi ed ai regolamenti applicabili; ovvero ii) dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, qualora non sia fattibile o possibile recedere dall'incarico prima di emettere la relazione di revisione.
ISA Italia 705.14	Se, come previsto al paragrafo 13 b) i), il revisore recede dall'incarico di revisione, egli deve preventivamente comunicare ai responsabili delle attività di governance gli aspetti riguardanti gli errori identificati nel corso della revisione contabile che avrebbero dato origine ad una modifica al giudizio.
ISA Italia 705.15	Laddove il revisore consideri necessario esprimere un giudizio negativo ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso, la relazione di revisione, nell'ambito dello stesso quadro normativo sull'informazione finanziaria, non deve includere anche un giudizio senza modifica su un singolo prospetto di bilancio o su uno o più specifici elementi, saldi o voci del bilancio. In tali circostanze, l'inserimento di un giudizio senza modifica nella stessa relazione sarebbe in contraddizione con il giudizio negativo ovvero con la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso, espressi dal revisore.

Il principio di revisione ISA Italia 705 disciplina le modifiche al giudizio nella relazione di revisione.

I giudizi con modifica sono di tre tipi:

- a. giudizio con rilievi;
- b. giudizio negativo;
- c. dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

La decisione su quale dei tre tipi di giudizio utilizzare dipende dalle seguenti circostanze:

- a. presenza di un bilancio significativamente errato;
- b. impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati;
- c. giudizio del revisore circa la pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio.

Quando il revisore all'esito dell'attività svolta:

- a) ha acquisito sufficienti e appropriati elementi probativi e conclude che nel bilancio sono presenti errori che, singolarmente o nel loro aggregato, sono significativi ma non pervasivi;

ovvero

- b) non è stato in grado di acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi su cui basare il proprio giudizio ma conclude che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi;

formula un giudizio con rilievi.

Esempio di formulazione del giudizio con rilievi

Giudizio con rilievi

[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, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi* della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce 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.

Elementi alla base del giudizio con rilievi

Le rimanenze di magazzino della società sono iscritte nello stato patrimoniale per un importo di € [...]. Gli amministratori non hanno valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo ma unicamente al costo; ciò costituisce una deviazione dalle norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio. Le registrazioni della società indicano che qualora gli amministratori avessero valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo, sarebbe stato necessario svalutare le stesse per un importo di € [...]. Conseguentemente, la variazione delle rimanenze iscritta a conto economico sarebbe stata inferiore di € [...], e le imposte sui redditi, l'utile netto ed il patrimonio netto sarebbero stati inferiori rispettivamente di € [...], di € [...] e di € [...].

Nel caso il revisore, acquisiti sufficienti e appropriati elementi probativi, rilevi errori che, oltre ad essere significativi, sono considerati anche pervasivi (a livello singolare o aggregato), deve emettere un giudizio negativo.

Esempio di formulazione del giudizio negativo

Giudizio negativo

[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, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo", il bilancio non 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.

Elementi alla base del giudizio con rilievi

La società ha effettuato una rivalutazione volontaria, sulla base di stime degli amministratori non confortate da appropriata documentazione, di componenti delle immobilizzazioni immateriali per € [...] e dei fabbricati per € [...] in contropartita della voce "Altri ricavi" del conto economico. Conseguentemente le immobilizzazioni immateriali e materiali sono sovrastimate di un importo rispettivamente pari a € [...] e € [...], mentre il patrimonio netto ed il risultato d'esercizio sono rispettivamente sovrastimati di € [...] e di € [...], al netto degli effetti fiscali calcolati sulla base delle aliquote vigenti.

La società ha, inoltre, valutato le rimanenze di magazzino di prodotti finiti sulla base dei prezzi di listino con conseguente sovrastima rispetto alla valorizzazione al costo di € [...]. Di conseguenza, il patrimonio netto ed il risultato d'esercizio sono rispettivamente sovrastimati di € [...] e di € [...], al netto degli effetti fiscali calcolati sulla base delle aliquote vigenti.

Quando il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio e concluda che il possibile effetto di eventuali errori non individuati potrebbe essere significativo e pervasivo deve dichiarare l'impossibilità ad esprimere un giudizio.

L'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati, generalmente, deriva da limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione ritenute necessarie. Tali circostanze possono dipendere da:

- cause di forza maggiore (si pensi al caso di scritture contabili andate distrutte a causa di calamità naturali);
- cause legate alla tempistica o alla natura del lavoro di revisione (si pensi al caso di un incarico conferito dopo la data in cui sono state poste in essere le operazioni di inventario di magazzino);
- limitazioni imposte dagli amministratori (si pensi al caso in cui non venga consentita la procedura di conferma esterna, di presenza nel corso delle operazioni inventariali, di acquisizione della lettera di attestazione, ecc.).

Il revisore, prima di concludere per l'impossibilità di esprimere un giudizio con modifica, deve:

- a) verificare se esistano procedure di revisione alternative che gli consentano di acquisire sufficienti e appropriati elementi probativi;
- b) discutere con gli amministratori e con i responsabili delle attività di *governance* per verificare possibili soluzioni.

In circostanze estremamente rare in cui vi sia una potenziale interazione di molteplici incertezze con possibile effetto cumulativo sul bilancio di tipo pervasivo, il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio anche laddove il revisore abbia acquisito elementi probativi sufficienti riguardo ciascuna singola incertezza.

Di seguito si riportano due esempi di formulazione della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio aventi riguardo a:

- (1) il caso in cui il revisore non sia riuscito ad acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi;
- (2) il caso delle molteplici incertezze.

Esempio di dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio⁶⁷

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Sono stato incaricato] [Siamo stati incaricati] di svolgere 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.

Non [esprimo][esprimiamo] un giudizio sul bilancio d'esercizio della società.

A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* della presente relazione, non [sono stato] [siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio sul bilancio.

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Sono stato incaricato] [Siamo stati incaricati] di svolgere la revisione contabile del bilancio d'esercizio al [gg][mm][aa] solo successivamente a tale data e pertanto non [ho][abbiamo] assistito all'inventario fisico delle rimanenze di magazzino all'inizio e alla fine dell'esercizio. Non [sono stato] [siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante lo svolgimento di procedure alternative relativamente alle quantità delle rimanenze di magazzino in giacenza al [gg][mm][aa-1] e [gg][mm][aa] che sono iscritte nello stato patrimoniale rispettivamente a xxx e a xxx. Inoltre, l'introduzione nel mese di settembre [aa] di un nuovo sistema informativo di gestione dei crediti ha determinato numerosi errori nei crediti stessi. Alla data della presente relazione, gli amministratori stavano ancora

⁶⁷ Tratto dall'esempio 5(I) dell'Appendice al principio di revisione ISA Italia 705.

rimediando alle carenze del sistema e correggendo gli errori. Non [sono stato] [siamo stati] in grado di confermare né di verificare con procedure alternative i crediti inclusi nello stato patrimoniale per un importo totale di xxx al [gg][mm][aa]. A causa della rilevanza di tali aspetti non [sono stato] [siamo stati] in grado di determinare se si sarebbe potuta riscontrare la necessità di rettifiche rispetto alle rimanenze di magazzino nonché ai crediti, registrati o non registrati, e agli elementi che costituiscono il conto economico ed il rendiconto finanziario.

26.5. Richiami di informativa e paragrafo “Altri aspetti”

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 706.6	L'obiettivo del revisore, una volta formatosi un giudizio sul bilancio, è quello di richiamare l'attenzione degli utilizzatori, qualora necessario secondo il suo giudizio professionale, attraverso una chiara ed ulteriore comunicazione nella relazione di revisione, su: <ul style="list-style-type: none"> a) un aspetto che, sebbene appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori; ovvero b) se appropriato, qualsiasi altro aspetto che sia rilevante ai fini della comprensione, da parte degli utilizzatori, della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.
ISA Italia 706.8	Qualora il revisore consideri necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori su un aspetto presentato o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il suo giudizio professionale, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori, egli deve inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa, a condizione che: <ul style="list-style-type: none"> a) egli non sia tenuto a esprimere un giudizio con modifica in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 a causa di tale aspetto; b) l'aspetto non sia stato identificato come un aspetto chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
ISA Italia 706.9	Laddove il revisore inserisca un richiamo d'informativa nella relazione di revisione, egli deve: <ul style="list-style-type: none"> a) inserire tale richiamo in una sezione separata della relazione di revisione con un titolo appropriato che comprenda il termine “Richiamo d'informativa”; b) inserire nel richiamo di informativa un chiaro riferimento all'aspetto da evidenziare e alla collocazione nel bilancio delle informazioni pertinenti che illustrano compiutamente tale aspetto. Il richiamo d'informativa deve riferirsi unicamente a informazioni presentate o oggetto di informativa nel bilancio; c) indicare che il giudizio del revisore non è espresso con modifica in relazione all'aspetto evidenziato.
ISA Italia 706.10	Qualora il revisore consideri necessario comunicare un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, a seconda del suo giudizio professionale, è rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione, il revisore deve inserire un paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione, a condizione che: <ul style="list-style-type: none"> a) non sia vietato da leggi o regolamenti; b) l'aspetto non sia stato identificato come un aspetto chiave della revisione contabile da comunicare nella relazione di revisione quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
ISA Italia 706.11	Quando il revisore include nella relazione di revisione un paragrafo relativo ad altri aspetti, egli deve inserire tale paragrafo in una sezione separata dal titolo “Altri aspetti” o altro titolo appropriato.
ISA Italia 706.12	Se il revisore prevede di inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti, egli deve comunicare ai responsabili delle attività di governance tale sua intenzione nonché la formulazione di tale paragrafo.

Il revisore può ritenere che alcune informazioni contenute nel bilancio siano fondamentali per la comprensione dello stesso: in tal caso, richiama l'attenzione degli utilizzatori del bilancio su tali aspetti nella propria relazione mediante

l'aggiunta di un paragrafo supplementare in una sezione separata della relazione di revisione con un titolo appropriato che comprenda il termine "richiamo di informativa".

Laddove l'attenzione vada richiamata su aspetti fondamentali per la comprensione della revisione contabile e delle responsabilità del revisore, il paragrafo supplementare andrà inserito in una sezione separata della relazione denominata "Altri aspetti" o con altro titolo più appropriato.

La sezione dei richiami di informativa della relazione al bilancio deve riguardare aspetti già presentati od oggetto di informativa dagli amministratori nel bilancio che rivestano una importanza tali da risultare fondamentali per la completa comprensione del bilancio. L'inserimento di un richiamo di informativa presuppone che il revisore non sia tenuto a esprimere un giudizio con modifica a causa dell'aspetto richiamato. A tale proposito, il revisore deve indicare chiaramente nel paragrafo del richiamo di informativa che il giudizio non è espresso con modifica in relazione all'aspetto evidenziato.

Le circostanze in cui il revisore può considerare necessario inserire un richiamo d'informativa sono ad esempio:

- incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza;
- evento successivo significativo intervenuto tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione;
- applicazione anticipata (ove consentita) di un nuovo principio contabile che ha un effetto significativo sul bilancio;
- grave catastrofe che abbia avuto, o continui ad avere, un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa.

I richiami di informativa non possono sostituire:

- giudizio con modifica, ove necessario;
- informativa di bilancio che gli amministratori sono tenuti a predisporre.

A tale ultimo scopo, è bene precisare che il "richiamo di informativa" di norma non include ulteriori dettagli rispetto a quelli già presentati in bilancio.

Quando il richiamo di informativa riguarda il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il revisore può ritenere necessario collocare il richiamo subito dopo la sezione "Elementi alla base del giudizio" allo scopo di fornire un contesto appropriato al proprio giudizio.

Esempio di paragrafo relativo ad un “Richiamo di informativa”⁶⁸

Richiamo d’informativa

Richiamiamo l’attenzione su quanto esposto dagli amministratori nella nota integrativa al bilancio d’esercizio, in merito agli effetti di un incendio negli impianti di produzione della società. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.

Il revisore, qualora consideri necessario comunicare un aspetto differente da quelli già presentati o già oggetto di informativa nel bilancio che, sulla base del suo giudizio professionale, è rilevante ai fini della comprensione della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione, deve inserire nella relazione uno specifico paragrafo, in una apposita sezione denominata “Altri aspetti” (o altro titolo più pertinente), sempre che ciò non sia vietato da leggi o regolamenti.

Nel paragrafo relativo a tali “*Altri aspetti*” non vanno inserite le informazioni che leggi, regolamenti o altri principi professionali, per esempio in materia di riservatezza delle informazioni, vietano al revisore di fornire così come le informazioni che è previsto siano fornite dagli amministratori.

I paragrafi relativi ad altri aspetti vanno collocati nella relazione di revisione in funzione della natura delle informazioni da comunicare e del giudizio del revisore in merito alla rilevanza di tali informazioni per i potenziali utilizzatori rispetto ad altri elementi che è necessario inserire in relazione.

Ad esempio, se nella relazione di revisione si inserisce un paragrafo relativo ad altri aspetti al fine di richiamare l’attenzione degli utilizzatori su un aspetto pertinente ad altri obblighi di reportistica assolti nella relazione di revisione, il paragrafo può essere collocato nella sezione “*Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari*” mentre se gli aspetti da comunicare riguardano tutte le responsabilità del revisore o ancora la comprensione da parte degli utilizzatori della relazione di revisione, il paragrafo può essere inserito in una sezione separata collocata dopo la relazione sulla revisione contabile del bilancio e dopo la relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari.

Esempio di paragrafo relativo ad “Altri Aspetti”⁶⁹

Altri aspetti

Il bilancio della ABC S.p.A. per l’esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1] è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, in data [gg][mm][aa], ha espresso un giudizio senza rilievi su tale bilancio.

⁶⁸ Esempio tratto con adattamenti dal principio di revisione ISA Italia 706.

⁶⁹ Esempio tratto con adattamenti dal principio di revisione ISA Italia 706.

26.6. Il giudizio ex art. 14, comma 2, lett. e), D.Lgs. 39/2010

Nella sezione separata della relazione di revisione intitolata “*Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari*”, il revisore deve esprimere il giudizio di coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ove predisposta, e sulla loro conformità rispetto alle richieste provenienti da norme di legge.

Specificamente dedicato alle responsabilità del revisore sui citati aspetti è il principio SA Italia 720B “*Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari*”⁷⁰.

Il revisore, nella apposita sezione della relazione di revisione, deve inserire un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il suddetto giudizio deve comprendere una dichiarazione (rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell’impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell’attività di revisione legale) circa l’identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, fornendo altresì le indicazioni sulla natura degli errori rilevati.

Come precisato al paragrafo 3 del principio di revisione SA Italia 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 ...*”.

In particolare, la dichiarazione richiesta al revisore ha il precipuo scopo di evidenziare nella relazione di revisione eventuali contraddizioni o non concordanze, che possono emergere dalla “sola” lettura della relazione sulla gestione, fra il loro contenuto, gli elementi probativi e la documentazione acquisiti dal revisore al fine dell’espressione del giudizio sul bilancio.

Le definizioni “chiave” del principio di revisione SA Italia 720B	
Incoerenza	Presenza di informazioni nella relazione sulla gestione che contraddicono quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile. Una potenziale incoerenza può consistere ad esempio in: a) differenze tra dati, importi o commenti forniti in bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e quelli riportati nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario; b) contraddizioni tra dati e importi contenuti nel bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e relativi commenti forniti nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario; c) informazioni contenute nella relazione sulla gestione e/o alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario formulate secondo criteri di presentazione e di misurazione diversi da quelli utilizzati in bilancio, in assenza di appropriati chiarimenti aggiuntivi che ne permettano la riconducibilità al bilancio. L’assenza di appropriati chiarimenti aggiuntivi, ove richiesti dalle norme di legge, potrebbe costituire anche una mancanza di conformità come definita nel presente principio.

⁷⁰ Essendo tale documento focalizzato sulla revisione contabile del bilancio degli enti di dimensioni minori non verrà trattato il tema della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari.

Incoerenza significativa	Incoerenza che, considerata singolarmente o insieme ad altre incoerenze, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso.
Mancanza di conformità	Assenza, nella relazione sulla gestione di informazioni richieste dalle norme di legge e/o assenza, nella relazione sul governo societario, ove predisposta, di alcune specifiche informazioni richieste dalle norme di legge.
Errore nella relazione sulla gestione	Presenza di informazioni ritenute dal revisore non correttamente rappresentate in quanto 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 svolto ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio; tale fattispecie è diversa dalla incoerenza e dalla mancanza di conformità come sopra definite. Un esempio di potenziale errore nella relazione sulla gestione potrebbe essere costituito dalla presentazione nella relazione sulla gestione di un indicatore di risultato finanziario diverso da quello che la direzione ha indicato al revisore, nell'ambito della revisione, come necessario al fine di consentire la comprensione della situazione finanziaria della società; tale circostanza potrebbe costituire una contraddizione e/o non concordanza rispetto alle conoscenze e alla comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto.
Errore significativo nella relazione sulla gestione	Errore che, considerato singolarmente o insieme ad altri errori, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso.

Nella fase della pianificazione della revisione contabile del bilancio il revisore deve acquisire una comprensione generale delle norme di legge relative alla relazione sulla gestione applicabili all'impresa e al settore di attività in cui la stessa opera nonché delle modalità con cui l'impresa rispetta tali norme.

Sempre nel corso della pianificazione, il revisore deve concordare con gli amministratori le modalità e la tempistica di messa a disposizione della relazione sulla gestione e degli eventuali dettagli idonei a svolgere le verifiche ex art. 14, comma 2, lett. f), D.Lgs. 39/2010.

Ottenuta la relazione sulla gestione il revisore deve:

1. ai fini della verifica della COERENZA:
 - a) svolgere una lettura critica del documento;
 - b) operare un riscontro tra la relazione sulla gestione con il bilancio o con i dettagli utilizzati per la redazione dello stesso o con il sistema di contabilità generale o con le scritture contabili sottostanti.

Ai fini della verifica della coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione, al revisore non è richiesto di confrontare tutti gli importi e/o le informazioni contenuti in tali documenti rispetto al bilancio, ben potendo lo stesso selezionare gli importi e/o le informazioni sulla base del suo giudizio professionale tenendo conto della loro significatività nel contesto in cui sono presentati.

Il revisore, laddove lo ritenga opportuno, deve ottenere dagli amministratori la riconciliazione degli importi contenuti nella relazione sulla gestione rispetto al bilancio e verificarne l'accuratezza matematica nonché la corrispondenza delle poste in riconciliazione con quelle esposte in bilancio.

La verifica della coerenza include, ove pertinente, data la differente natura delle informazioni, le modalità della loro presentazione rispetto a quanto presentato in bilancio.

La relazione sulla gestione contiene sia informazioni che per loro natura possono essere estratte dal bilancio come ad esempio:

- riclassificazioni del bilancio;
- ripartizione dei ricavi per linea di prodotto;
- indicatori di bilancio;
- informazioni relativi ai rapporti con parti correlate;
- informazioni sulle azioni proprie e sulle azioni o quote di società controllanti;

sia informazioni che per loro natura non sono rinvenibili e riconducibili al bilancio, come ad esempio:

- informazioni sul portafoglio ordini;
- informazioni sulle quote di mercato;
- informazioni economiche generali e di settore;
- informazioni sulla capacità produttiva;
- informazioni ambientali e sociali ovvero di sostenibilità.

Tali ultime informazioni sono considerate dal revisore sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile del bilancio; infatti, il revisore non è tenuto a svolgere ulteriori procedure;

2. ai fini della verifica della CONFORMITA' alle norme di legge, nell'ambito della lettura critica della relazione sulla gestione di cui al precedente punto a), "*unicamente*" riscontrare che le informazioni richieste da tali norme siano state incluse nella relazione.

Tale verifica include anche quelle circostanze in cui le informazioni richieste sono presentate separatamente rispetto alla relazione sulla gestione senza riferimenti appropriati.

Qualora il revisore concluda che una o più informazioni richieste dalle norme di legge non sono contenute nella relazione sulla gestione dovrà stabilire la significatività della mancanza di conformità;

3. al fine del rilascio della DICHIARAZIONE SUGLI EVENTUALI ERRORI SIGNIFICATIVI nella relazione sulla gestione il revisore, nell'ambito della lettura critica della relazione sulla gestione di cui al precedente punto a), deve "esclusivamente" considerare le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto già acquisite nel corso del lavoro svolto ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio.

Le conoscenze che il revisore considera ai fini del rilascio della dichiarazione includono la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.

Le conoscenze possono riguardare anche aspetti di natura prospettica come, ad esempio, un piano di *cash-flow* che il revisore ha utilizzato nella valutazione delle assunzioni degli amministratori ai fini del *test di impairment* delle immobilizzazioni o ai fini dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale.

Cosa dicono gli SA Italia

SA Italia 720B.A3	<p>Ai sensi dell'art. 2428 del Codice Civile, le informazioni in commento sono fornite "nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione". Inoltre, il testo di legge richiede di riportare gli indicatori finanziari e, solo "se del caso", quelli non finanziari. È probabile che nelle imprese di dimensioni minori, pur tenute alla redazione della relazione sulla gestione, le informazioni riportate nella relazione sulla gestione siano sufficientemente contenute poiché il bilancio in sé già fornisce una corretta informativa economico-finanziaria e che la società non sia tenuta a fornire ulteriori informazioni non finanziarie nelle situazioni in cui il bilancio e gli indicatori finanziari siano capaci di esprimere significativamente e con chiarezza la situazione della società e l'andamento reddituale.</p> <p>Inoltre, il secondo comma dell'art. 2428 del Codice Civile espressamente prevede che l'informativa contenuta nella relazione sulla gestione debba essere "coerente con l'entità e la complessità degli affari della società". Ciò realizza implicitamente un sistema informativo "modulare" in base al quale le società di maggiori dimensioni e complessità, che pertanto potrebbero avere una rilevanza economica superiore, potrebbero fornire un'informativa più ampia ed un maggior grado di dettaglio rispetto a quanto dovuto dalle società di più piccole dimensioni. Tale approccio informativo differenziato potrà avere riflessi in capo all'operatività del soggetto incaricato della revisione contabile: fermo restando le procedure previste dal presente principio di revisione, l'attività sarà infatti proporzionata all'ampiezza e al grado di dettaglio dell'informativa fornita dal soggetto il cui bilancio è oggetto di revisione contabile.</p>
-------------------	---

Nel caso in cui il revisore identifichi una situazione che, a suo avviso, potrebbe configurare una incoerenza o una mancanza di conformità significativa, deve discutere di tale aspetto con gli amministratori al fine di comprendere se quanto riscontrato rappresenti effettivamente una deviazione significativa e se sia necessario che siano apportate modifiche alla relazione sulla gestione.

Se gli amministratori dichiarano di procedere alla correzione, il revisore dovrà verificarne l'effettiva attuazione. Laddove dovessero rifiutarsi il revisore dovrà comunicare tale circostanza ai responsabili delle attività di *governance* chiedendo che si proceda alla correzione; se l'errore non viene corretto dovrà valutarne le implicazioni nella propria relazione e comunicare ai detti responsabili le modalità con cui ritiene di formulare il giudizio.

Potrebbe accadere che nel corso delle verifiche della relazione sulla gestione il revisore giunga alla conclusione che esiste un errore significativo nel bilancio oggetto di revisione contabile ovvero che è necessario aggiornare le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera. In questi casi il revisore dovrà fornire risposte appropriate.

Qualora la relazione sulla gestione non fosse messa a disposizione del revisore in tempo utile per consentirgli lo svolgimento delle procedure di verifica, egli deve valutare le implicazioni della specifica circostanza ai fini dell'espressione del giudizio sulla coerenza e sulla conformità nonché del rilascio della dichiarazione sugli eventuali errori significativi.

La sezione separata della relazione relativa al giudizio di coerenza e conformità di cui al comma 2, lett. e) dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 deve riportare il sottotitolo: "*Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari*" e contenere:

- a) la descrizione delle responsabilità degli amministratori per la predisposizione della relazione sulla gestione e per il suo contenuto coerente con il bilancio e conforme con quanto previsto dalle norme di legge;

- b) la descrizione delle responsabilità del revisore, come previste dal presente principio di revisione;
- c) il giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e sulla loro conformità alle richieste provenienti dalle norme di legge;
- d) con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, comma 2, lett. e), del Decreto, l'indicazione che, alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile ai fini dell'espressione del giudizio del bilancio, il revisore non ha nulla da riportare.

Esempio di dichiarazione in presenza di errori significativi nella relazione sulla gestione, in assenza di incoerenze significative e/o di mancanze di conformità⁷¹

“...Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2 lett. e) del D.Lgs. 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, evidenziamo che *[descrizione degli eventuali errori significativi fornendo indicazioni sulla natura di tali errori]*.”

Nel caso di giudizio sul bilancio con modifica sul bilancio, i giudizi che potranno essere formulati sulla relazione sulla gestione sono riportati nella tabella seguente.

Tipologia di giudizio con modifica sul bilancio	Effetti sul giudizio sulla coerenza
Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Giudizio con rilievi per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e conformità
Giudizio avverso	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e conformità

Il collegio sindacale è tenuto, ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c., a esprimere osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio. Quali devono essere allora queste osservazioni e proposte quando la relazione di revisione contiene un giudizio con modifica?⁷²

Se la relazione di revisione contiene:

- il giudizio con rilievi per deviazioni dalle regole di riferimento di effetto non pervasivo,
- il giudizio con rilievi per limitazioni di effetto non pervasivo, imputabili a circostanze oggettive,
- la dichiarata impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni da circostanze oggettive, di effetto pervasivo, o per gravi incertezze,

⁷¹ Tratto dal principio di revisione SA Italia 720B.

⁷² Le osservazioni che seguono sono pertinenti sia che il collegio sindacale predisponga due relazioni separate, sia che predisponga un unico documento unitario. Esse sono pertinenti anche al caso in cui la relazione di revisione contenente un giudizio con modifica sia stata predisposta da un altro soggetto e il collegio non abbia da eccepire su tale conclusione.

i sindaci–revisori inviteranno l'assemblea a considerare gli effetti (o i possibili effetti) del giudizio contenuto nella relazione di revisione e a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di approvare il bilancio così come redatto dagli amministratori.

Se, invece, la relazione di revisione contiene:

- il giudizio negativo per deviazioni dalle regole di riferimento, di effetto pervasivo,
- il giudizio con rilievi per limitazioni imputabili alla direzione, di effetto non pervasivo,
- la dichiarata impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni imputabili alla direzione, di effetto pervasivo,

i sindaci-revisori inviteranno l'assemblea a non approvare il bilancio.

BOZZA PER CONSULTAZIONE

27. CONTROLLO DELLA QUALITÀ DEL LAVORO DI REVISIONE CONTABILE

Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Gli elementi di un sistema di controllo (interno) della qualità	ISQC Italia 1
Le procedure di controllo della qualità dell'incarico di revisione	220

27.1. Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile: natura e riferimenti normativi

Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile può essere esaminato sotto i seguenti aspetti:

- soggetti che effettuano il controllo:
 - controllo interno da parte del soggetto abilitato;
 - controllo esterno da parte delle autorità di vigilanza;
- oggetto del controllo di qualità:
 - sistema di controllo della qualità;
 - incarico di revisione legale.

I riferimenti normativi esaminati nel seguito sono i seguenti:

- per il controllo interno da parte del soggetto abilitato:
 - D.Lgs. 39/2010, artt. 10-ter e 10-quater;
 - ISQC Italia 1;
 - ISA Italia 220;
- per il controllo esterno da parte delle autorità di vigilanza:
 - D.Lgs. 39/2010, art. 20 (Controllo della qualità).

La caratteristica comune tra le fonti normative e professionali indicate sopra consiste nella statuizione di regole per l'implementazione di direttive, procedure e controlli interni che assicurino lo svolgimento di un servizio di revisione di qualità per garantire che la revisione contabile sia conforme ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili e la relazione di revisione sia emessa in modo appropriato alle circostanze.

Nel corso della trattazione sono evidenziate alcune considerazioni specifiche per il collegio sindacale incaricato della revisione legale.

27.2. Il sistema di controllo interno della qualità secondo gli artt. 10-ter e 10-quater del D. Lgs. 39/2010

Con i nuovi art. 10-ter e 10-quater del D.Lgs. 39/2010, il legislatore ha esposto come norma di legge aspetti già presenti nella citata disciplina professionale (principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1 e principio ISA Italia 220), stabilendo che il revisore legale o la società di revisione legale debba dotarsi di procedure amministrative e contabili adeguate, di procedure efficaci per la valutazione del rischio di revisione, per la gestione del rischio di indipendenza, e così via, ma deve dotarsi anche di un sistema di controllo interno della qualità per verificare il rispetto delle procedure a tutti i livelli della propria struttura.

Il sistema di controllo interno della qualità si compone, quindi, di direttive e procedure che interessano tutti gli aspetti rilevanti del lavoro di revisione contabile: dalla verifica preliminare dell'indipendenza e obiettività, all'accettazione e mantenimento dell'incarico, alle varie fasi dello svolgimento del lavoro (supervisione, riesame ed emissione del giudizio professionale), alla gestione dei dipendenti, ausiliari e collaboratori coinvolti nel lavoro (in particolare su: preparazione, formazione, assegnazione agli incarichi, retribuzione, criteri di valutazione, comunicazione e rispetto delle procedure interne), alla gestione di eventuali reclami e segnalazioni che potrebbero avere gravi ripercussioni sull'integrità dell'attività di revisione legale.

Le direttive e procedure interne devono anche prevedere lo svolgimento di verifiche annuali sull'adeguatezza e sull'efficacia dello stesso sistema di controllo interno (procedura di monitoraggio) conservando la documentazione dei risultati della verifica e delle misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate.

In caso di esternalizzazione del lavoro di revisione, le procedure interne devono poter conseguire anche una ragionevole sicurezza che tale esternalizzazione non comprometta l'efficacia del sistema di controllo interno e della sua successiva verifica da parte delle competenti autorità di vigilanza.

Infine, al comma 11 dell'art. 10-ter, si stabilisce che il sistema interno di controllo della qualità deve essere proporzionato all'ampiezza e alla complessità delle attività di revisione svolte dal revisore legale o dalla società di revisione legale, i quali devono essere in grado di dimostrare all'autorità competente l'adeguatezza del sistema adottato.

Sulla base di quanto sopra, si rileva che la norma comprende adesso indicazioni precise e rigorose sull'obbligo di predisposizione del sistema di controllo interno della qualità e che tali norme trovano adeguate disposizioni applicative nel principio internazionale ISQC Italia 1 e, per quanto riguarda l'applicazione di queste regole agli incarichi di revisione completa del bilancio, nel principio ISA Italia 220.

Cosa cambia per il collegio sindacale

D. Lgs. 39/2010 art. 10-ter e art. 20	<p>L'organizzazione del collegio sindacale, che utilizzi o meno collaboratori ed ausiliari, si pone idealmente a un livello intermedio tra una piccola società di revisione e un revisore individuale senza collaboratori.</p> <p>Il collegio sindacale, infatti, costituisce un <i>team</i> di revisione e, quindi, oltre che applicare quanto indicato nel seguito con riferimento a un revisore individuale, è tenuto a predisporre, ove pertinenti, tutte le direttive e le procedure che formano il sistema di controllo interno della qualità, anche se applicate in misura proporzionale alle proprie dimensioni come sarà illustrato successivamente.</p> <p>Tuttavia, le modalità di applicazione e documentazione delle direttive e delle procedure interne devono tenere conto anche delle esigenze dei singoli componenti del collegio i quali dovranno conservarne evidenza e utilizzarle individualmente nel rispetto delle disposizioni professionali anche se non saranno presumibilmente oggetto di verifica specifica da parte del MEF.</p>
---------------------------------------	---

27.3. Il sistema di controllo della qualità secondo l'ISQC Italia 1

Il principio ISQC Italia 1 stabilisce le regole generali su cui deve basarsi il sistema di controllo della qualità presso tutti i soggetti abilitati che svolgono incarichi di revisione ai sensi del D.Lgs. 39/2010 e fornisce le linee guida per la loro corretta applicazione.

Le regole e le linee guida esplicative fanno riferimento ad un soggetto abilitato alla revisione⁷³ dotato di una struttura articolata o con la presenza di un *team* di revisione più o meno numeroso.

Il sistema di controllo interno della qualità si basa sui seguenti elementi fondamentali:

- le responsabilità apicali per la qualità;
- i principi etici applicabili;
- l'accettazione e il mantenimento dell'incarico e della clientela;
- le risorse umane;
- lo svolgimento dell'incarico;
- il monitoraggio (sia del sistema di controllo della qualità sia degli incarichi di revisione);
- la documentazione (intesa come insieme dei moduli applicativi delle procedure relative ai singoli elementi)

per ognuno dei quali il soggetto abilitato deve predisporre direttive e procedure che, nel loro insieme, costituiscono il sistema di controllo della qualità (ISQC Italia 1, paragrafo 16).

Altro elemento fondamentale del sistema di controllo della qualità riguarda la comunicazione a tutto il personale professionale (responsabili degli incarichi, dipendenti, ausiliari, collaboratori) delle direttive e delle procedure interne documentate in forma scritta, evidenziando:

- la descrizione e gli obiettivi delle singole direttive e procedure;
- il senso di responsabilità individuale in merito alla qualità;
- l'importanza di adeguarsi alle direttive e procedure.

L'ISQC Italia 1 prevede, infine, che siano istituite direttive e procedure interne che disciplinino anche le segnalazioni (*Complaints & Allegation*) relative, per esempio, a situazioni di mancato allineamento alle norme etico-professionali oppure di non conformità del sistema di controllo della qualità.

Il sistema di controllo della qualità si pone, in sintesi, il raggiungimento dei seguenti obiettivi:

- sviluppare tra il personale professionale una cultura interna orientata alla qualità;
- confermare che la qualità è un requisito essenziale nell'esecuzione degli incarichi di revisione contabile;
- dimostrare ai verificatori esterni (*Regulator*) che gli incarichi di revisione legale sono pianificati ed eseguiti in conformità ai principi di revisione e che la relazione di revisione emessa è adeguatamente supportata da un'analisi dei rischi e della loro valutazione.

Cosa dicono gli ISA Italia

⁷³ Nel paragrafo 12 g) dell'ISQC Italia 1, il soggetto abilitato alla revisione (o anche "soggetto abilitato") è definito "Un revisore legale, come singolo professionista o come membro di un organo societario incaricato della revisione, una società di revisione legale o un'altra entità costituita da professionisti contabili abilitati alla revisione".

ISQC Italia 1.14	Il soggetto abilitato deve conformarsi a ciascuna regola del presente principio a meno che, nel suo caso specifico, la regola non sia pertinente ai servizi forniti relativamente alle revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché agli altri incarichi di assurance e ai servizi connessi.
ISQC Italia 1.A1	Il presente principio non richiede la conformità a regole non pertinenti, per esempio, nel caso di un singolo professionista senza personale professionale. Alcune regole del presente principio, quali quelle relative alle direttive e procedure sull'assegnazione di personale appropriato al team dell'incarico (si veda il paragrafo 31), sulle responsabilità del riesame del lavoro (si veda il paragrafo 33) e sulla comunicazione annuale dei risultati del monitoraggio ai responsabili degli incarichi all'interno del soggetto abilitato (si veda il paragrafo 53), non sono pertinenti in assenza di personale professionale.
ISQC Italia 1 Appendice (Italia)	<p><i>Applicazione e conformità alle regole pertinenti</i></p> <p>Il principio ISQC Italia 1 fa spesso riferimento all'esistenza di una struttura articolata del soggetto abilitato o alla presenza di un team di revisione più o meno numeroso. Ciò apparentemente rende il principio parzialmente applicabile a soggetti abilitati di dimensioni minori. Tuttavia, coerentemente con i principi di revisione internazionali (ISA Italia), anche l'ISQC Italia 1 richiede l'applicazione delle regole in esso contenute in modo proporzionato alle caratteristiche organizzative e dimensionali del soggetto abilitato.</p> <p>Ciò comporta, in primo luogo, che alcune regole possono risultare non applicabili perché non sussiste la fattispecie alla quale si riferiscono. In secondo luogo, ciò comporta che il soggetto abilitato eserciti appropriatamente il proprio giudizio professionale per implementare il sistema di controllo della qualità proporzionato alla propria dimensione, motivando e documentando adeguatamente le proprie scelte.</p> <p>Pertanto, il soggetto abilitato di dimensioni minori è tenuto a perseguire, attraverso la conformità alle regole, i medesimi obiettivi posti dal principio ISQC Italia 1. Ciò che varia è la declinazione del principio generale in direttive e procedure che consentano la gestione delle singole circostanze secondo criteri di efficienza, efficacia e non gravosità del sistema di controllo della qualità.</p>

Nell'ISQC Italia 1 sono incluse considerazioni per i soggetti abilitati di minori dimensioni che svolgono incarichi di revisione in società diverse dagli enti di interesse pubblico, con indicazioni specifiche per consentire l'applicazione delle regole sul controllo della qualità in maniera proporzionata alla natura dell'attività svolta, alla complessità della struttura organizzativa ed alla valutazione tra costi e benefici. Ne consegue che le direttive e le procedure interne del controllo della qualità risultano diverse per ogni soggetto abilitato, così come la natura e l'ampiezza della relativa documentazione di supporto.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISQC Italia 1 Appendice (Italia)	<p><i>Definizione di soggetti abilitati di dimensioni minori</i></p> <p>Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per il sistema di controllo della qualità dei soggetti abilitati di dimensioni minori, l'espressione "soggetto abilitato di dimensioni minori" si riferisce ad un soggetto abilitato che generalmente possiede le seguenti caratteristiche qualitative:</p> <ul style="list-style-type: none"> – la clientela è costituita per la maggior parte da imprese di dimensioni minori; – un numero limitato di incarichi; – un numero limitato di personale professionale; – l'utilizzo di risorse esterne per integrare risorse tecniche limitate. <p>Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive del soggetto abilitato di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali soggetti.</p>

Considerazioni per i soggetti abilitati di minori dimensioni

La prima semplificazione per i soggetti di minori dimensioni indicata nel principio ISQC Italia 1 ed esposta nella tabella seguente, è prevista con riferimento alla comunicazione al personale del soggetto abilitato (ove presente) delle direttive e delle procedure interne documentate che, come già detto, costituiscono nel loro insieme il sistema di controllo della qualità.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISQC Italia 1.A3	Per i soggetti abilitati di dimensioni minori la documentazione e la comunicazione delle direttive e delle procedure possono essere meno formali ed estese rispetto ai soggetti abilitati di dimensioni maggiori.
ISQC Italia 1 Appendice (Italia)	<i>Elementi di un sistema di controllo della qualità</i> Documentazione del sistema di controllo della qualità L'estensione della documentazione delle direttive e procedure che costituiscono il sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato di minori dimensioni è un aspetto materia di giudizio professionale, tenendo in considerazione l'obiettivo generale di fornire evidenza dell'operatività del sistema di controllo implementato. La forma ed il contenuto della documentazione, pertanto, possono variare in relazione alla complessità della struttura organizzativa del soggetto abilitato di dimensioni minori. La comunicazione delle direttive e procedure al personale (ove presente) può essere effettuata utilizzando qualsiasi forma di comunicazione interna disponibile piuttosto che nel corso di riunioni di pianificazione delle strategie organizzative o attraverso eventi formativi.

Cosa cambia per il collegio sindacale	
ISQC Italia 1	<p>Le caratteristiche qualitative dei soggetti abilitati di minore dimensione indicate sopra sono normalmente presenti nel collegio sindacale; ne consegue che le modalità di applicazione delle direttive e delle procedure interne, con modalità proporzionate alle minori dimensioni del soggetto abilitato, si dovrebbero applicare anche al collegio sindacale.</p> <p>Secondo i principi di revisione internazionale, la minore dimensione del soggetto abilitato non comporta, tuttavia, una minore conformità alle regole della qualità nell'organizzazione e nello svolgimento del lavoro di revisione.</p> <p>Le semplificazioni previste nel principio ISQC Italia 1 rappresentano, quindi, per il collegio sindacale, indicazioni professionali utili per l'applicazione di alcuni aspetti del controllo della qualità e per risolvere, in parte, il tema centrale della collegialità.</p> <p>Il principio ISQC Italia 1 prevede anche situazioni di non pertinenza applicabili al soggetto abilitato rappresentato da un professionista singolo che utilizzi o meno ausiliari e collaboratori. Ma queste situazioni di non pertinenza decadono se lo stesso professionista singolo svolge la revisione legale come componente del collegio sindacale.</p> <p>Diventa, quindi, necessario identificare modalità specifiche di applicazione da parte del collegio sindacale di tutte le regole del sistema di controllo interno della qualità al proprio (unico) incarico di revisione contabile completa del bilancio.</p> <p>Nell'ambito della successiva illustrazione del principio internazionale ISQC Italia 1 e del principio di revisione internazionale ISA Italia 220 si tratteranno anche le possibili modalità di adattamento per il collegio sindacale, quale soggetto incaricato della revisione legale, la cui organizzazione comporta decisioni e valutazioni sia individuali dei singoli componenti che, soprattutto, collegiali. Questo vale per tutte le fasi dell'attività di revisione, compresa quella relativa al controllo della qualità esaminato in questo Capitolo. Le decisioni e le valutazioni collegiali diventano più complesse quando sono coinvolti nello svolgimento dell'incarico di</p>

	revisione dipendenti, ausiliari e collaboratori di uno o più dei componenti del collegio sindacale oppure in caso di appartenenza ad una rete professionale di uno o più dei propri componenti.
--	---

27.3.1. Regole e linee guida esplicative

Per ognuno degli elementi fondamentali indicati in precedenza su cui si basa il sistema di controllo della qualità, sono esaminate di seguito le regole che li caratterizzano e le linee guida esplicative.

Responsabilità apicali

Le direttive e procedure devono prevedere che la responsabilità finale del sistema di controllo della qualità sia dell'organo di amministrazione del soggetto abilitato (amministratore delegato o consiglio di amministrazione) con deleghe operative a persone di adeguata esperienza e capacità.

Il coinvolgimento diretto dei soggetti apicali comporta, di fatto, la loro responsabilità nel realizzare gli obiettivi del sistema di controllo della qualità mediante le seguenti azioni:

- dare il buon esempio a tutto il personale;
- influenzare in modo significativo la cultura interna della qualità del soggetto abilitato;
- evitare che considerazioni di tipo commerciale prevalgano sulla qualità del lavoro;
- dotarsi di risorse sufficienti per documentare, applicare e supportare le direttive e procedure interne.

La delega operativa a persone con esperienza, in particolare l'identificazione del responsabile interno del controllo della qualità, consente, invece, un'adeguata definizione e implementazione delle regole applicative delle direttive e delle procedure interne che costituiscono il sistema di controllo della qualità.

Cosa cambia per il collegio sindacale

ISQC Italia 1	Responsabilità apicali L'elemento relativo alle responsabilità apicali si applica pienamente al collegio sindacale incaricato della revisione legale in quanto tutti i membri che lo compongono sono professionisti abilitati individualmente allo svolgimento della revisione legale e tutti assumono in egual misura la responsabilità finale del sistema di controllo della qualità.
---------------	---

Suggerimenti operativi

L'impegno alla qualità dovrebbe essere formalizzato dai membri del collegio sindacale mediante la condivisione di un manuale delle norme etiche e del sistema di controllo della qualità, da rispettare in tutte le fasi di svolgimento dell'incarico di revisione, che comprenda una descrizione delle modalità applicative nell'organizzazione del collegio sindacale dei seguenti aspetti:

- l'organizzazione del collegio sindacale;
- i principi etici applicabili, incluse l'indipendenza e l'obiettività;
- l'accettazione e il mantenimento dell'incarico e della clientela;
- le risorse umane (eventualmente dipendenti, ausiliari e collaboratori dei membri del collegio sindacale);
- la supervisione del lavoro;
- il riesame del lavoro;
- il riesame della qualità dell'incarico;
- la consultazione;
- il monitoraggio del sistema di controllo interno della qualità;
- la documentazione del lavoro.

Ogni membro del collegio sindacale e tutti gli eventuali dipendenti, ausiliari o collaboratori coinvolti nello svolgimento del lavoro nonché ogni persona appartenente alla eventuale rete professionale di uno o più dei membri del collegio,

dovranno confermare per iscritto, prima dell'avvio del lavoro, di avere preso visione e capito le direttive generali relative all'etica professionale e al controllo qualità contenute nel manuale delle direttive generali.
Un modello di Manuale delle procedure di controllo della qualità rivolto al sindaco-revisore incaricato della revisione legale in modo individuale o come componente di un collegio sindacale e che utilizza personale professionale è allegato al presente documento. Ed esso si rinvia per maggiori indicazioni applicative sugli aspetti trattati in questo capitolo.

Principi etici applicabili

Il sistema di controllo della qualità deve comprendere direttive e procedure configurate per consentire una ragionevole sicurezza in merito al rispetto dei principi etici applicabili, incluse l'indipendenza e obiettività; esse devono, inoltre, garantire con ragionevole sicurezza la loro conoscenza e il loro rispetto da parte di tutto il personale professionale del soggetto abilitato.

Le procedure interne devono enfatizzare l'indipendenza come requisito indispensabile per una relazione il più possibile imparziale e veritiera con il soggetto che assegna l'incarico professionale.

Le disposizioni relative ai principi etici, inclusa l'indipendenza e obiettività, sono trattate nel Capitolo 6 a cui si rinvia per dettagli e suggerimenti operativi.

Accettazione e mantenimento dell'incarico e della clientela

Le direttive e le procedure relative all'accettazione e al mantenimento dell'incarico e della clientela devono garantire con ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato decida in merito all'accettazione o mantenimento dell'incarico e della clientela dopo avere verificato la propria situazione di indipendenza e obiettività, dopo avere valutato la presenza dei seguenti principali requisiti:

- disponibilità di competenze, tempo e risorse per svolgere l'incarico;
- acquisizione di informazioni aggiornate sulla integrità e sull'organizzazione del soggetto che assegna l'incarico;
- identificazione e valutazione dei rischi potenziali di revisione.

La natura e le disposizioni applicative di questo elemento fondamentale del sistema di controllo della qualità sono trattate nel Capitolo 5 a cui si rinvia per dettagli e suggerimenti operativi.

Risorse umane

Il soggetto abilitato deve predisporre direttive e procedure interne adeguate per assicurare con ragionevole sicurezza di avere a disposizione personale professionale con un livello di preparazione e competenza tali da fare fronte alle proprie responsabilità con la dovuta diligenza.

In particolare, gli aspetti da considerare e sviluppare nella procedura interna con riferimento sia ai responsabili degli incarichi, che al personale professionale (dipendenti e collaboratori) riguardano: l'assunzione, la valutazione della *performance*, la capacità professionale (inclusa la tempistica nello svolgimento delle mansioni assegnate), le competenze, il percorso di carriera, l'avanzamento, la retribuzione e la valutazione delle esigenze del personale.

Relativamente alle competenze, la procedura deve anche indicare le modalità con cui il personale deve acquisirle e, quindi, occorre sviluppare gli aspetti relativi a: formazione professionale (incluso il tema dell'indipendenza e obiettività), sviluppo professionale continuo, esperienza di lavoro diversificata, *training on the job*.

La procedura interna deve anche indicare le modalità con cui la *performance* del personale è valutata, la retribuzione è determinata, l'avanzamento professionale è programmato, infine come il personale è informato su queste modalità (ad esempio, tramite colloqui annuali) e sulle aspettative del soggetto abilitato nei confronti sia dei responsabili degli incarichi, sia del personale professionale in merito alla qualità della performance, alla conformità alle direttive e procedure interne, all'osservanza dei principi etici.

Altro aspetto da trattare in questa procedura è l'identificazione di un responsabile dell'incarico e l'assegnazione di personale professionale appropriato alla natura e complessità dell'incarico di revisione per consentire al soggetto abilitato l'emissione di un giudizio professionale sul bilancio appropriato alle circostanze.

Considerazioni per i soggetti abilitati di minori dimensioni

Il principio ISQC Italia 1 indica le seguenti semplificazioni in merito alle regole per le risorse umane.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISQC Italia 1.A29	La dimensione e le condizioni del soggetto abilitato influiscono sulla struttura del suo processo di valutazione della performance. I soggetti abilitati di dimensioni minori, in particolare, possono utilizzare metodi meno formali per valutare la performance del proprio personale.
ISQC Italia 1 Appendice (Italia)	Risorse umane Nei casi di soggetti abilitati di minori dimensioni le procedure per la valutazione delle performance del personale possono essere meno formalizzate in quanto la valutazione avviene "sul campo" mediante la supervisione dello svolgimento dell'attività da parte del team di lavoro che, nel caso del singolo professionista, è anche il responsabile dell'incarico.

Altre semplificazioni in materia di risorse umane, non indicate esplicitamente nel principio ISQC Italia 1 per i soggetti abilitati di minori dimensioni, possono essere le seguenti:

- la formazione del personale può essere fatta ricorrendo a personale tecnico esterno in presenza di una struttura interna che non prevede la presenza di persone tecniche adeguate;
- l'assegnazione del personale professionale agli incarichi può essere fatta con minori formalità in presenza di pochi dipendenti e collaboratori.

Cosa cambia per il collegio sindacale	
ISQC Italia 1	Risorse umane L'elemento relativo alle risorse umane non presenta particolari criticità in quanto lo svolgimento del lavoro di revisione contabile è normalmente affidato interamente ai singoli membri dell'organo collegiale i quali, essendo professionisti abilitati iscritti nel Registro dei revisori legali, garantiscono formalmente gli aspetti della propria competenza e formazione professionale (adesso regolamentata con criteri più rigorosi per i sindaci-revisori). Al momento dell'accettazione dell'incarico, i sindaci-revisori confermano la regolarità della loro posizione mediante la relazione di trasparenza ex art. 2400 c.c. che, sebbene richiesta con riferimento all'attività di vigilanza, sarebbe opportuno che comprendesse anche l'elenco degli incarichi di revisione in corso (si rinvia al Capitolo 6 sull'indipendenza e sull'obiettività per maggiori dettagli e suggerimenti operativi su questo punto).

	<p>Anche l'aspetto dell'identificazione di un responsabile dell'incarico trova automatica soluzione nelle caratteristiche organizzative del collegio sindacale quando tutti i membri sono ugualmente responsabili dell'incarico di revisione e sottoscrivono la relazione di revisione sul bilancio.</p> <p>Nel caso, invece, di coinvolgimento di dipendenti, ausiliari e collaboratori di uno o più dei membri del collegio, i quali assumono, ai fini della revisione, la qualifica di personale professionale come per i dipendenti di una società di revisione, la gestione delle risorse umane assume una certa rilevanza attenuata, tuttavia, dalle semplificazioni indicate sopra, che riguardano gli aspetti della valutazione delle <i>performance</i>, della formazione e dell'assegnazione del personale agli incarichi.</p> <p>Questa situazione potrebbe essere affrontata secondo le indicazioni esposte di seguito.</p>
--	---

Suggerimenti operativi

Sulla base del programma di lavoro si dovrebbero identificare e pianificare le procedure di revisione che dovrebbero essere svolte dal personale professionale ausiliario e questa decisione comporta la conoscenza del numero e del livello di preparazione del personale professionale che ciascun membro del collegio può mettere a disposizione. Queste attività preliminari sono molto influenzate dal livello di esperienza operativa in materia di revisione da parte dei singoli membri del collegio sindacale. In ogni caso, la decisione presa in merito alla pianificazione delle risorse umane deve essere giustificata e documentata tra le carte di lavoro della revisione, descrivendo i riflessi che la situazione potrebbe avere sui corrispettivi definiti con il soggetto sottoposto a revisione nell'ipotesi se il coinvolgimento di personale professionale non era stato già considerato al momento dell'accettazione dell'incarico (soluzione ottimale).

Il coinvolgimento di personale professionale dovrebbe essere supportato da una procedura interna in cui il collegio sindacale dovrebbe descrivere tutti gli aspetti pertinenti previsti dal principio ISQC Italia 1 poiché, come già detto, i dipendenti, ausiliari e collaboratori messi a disposizione dai singoli membri del collegio devono essere trattati, ai fini della revisione, come dipendenti del soggetto incaricato della revisione.

Questa procedura interna dovrà, quindi, descrivere e documentare, con modulistica adeguata, alcuni degli aspetti indicati nel principio ISQC Italia 1 ma con modalità pertinenti e adeguate all'organizzazione del collegio sindacale. In particolare:

- l'assunzione (intesa come accordo con il membro del collegio sindacale cui il personale coinvolto si riferisce);
- la valutazione della *performance* (secondo modalità meno formali);
- la capacità professionale (identificata e valutata preventivamente con il membro del collegio sindacale);
- le competenze (identificate e valutate preventivamente con il membro del collegio sindacale);
- la formazione professionale (facendo eventualmente ricorso a terzi).

Inoltre, la procedura deve prevedere la possibilità di ricorrere a persone esterne con adeguata esperienza in grado di svolgere le funzioni di consultazione e di riesame della qualità del lavoro (attività esaminate successivamente in quanto interessano lo svolgimento del lavoro di revisione) a cui il collegio sindacale potrebbe ritenere necessario fare ricorso nell'ambito del proprio sistema di controllo della qualità. In questi casi, la procedura dovrebbe stabilire in particolare le modalità di scelta del professionista e di determinazione del compenso.

Svolgimento dell'incarico

Le direttive e procedure interne del controllo della qualità relative allo svolgimento dell'incarico di revisione devono considerare le seguenti regole applicative:

- l'uniformità della qualità negli incarichi di revisione;
- la supervisione del lavoro da parte del responsabile;
- il riesame del lavoro da parte del *team* di revisione;
- la consultazione
- il riesame della qualità dell'incarico;
- le divergenze di opinione;

- la documentazione dell'incarico.

27.3.2. Uniformità della qualità negli incarichi di revisione

L'uniformità della qualità nello svolgimento degli incarichi di revisione si realizza, normalmente, mediante l'utilizzo da parte dei responsabili degli incarichi e del personale professionale di manuali operativi, cartacei e/o elettronici, di software e altre forme di documentazione standardizzata.

Le direttive e procedure interne devono, quindi, indicare le modalità di utilizzo degli strumenti informatici e cartacei nelle varie fasi del processo di revisione (pianificazione, svolgimento del lavoro ed emissione della relazione di revisione), la previsione di corsi di formazione specifici sull'utilizzo degli strumenti informatici e/o cartacei dedicati soprattutto al personale con minore esperienza, le istruzioni da impartire al *team* di revisione, le modalità di documentazione del lavoro nonché della supervisione e del riesame del lavoro svolto.

Considerazioni per il collegio sindacale

Con riferimento all'uniformità della qualità negli incarichi di revisione, ciascun sindaco-revisore adotta individualmente e fornisce al proprio personale professionale un manuale delle procedure di controllo della qualità (un esempio è il citato manuale allegato al presente documento) e modelli standard di carte di lavoro (anch'esse allegate al presente documento) per lo svolgimento dell'incarico al fine di garantire l'uniformità della qualità nei propri incarichi di revisione. Anche il collegio sindacale, successivamente all'accettazione e al mantenimento dell'incarico, concorda a livello collegiale l'approccio metodologico su come svolgere e documentare concretamente il proprio incarico.

27.3.3. Supervisione del lavoro

Le direttive e le procedure interne del controllo della qualità devono prevedere che il lavoro svolto sia adeguatamente e tempestivamente controllato e che la supervisione sia fatta dal responsabile dell'incarico. La supervisione del lavoro deve comprendere le seguenti attività:

- seguire l'avanzamento del lavoro;
- comprendere e valutare la competenza e le capacità dei singoli membri del *team* di revisione in base alle modalità di utilizzo del tempo che hanno a disposizione, alla comprensione delle istruzioni e allo svolgimento del lavoro rispetto alle indicazioni di pianificazione ricevute;
- identificare e valutare gli aspetti significativi emersi dal lavoro svolto nonché i possibili effetti sul giudizio professionale da emettere;
- valutare la necessità di apportare cambiamenti alla pianificazione preliminare e/o finale del lavoro;
- identificare eventuali argomenti significativi da sottoporre a consultazione e/o all'attenzione dei membri più esperti del *team* di revisione.

Cosa cambia per il collegio sindacale

ISQC Italia 1

Supervisione del lavoro

Il collegio sindacale dovrebbe svolgere e documentare l'attività di supervisione del lavoro sia per assicurare i terzi interessati al bilancio sottoposto a revisione, sia per consentire ai propri membri di dimostrare individualmente all'autorità di vigilanza in caso di ispezioni, che la revisione è stata svolta con adeguati livelli qualitativi e la relazione di revisione emessa è adeguatamente supportata da verifiche fatte in accordo con i principi di revisione internazionali.

Suggerimenti operativi

Considerando che tutti i componenti del collegio sindacale sono responsabili in egual misura dell'incarico di revisione legale, la responsabilità della supervisione del lavoro è del collegio sindacale.

27.3.4. Riesame del lavoro

Le direttive e le procedure del controllo della qualità devono prevedere che il riesame del lavoro sia fatto da parte dei membri del *team* di revisione con maggiore esperienza e con l'obiettivo di verificare se:

- sono stati rispettati i principi di revisione e le disposizioni normative e regolamentari;
- sono stati evidenziati aspetti significativi su cui sviluppare ulteriori analisi;
- sono state svolte le consultazioni e le conclusioni adeguatamente documentate;
- sono state risolte le divergenze di opinione su aspetti significativi emerse tra i membri del *team* con maggiore esperienza;
- è necessario estendere le verifiche di revisione;
- le conclusioni raggiunte nelle singole aree di lavoro sono adeguatamente documentate;
- gli elementi probativi acquisiti sono sufficienti e appropriati per supportare la relazione di revisione.

Cosa cambia per il collegio sindacale

ISQC Italia 1

Riesame del lavoro

Il riesame del lavoro, a differenza di quanto avviene per la supervisione, si riferisce a tutte le carte di lavoro (e alla documentazione di supporto allegata) predisposte nello svolgimento delle verifiche di revisione.

Si tratta, quindi, di un'attività più estesa e dettagliata la cui documentazione, come indicato nel principio di revisione ISA Italia 230, non implica la necessità che ogni singola carta di lavoro includa l'evidenza del riesame.

È, invece, necessario indicare nella documentazione generale, quali parti del lavoro di revisione sono state sottoposte a riesame e la relativa tempistica di svolgimento.

Il riesame del lavoro dovrebbe essere effettuato tempestivamente nel corso della fase sia preliminare sia finale della revisione.

In presenza di un *team* di revisione, il riesame si basa sul principio che il lavoro dei membri meno esperti del *team* sia riesaminato da quelli più esperti a differenza dell'attività di supervisione considerata in precedenza, la quale, invece, è sempre e soltanto di competenza del responsabile dell'incarico.

Per il collegio sindacale, le persone più esperte del *team* possono essere gli stessi membri del collegio sindacale quando utilizzano proprio personale professionale meno esperto nello svolgimento della revisione, oppure i professionisti esterni con esperienza e capacità adeguate, coinvolti con funzioni di *manager* o *senior* a cui dovrebbe essere

	<p>assegnata anche l'attività di riesame del lavoro svolto da personale professionale meno esperto.</p> <p>In caso di coinvolgimento di un professionista esterno con esperienza e capacità adeguate per lo svolgimento del lavoro di revisione, si pone il problema del riesame del lavoro svolto direttamente dal professionista esterno. Questa attività dovrebbe essere svolta e adeguatamente documentata da parte dei membri del collegio sindacale che ne assumono piena responsabilità sia collegialmente (nei confronti dei terzi interessati), sia individualmente (nei confronti dell'autorità di vigilanza). Le modalità e l'estensione del riesame dovranno essere valutate e decise collegialmente in funzione della complessità dell'incarico. Anche in questo caso, l'attività potrebbe essere affidata al membro del collegio con maggiore esperienza in materia di revisione il quale provvederà a formalizzare e documentare gli esiti insieme agli altri colleghi.</p> <p>Tuttavia, la situazione più frequente dovrebbe essere quella in cui il lavoro di revisione è svolto soltanto dai membri del collegio sindacale secondo l'assegnazione pianificata. In questo caso il riesame del lavoro potrebbe essere organizzato come riportato di seguito.</p>
--	--

Suggerimenti operativi

Ai fini delle presenti linee metodologiche si raccomanda l'utilizzo del sistema di riesame del lavoro "collegiale". Il sistema "collegiale" presuppone che in ogni carta di lavoro vengano riportate sempre le firme di tutti e tre i componenti del collegio sindacale, con indicazione specifica di chi ha preparato la carta di lavoro e di chi l'ha riesaminata ed approvata.

È importante indicare nelle carte di lavoro oltre alla firma del componente del collegio o dell'ausiliario che ha preparato o riesaminato la carta di lavoro, anche la data nella quale si è proceduto a preparare o riesaminare la stessa.

27.3.5. Consultazione

Le direttive e le procedure del controllo della qualità devono prevedere le seguenti circostanze e modalità di svolgimento della consultazione:

- gli aspetti complessi o controversi emersi in fase di pianificazione del lavoro o durante lo svolgimento del lavoro, siano sottoposti tempestivamente a consultazione;
- le persone da coinvolgere nella consultazione all'interno o all'esterno dell'organizzazione del soggetto incaricato della revisione, siano disponibili e adeguatamente preparate;
- le conclusioni raggiunte siano documentate e concordate con il soggetto responsabile dell'incarico;
- le conclusioni raggiunte siano considerate nello svolgimento del lavoro di revisione.

L'inclusione della consultazione nelle procedure interne contribuisce a promuovere la qualità del lavoro ed incoraggia il personale ad utilizzarla in presenza di aspetti complessi o controversi.

Considerazioni per i soggetti abilitati di minori dimensioni

Il principio ISQC Italia 1 indica le seguenti semplificazioni in merito alle regole per la consultazione.

Cosa dicono gli ISA	
ISQC Italia 1.A40	Un soggetto abilitato che necessiti di una consultazione esterna, per esempio un soggetto abilitato che non abbia risorse interne appropriate, può usufruire dei servizi di consulenza prestati:

	<ul style="list-style-type: none"> • da altri revisori legali e da altre società di revisione legale; • da organismi professionali e di vigilanza; ovvero • da organizzazioni che forniscono specifici servizi di controllo della qualità. <p>Considerare le competenze e le capacità del fornitore esterno, prima di stipulare il contratto per tali servizi, aiuta il soggetto abilitato a stabilire se detto fornitore sia adeguatamente qualificato per tale scopo.</p>
ISQC Italia 1 Appendice (Italia)	<p>Consultazione</p> <p>Il soggetto abilitato di dimensioni minori che non disponga di risorse interne appropriate, ricorre a "risorse esterne qualificate" qualora, nel corso dello svolgimento dell'incarico di revisione, venissero ad evidenziarsi aspetti complessi o controversi quali, ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • un trattamento contabile significativo, complesso e/o nuovo; • tematiche di revisione particolarmente complesse; • frodi o altre irregolarità sospette o rilevate; • dubbi sull'integrità della direzione; • presenza di significative incertezze che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale. <p>Per tutte le consultazioni esterne sono rispettati i diritti alla privacy ed i requisiti di riservatezza del cliente.</p>

Cosa cambia per il collegio sindacale

ISQC Italia 1	<p>Consultazione</p> <p>In presenza di circostanze complesse e controverse, il collegio sindacale sarebbe tenuto a valutare l'opportunità di ricorrere ad una consultazione per assicurare lo svolgimento della revisione secondo adeguati livelli di qualità.</p> <p>La decisione collegiale dovrebbe essere motivata e documentata nelle carte di lavoro della revisione così come lo dovrebbe essere l'eventuale ricorso a professionisti esterni di comprovata preparazione e competenza in accordo con le indicazioni del principio internazionale ISQC Italia 1 per i soggetti abilitati di minori dimensioni.</p>
---------------	---

Suggerimenti operativi

La valutazione della significatività di una situazione complessa e controversa rientra nella professionalità del collegio sindacale. Tuttavia, le circostanze che normalmente potrebbero rendere opportuna la consultazione sono le seguenti:

- presenza di problematiche o situazioni mai affrontate in precedenza;
- richiesta di una specifica consulenza (fiscale, legale, ecc.);
- disaccordo con il cliente o all'interno del *team* su argomenti significativi ai fini della relazione di revisione;
- specificità di *business*;
- presenza di sistemi informativi complessi;
- prevista l'emissione di una relazione di revisione con giudizio negativo o impossibilità di esprimere un giudizio per dubbi significativi sulla continuità aziendale del cliente.

Lo svolgimento della consultazione dovrebbe essere tempestivo e adeguatamente documentato anche se affidato a professionisti esterni sulla base di specifici accordi scritti.

I risultati della consultazione dovrebbero essere discussi con il responsabile dell'incarico, documentati dalla persona che effettua la consultazione e le eventuali divergenze di opinione trattate secondo le regole previste dal principio ISQC Italia 1 esaminate successivamente.

27.3.6. Riesame della qualità dell'incarico

Generalmente, gli incarichi svolti dai soggetti abilitati di minori dimensioni (tra i quali è possibile ricomprendere il collegio sindacale) non soddisfano i criteri in base ai quali dover prevedere il riesame della qualità dell'incarico.

Premesso che ciascun revisore deve stabilire, nelle direttive e nelle procedure del controllo della qualità, i criteri per individuare gli incarichi per i quali prevedere lo svolgimento del riesame della qualità, si ritiene opportuno che tale riesame sia previsto quanto meno nei seguenti casi:

- il riesame della qualità dell'incarico fa parte delle misure di salvaguardia da applicare in caso di minaccia significativa all'indipendenza;
- il rischio associato al cliente è particolarmente elevato e tale da mettere in discussione, in assenza di un adeguato riesame della qualità dell'incarico, l'opportunità di accettare o mantenere l'incarico.

La responsabilità dell'incarico non è attenuata dallo svolgimento di un riesame della qualità.

Considerazioni per i soggetti abilitati di minori dimensioni

Il principio ISQC Italia 1 indica le seguenti semplificazioni in merito alle regole per il riesame della qualità dell'incarico.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISQC Italia 1.A50	[...] Se i soggetti abilitati di piccole dimensioni identificano incarichi che richiedono il riesame della qualità, possono incaricare persone esterne adeguatamente qualificate. In alternativa, alcuni soggetti abilitati di piccole dimensioni possono avvalersi di altri revisori legali o di altre società di revisione legale. [...]
ISQC Italia 1 Appendice (Italia)	<i>Il riesame della qualità dell'incarico</i> Gli incarichi svolti dai soggetti abilitati di dimensioni minori spesso, per natura, complessità e profili di rischio, non soddisfano i criteri in base ai quali dover prevedere il riesame della qualità dell'incarico.

Cosa cambia per il collegio sindacale	
ISQC Italia 1	Riesame della qualità dell'incarico Se il collegio sindacale identifica incarichi che soddisfano i criteri, definiti nelle direttive e procedure del controllo della qualità, in base ai quali dover effettuare il riesame della qualità dell'incarico, dovrebbe affidare l'incarico ad un professionista esterno alla propria struttura ed a quella delle eventuali reti professionali dei singoli componenti. L'incarico dovrebbe essere formalizzato con un contratto in cui recepire le modalità applicative descritte di seguito.

Suggerimenti operativi	
L'incarico al professionista esterno per l'attività del riesame della qualità dovrebbe comprendere i seguenti aspetti operativi che caratterizzano normalmente questa attività del lavoro di revisione. Il riesame della qualità si svolge principalmente tramite colloqui con il responsabile dell'incarico, nelle fasi salienti del lavoro di revisione e comprende almeno quanto segue:	
<ul style="list-style-type: none"> • la discussione degli aspetti significativi con il responsabile dell'incarico; • il riesame del bilancio e della bozza di relazione; • il riesame della documentazione selezionata dell'incarico, riguardante i giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e le conclusioni raggiunte; 	

- la valutazione delle conclusioni raggiunte nel predisporre la bozza di relazione e la sua appropriatezza.
- L'estensione del riesame della qualità dipende dalla complessità dell'incarico, tuttavia si suggeriscono di seguito alcuni ulteriori aspetti che possono essere oggetto di tale riesame ove ritenuti significativi:
- esame della pianificazione del lavoro con riferimento a:
 - valutazione dell'indipendenza effettuata dal *team* di revisione assegnato all'incarico;
 - procedura di accettazione/mantenimento dell'incarico e del cliente;
 - valutazione dei rischi specifici individuati nel corso del lavoro di revisione e delle risposte a tali rischi da parte del *team* di revisione;
 - valutazione del rischio di frode da parte del *team* di revisione e della risposta a tale rischio;
 - problematiche significative che sono state oggetto di valutazione da parte del *team* di revisione con particolare attenzione all'individuazione del livello di significatività/materialità e dei rischi significativi;
 - eventuali consultazioni effettuate in merito a diversità di pareri, ad aree potenzialmente oggetto di controversie o ad altre problematiche significative e le conclusioni raggiunte su tali aspetti;
 - significatività degli errori (recepiti e non recepiti) rilevati nel corso della revisione;
 - svolgimento del riesame del lavoro da parte del *team* di revisione;
 - documentazione relativa all'analisi degli eventi successivi;
 - documentazione dell'appropriatezza del presupposto della continuità aziendale,
 - eventuali problematiche da comunicare alla direzione aziendale e ad eventuali altri soggetti;
 - verifica che la documentazione selezionata per l'esame rifletta adeguatamente il lavoro svolto in relazione alle problematiche significative oggetto di valutazione e le conclusioni raggiunte;
 - bilancio oggetto di revisione e relazione di revisione in corso di emissione con riferimento all'appropriatezza del giudizio in essa contenuto.

27.3.7. Divergenze di opinione

Le direttive e le procedure interne devono stabilire le regole per documentare e risolvere tempestivamente, prima che sia emessa la relazione di revisione, le divergenze di opinione che possono sorgere:

- tra i membri del team di revisione;
- con il responsabile della consultazione;
- con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico.

Se ritenuto necessario, è possibile ricorrere a una consultazione esterna per risolvere le divergenze di opinione indicate sopra e questa possibilità deve essere prevista nelle direttive e procedure interne.

Cosa cambia per il collegio sindacale

ISQC Italia 1

Divergenze di opinione

Le divergenze di opinione possono portare anche a divergenze finali in merito al giudizio sul bilancio che, nel caso, dovrebbero essere evidenziate in accordo con i principi di revisione internazionali ISA Italia e il documento *"La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti"* emesso dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Suggerimenti operativi

Qualora dovessero verificarsi divergenze di opinioni tra il componente che ha effettuato e documentato l'attività di controllo e quello/i che ha/hanno operato il riesame della qualità dell'incarico, la valutazione delle attività svolte è demandata al collegio sindacale nella sua interezza. È bene sottolineare come il processo di riesame ed approvazione, nel caso di disaccordo o di osservazioni da parte di un sindaco-revisore, si estenda alla redazione di note di commento che vengono incluse nella documentazione della revisione. Nelle note di commento il sindaco-revisore dissenziente dovrà inserire il proprio dissenso e i motivi dello stesso. Destinatari delle note sono gli altri due sindaci-revisori costituenti il collegio. Laddove a livello collegiale non si raggiunga una approvazione unanime, i due

componenti costituenti la maggioranza del collegio dovranno aggiungere nella nota di commento i motivi per i quali, analizzate le osservazioni del sindaco-revisore dissenziente, ritengono di confermare quanto svolto e documentato.

27.3.8. Documentazione dell'incarico

Le direttive e le procedure interne devono prevedere i seguenti aspetti connessi alla documentazione dell'incarico di revisione svolto:

- le modalità di raccolta e di completamento nella versione definitiva dopo l'emissione della relazione di revisione;
- le modalità per assicurarne la riservatezza, la custodia, l'integrità, l'accessibilità e la recuperabilità;
- le modalità di conservazione per un periodo sufficiente a soddisfare le proprie esigenze o quanto richiesto da leggi o regolamenti.

Le carte di lavoro di un incarico di revisione legale devono essere archiviate entro sessanta giorni dalla data di emissione della relazione di revisione, conservate per dieci anni e non devono essere più modificate. Solo in casi straordinari (conoscenza di nuovi fatti aziendali) che richiedano lo svolgimento di nuove verifiche e/o modifiche alla relazione di revisione già emessa, sarà possibile integrare le carte di lavoro.

Le direttive e le procedure interne devono indicare i controlli necessari per assicurare l'integrità, l'accessibilità o la recuperabilità delle carte di lavoro successivamente alla loro archiviazione su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo. In particolare, i controlli devono stabilire:

- quando e da chi sia stata prodotta, modificata e riesaminata la documentazione dell'incarico;
- come proteggere l'integrità delle informazioni in tutte le fasi dell'incarico, specialmente se sono condivise nell'ambito del *team* di revisione ovvero trasmesse ad altri soggetti via *Internet*;
- come impedire modifiche non autorizzate;
- come consentire l'accesso da parte del *team* dell'incarico e di altri soggetti esterni autorizzati (per esempio, con utilizzo di una *password*);
- come effettuare il salvataggio periodico con procedure di *back-up* durante le fasi di svolgimento dell'incarico;
- come e quando creare copie scansionate della documentazione originale esaminata ed utilizzata durante lo svolgimento della revisione nonché il loro inserimento tra le carte di lavoro della revisione.

Il soggetto abilitato può decidere, per motivi legali, regolamentari o di altra natura, la conservazione della documentazione cartacea originale in aggiunta alla versione scansionata inserita nelle carte di lavoro. In questo caso, tale decisione deve essere indicata nelle direttive e nelle procedure interne.

La documentazione dell'incarico è normalmente di proprietà del soggetto abilitato il quale, a sua discrezione, può mettere a disposizione dei clienti alcune sezioni o estratti della documentazione, sempre che tale diffusione non pregiudichi la validità del lavoro svolto ovvero l'indipendenza del soggetto abilitato o del suo personale, in caso di incarichi di *assurance*.

Cosa cambia per il collegio sindacale

ISQC Italia 1

Documentazione dell'incarico

Le carte di lavoro sono normalmente preparate nel corso dello svolgimento del lavoro secondo le modalità rigorose previste nel principio di revisione ISA Italia 230.

L'aspetto sulla documentazione trattato nel principio ISQC Italia 1 riguarda soprattutto le modalità di raccolta, conservazione, riservatezza, custodia, integrità, accessibilità e recuperabilità delle carte di lavoro, quindi relativo ad una fase successiva a quella della loro preparazione.

La conservazione e successiva gestione delle carte di lavoro rappresenta per il collegio sindacale un aspetto di criticità, poiché i singoli membri del collegio dovrebbero disporre della documentazione relativa all'incarico essendo individualmente soggetti al controllo esterno della qualità da parte dell'organo di vigilanza.

Suggerimenti operativi

Fermo restando che il collegio sindacale, nell'esercizio della propria autonomia organizzativa, provvede a disciplinare le modalità di fruibilità e di conservazione della documentazione sia nel corso dell'espletamento dell'incarico sia dopo la cessazione dello stesso – appare opportuno che i sindaci-revisori individuino, di comune accordo, preferibilmente nel presidente, o in uno dei componenti, il responsabile della conservazione dei file di revisione nel corso del mandato e al termine dello stesso.

I requisiti di accessibilità, fruibilità e integrità potranno essere soddisfatti, ad esempio, tramite:

- utilizzo di *password* tra i membri del collegio ed eventuali dipendenti, ausiliari o collaboratori; l'effettuazione di copie periodiche di *back-up* della documentazione di revisione su supporto elettronico;
- regole di distribuzione all'inizio dell'incarico;
- di elaborazione nel corso dell'incarico e di collazione a fine incarico della documentazione di revisione fra i componenti del collegio sindacale e gli eventuali collaboratori e ausiliari;
- limitazioni all'accesso alle copie cartacee della documentazione dell'incarico e modalità di distribuzione e archiviazione che ne garantiscano la riservatezza.

Si ritiene possibile affidare anche a un soggetto esterno la documentazione al termine dell'incarico, a condizione che siano rispettati tutti i requisiti previsti dalla legge, dai regolamenti e dai principi di revisione.

Al termine del mandato si potrebbe anche optare per una modalità di custodia che veda in uno dei componenti del collegio il custode dei *file* (fascicoli) di revisione nella versione originaria e negli altri due i custodi di una copia conforme dei fascicoli. Naturalmente, il collegio provvederà a dichiarare la conformità delle copie all'originale e a stabilire che non possano essere apportate modifiche alla documentazione (laddove consentito) se non previa condivisione dei componenti. Le procedure adottate dal collegio sindacale dovranno essere tali da poter consentire il recupero e l'accesso alla documentazione durante il periodo di conservazione, mantenere l'evidenza di eventuali modifiche apportate alla documentazione in epoca successiva al completamento e consentire l'accesso ai soggetti autorizzati, ad esempio ai fini del controllo della qualità.

Le scelte concordate possono essere modificate nel corso dell'incarico, in funzione di esigenze sopravvenute.

27.3.9. Monitoraggio

Il monitoraggio della qualità consente al soggetto abilitato di conseguire una ragionevole sicurezza in merito all'adeguatezza e all'efficacia operativa sia delle procedure interne adottate per il proprio sistema di controllo della qualità, sia dello svolgimento degli incarichi di revisione.

La responsabilità del monitoraggio può essere affidata a professionisti che operano all'interno oppure all'esterno della struttura del soggetto abilitato.

L'attività di monitoraggio comprende anche la gestione dei reclami e delle segnalazioni eventualmente pervenuti al soggetto abilitato in relazione al sistema di controllo della qualità e/o a incarichi di revisione svolti.

La procedura interna relativa alle attività di monitoraggio deve prevedere, in particolare, i seguenti aspetti:

- l'analisi e la valutazione continue del sistema di controllo interno della qualità;

- l'effettiva ed efficace applicazione delle direttive e delle procedure riferite ai singoli elementi fondamentali del sistema di controllo della qualità;
- l'ispezione, su base ciclica, di almeno un incarico di revisione per ogni responsabile secondo criteri di selezione che considerano la dimensione del soggetto abilitato, il numero e l'ubicazione geografica, i risultati delle precedenti ispezioni, i rischi associati ai clienti ed a specifici incarichi;
- l'affidamento della responsabilità del processo di monitoraggio ad uno o più *partner* o a persone con esperienza ed autorità sufficienti ed appropriate;
- l'esclusione dall'attività di monitoraggio delle persone coinvolte nello svolgimento e nel riesame della qualità dell'incarico;
- la documentazione e la valutazione dell'effetto delle carenze rilevate, stabilendo se trattasi di carenze sistematiche, ripetitive o comunque significative che richiedono una pronta azione correttiva;
- la comunicazione al responsabile dell'incarico e a ogni altro personale appropriato (senza l'identificazione dell'incarico se non necessario), delle carenze rilevate e delle raccomandazioni di appropriate azioni correttive;
- l'adozione di misure disciplinari nei confronti di coloro che non hanno rispettato le direttive e le procedure interne soprattutto in caso di reiterazione.

L'ispezione esterna da parte dell'autorità di vigilanza del sistema di controllo della qualità e della qualità degli incarichi di revisione non deve sostituire il programma interno di monitoraggio del soggetto abilitato.

La procedura interna relativa al monitoraggio deve prevedere anche i seguenti ulteriori aspetti:

- il trattamento dei casi in cui i risultati del monitoraggio degli incarichi evidenziano l'emissione di una relazione di revisione non appropriata o che non risultano svolte alcune procedure di revisione pianificate;
- la predisposizione, almeno su base annuale, di una relazione informativa contenente la descrizione e i risultati delle attività di monitoraggio del sistema di controllo interno e degli incarichi di revisione (inclusa l'indicazione delle carenze significative emerse e delle azioni poste in essere per risolverle) da inviare alla direzione del soggetto abilitato ed a tutti i responsabili degli incarichi (anche di quelli non sottoposti a verifica);
- il coordinamento, in presenza di una rete professionale di cui il soggetto abilitato fa parte, delle direttive e delle procedure interne del controllo della qualità con quelle in atto presso la rete, prevedendo uno scambio di informazioni sui risultati delle rispettive verifiche.

Considerazioni per i soggetti abilitati di minori dimensioni

Il principio ISQC Italia 1 indica le seguenti semplificazioni in merito alle regole per il monitoraggio sia delle direttive e delle procedure che degli incarichi di revisione.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISQC Italia 1.A68	Nel caso dei soggetti abilitati di dimensioni minori, può essere necessario che le procedure di monitoraggio siano svolte dalle persone responsabili della configurazione e della messa in atto delle direttive e delle procedure per il controllo della qualità del soggetto abilitato, o che possono essere coinvolti nello svolgimento del riesame della qualità dell'incarico. Un soggetto abilitato con un numero limitato di persone per svolgere le ispezioni sugli incarichi e le altre procedure di monitoraggio può scegliere di avvalersi di una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero di un altro revisore legale o di un'altra società di revisione legale. In alternativa, il soggetto abilitato può accordarsi con altre organizzazioni appropriate per la condivisione di risorse per lo svolgimento delle attività di monitoraggio.
ISQC Italia 1 Appendice (Italia)	Monitoraggio Nel caso di soggetti abilitati di dimensioni minori normalmente le procedure di monitoraggio vengono svolte dalle stesse persone responsabili della configurazione e della messa in atto del sistema di controllo della qualità o che svolgono il riesame della qualità dell'incarico (se ritenuto necessario in base alle direttive del soggetto abilitato). Ove ciò non sia fattibile a causa della esiguità delle risorse disponibili, il soggetto abilitato può stipulare accordi con una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero un altro revisore legale o un'altra società di revisione legale, al quale assegnare le funzioni di monitoraggio, inclusa l'ispezione. Tali accordi costituiscono le procedure di monitoraggio. Il ciclo ispettivo non dovrebbe superare i sei anni.

Cosa cambia per il collegio sindacale

ISQC Italia 1	Monitoraggio La presenza di una procedura interna sul monitoraggio aumenterebbe di per sé le aspettative di un elevato livello di qualità in quanto denoterebbe la volontà del soggetto abilitato di rispettare e fare rispettare dal proprio personale, i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamentari applicabili nonché di emettere relazioni di revisione appropriate alle circostanze. Anche per il collegio sindacale la procedura di monitoraggio concorrerebbe ad aumentare la fiducia sia dei terzi interessati al bilancio, sia dell'organo di vigilanza (MEF) per le proprie verifiche sui singoli componenti del collegio. Il monitoraggio interno non ridurrebbe in ogni caso la responsabilità del collegio sindacale in merito all'incarico di revisione.
---------------	--

Suggerimenti operativi

Si ritiene che l'obbligo di monitoraggio delle direttive e delle procedure di controllo della qualità ricada in capo a ciascun sindaco-revisore con riferimento al proprio sistema di qualità adottato per gli incarichi individuali che dovrebbe essere adeguatamente documentato con procedure interne sui vari elementi fondamentali del controllo della qualità. In presenza di una struttura professionale di appartenenza, si ritiene, inoltre, che, in accordo con le semplificazioni previste nel principio ISQC Italia 1, le funzioni di monitoraggio, inclusa l'ispezione degli incarichi di revisione svolti, possano essere assegnate al sindaco-revisore responsabile anche della configurazione e della messa in atto del sistema stesso.

In alternativa le funzioni di monitoraggio, inclusa l'ispezione dell'incarico di revisione svolto, possono essere affidate a un professionista esterno adeguatamente qualificato. In tale caso, l'accordo stipulato con tale professionista costituisce la procedura di monitoraggio.

Si ritiene che sul collegio sindacale, nella sua interezza, non ricadano ulteriori responsabilità di monitoraggio oltre alle valutazioni individuali riferite al sindaco-revisore.

Le direttive e le procedure interne devono consentire, con ragionevole sicurezza, la gestione appropriata dei reclami e delle segnalazioni che possono riguardare:

- la mancata conformità del lavoro svolto ai principi professionali e alle disposizioni normative e regolamentari;
- la non conformità al sistema di controllo della qualità.

Il personale del soggetto abilitato deve essere messo in grado di disporre di canali e modalità di comunicazione, chiaramente individuati nelle procedure interne, da utilizzare per sollevare eventuali dubbi ed effettuare reclami e segnalazioni (esclusi quelli futili) senza timore di ritorsioni.

I reclami e le segnalazioni possono provenire anche dall'esterno, da parte dei clienti o di terzi.

Le direttive e le procedure interne devono anche prevedere l'assegnazione della responsabilità di tale funzione a un professionista con esperienza appropriata, che abbia autorità all'interno del soggetto abilitato e che non sia coinvolto nell'incarico di revisione cui il reclamo o la segnalazione si riferisce. Occorre, infine, prevedere la possibilità di avvalersi di un consulente legale esterno, qualora ritenuto necessario.

In caso di reclami o segnalazioni riferite a carenze del sistema di controllo della qualità, il soggetto abilitato deve porre in essere le azioni correttive appropriate.

Considerazioni per i soggetti abilitati di minori dimensioni

Il principio ISQC Italia 1 indica le seguenti semplificazioni in merito ai reclami e segnalazioni.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISQC Italia 1.A72	[...] I soggetti abilitati di dimensioni minori, per svolgere l'investigazione in merito a reclami e segnalazioni, possono avvalersi dei servizi di una persona esterna adeguatamente qualificata, di un altro revisore legale o di un'altra società di revisione legale.
ISQC Italia 1 Appendice (Italia)	<i>Reclami e segnalazioni</i> I soggetti abilitati di dimensioni minori si avvalgono normalmente della collaborazione di un consulente legale esterno per gestire i reclami e le segnalazioni. Tali accordi di collaborazione costituiscono parte del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato.

Cosa cambia per il collegio sindacale	
ISQC Italia 1	<p>Reclami e segnalazioni</p> <p>La tipologia di reclami che potrebbe interessare il collegio sindacale incaricato della revisione legale è più facilmente collegabile al rischio di mancata conformità del lavoro svolto ai principi professionali ed alle disposizioni normative e regolamentari piuttosto che alla non conformità al sistema di controllo della qualità.</p> <p>Tuttavia, come emerge dalle analisi fatte in precedenza, la responsabilità collegiale nei confronti dei terzi interessati al bilancio e quella individuale dei singoli membri nei confronti dell'organo di vigilanza per le verifiche ispettive, non esime il collegio sindacale dall'applicare le regole del sistema di controllo della qualità all'unico incarico di revisione di cui è responsabile.</p> <p>Si ribadisce che il collegio sindacale potrebbe applicare tali regole, usufruendo delle poche semplificazioni previste nel principio ISQC Italia 1 e soprattutto adattando la</p>

	propria organizzazione collegiale ai singoli elementi del sistema di controllo della qualità, in ossequio soltanto alle disposizioni professionali, non essendo soggetto al controllo esterno del MEF.
--	--

27.3.11. Documentazione del sistema di controllo della qualità (moduli)

Il soggetto abilitato deve predisporre ed utilizzare un'adeguata documentazione che fornisca evidenza dell'operatività dei singoli elementi fondamentali del sistema di controllo della qualità. Si tratta, cioè, dei prospetti allegati alle singole direttive e procedure interne la cui forma e contenuto dipende dalla dimensione del soggetto abilitato, dalla natura e complessità delle direttive e delle procedure interne e dall'organizzazione del soggetto abilitato.

Gli allegati alle direttive e procedure interne (moduli) devono essere conservati per un periodo di tempo sufficiente per permettere a coloro che svolgono le attività di monitoraggio di verificare e valutare il corretto funzionamento del sistema di controllo della qualità e del controllo della qualità degli incarichi di revisione legale ovvero per un periodo più lungo qualora richiesto da leggi o regolamenti.

Considerazioni per i soggetti abilitati di minori dimensioni

Il principio ISQC Italia 1 indica le seguenti semplificazioni in merito alla documentazione del sistema di controllo della qualità (moduli).

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISQC Italia 1.A75	I soggetti abilitati di dimensioni minori possono utilizzare metodi più informali nella documentazione dei propri sistemi di controllo della qualità, quali annotazioni manuali, check list e formulari.

Cosa cambia per il collegio sindacale	
ISQC Italia 1	Documentazione del sistema di controllo della qualità (i moduli) La preparazione della modulistica a supporto delle procedure interne che costituiscono il sistema di controllo della qualità presenta le stesse problematiche operative già indicate per la preparazione delle carte di lavoro della revisione.

27.4. Il controllo della qualità dell'incarico di revisione secondo l'ISA Italia 220

Il principio di revisione internazionale ISA Italia 220 riguarda l'applicazione delle procedure di controllo della qualità agli incarichi di revisione contabile completa del bilancio e si rivolge, pertanto, al responsabile dell'incarico nel presupposto che il soggetto abilitato, di cui il responsabile dell'incarico fa parte, disponga di un adeguato sistema di controllo della qualità in accordo con il principio internazionale ISQC Italia 1.

Esiste, quindi, piena coerenza tra le procedure di verifica della qualità applicate al singolo incarico contenute nel principio di revisione ISA Italia 220 e le disposizioni del principio ISQC Italia 1 sulle modalità di definizione e sulla struttura del sistema di controllo della qualità da parte dei soggetti abilitati.

I punti chiave del principio di revisione ISA Italia 220, di seguito elencati, confermano questa coerenza rispetto a quanto in precedenza illustrato per il principio ISQC Italia 1.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 220.6	L'obiettivo del revisore è di mettere in atto procedure di controllo della qualità a livello di incarico che gli consentano di acquisire una ragionevole sicurezza che: <ol style="list-style-type: none"> a) la revisione contabile sia conforme ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; b) la relazione di revisione emessa sia appropriata alle circostanze.
ISA Italia 220.8	Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità della qualità complessiva di ciascun incarico di revisione contabile a lui assegnato.
ISA Italia 220.9	Nel corso dell'incarico di revisione contabile, il responsabile dell'incarico deve prestare attenzione, mediante l'osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle evidenze di non conformità ai principi etici applicabili da parte dei membri del team di revisione.
ISA Italia 220.11	Il responsabile dell'incarico deve giungere ad una conclusione sulla conformità ai principi sull'indipendenza che si applicano all'incarico di revisione. [...]
ISA Italia 220.12	Il responsabile dell'incarico deve assicurarsi che siano state seguite procedure appropriate per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione, e deve stabilire se le conclusioni raggiunte a tale riguardo siano appropriate.
ISA Italia 220.14	Il responsabile dell'incarico deve convincersi che il team di revisione, ed eventuali esperti del revisore che non fanno parte del team di revisione, possiedano complessivamente le competenze e le capacità appropriate per: <ol style="list-style-type: none"> a) svolgere l'incarico di revisione contabile in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; b) consentire l'emissione di una relazione di revisione appropriata alle circostanze.
ISA Italia 220.15	Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità: <ol style="list-style-type: none"> a) della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; b) dell'appropriatezza alle circostanze della relazione di revisione.
ISA Italia 220.16	Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità che il riesame del lavoro sia svolto in conformità alle direttive e alle procedure di riesame previste dal soggetto incaricato della revisione.
ISA Italia 220.18	Il responsabile dell'incarico deve: <ol style="list-style-type: none"> a) assumersi la responsabilità affinché il team di revisione effettui consultazioni appropriate sugli aspetti complessi o controversi; [...]
ISA Italia 220.19	Per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, e per gli altri eventuali incarichi di revisione contabile per i quali il soggetto incaricato della revisione abbia stabilito che sia richiesto un riesame della qualità dell'incarico, il responsabile dell'incarico deve: <ol style="list-style-type: none"> a) stabilire che sia stato nominato un responsabile del riesame della qualità dell'incarico; [...]
ISA Italia 220.22	Se emergono divergenze di opinione nell'ambito del team di revisione, oppure con coloro che sono stati consultati oppure, ove applicabile, tra il responsabile dell'incarico e il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, il team di revisione deve seguire le direttive e le procedure del soggetto incaricato della revisione previste per affrontare e risolvere le divergenze di opinione.
ISA Italia 220.23	Un sistema di controllo della qualità efficace include un processo di monitoraggio configurato per conseguire una ragionevole sicurezza che le direttive e le procedure del soggetto incaricato della revisione di tale sistema siano pertinenti, adeguate e operino in modo efficace. Il responsabile dell'incarico deve tener conto dei risultati del processo di monitoraggio del soggetto incaricato della revisione riportati nelle informazioni più recenti divulgate dal soggetto incaricato stesso e, se applicabile, da altri soggetti appartenenti alla rete, e se le carenze evidenziate in tali informazioni possano influire sull'incarico di revisione.
ISA Italia 220.24	Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile: <ol style="list-style-type: none"> a) le problematiche identificate in riferimento alla conformità ai principi etici applicabili e le modalità con cui sono state risolte;

	b) le conclusioni sulla conformità ai principi sull'indipendenza applicabili all'incarico di revisione, ed eventuali discussioni al riguardo nell'ambito del soggetto incaricato della revisione che supportano tali conclusioni; [...]
--	--

Considerazioni per il collegio sindacale

Con riferimento all'applicazione al collegio sindacale delle regole e delle linee guida del principio di revisione ISA Italia 220, valgono le stesse considerazioni fatte in precedenza con riferimento alle disposizioni del principio ISQC Italia 1.

27.5. Il controllo esterno della qualità secondo il D.Lgs. 39/2010

27.5.1. Natura ed obiettivi

Il controllo esterno della qualità è previsto dall'art. 20 del D. Lgs. 39/2010 e interessa obbligatoriamente tutti i revisori legali iscritti nel Registro, quindi i revisori legali individuali, i sindaci-revisori che esercitano la revisione legale come componenti del collegio sindacale o come sindaco unico nelle S.r.l., e le società di revisione legale.

Tale controllo è previsto con la periodicità di:

- tre anni per gli iscritti nel Registro che svolgono la revisione legale in Enti di Interesse Pubblico (EIP).
- sei anni per gli iscritti al Registro che non svolgono la revisione legale in Enti di Interesse Pubblico (EIP).

Tutti i revisori iscritti nel Registro sono soggetti al controllo esterno che ha per oggetto l'incarico di revisione legale, mentre le sole società di revisione legale sono soggette anche al controllo esterno del proprio sistema di controllo della qualità.

Questo aspetto della normativa italiana (D.Lgs. 39/2010, art. 20, comma 13) solleva perplessità in quanto la stessa norma impone a tutti i revisori l'applicazione dei principi di revisione internazionali ISA Italia e del principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1 in base al quale tutti i revisori hanno l'obbligo di istituire un proprio sistema di controllo della qualità, anche se con criteri di proporzionalità per i soggetti abilitati di minori dimensioni.

Con riferimento a quanto sopra, occorre considerare che i principi di revisione internazionali e il principio internazionale sul controllo della qualità derivano da discipline professionali nate in paesi dove la revisione legale si è sviluppata per prima, avendo come riferimento in prevalenza le società di revisione di maggiori dimensioni per le quali la presenza di un sistema di controllo della qualità rimane fondamentale a causa della dimensione e complessità di tali organizzazioni internazionali. Da qui si potrebbe comprendere la decisione del legislatore del D.Lgs. 39/2010 di prevedere la verifica esterna del sistema di controllo interno della qualità per le sole società di revisione.

In base al comma 13 dell'art. 20 del D.Lgs. 39/2010, il controllo esterno della qualità è basato su una verifica adeguata dei documenti di revisione selezionati per il singolo incarico e include una valutazione dei seguenti aspetti:

- ✓ adeguatezza dei documenti di revisione risultanti dalle carte di lavoro;
- ✓ conformità ai principi di revisione;
- ✓ conformità ai requisiti di indipendenza applicabili;

- ✓ quantità e qualità delle risorse investite;
- ✓ entità dei corrispettivi per la revisione;
- ✓ adeguatezza della relazione di revisione.

Si pone questi obiettivi generali:

1. cercare di garantire una qualità della revisione legale uniformemente elevata, considerato che, in esito ai controlli della qualità, sanzioni appropriate aiutano a prevenire e a correggere revisioni non corrette;
2. rafforzare e consolidare la fiducia del pubblico e degli utilizzatori dei bilanci societari, sulla portata e sull'affidabilità della revisione legale dei conti.

Il D.Lgs. 39/2010 si occupa del controllo esterno della qualità all'art. 20 e delle modalità di svolgimento della vigilanza da parte dell'autorità preposta (MEF) agli artt. 21 e 21-bis.

27.5.2. Prescrizioni dell'art. 20 del D. Lgs. 39/2010

L'art. 20 è stato modificato in modo significativo dall'art. 19 del D.Lgs. 135/2016, definendo in modo più preciso i termini e le modalità di svolgimento del controllo della qualità sia degli incarichi di revisione, sia del sistema di controllo della qualità. Tuttavia, in mancanza del regolamento applicativo che dovrà essere emesso dal MEF, autorità competente per i controlli della qualità della revisione legale di enti non EIP, questa attività di controllo non è stata ancora avviata.

Il nuovo art. 20 prevede, al comma 3, che il controllo della qualità per gli incarichi di revisione in EIP sia svolto dalla Consob secondo le disposizioni contenute nell'art. 26 del Regolamento europeo n. 537/2014 cui si rinvia per dettagli. Il controllo è già svolto dalla CONSOB da tempo.

Il controllo della qualità per gli incarichi di revisione in ESRI (Enti Sottoposti a Regime Intermedio) è svolto sempre dalla Consob ma secondo le disposizioni contenute nell'art. 20 del D.Lgs. 39/2010.

Altri aspetti significativi definiti nel nuovo art. 20 del D.Lgs. 39/2010 riguardano quanto segue:

Comma 5: stabilisce i parametri per definire la periodicità di svolgimento del controllo di qualità distinguendo:

- il caso di revisori con incarichi di revisione legale del bilancio di esercizio e consolidato di imprese che superano i limiti di cui all'art. 1, comma 1, lett. s-bis (*riferiti alle imprese minori*), per i quali il controllo deve essere fatto almeno ogni sei anni;
- il caso di revisori con incarichi di revisione legale del bilancio di esercizio e consolidato di imprese che non superano limiti di cui all'art. 1, comma 1, lett. s - bis (*riferiti alle imprese minori*)⁷⁴, per i quali il controllo è fatto sulla base di un'analisi del rischio e senza periodicità minima;

Comma 14: in questo comma, sono indicati i criteri dimensionali per le verifiche stabilendo che 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.

⁷⁴ La definizione è la seguente: "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".