

Memento Pratico

Francis Lefebvre

REVISIONE LEGALE

Individuazione dei rischi
e test di valutazione

Organizzazione dei controlli

Adempimenti del collegio sindacale

Memento Pratico
Francis Lefebvre

REVISIONE LEGALE

Identificazione dei rischi
e test di validazione
Organizzazione dei controlli
Adempimenti del collegio sindacale



Caratteristiche

Aggiornato al 17 maggio 2017

Prezzo: 107,00 €

Pagine: 1.560

Codice: 217131

MEMENTO PRATICO REVISIONE LEGALE 2017

Il volume è un indispensabile strumento pratico per tutti i commercialisti che hanno incarichi di **revisore legale o di membro del Collegio sindacale**, sia negli EIP sia nelle imprese di minori dimensioni.

Il progressivo allineamento delle norme italiane in materia di revisione legale alle norme europee si è recentemente confermato con il **D.Lgs. 135/2016 che ha recepito la dir. 2014/56**. Le novità sono di grande rilievo soprattutto con riferimento alla **revisione legale degli EIP e delle società di grandi dimensioni**. Nel recepire le direttive europee sono state apportate ulteriori disposizioni per i **tirocini** e gli **esami di abilitazione alla professione** e sono state modificate molte delle norme inerenti la responsabilità civile e penale del revisore. Senza dimenticare che anche il CNDCEC è intervenuto recentemente a supporto dello svolgimento della revisione legale delle PMI tramite un documento interpretativo che rende **operativo l'ultimo dei principi di revisione internazionale anche con riferimento alle piccole imprese**.

Viene analizzata nel dettaglio la metodologia prevista dagli ISA Italia per condurre la revisione legale con un **approccio risk-based**, spiegando in modo pratico come individuare sufficienti elementi probativi che forniscano evidenza del lavoro svolto dal revisore legale. L'opera contiene numerose **schede tecniche** e **check-list per la predisposizione delle carte di lavoro** ed è integrata da **numerosi esempi** che rappresentano la **più diffusa e condivisa prassi operativa** utilizzata dai migliori professionisti italiani.

Il volume illustra tutte le fasi del lavoro, **dalla predisposizione della lettera di incarico alla espressione del giudizio sul bilancio**, tenendo in considerazione tutte le novità legislative, comprese quelle riferite ai **nuovi principi contabili nazionali** e l'**antiriciclaggio**. Vengono evidenziate le modalità operative per la gestione degli altri incarichi affidati al revisore legale o al sindaco, come per esempio **le attestazioni richieste dalle norme di legge** o i **mandati diversi dalla revisione contabile** affidati al revisore legale, come per esempio le **due diligence** o le procedure concordate con il cliente.

- Nuova relazione del revisore
- Modifiche al Decreto 39/2010 (D.Lgs. 135/2016) derivanti dal recepimento della dir. 2014/56
- Tutte le novità per la revisione legale degli E.I.P. e gli E.R.I.
- Indipendenza del revisore
- Controlli continui
- Con tutti i D.d.R. e i quaderni di ASSIREVI

Il processo di revisione viene esaminato sulla base degli ISA Italia e dei più recenti approcci usati nella prassi operativa:

- Valutazione dei **rischi di revisione**, della significatività e dell'**errore tollerabile**
- Il sindaco-revisore: ruoli e responsabilità
- Considerazioni sui rischi frode, continuità aziendale, rischio di revisione ed esistenza di parti correlate
- Pianificazione e **strategia di revisione**
- Risposte di revisione ai rischi individuati: l'evidenza del lavoro di revisione

- Trarre le conclusioni del lavoro svolto
- Predisporre la relazione del revisore
- Come svolgere **gli altri incarichi affidati al revisore**

Il volume contiene inoltre:

- numerosi esempi e **questionari**
- **carte di lavoro**
- **check-list di controllo**
- **modelli standard** per lo svolgimento delle verifiche di revisione
- template per i fogli di lavoro
- **suggerimenti** per trarre conclusioni affidabili
- **aspetti pratici** per l'impostazione del lavoro da svolgere da parte del revisore legale e dei suoi collaboratori
- procedure standard e **tecniche operative** per identificare le giuste risposte di revisione ai rischi individuati
- adempimenti in termini di **antiriciclaggio**

I contenuti da non perdere

ALTRI INCARICHI

- Due diligence
- Attestazioni richieste dalla legge
- Procedure concordate

NOZIONI GENERALI

- EIP e ERI
- D.Lgs. 135/2016
- Nuova responsabilità civile e penale

VALUTAZIONE DEI RISCHI

- Rischio frode
- Antiriciclaggio
- Rischio di revisione

INDICE

RELAZIONE DEL REVISORE

- Nuova relazione

COLLEGIO SINDACALE

- Revisore Sindaco
- Ruolo di Sindaco nelle PMI

TEST SULLE OPERAZIONI E I SALDI

- ISA per le PMI
- Check-list e casi pratici

TEST SUI CONTROLLI

- Test di conformità
- Analytical Procedures

Piano generale dell'opera

TITOLO I	Parte generale	
<hr/>		
CAP. I	Quadro generale di riferimento	10
CAP. II	Collegio sindacale e altri organi di controllo	1200
CAP. III	Principi di revisione	2000
CAP. IV	Etica professionale e norme deontologiche	3000
CAP. V	Responsabilità	4000
	VAI ALL'ESTRATTO	
CAP. VI	Archiviazione e conservazione dei documenti	5000
CAP. VII	Contratto di revisione	7010
TITOLO II	Pianificazione della revisione legale e strategia	
<hr/>		
CAP. VIII	Materialità e significatività	12000
CAP. IX	Comunicazioni	13000
CAP. X	Profilo dei rischi e approccio di revisione	15000
	VAI ALL'ESTRATTO	
CAP. XI	Comprensione del rischio e risposta ai rischi di revisione individuati	17000
CAP. XII	Struttura del controllo interno	18010
CAP. XIII	Strategia e pianificazione del lavoro di revisione	19000
CAP. XIV	Campionamento	21000
CAP. XV	Test sui controlli	22001
	VAI ALL'ESTRATTO	
CAP. XVI	Test di sostanza	25000
TITOLO III	Risposte di revisione ai rischi individuati	
<hr/>		
CAP. XVII	Ciclo attivo	30002
CAP. XVIII	Ciclo passivo	33000
CAP. XIX	Ciclo produzione	35000
CAP. XX	Ciclo lavori in corso su ordinazione	38001
CAP. XXI	Ciclo partecipazioni e titoli di debito	41000
CAP. XXII	Ciclo della tesoreria	45000
CAP. XXIII	Ciclo immobilizzazioni	48000
	VAI ALL'ESTRATTO	
CAP. XXIV	Ciclo risorse umane	51000
CAP. XXV	Revisione dei bilancio consolidato	55000
CAP. XXVI	Altre aree di bilancio	57000
CAP. XXVII	Controlli periodici	59000
TITOLO IV	Valutazione degli elementi probativi e audit reporting	
<hr/>		
CAP. XXVIII	Conclusioni del lavoro	60000
CAP. XXIX	Verifica delle informazioni finanziarie e non finanziarie	63000
CAP. XXX	Espressione del giudizio	66000
	VAI ALL'ESTRATTO	
TITOLO V	Varie	
<hr/>		
CAP. XXXI	Altri incarichi al revisore	80000
CAP. XXXII	Attualità e prospettive	90000
Indice analitico		pag. 1541

CAPITOLO V

Responsabilità

SOMMARIO

SEZIONE I	Responsabilità del revisore	4000
I.	Responsabilità civile	4020
A.	Nei confronti dell'impresa soggetta a revisione	4050
B.	Nei confronti dei terzi	4100
C.	Nei confronti del fisco	4130
II.	Responsabilità penale	4200
III.	Responsabilità disciplinare	4300
SEZIONE II	Limitazione della responsabilità	4500
SEZIONE III	Responsabilità del collegio sindacale	4600
I.	Giurisprudenza	4605
II.	Responsabilità	4615
III.	Quantificazione del danno	4680

SEZIONE I

Responsabilità del revisore

Premessa La funzione economica, sociale e giuridica della revisione non è quella di garantire l'assoluta e incondizionata attendibilità del bilancio d'esercizio, né il lettore dello stesso può, ragionevolmente o giuridicamente, nutrire tale aspettativa (giacché l'asseverazione di un bilancio corretto secondo un metro di assoluta certezza, oltre che impossibile, innalzerebbe a livelli insopportabili i costi per il sistema economico). La funzione della revisione, piuttosto, consiste nel tenere sufficientemente alto il livello di fiducia che ogni stakeholder può riporre nella credibilità dei valori di bilancio e dell'informativa complementare, livello che si intende garantito dai profili di etica (v. n. 3000 e s.), indipendenza, professionalità, responsabilità domandati alla figura del revisore. In base alla definizione adottata dall'International Federation of Accountants (IFAC), l'obiettivo della revisione è consentire al revisore di stabilire se i bilanci sono stati redatti, in tutti i loro aspetti significativi, conformemente ad un ben preciso modello di presentazione dell'informativa di bilancio. Esiste tuttavia un grande divario tra quello che il pubblico si aspetta in generale da una revisione e quello che i revisori legali ritengono di dover fare. Questo divario in termini di aspettative costituisce un grosso problema per i revisori soprattutto in quanto maggiore è tale divario, minori sono la credibilità e il prestigio associati al loro lavoro. Qualunque definizione della revisione legale dei conti non può pertanto prescindere dalle

4000

esigenze e dalle aspettative degli utenti nella misura in cui esse siano ragionevoli e dall'abilità del revisore di far fronte a queste esigenze ed aspettative.

Le esigenze e le aspettative degli utenti possono essere ritenute ragionevoli nella misura in cui:

- riguardino compiti prescritti dalla legge;
- vi siano destinatari disposti a pagare per il servizio (esista cioè una domanda effettiva);
- vi sia un revisore legale dei conti disposto a fornire i servizi in questione (per un corrispettivo che rifletta in primo luogo il suo livello di competenza, la difficoltà del compito, il numero di ore ed il rischio insito in tale lavoro) e disponga delle competenze necessarie a farlo.

I revisori legali e le società di revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento dei loro doveri.

Il tema della responsabilità del revisore è trattato sia dalle norme di legge (DLgs 39/2010) sia dai principi di revisione internazionali (ISA Italia 200).

La responsabilità del revisore investe la sfera civile (v. n. 4020 e s.), la sfera penale (v. n. 4200 e s.) e quella professionale (v. n. 4300 e s.).

4005 Sindaco-revisore Riguardo alla fattispecie di Sindaco/Revisore, la riforma del diritto societario ha modificato la disciplina del collegio sindacale, tanto da attribuire una maggior responsabilità a tale funzione. Infatti i sindaci:

- devono essere responsabili della verità delle loro attestazioni;
- rispondono solidalmente con gli amministratori per i fatti di questi quando il danno non si sarebbe prodotto se avessero diligentemente osservato gli obblighi che facevano loro carico.

La diligenza che si deve pretendere dai componenti del collegio è quella propria di un verificatore della gestione del patrimonio aziendale, sulla quale fanno affidamento i soci e i terzi in generale; proprio perché organo interno all'azienda. Quindi sia per i sindaci, sia per i soggetti legittimati ai controlli di tipo contabile, la responsabilità è illimitata, tuttavia, nella nuova versione, si prevede che i sindaci (e i revisori) debbano adempiere ai loro doveri non più con la diligenza del mandatario ma con «la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico».

Il riferimento normativo è l'art. 2407 c.c.:

1. il primo comma dell'art. 2407 c.c. individua una fattispecie di responsabilità diretta, attribuita in via esclusiva al collegio sindacale, perché attinente all'inadempimento di doveri autonomi rispetto a quelli di altri organi,
2. il secondo comma prevede invece una responsabilità solidale dei sindaci con gli amministratori per fatti illeciti commessi da questi ultimi e non impediti dall'attività di vigilanza (art. 2407, c. 2, c.c.).

Ne deriva che la responsabilità del sindaco riguarda principalmente la violazione dell'obbligo di vigilare, sia che dipenda da un comportamento doloso, sia che derivi da un comportamento colposo. Va comunque rilevato che l'eventuale azione di responsabilità contro i sindaci per colpa in vigilando necessita di alcune condizioni:

- l'atto di cattiva gestione degli amministratori;
- il verificarsi di un danno;
- il nesso di causalità tra il compimento dell'illecito e il danno che si è prodotto;
- l'omessa e insufficiente attività di vigilanza dei sindaci che avrebbero potuto impedire il danno se avessero adempiuto agli obblighi della loro funzione.

Quindi i sindaci rispondono in quanto sono venuti meno all'obbligo di vigilare con la diligenza richiesta dalla natura del loro incarico. Essi, infatti, avrebbero dovuto svolgere una azione preventiva e successiva per eliminare o quantomeno attenuare gli effetti lesivi dell'illecito.

Aspetti pratici: resta comunque aperta la possibilità, per ciascun componente dell'organo collegiale, di escludere la propria responsabilità rendendo noto ufficialmente il proprio dissenso a mezzo di annotazione nei verbali delle verifiche periodiche riportati nel Libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale, ai sensi dell'art. 2404, c. 4, c.c.

I. Responsabilità civile

4020

Aspetti generali Il DLgs 27 gennaio 2010, n. 39 rappresenta il punto di arrivo, all'interno del nostro ordinamento, di un processo di attenzione crescente da parte del legislatore nazionale e comunitario per la revisione legale dei conti. Prima del DLgs 39/2010, il quadro normativo di riferimento sulla responsabilità civile del soggetto incaricato del controllo contabile/della revisione contabile era fondato essenzialmente su due norme (oggi abrogate):

- l'art. 2409-sexies c.c., che richiamava le disposizioni dell'art. 2407 c.c. e dichiarava i soggetti incaricati del controllo contabile «responsabili nei confronti della società, dei soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri»;
 - l'art. 164 del Tuf, applicabile solamente a tale contesto particolare, che pure richiamava le disposizioni dell'art. 2407 c.c., e dichiarava i soggetti partecipanti alla revisione contabile «responsabili (...) per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati».
- In tema di responsabilità civile rimane confermata l'impostazione dell'art. 2409-sexies c.c. con l'esplicita responsabilità del revisore nei confronti della società, dei suoi soci e dei terzi, mentre viene meno il richiamo all'art. 2407 c.c., (norma che si riferisce al collegio sindacale).

Dopo il DLgs 39/2010, il legislatore ha trattato il tema della responsabilità nell'art. 15:

- viene confermata l'impostazione dell'art. 2409-sexies c.c., ossia viene esplicitata la responsabilità nei confronti della società, dei suoi soci e dei terzi;
- viene meno il richiamo all'art. 2407 c.c., norma che si riferisce al collegio sindacale, e probabilmente tale impostazione è riconducibile sia all'esigenza di creare un sistema normativo uniforme e autonomo che disciplini la revisione legale, sia alla consapevolezza della sostanziale diversità di doveri esistenti in capo ai revisori rispetto a quelli applicabili ai sindaci;
- è esplicitamente affermata la responsabilità solidale tra revisori e amministratori, ma con la precisazione che, nei rapporti interni, ciascun debitore solidale è responsabile nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato;
- si statuisce la prescrizione quinquennale per agire contro il revisore, ma con la precisazione che la decorrenza del termine parte dalla data della relazione di revisione sul bilancio. L'attività di revisione crea affidamento sia nella società nei cui confronti viene esercitata sia nei terzi: nel primo caso determina responsabilità contrattuale, nel secondo extracontrattuale.

4022

Responsabilità del revisore (art. 15 DLgs 39/2010) Il DLgs 39/2010 interviene in materia di responsabilità civile da parte del revisore contabile nell'articolo 15 affermando che i revisori legali e le società di revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. Il revisore è responsabile anche per fatti illeciti compiuti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati.

I revisori legali e le società di revisione legale sono dunque responsabili dei danni derivanti dall'inadempimento dei loro doveri. Ognuno di essi è responsabile nei limiti del contributo al danno cagionato. La responsabilità si estende ai dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione che sono responsabili nei limiti del contributo al danno.

Aspetti pratici: La responsabilità del revisore investe la sfera civile, la sfera penale (v. n. 4200 e s.) e quella professionale (v. n. 4300 e s.).

L'art. 15, comma 1, DLgs n. 39/2010 prevede anzitutto una responsabilità da «inadempimento ai doveri». I doveri dei revisori vanno ricostruiti leggendo la normativa rilevante, che è però distribuita su ben tre livelli di fonti. Da un lato vi sono le disposizioni di legge (in particolare l'art. 14 DLgs n. 39/2010).

Da un altro lato bisogna che i revisori rispettino i regolamenti emanati dalla Consob (la revisione è regolata in dettaglio negli artt. 149-bis-152 del regolamento emittenti). Anche la violazione delle disposizioni contenute in questo regolamento può portare all'affermazione di responsabilità. Ma vi è di più, in quanto l'attività dei revisori deve rispettare le normative comunitarie: in particolare, come statuisce espressamente l'art. 11, comma 1, DLgs. n. 39/2010, vanno osservati i principi di revisione adottati dalla Commissione europea (v. n. 260 e v. n. 2105).

Le norme sulla responsabilità si applicano nello stesso modo ai revisori di enti di interesse pubblico e ai revisori di altre entità. Perché si abbia inadempimento il revisore deve esser venuto meno a un obbligo stabilito dalla legge oppure dal contratto posto in essere con chi ha conferito l'incarico.

L'articolo 14 del decreto 39 stabilisce che il revisore deve emettere una relazione con il giudizio sul bilancio e deve verificare periodicamente la contabilità. Inoltre per i revisori degli enti di interesse pubblico, vi è l'obbligo di presentare al comitato di controllo interno la relazione contenente le carenze significative rilevate in relazione al processo di informativa finanziaria. Gli obblighi di diligenza del revisore sono inoltre stabiliti dai principi di revisione applicabili nelle circostanze, attualmente si tratta di quelli emessi dagli ordini professionali in attesa che venga completato il processo di omologazione dei principi di revisione internazionali da parte dell'Unione Europea.

Aspetti pratici: La responsabilità civile del revisore non può prescindere dalle responsabilità generali del revisore indipendente nello svolgimento della revisione legale. La natura e la portata della revisione legale e le modalità con le quali il revisore raggiunge i propri obiettivi sono contenuti nell'ISA 200 (v. n. 4350). È da notare che, con la nuova normativa, viene definitivamente chiarito che l'inosservanza dei principi di revisione determina in modo automatico la responsabilità del revisore, mentre l'osservanza degli stessi fa sorgere una presunzione di diligenza del revisore, anche se naturalmente è necessario che l'osservanza dei principi possa tradursi in una loro applicazione corretta e documentata.

Ulteriore novità introdotta è quella che riguarda l'azione di risarcimento nei confronti dei responsabili: essa si *prescrive* nel termine di cinque anni dalla data della relazione di revisione sul bilancio d'esercizio o consolidato emessa al termine dell'attività di revisione cui si riferisce l'azione di risarcimento (v. n. 4055).

Sempre in tema di responsabilità, l'art. 10-quinquies del DLgs 39/2010 stabilisce che:

«Nel caso di revisione legale del bilancio consolidato di un gruppo di imprese, il revisore del gruppo assume la piena responsabilità per la relazione di revisione di cui all'articolo 14 o, ove applicabile, per la relazione di revisione di cui all'articolo 10 del Regolamento europeo e per la relazione aggiuntiva destinata al comitato per il controllo interno e la revisione contabile di cui all'articolo 11 del Regolamento europeo».

4025 Negligenza professionale Il revisore legale e la società di revisione sono responsabili del danno che deriva dall'inadempimento dei loro doveri: tuttavia l'inadempienza deve essere imputata al revisore solo se non ha applicato o ha applicato erroneamente i principi di revisione, e se questo comportamento ha avuto delle conseguenze sulla correttezza del giudizio espresso. Il revisore invece non deve essere considerato responsabile qualora non abbia potuto individuare errori derivanti da fatti fraudolenti riflessi nel bilancio, anche significativi, se dimostra di aver applicato diligentemente principi di revisione in relazione alle caratteristiche dell'incarico.

Paradossalmente l'art. 15, comma 1, DLgs 39/2010 non richiede espressamente che i revisori operino con diligenza. Tuttavia è fuori dubbio che, in applicazione dei principi generali, essi debbano operare diligentemente. Anzi, la diligenza richiesta ai revisori non è quella generica dell'art. 1176, comma 1, c.c., bensì quella specifica dell'art. 1176, comma 2, c.c.: «nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata».

Aspetti pratici: i principi di revisione prevedono l'utilizzo di procedure di revisione tramite verifica a campione di transazioni, eventi, operazioni. Il revisore non può essere considerato responsabile per la mancata identificazione di un errore generata da operazioni non rientranti nel campione.

In altre parole le inadempienze per errori nell'attività di revisione sono considerate tali quando il revisore non ha applicato oppure ha applicato erroneamente i principi di revisione o in generale si è operato senza sufficiente grado di diligenza professionale. In virtù dell'incarico conferito il revisore si assume l'obbligo di formulare il suo giudizio professionale sulla base dei risultati delle verifiche effettuate, avendo applicato in modo diligente, etico ed indipendente i principi di revisione stabiliti. Benché vi sia una certa tendenza a provare ad attribuire al revisore una sorta di responsabilità oggettiva, la giurisprudenza più recente ha, invece, fortemente sottolineato il rispetto del principio generale **sull'onere della prova**, cosicché il soggetto che afferma di essere stato danneggiato dal comportamento del revisore deve fornire al giudice la prova di tale responsabilità.

Bilancio consolidato In tema di responsabilità civile, si ricorda che l'art. 10-quinquies del DLgs 39/2010 attribuisce al revisore del bilancio consolidato l'intera responsabilità per l'espressione del relativo giudizio, estendendo a tutte le società la medesima previsione che prima era prevista solamente dall'art. 165, comma 1-bis, del Tuf. In altre parole in caso di revisione dei gruppi, la società di revisione legale incaricata è responsabile della revisione dell'intero gruppo, anche se non ha revisionato direttamente alcune società del gruppo stesso o le ha fatte revisionare ad altri.

4030

La norma, di non facile interpretazione e applicazione, ha comunque l'effetto di innalzare il grado di diligenza esigibile dal revisore di gruppo in presenza di situazioni in cui esso si avvalga del lavoro svolto dai c.d. revisori secondari. Il tema è collegato a quanto previsto dal principio di revisione n. 600 «L'utilizzo del lavoro di altri revisori».

Frodi Nell'assumere l'incarico di revisione il revisore legale e la società di revisione legale non ha la responsabilità primaria di individuare irregolarità per frodi, bensì quello di esprimere il proprio parere sul bilancio. I principi di revisione infatti non prevedono attività e procedure di carattere investigativo nell'effettuazione di verifiche al di fuori dell'ambito dell'incarico conferito dalla società cliente e dalle conferme delle controparti.

4040

In caso di frode pertanto al fine di giudicare l'eventuale responsabilità del revisore legale è necessario verificare se questi ha svolto l'incarico in base ai principi di revisione e con la diligenza e l'etica professionale richiesta. Il revisore dunque può essere sanzionato solo nel caso in cui si è dimostrato che gli atti illeciti sarebbero stati identificati se si fossero applicate le procedure di revisione statuite.

Precisazione: a tal proposito l'ISA Italia 240 dispone specifiche procedure per l'individuazione delle frodi. Il principio di revisione, analizza le situazioni che possono segnalare la presenza di frodi nell'impresa revisionata. A fronte di tali situazioni, il principio detta regole generali riguardo alle procedure che il revisore deve porre in essere per individuare possibili frodi e le risposte da dare qualora dovesse riscontrarne la presenza. Il documento distingue gli errori causati da frodi dagli errori accidentali (riconoscendone, come discriminante, l'intenzionalità o meno dell'atto) e, all'interno dei primi, differenzia le frodi dovute a distrazioni di beni e attività dal patrimonio aziendale da quelle legate alla falsa informativa economico-finanziaria; evidenzia le responsabilità della direzione e dei responsabili di governance, nonché del revisore descrivendo i limiti intrinseci dell'attività di revisione condotta in presenza di situazioni fraudolente.

Assicurazione obbligatoria Le norme contenute nel DLgs 39 non contengono obblighi particolari concernenti l'assicurazione obbligatoria o la prestazione di garanzie. Pertanto ai revisori si applicano gli obblighi di assicurazione obbligatoria per la responsabilità civile applicabili ai professionisti.

4045

Le società di revisione iscritte nell'albo speciale tenuto dalla Consob avevano l'obbligo di essere munite di idonea garanzia prestata da banche, assicurazioni, intermediari iscritti nell'elenco speciale previsto dall'articolo 107 del TUB, o di avere stipulato una polizza di assicurazione della responsabilità civile per negligenze o errori professionali, comprensiva della garanzia per l'infedeltà dei dipendenti, per la copertura dei rischi derivanti dall'esercizio dell'attività di revisione contabile.

L'ammontare della garanzia o della copertura assicurativa era stabilito annualmente dalla Consob per classi di volume d'affari. Questa norma, introdotta nel 2005 dalla legge sulla tutela del risparmio, è stata applicata dal 2007 al 2011, quando la Consob ha emesso l'ultima delibera sull'argomento, la delibera 28 giugno 2011, n. 17837. La delibera conteneva para-

metri di fatturato in base ai quali venivano indicati i massimali della garanzia. Il fatturato era costituito dal totale dei corrispettivi per le seguenti attività di revisione:

- ricavi da corrispettivi per attività di revisione sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato effettuata ai sensi delle disposizioni contenute nel DLgs 24 febbraio 1998, n. 58 (T.U.F.);
- ricavi da corrispettivi per altre attività di revisione e di controllo contabile previste da norme di legge o di regolamento;
- ricavi da corrispettivi per attività di revisione contabile svolta a titolo volontario.

La garanzia minima richiesta per classi di volume di affari utilizzata in passato (che comunque non è ancora stata superata a causa della mancanza dei decreti di attuazione del DLgs 39/2010), è descritta nella seguente tabella.

Classi di volume d'affari		Ammontare della copertura (Euro)
Da:	A:	
0	1.000.000	1.300.000
1.000.001	2.000.000	3.400.000
2.000.001	4.000.000	4.000.000
4.000.001	8.000.000	4.800.000
8.000.001	16.000.000	8.300.000
16.000.001	32.000.000	13.700.000
32.000.001	64.000.000	21.800.000
64.000.001	128.000.000	32.200.000
128.000.001		36.700.000

4046 Assicurazione per il professionista A partire dal 15 agosto 2013 stipulare una polizza per i rischi derivanti dall'esercizio dell'attività professionale è un obbligo giuridico non solo deontologico ai sensi del DPR 137/2012. «... il professionista è tenuto a stipulare idonea assicurazione per i rischi derivanti dall'esercizio della attività professionale. Il professionista deve rendere noti al cliente, al momento dell'assunzione dell'incarico, gli estremi della polizza stipulata per la responsabilità ed il relativo massimale. Le condizioni generali delle polizze assicurative di cui al presente comma possono essere negoziate, in convenzione con i propri iscritti, dai Consigli Nazionali e dagli Enti Previdenziali dei professionisti».

omissis

SEZIONE II

Attività di revisione basata sul rischio**I. Aspetti generali**

15300

Premessa L'identificazione delle componenti di rischio che caratterizzano un'azienda cliente è la base dell'approccio di revisione. Il revisore effettua una primaria valutazione del rischio inerente e dell'efficacia del sistema di controllo interno in relazione agli specifici obiettivi di revisione che si intende perseguire e poi pianifica le strategie di revisione. Questo approccio di tipo «top down» deve necessariamente prendere le mosse da una comprensione di tipo generale del settore in cui il cliente opera e dei sistemi informativi di cui lo stesso si avvale, identificando, in tal modo, le aree di particolare interesse cui rivolgere maggiore attenzione nell'ambito della strategia di revisione.

La comprensione dell'impresa e del suo contesto (v. n. 15400) costituisce un aspetto fondamentale per lo svolgimento di una revisione in conformità ai principi di revisione. Di fondamentale importanza per il revisore è la comprensione del funzionamento del sistema di controllo interno messo a punto dall'azienda cliente; il revisore infatti inizialmente ha l'obiettivo di riuscire ad identificare le componenti di rischio inerente e di effettuare una prima diagnosi preliminare sul grado di affidamento dei controlli. In un momento successivo il revisore pianifica il lavoro da svolgere e si accerta del grado di funzionamento del sistema di controllo ottenendo un buon livello di assicurazione tramite l'espletamento di test di sostanza. Questa attività di tipo preliminare (in gergo denominata fase di Pianificazione) dalla quale deriverà l'impostazione dell'intera struttura del lavoro di revisione su un incarico, richiede un certo livello di esperienza ed un'adeguata conoscenza da parte del revisore; anche perché è in questa fase che si elaborano le considerazioni che comportano il giudizio circa la materialità o significatività (v. n. 12000 e s.) e il grado di rischio associato agli obiettivi di revisione, sia per quanto attiene le classi di transazioni che i saldi di bilancio. In sintesi l'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (cioè il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente sbagliato) ad un livello sufficientemente basso; questo obiettivo è raggiungibile se il revisore riesce ad ottenere una comprensione del rischio così approfondita da riuscire a concentrarsi nelle aree di bilancio dove è più alto il rischio di commettere errori significativi e ridurre al minimo il lavoro sulle aree che non presentano rischi.

Precisazione: In conformità ai principi di revisione ISA Italia, «una ragionevole sicurezza non corrisponde mai ad un livello di sicurezza assoluto, poiché nella revisione 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 basa il suo giudizio professionale». Per maggiori dettagli sugli obiettivi generali della revisione v. n. 15000 e ss.

Tuttavia, anche in considerazione del fatto che la revisione per sua natura è un servizio che viene svolto nel corso del tempo ed in più momenti successivi, è possibile che il giudizio preliminare che un revisore si è creato a proposito del livello di materialità del bilancio e sul grado di funzionamento del sistema dei controlli del cliente, sia modificato da altri fatti o elementi raccolti dal revisore o da eventi e circostanze nuove che si possono verificare. Quando ciò accade allora il revisore deve modificare di conseguenza la strategia di revisione (v. n. 15725).

15324 Procedure di valutazione del rischio Le procedure di revisione svolte per acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, al fine di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni sono definite dall'ISA Italia 315 «Procedure di valutazione del rischio» (v. n. 15400 e s.).

II. Approccio di revisione

15335 Procedure di validazione del rischio ed attività correlate Le procedure di “validazione del rischio” sono procedure di base che consentono al revisore di identificare e valutare in via preliminare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni (v. n. 15050). Esse 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 eseguite come procedure di validazione del rischio;
- c) osservazioni ed ispezioni;
- d) fonti interne ed esterne.

Ad esempio l'approccio alla revisione legale del ciclo passivo presuppone un'adeguata pianificazione: sulla base della valutazione dei rischi identificati e valutati il revisore determina le risposte generali di revisione. Queste risposte comprendono:

- lo scetticismo professionale nel raccogliere e valutare gli elementi probativi;
- una adeguata valutazione dell'utilizzo di un team di persone per ottenere sufficienti elementi probativi, assegnando personale con maggiore esperienza o con speciali competenze;
- l'utilizzo del lavoro di un esperto;
- l'inclusione di elementi aggiuntivi di imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione in risposta ai rischi individuati;
- il grado di affidabilità del sistema di controlli aziendali.

La tavola 15335 riporta un esempio di approccio di revisione per il ciclo passivo (per maggiori dettagli v. n. 33000 e s.).

Tavola 15335 - Approccio di revisione

Fase I	Accettazione del cliente e pianificazione iniziale	
	Comprensione dell'attività del cliente e dell'ambiente circostante	
	Valutazione del rischio	
	Adozione di procedure di analisi comparativa preliminari	
	Comprensione del sistema di controllo interno e valutazione del rischio di controllo	
	Raccolta di informazioni per la valutazione dei rischi di frode	
	Sviluppo di un programma e di un piano di revisione complessivo	
 Si intende ridurre il livello di rischio previsto per il controllo? 		NO

SI

FASE II	Esecuzione test sui controlli	
	Esecuzione di verifiche di sostanza sulle transazioni relative all'acquisizione di beni e servizi, delle obbligazioni assunte verso i fornitori e dei pagamenti	
	Valutazione della probabilità di errori nello stato patrimoniale, nel conto economico e nel rendiconto finanziario (*)	



PROBABILITÀ DI ERRORE

FASE III	Bassa	Media	Alta o sconosciuta	
	Esecuzione di procedure di analisi comparativa			
	Esecuzione di test per la valutazione della correttezza delle voci di bilancio			

FASE IV	Ricerca di passività potenziali	
	Analisi degli eventi successivi	
	Valutazione della revisione e sommario di errori, inesattezze, deviazioni da corretti principi contabili o altre discordanze significative emerse dal lavoro di revisione	

(*) Il rendiconto finanziario è un prospetto obbligatorio previsto dagli IFRS. Se il bilancio è redatto con i principi contabili nazionali il rendiconto finanziario è un prospetto facoltativo.

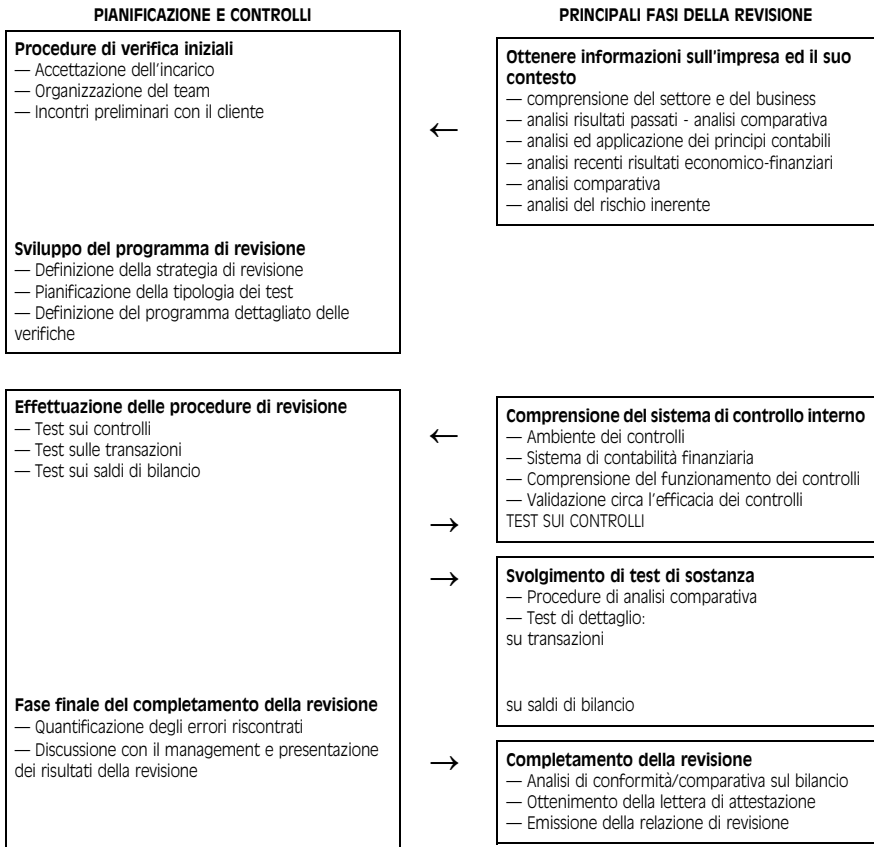
L'impresa ed il contesto in cui opera Il tipo di impresa e il suo settore di appartenenza influenza il lavoro di revisione. Alcune società operano in contesti dinamici, alcuni settori sono assoggettati a norme e regolamenti specifici, talune società subiscono forze di mercato: la conoscenza di queste informazioni è fondamentale già al momento dell'accettazione dell'incarico. La conoscenza dell'attività del cliente (v. n. 15450 e s.) diventa essenziale non solo per decidere il mantenimento/accettazione di un incarico ma anche per effettuare una strategia di revisione efficace. Il primo degli step nell'approccio di revisione di tipo «top down», esso serve a raccogliere le informazioni sul cliente e ad aggiornare quelle già in possesso del revisore. In questa fase è opportuno anche valutare gli effetti che l'introduzione di nuove leggi, l'emanazione di nuove direttive professionali o il verificarsi di altri eventi di natura economico-politica possano riflettersi sulle procedure di revisione da svolgere sull'incarico (v. n. 15450).

15340

- 15345 Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi** Attraverso la conoscenza del cliente ed uno strutturato e composito approccio volto all'identificazione del rischio di revisione, il revisore deve identificare i principali rischi di frode (v. n. 15800 e s.), e gli altri rischi di errore (v. n. 16000 e s.) e valutare la loro pervasività.
- 15350 Analisi del sistema di controllo interno dell'impresa** Per poter strutturare una strategia di revisione che sia al contempo efficace ed efficiente, il revisore deve effettuare un «assessment» preliminare del sistema di controllo interno in uso presso l'azienda cliente. L'approccio di revisione di tipo «top-down» si sofferma inizialmente sul sistema di controllo del cliente al fine di valutare se ed in quale misura si possa fare affidamento sullo stesso; più specificatamente il revisore prende in considerazione i controlli svolti dal management per monitorare il business, i controlli del sistema contabile in uso presso la società ed infine quelli svolti dalla funzione di «internal control». A questo punto il revisore deve concentrarsi a recuperare solo ed esclusivamente le informazioni necessarie per impostare la strategia di revisione preliminare, vale a dire se fare più affidamento sui controlli della società oppure svolgere egli stesso maggiori test di sostanza.
- 15355 Determinazione della strategia di revisione** In questa fase il revisore deve contestualmente prendere in considerazione la sua comprensione e la portata del rischio inerente e la valutazione preliminare della probabilità che l'efficacia dei controlli posti in essere dalla società cliente sia tale da ridurre tale rischio (v. n. 19000 e s.). Alla luce di ciò, il revisore può decidere se fare minore o maggiore affidamento sui controlli posti in essere dal cliente e determinare in che modo il programma di revisione risponderà ai principali rischi identificati. La strategia deve comunque essere condivisa con il cliente.
- 15360 Validazione** La validazione (c.d. «assessment») è la verifica dell'efficacia dei controlli posti in essere dal cliente (v. n. 22000 e s.). Il revisore deve sempre portare a termine il lavoro sulla valutazione dell'efficacia dei controlli così come egli stesso ha stabilito nella strategia di revisione. Laddove sia appropriato, questo lavoro dovrà includere un'estesa comprensione e validazione del sistema di controllo interno per i principali cicli aziendali. In taluni casi invece è possibile che il revisore si soffermi solo sulla comprensione del sistema di controllo interno e ritenga più efficace ed efficiente effettuare un congruo numero di test di sostanza. Il revisore deve inoltre comunicare al cliente tutti gli aspetti problematici che sono stati rilevati nel corso della sua attività.
- 15365 Pianificazione dei test di sostanza** I test denominati «di sostanza» (v. n. 25000 e s.) comprendono i test di dettaglio (cioè le procedure di revisione mirate alla verifica documentale) e le procedure di analisi comparativa. L'obiettivo che il revisore deve perseguire in questo stadio è quello di sviluppare un dettagliato programma di test di sostanza da effettuare (programma di revisione). Preparare un dettagliato programma di lavoro consente al revisore di aver chiaro le conclusioni raggiunte circa l'efficacia dei controlli e la loro capacità di ridurre il rischio inerente per tutti gli obiettivi di revisione da coprire e per ciascun conto di bilancio e classe di transazioni. Il suddetto programma di revisione deve essere sufficientemente dettagliato e descrivere la natura, l'estensione (modalità e calcolo del campione) e la tempistica dei test di sostanza da svolgere che a giudizio del revisore sono i più efficaci nel ridurre al minimo tollerabile il rischio di errori significativi sul bilancio del cliente.
- 15375 Completamento della revisione** Nella fase di completamento della attività di revisione è necessario rivedere il bilancio e stabilire il giudizio complessivo sullo stesso. Prima dell'espressione del suo giudizio professionale sul bilancio, il revisore valuta l'evidenza e il riscontro delle informazioni ottenute. Le procedure di verifica che ha svolto e i risultati delle sue indagini costituiranno la base delle sue conclusioni e del giudizio maturato circa la coerenza dei dati espressi in bilancio rispetto al framework di riferimento utilizzato per produrre dalla società quei dati. Tutti gli aspetti significativi riscontrati nel corso dell'attività di revisione devono essere discussi con il management del cliente (v. n. 60100 e s.). Si segnala comunque che, seppure si voglia operare una distinzione tra le differenti e

sequenziali fasi della revisione, molti degli aspetti delle varie fasi di revisione sono strettamente correlati. Inoltre è evidente che essendo normalmente un lavoro annuale ricorrente, il revisore deve cercare di massimizzare sempre l'esperienza della revisione dell'anno precedente.

Tavola 15380 - Sintesi dell'approccio di revisione basata sul rischio



A. Procedure di validazione del rischio ed attività correlate

Aspetti generali La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera è un processo dinamico di raccolta, aggiornamento ed analisi delle informazioni. Una guida sul modo in cui procedere in questa complessa fase di comprensione è fornita dal principio di revisione ISA Italia 315 «L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera». Il principio di revisione oltre a definire alcuni concetti teorici relativi alle regole da seguire nell'ambito delle procedure di valutazione del rischio, include una guida pratica che illustra i passi da seguire in questo processo continuo e dinamico di raccolta, aggiornamento ed analisi delle informazioni. Questa fase comprende molteplici attività, fornite a titolo di esempio nello stesso principio di revisione:

- a) valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio;
- b) definizione della significatività in conformità ai principi di revisione generalmente accettati;

15400

- c) comprensione se la scelta e l'applicazione dei principi contabili sia appropriata e se l'informativa di bilancio sia adeguata;
- d) identificazione delle aree che possono richiedere una speciale considerazione nel processo di revisione, per esempio, le operazioni con parti correlate, l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto di continuità aziendale da parte della direzione o considerare la finalità economica delle operazioni;
- e) considerazioni circa le aspettative da utilizzare nello svolgimento delle procedure di analisi comparativa;
- f) analisi dei rischi identificati e valutati di errori significativi, inclusi la definizione e lo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati;
- g) valutazione se gli elementi probativi acquisiti siano sufficienti ed appropriati, per esempio, valutare l'appropriatezza delle ipotesi assunte e delle attestazioni, scritte e orali, rilasciate dalla direzione.

Seppure le modalità in cui il revisore ottiene le informazioni di cui sopra possano variare per natura, numero e complessità, le fonti sono in genere sempre le stesse:

- a) interviste al management
- b) osservazioni ed ispezioni
- c) procedure di analisi comparativa
- d) reports interni, esterni ed altre pubblicazioni.

15405 Interviste al management Le «interviste», ai sensi dell'ISA Italia 315, par. 6A, comprendono le discussioni con la direzione aziendale e, nei casi delle PMI, con la «proprietà». I colloqui coinvolgono in genere management di una certa «seniority» in modo che siano in grado di fornire informazioni, ed interpretazioni degli accadimenti aziendali e dell'organizzazione, che aiutino il revisore a comprendere aspetti chiave dell'impresa e dei processi aziendali. Inoltre il revisore non si dovrebbe limitare ad incontrare i responsabili del processo amministrativo-contabile ma anche coloro i quali sono a vario titolo coinvolti nello sviluppo dell'azienda quindi anche responsabili tecnici, del personale, dell'ufficio legale, degli acquisti, personale di marketing o di vendita. È possibile che i programmati incontri siano numerosi anche perché è utile che il processo di comprensione sia affrontato per gradi; quindi inizialmente si cerca di avere una comprensione di tipo generale che includa anche risultati recenti, in seguito è necessario effettuare comprensioni più analitiche e dettagliate in base alle tematiche di interesse che sono state identificate.

Alcune situazioni esemplificative sono le seguenti:

- 1) le indagini presso i responsabili delle attività di governance possono aiutare il revisore a comprendere il contesto in cui viene redatto il bilancio;
- 2) le indagini presso il personale incaricato della revisione interna possono fornire informazioni sulle procedure di revisione interna svolte nel corso dell'anno relative alla struttura e all'efficacia del controllo interno dell'impresa e sull'adeguatezza delle azioni intraprese dalla direzione in risposta ai rilievi segnalati in esito a dette procedure;
- 3) le indagini presso i dipendenti coinvolti nella rilevazione, elaborazione o registrazione di operazioni complesse o inusuali possono aiutare il revisore nel valutare l'appropriatezza della scelta e dell'applicazione di taluni principi contabili;
- 4) le indagini presso il consulente legale interno possono fornire informazioni riguardo aspetti quali controversie, conformità alle leggi e ai regolamenti, conoscenza di frodi o presunte frodi riguardanti l'impresa, garanzie, obblighi post-vendita, accordi (come joint-venture) con partner d'affari e significato di clausole contrattuali;
- 5) le indagini presso il personale di marketing o di vendita possono fornire informazioni sui cambiamenti nelle strategie commerciali dell'impresa, sull'andamento delle vendite o sui accordi contrattuali con la clientela

Le aree in cui le discussioni od interviste al management possono produrre migliori risultati generalmente sono differenziate a seconda del livello gerarchico intervistato. La tavola 15405 individua gli argomenti di intervista o di discussione al management che producono i migliori risultati per la comprensione dell'attività del cliente e per la prima valutazione dei rischi del cliente.

Tavola 15405 - Interviste per livelli gerarchici

Destinatario dell'intervista	Indagini circa...
Gli organi di governance/controllo della società	<ul style="list-style-type: none"> — le modalità ed il «clima» in cui i bilanci vengono predisposti — i comportamenti del management per identificare e rispondere al rischio frode — la conoscenza di ogni frode commessa o sospetta — i contenuti delle riunioni degli organi di controllo della società
Management e responsabili del sistema di contabilità	<ul style="list-style-type: none"> — le verifiche svolte da questi soggetti per assicurarsi che il bilancio non contenga frodi od errori ed i controlli posti a presidio del rischio stesso — le comunicazioni ed i comportamenti del management, percepiti anche dal personale, con riguardo all'etica e trasparenza — i valori etici e la cultura dell'etica nella società — lo stile della direzione — i piani incentivanti ed i premi alla direzione — il rischio potenziale che il management aggiri i controlli — l'ambiente relativo alla predisposizione delle stime del management
Personale chiave (acquisti, personale, contabilità e tesoreria)	<ul style="list-style-type: none"> — tendenza del business e transazioni non usuali — l'origine e la rilevazione di operazioni complesse o non usuali — la conoscenza ed applicazione delle politiche contabili — il coinvolgimento del personale in operazioni di raggio dei controlli poste in essere dal management della società
Personale del marketing o addetto alle vendite	<ul style="list-style-type: none"> — strategie di vendita e di marketing — incentivi e bonus promessi al personale addetto alle vendite — accordi contrattuali specifici con i clienti — il coinvolgimento del personale in operazioni di raggio dei controlli poste in essere dal management della società

Osservazioni ed ispezioni La migliore comprensione delle attività e delle operazioni poste in essere da una società si effettua attraverso visite programmate presso le sue unità operative (ISA Italia 315, par. 6C). Queste visite di solito danno l'opportunità al revisore legale di incontrare il management e di valutare il peso del business e dei fattori finanziari per ciascuna unità operativa; ciò è molto utile quando ci sono più unità operative ed il management locale è abbastanza indipendente nel condurre le scelte strategiche della propria unità. Le osservazioni e le indagini del revisore riguardano i seguenti elementi:

- le attività operative dell'impresa;
- i documenti (quali piani industriali e strategie), i dati contabili e i manuali di controllo interno;
- le relazioni predisposte dalla direzione (come ad esempio relazioni sulla gestione trimestrali e bilanci intermedi) e dai responsabili delle attività di governance (come ad esempio verbali delle riunioni dell'organo amministrativo);
- le sedi e stabilimenti dell'impresa.

Le indagini e le osservazioni sono generalmente raccolte ed archiviate dal revisore: questa raccolta di informazioni è utile al revisore negli incarichi pluriennali.

La tavola 15410 suggerisce alcune attività relative alle osservazioni e alle ispezioni.

15410

Tavola 15410 - Osservazioni ed ispezioni

Procedure	Esempi di applicazioni
<p>Osservazioni</p>	<p>Considera le seguenti osservazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> — come la società opera ed è organizzata — la localizzazione degli impianti — lo stile della direzione e la considerazione del sistema dei controlli — il rispetto delle procedure interne
<p>Ispezioni</p>	<p>Considerare di verificare la seguente documentazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> — business Plan, Strategie e Budget — studi di settore ed altre analisi — principali contratti ed impegni — regolamenti e corrispondenza con i Regulators — corrispondenza con legali, banche ed altri stakeholders — manuale delle procedure — politiche contabili — reportistica di direzione (c.d. management accounts)

15420 Procedure di analisi comparativa I test di sostanza mirano a identificare inesattezze significative in un saldo, in una classe di transazioni o in un qualsiasi altro elemento dell'informativa esterna inclusi nel bilancio di esercizio. I test di sostanza sono generalmente classificabili in tre categorie: test di sostanza sulle transazioni, test di sostanza sui saldi di bilancio e procedure di analisi comparativa.

Il termine «procedura di analisi comparativa» (v. n. 20050) è di derivazione anglosassone (c.d. «analytical review») e consiste nella analisi delle informazioni economico-finanziarie individuando le relazioni plausibili tra dati quantitativi e qualitativi. Queste analisi possono comportare l'effettuazione di semplici confronti tra dati fino all'utilizzo di modelli complessi. Quando le procedure di analisi comparativa sono poste in essere nella fase iniziale dell'incarico di revisione, possono identificare aspetti dell'impresa dei quali il revisore non era a conoscenza (ISA Italia 315, par. 6B). Esse, pertanto, se eseguite come procedure di valutazione del rischio, possono includere sia informazioni finanziarie sia informazioni non finanziarie (per esempio, la relazione tra le vendite e le superfici degli spazi di vendita o il volume delle merci vendute). Quindi le procedure di analisi comparativa possono essere utili per identificare l'esistenza di operazioni o di fatti inusuali e di importi, indici e andamenti che potrebbero segnalare aspetti aventi implicazioni sulla revisione. L'individuazione di relazioni inusuali o inattese può aiutare il revisore nell'identificazione dei rischi di errori significativi, specialmente rischi di errori significativi dovuti a frodi. Si ricorda tuttavia che dal momento che di solito tali procedure di analisi comparativa utilizzano dati aggregati ad alto livello, esse forniscono solo un'indicazione di massima sulla possibile esistenza di errori significativi e devono essere analizzate sempre unitamente ad altre informazioni raccolte in tale fase. Per maggiori dettagli su questa tipologia di procedure v. n. 25050 e s.

15430 Reports interni, esterni ed altre pubblicazioni Il revisore può reperire informazioni da fonti esterne quali:

- a) periodici e quotidiani;
- b) reports di analisti sul settore industriale di appartenenza;
- c) pubblicazioni ufficiali sul settore industriale di appartenenza;
- d) regolamenti e leggi di settore (anche fiscale);
- e) nuove regole contabili e/o di revisione emessi dagli Organismi all'uopo nominati.

Il revisore può invece ottenere informazioni da fonti interne quali:

- a) bilanci pubblicati, incluso dati trimestrali;
- b) reportistica mensile;
- c) business Plan;
- d) verbali delle riunioni di Amministratori, Soci e Collegio Sindacale;
- e) perizie e pareri ottenuti da consulenti esterni;
- f) dichiarazioni effettuate alle Autorità fiscali;
- g) policies e procedure aziendali.

La discussione tra i membri del team di revisione L'ISA Italia 315 (par. 10) stabilisce che 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. Il responsabile dell'incarico deve anche stabilire quali aspetti devono essere comunicati ai membri del team di revisione non coinvolti nella discussione. Durante lo svolgimento dell'incarico di revisione è dunque richiesto dall'ISA Italia 315 un confronto costruttivo tra i membri del team di revisione in merito alla possibilità che il bilancio contenga errori significativi: questa procedura, per avere validità, deve risultare in forma scritta, ad esempio attraverso la stesura di un verbale delle riunioni intercorse tra i membri del team e il responsabile dell'incarico, sia durante la fase di pianificazione sia durante lo svolgimento dei test. L'ISA Italia 315 sottolinea l'importanza di questa procedura ed elenca i vantaggi relativi al suo svolgimento (par. 9):

- fornisce un'opportunità ai membri più esperti del team di revisione, compreso il responsabile dell'incarico, di condividere le proprie considerazioni basate sulla personale conoscenza dell'impresa;
- consente ai membri del team di revisione di scambiarsi informazioni sui rischi connessi all'attività dell'impresa nonché sulle modalità e le aree di bilancio che potrebbero essere soggette a errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- permette ai membri del team di revisione di comprendere meglio i rischi relativi alle aree di bilancio a loro assegnate nonché l'utilità delle procedure svolte rispetto ai rischi identificati e valutati;
- costituisce una base su cui i membri del team di revisione comunicano e condividono nuove informazioni acquisite nel corso della revisione che possono influire sulla valutazione dei rischi di errori significativi o sulle procedure di revisione svolte per fronteggiare tali rischi. Il principio di revisione ISA Italia n. 240 (par. 5) fornisce ulteriori regole e linee guida in merito alle discussioni tra i membri del team di revisione sui rischi di frode. Per motivi di riservatezza o talvolta di opportunità il responsabile dell'incarico può discutere su alcuni aspetti con i membri chiave del team inclusi, ove previsti, gli specialisti ed i revisori responsabili di altre società che compongono il gruppo. Può risultare utile talvolta predisporre un vero e proprio piano di comunicazione all'interno del team di revisione.

Esperienza maturata in anni precedenti L'esperienza maturata in anni precedenti è evidentemente una buona base per valutare i risultati conseguiti e modificare se necessario la strategia di revisione per l'incarico in corso (ISA Italia 315, par. 9). Normalmente nella fase di pianificazione si considera l'esperienza passata per modificare il piano strategico delle verifiche da svolgere per l'esercizio in corso. Aspetti particolarmente interessanti che derivano dalle passate esperienze di revisione possono riguardare:

- errori riscontrati in passato e se questi siano stati corretti tempestivamente;
- la natura dell'impresa e del contesto in cui opera e il controllo interno dell'impresa stessa (incluse le carenze nel controllo interno);
- i cambiamenti significativi che possono essere intervenuti nell'impresa o nelle sue attività operative a partire dal periodo amministrativo precedente, che possono aiutare il revisore ad acquisire una comprensione dell'impresa sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi.

Aspetti pratici: Nel caso in cui l'incarico dell'anno precedente fosse stato svolto da altro revisore è buona prassi poter prendere visione della documentazione relativa all'attività di revisione del passato esercizio ed effettuare un incontro con il precedente revisore al fine di ottenere ulteriori informazioni sull'incarico.

B. Conoscenza dell'attività del cliente

L'impresa ed il contesto in cui opera Al fine di pianificare in modo efficace il proprio lavoro, il revisore deve effettuare una attenta analisi del business dell'azienda clien-

te. Le informazioni ricevute a tal riguardo e la comprensione del business del cliente unitamente alla valutazione del sistema di controllo costituiscono le basi per la valutazione del profilo di rischio dell'incarico - acquisito o da acquisire - e per la definizione del programma di revisione.

La fase di Business review dall'azienda cliente comprende almeno le seguenti fasi:

- a) l'analisi e la comprensione del settore di attività in cui il cliente opera incluso la regolamentazione ed altri fattori esterni rilevanti quali il quadro normativo;
- b) la natura dell'impresa che include:
 1. le attività operative;
 2. l'assetto proprietario e la struttura di governance;
 3. le tipologie degli investimenti in essere e quelli pianificati per il futuro, inclusi gli investimenti in imprese a destinazione specifica;
 4. il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata.
- c) La valutazione delle politiche contabili adottate dal Cliente e l'adeguatezza dell'informativa. Il revisore deve valutare se i principi contabili dell'impresa siano appropriati per l'attività svolta dalla medesima e coerenti con il quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile e con i principi contabili utilizzati nello specifico settore di attività;
- d) gli obiettivi e le strategie dell'impresa ed i relativi rischi connessi all'attività svolta, che possono comportare rischi di errori significativi;
- e) la misurazione e l'esame della performance economica-finanziaria dell'impresa.

Queste procedure iniziali sono la base per sviluppare le fasi successive che saranno rivolte direttamente ad effettuare una valutazione globale del livello di rischio dell'incarico (c.d. «risk assessment»). Quando e fino a che punto espletare tali procedure, dipende dalla conoscenza che il revisore ha acquisito sia sul cliente che sul suo settore. Nel caso di incarico già esistente è chiaro che sarà sufficiente verificare che non vi siano stati cambiamenti tali che possano influenzare la valutazione dell'incarico. Infine segnaliamo che è auspicabile che il revisore coinvolga in questa fase preliminare anche professionisti esperti (quali specialisti IT ovvero esperti tributaristi o altri consulenti) qualora il loro contributo sia essenziale e determinante per la definizione della strategia di revisione.

Si segnala infine che il livello di comprensione richiesto al revisore deve essere sufficiente per valutare i rischi di errori significativi in bilancio e per stabilire e svolgere le procedure di revisione conseguenti. Il livello di comprensione generale richiesto al revisore nell'eseguire la revisione contabile è minore rispetto a quello necessario alla direzione per gestire l'impresa.

15455 Analisi e comprensione del settore di attività Tra le prime attività che il revisore dovrebbe svolgere vi è senza dubbio la comprensione del business del Cliente (ISA Italia 315, par. 11) considerando particolarmente i fattori che possano influenzarlo quali ad esempio:

- a) i fattori esterni che possano influenzare il business;
- b) i fattori interni che possano influenzare il business;
- c) le fonti informative.

Il revisore dovrebbe considerare come minimo:

- a) fattori macroeconomici, includendo effetti delle politiche economiche, monetarie e fiscali del paese, come pure quelle relative al Welfare o all'Ambiente;
- b) fattori industriali e di settore, comprensivi di informazioni sul mercato, i principali concorrenti, regole e normativa di settore.

La tavola 15455 contiene un elenco dei fattori che dovrebbero essere presi in considerazione (se applicabili) nell'ambito del processo di comprensione dell'attività svolta dal cliente. Ovviamente il revisore deve concentrarsi maggiormente sugli aspetti che possano influenzare il rischio inerente (v. n. 15520 e s.) quindi potrebbe essere utile porre sotto forma di questionario una serie di considerazioni che possano indirizzare il revisore nell'identificazione dei potenziali rischi ed aspetti da non sottovalutare.

CAPITOLO XV

Test sui controlli

SOMMARIO

SEZIONE I Considerazioni preliminari		
I. Aspetti generali	_____	22001
II. Approccio metodologico	_____	22020
SEZIONE II Valutazione dell'efficacia dei controlli		
I. Risposte di revisione	_____	22100
II. Documentazione	_____	22140
III. Valutazione e validazione del funzionamento dei controlli	_____	22200
IV. Casi pratici	_____	22350
Sezione III Appendici		
I. Checklist sui controlli di monitoraggio	_____	22600
II. Checklist sui controlli sulle transazioni dei cicli vendite, acquisti, magazzino e paghe	_____	22610

SEZIONE I

Considerazioni preliminari**I. Aspetti generali**

Premessa Le attività di verifica del revisore legale comprendono la valutazione della struttura e dello stato di implementazione del sistema dei controlli interni. I principi di revisione ISA Italia stabiliscono che il revisore deve porre in atto risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi che ha in primis identificato e, successivamente valutato, dell'esistenza di errori significativi a livello di bilancio. L'approccio generale per definire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione si basa sulla ricerca di risposte di revisione agli specifici rischi di errori significativi a livello di asserzioni (v. n. 19000 e s.).

22001

Un ambiente di controllo efficace può consentire al revisore legale di avere più fiducia nel controllo interno e nell'attendibilità degli elementi probativi dei dati generati dall'impresa e, conseguentemente, gli permette, per esempio, di eseguire alcune delle procedure di revisione ad una data intermedia piuttosto che a fine esercizio.

22005 Procedure di conformità L'ISA Italia 330 al paragrafo 4 contiene la definizione delle procedure di conformità, (o test sui controlli) cioè delle procedure utilizzate dal revisore per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni.

Queste procedure, insieme ai test di sostanza (v. n. 25000 e s.) rappresentano le **risposte generali di revisione** per fronteggiare i rischi di errori significativi a livello di bilancio. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia 330) stabilisce che attraverso le procedure di conformità il revisore riesce ad acquisire degli elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla efficacia operativa dei controlli messi in atto dalla direzione. Questa attività consente al revisore legale di valutare quanto intenda fare affidamento sull'operatività dei controlli aziendali in considerazione della sua aspettativa circa l'efficacia del loro funzionamento continuo: in tal senso egli, sulla base del grado di affidamento che ritiene auspicabile, è in grado di programmare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità. Si sottolinea inoltre che il revisore legale dopo aver svolto le procedure di conformità (v. n. 25000 e s.) è in grado di valutare se i risultati dei test sui controlli possono rappresentare elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di asserzioni.

Svolgendo i test sui controlli il revisore generalmente acquisisce elementi probativi: essi sono tanto più persuasivi tanto maggiore è l'affidamento riposto sull'efficacia di un controllo. In tal senso il principio di revisione ISA Italia 330 paragrafo 7 ed A19 stabilisce che se l'approccio di revisione è basato principalmente sulle procedure di conformità è necessario un alto livello di sicurezza dell'efficacia operativa dei controlli: ciò è particolarmente rilevante quanto non è possibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati attraverso le sole procedure di validità.

22006 Tempistiche Ai sensi dell'ISA Italia 330 (paragrafo 11) il revisore legale nell'effettuare i test sui controlli deve verificare i controlli durante tutto il periodo per il quale egli intenda fare affidamento sul sistema di controllo interno, al fine di conseguire un'appropriata base per supportare il livello di affidamento previsto.

Ad esempio, se il revisore intende fare affidamento su un controllo in un certo periodo, è appropriato svolgere verifiche che possano fornire elementi probativi atti a comprovare che il controllo abbia operato efficacemente nei momenti in cui avrebbe dovuto operare durante quel periodo.

22007 Controlli continui Il revisore legale deve, tra i suoi compiti, effettuare i cosiddetti controlli continui (v. 60000 e s.), cioè effettuare una verifica periodica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione. Quest'attività riguarda principalmente la verifica degli adempimenti civilistici e fiscali, l'analisi comparativa e i sondaggi di conformità. Se il revisore acquisisce elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli durante un periodo intermedio, il revisore deve:

- a) acquisire elementi probativi sui cambiamenti significativi relativi a tali controlli, successivi al periodo intermedio;
- b) determinare gli ulteriori elementi probativi da acquisire nel periodo rimanente.

22010 Controlli sui rischi significativi 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. Queste procedure, definite procedure di conformità o test sui controlli possono essere svolte in qualsiasi momento durante l'incarico di revisione.

II. Approccio metodologico

22020 Valutazione dei controlli messi in atto dal management 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 consente al revisore di fare affidamento sul sistema di controllo interno e quindi considerare attendibili gli elementi probativi generati dall'azienda: in tal caso egli può limitare i test di validità sui saldi di bilancio. Le carenze dell'ambiente di controllo, invece, provocano l'effetto contrario; se l'ambiente di controllo è inefficace il revisore svolge un numero maggiore di procedure di validità a fine esercizio per cercare di acquisire elementi probativi sufficienti per l'espressione del giudizio.

Da un punto di vista operativo i test sui controlli possono essere svolti attraverso 4 passaggi chiave illustrati dalla tavola 22020.

Tavola 22020 - Esame dei test sui controlli

DESCRIZIONE	
Prima fase Quali sono i rischi che richiedono una mitigazione? (v. n. 22025)	Identificare il rischio inerente di incorrere in un errore materiale (sia di business che di frode) e verificare se essi siano pervasivi, vale a dire che riguardano tutte le asserzioni, o se sono di tipo specifico con riferimento ad un particolare conto di bilancio o asserzione
Seconda fase I controlli disegnati dal management sono in grado di mitigare i rischi? (v. n. 22030)	Identificare quali sono i processi di business e:
	1) Intervistare il personale della società per capire quali sono i controlli che mitigano il rischio identificato nella prima fase
	2) Rivedere i risultati per assicurarsi che effettivamente questi controlli mitigano il suddetto rischio
	3) Comunicare al management ed agli organi di governance ogni lacuna che è stata identificata nel sistema di controllo interno
Terza fase Ci sono controlli che mitigano i fattori di rischio nelle operazioni poste in essere dalla società? (v. n. 22020)	Osservare ed ispezionare il modo in cui operano i più significativi controlli per assicurarsi che siano stati correttamente implementati. A questo proposito è utile sottolineare che i revisori devono accertarsi del reale e continuo funzionamento dei controlli individuati
Quarta fase Il modo in cui operano i principali controlli è stato opportunamente documentato? (v. n. 22030)	Questa fase implica la stesura di una sintesi descrittiva dei principali processi e la descrizione del funzionamento dei principali controlli identificati.

Precisazione: A prescindere del modo in cui operano i controlli queste analisi portano a valutare il fatto che la società sia in grado di raggiungere l'obiettivo di rappresentare in modo chiaro e corretto i fatti di gestione nel documento di bilancio. In altre parole la valutazione del revisore prescinde da giudizi sull'efficienza del sistema dei controlli: il revisore deve accertare che i controlli esistano e funzionino. Naturalmente prescindono da fatti e circostanze che possano essere determinati attraverso comportamenti fraudolenti.

Mitigazione dei rischi Prima che il revisore inizi a verificare il funzionamento del sistema di controllo, è necessario che egli effettui una valutazione dei fattori di rischio significativi altrimenti commetterebbe l'errore di cominciare a valutare il funzionamento del sistema dei controlli senza sapere con precisione quali rischi lo stesso sistema dovrebbe presidiare.

L'approccio di revisione basato sui rischi (v. n. 15000 e s.) consente di individuare le modalità con le quali dare risposte di revisione ai rischi identificati: tali rischi possono essere di natura pervasiva e quindi avere impatto sull'intero processo di predisposizione del bilancio ma possono anche essere di natura specifica e quindi riguardare solo taluni conti ed asserzioni (v. anche n. 16200 e s.). La tavola 22025 riassume le principali fonti di rischio ed i controlli che più di altri possono mitigarli.

22025

Tavola 22025 - Fonti di rischio e controlli

Elementi di criticità	Fonti di rischio	Controlli che mitigano il rischio
Situazioni finanziarie che possono non essere attendibili	Fattori esterni tipici del settore di appartenenza	Controlli sulla società di tipo generale e sui processi Controlli generali sull'ambiente IT Controlli generali sulle transazioni significative
	Natura della società	
	Politiche contabili adottate	
	Obiettivi e strategie	
	Misuratori di performance	
	Frode	
Errori che in genere derivano dal processo di predisposizione del bilancio	Processi di stime ed accantonamenti	Controlli sulla società di tipo generale e sui processi Controlli generali sull'ambiente IT Controlli generali sulle transazioni significative
	Politiche contabili	
	Utilizzo di fogli excel al posto di programmi integrati con la contabilità	
	Transazioni inusuali	
	Scritture contabili e riconciliazioni	
	Informazioni necessarie per l'informativa in bilancio	
Transazioni non processate dai sistemi o non registrate accuratamente	Identificazione/registrazioni di transazioni autorizzate	Controlli generali sulle transazioni significative Controlli generali sull'ambiente IT Alcuni controlli specifici su transazioni singole
	Classificazione delle transazioni	
	Misurazione e cut off delle operazioni	
	Tutela e salvaguardia del patrimonio aziendale	

Nel momento in cui è stata predisposta una lista dei fattori di rischio per ogni linea di business potrebbe essere utile per il revisore:

- tralasciare ogni fattore di rischio tale da non comportare significativi errori sul bilancio, anche se non mitigato;
- cercare di analizzare in dettaglio e secondo le caratteristiche della società il rischio che è stato identificato;
- assicurarsi che tutte le asserzioni di bilancio siano state coperte;
- considerare se vi siano altri rischi che possono non essere stati identificati e che, se non correttamente mitigati, possono essere nocivi per la rappresentazione corretta dei fatti di gestione.

22030 Controlli per la mitigazione dei rischi Valutare se un determinato controllo sia stato disegnato correttamente dal management, vale a dire se questo controllo sia efficace e mitighi realmente il rischio per il quale è stato progettato, comporta una verifica del funzionamento del controllo che è stato identificato (sia singolarmente che in combinazione con altri tipi di controlli). Questo processo richiede innanzitutto:

- una prevenzione del possibile errore come primo approccio;
- l'identificazione e la correzione dell'errore dopo che quest'ultimo si è manifestato.

Nell'effettuare la comprensione del sistema dei controlli è necessario ed opportuno verificare prima quelli che hanno caratteristiche pervasive, cioè quelli che coinvolgono il bilancio nel suo complesso e che indirettamente agiscono anche sulle transazioni più significative ed importanti della società. Solo in un secondo momento il revisore richiederà alla società informazioni che descrivono il sistema in uso dei controlli a livello di singoli business, processi e transazioni.

Normalmente ci sono due modalità per confrontare i controlli esistenti in un sistema di

controllo di una società ed i fattori di rischio che si vuole mitigare. Essi si possono sintetizzare in due approcci, esaminati nei paragrafi successivi:

- a) primo approccio: più controlli per un solo rischio (v. n. 22031);
- b) secondo approccio: più controlli per più rischi (v. n. 22035).

Più controlli per un solo rischio Secondo questo approccio ogni fattore di rischio deve essere considerato singolarmente ed è quindi necessario per ciascuno di essi identificare in modo distinto il controllo mitigatore. Questo approccio è molto utile se si vuole rappresentare la forma dei controlli relativi ai fattori di rischio pervasivi. La tavola 22031 propone un esempio di questo approccio. **22031**

Tavola 22031 - Procedure di controllo in risposta ai fattori di rischio

Rischio/Obiettivo di controllo	Asserzione	Controllo mitigatore
1. Fattore di rischio	C	1. Procedura di controllo A 2. Procedura di controllo B 3. Procedura di controllo C 4. Procedura di controllo D
2. Fattore di rischio	E	1. Procedura di controllo E 2. Procedura di controllo F 3. Procedura di controllo G 4. Procedura di controllo H
3. Fattore di rischio	A	1. Procedura di controllo I 2. Procedura di controllo J 3. Procedura di controllo K 4. Procedura di controllo L
4. Fattore di rischio	CO	1. Procedura di controllo M 2. Procedura di controllo N 3. Procedura di controllo O 4. Procedura di controllo P

Legenda

C = Completezza
E = Esistenza
A = Accuratezza
CO = Competenza

Tuttavia poiché in genere un tipo di controllo può mitigare più di un rischio, allora l'approccio 2, più controlli per più rischi (v. n. 22035) viene considerato più efficace per i controlli sulle transazioni.

Di seguito sono elencati alcuni esempi che bene illustrano come funziona l'approccio più controlli per un rischio.

Esempio L'obiettivo del management è quello di creare e rendere operativo un ambiente dei controlli in cui l'onestà e l'etica siano le principali caratteristiche ed i comportamenti premianti. Quindi il rischio è che qualcuno dell'alta direzione disattenda tale obiettivo e diffonda invece il convincimento che sia possibile comportarsi in modo scorretto ed eticamente deprecabile. A questo punto alcuni dei controlli che possono funzionare in questi casi saranno: **22032**

- a) i comportamenti, costanti e continui dell'alta direzione che sono tutti orientati all'etica sia con le parole sia con i fatti;
- b) il management nell'ambito della rivisitazione dei salari e stipendi, riduce il peso di incentivi e risultati che, pur di essere raggiunti, potrebbero comportare comportamenti poco etici;
- c) esiste un codice di condotta che dà una grossa rilevanza ai comportamenti etici;
- d) i comportamenti scorretti sono condannati e sanzionati sempre.

In questa situazione il revisore dapprima cerca di comprendere i rischi che sussistono e poi identifica, nell'ambito della sopra citata lista, quali possano essere i controlli che meglio di altri mitigano tali rischi. Egli riepilogherà la sua comprensione usando un riepilogo illustrato dalla tavola 22032.

Tavola 22032 - Mitigazione dei rischi

Componenti del controllo interno	Fattori di rischio	Controllo identificato	Funzionamento del controllo
Ambiente di controllo	Non viene data enfasi sull'integrità ed etica Possono essere assunti anche impiegati incompetenti	Il codice di condotta viene fatto firmare in modo obbligatorio a tutti i dipendenti almeno una volta all'anno Viene richiesta una particolare conoscenza e specializzazione per ogni ruolo che deve essere ricoperto tramite nuove assunzioni	Verificare che il codice di condotta sia stato effettivamente letto e che vi siano apposti e specifici paragrafi che enfatizzano l'integrità e l'etica nei comportamenti Rivedere periodicamente le competenze del personale specializzato, specie quello di contabilità generale. Valutare se siano accettabili
Comprensione del rischio	Il management spesso si sorprende per gli eventi che possono essere facilmente previsti	I fattori di rischio vengono identificati e valutati ogni anno come parte della pianificazione del lavoro	Rivedere il business plan e se in quest'ambito siano stati verificati, aggiornati, e valutati i fattori di rischio significativi

Una volta identificati i controlli, il revisore legale deve usare il proprio scetticismo professionale e concludere se questi controlli siano stati o meno correttamente indirizzati e monitorati. Quando il revisore legale deve giungere alle sue conclusioni circa l'ambiente dei controlli, l'ISA Italia 315 stabilisce che bisogna valutare se:

- il management e i principali organi di controllo interno ed esterno, hanno svolto un ruolo sempre improntato ai comportamenti etici ed alla correttezza professionale;
- l'insieme degli elementi che caratterizzano l'ambiente dei controlli fornisce un valido supporto anche per gli altri elementi che caratterizzano il sistema dei controlli o se al contrario queste altre componenti risultano inficiate dalle lacune ed inefficienze dell'ambiente dei controlli.

22035 Più controlli per più rischi Per i rischi più specifici e che tipicamente afferiscono alle transazioni della società, il modo migliore per rappresentare la loro comprensione è quello di predisporre una **matrice del disegno dei controlli**. Queste forme matriciali tipicamente aiutano il revisore a valutare in modo immediato:

- tutte le molteplici relazioni che esistono tra i controlli ed i rischi;
- dove il sistema dei controlli è più forte;
- dove il sistema dei controlli è più debole;
- i controlli chiave che riguardano più rischi ed asserzione ed il modo più efficace di testarli.

La tavola 22035 fornisce un'esemplificazione di **matrice del disegno dei controlli**.

Tavola 22035 - Matrice del disegno dei controlli

Rischi significativi		Rischio A	Rischio B	Rischio C	Rischio D	Controlli Chiave
	Asserzioni	C	E	A	CO	
Controlli	Componenti del controllo interno					
Procedura 1	Ambiente dei controlli	D				
Procedura 2	Sistemi IT		D			
Procedura 3	Attività di controllo	P	P		P	SI
Procedura 4	Monitoraggio					
Procedura 5	Attività di controllo		P		P	SI
Procedura 6	Attività di controllo					
Procedura 7	Sistema informatico	D	D		D	

omissis

I. Immobilizzazioni materiali

49100

Con il termine «area immobilizzazioni materiali» ci si riferisce generalmente all'area delle transazioni inerenti all'acquisto e alla sostituzione dei beni pluriennali destinati ad essere impiegati per la produzione e la commercializzazione di beni e servizi il cui scambio sul mercato costituisce il fine dell'impresa.

Ci si riferisce dunque agli immobili (terreni, immobili industriali, immobili civili); agli impianti (impianti generici, impianti specifici, macchinari, macchine operatrici, forni ecc.), ai mobili (mezzi di trasporto, mobili di ufficio, macchine elettromeccaniche ed elettroniche, attrezzature ecc.).

Ai fini della revisione di quest'area il lavoro da svolgere consiste nella verifica degli acquisti di impianti, mobili, immobili, attrezzatura e altri beni ad uso pluriennale, nella verifica del piano di ammortamento, nella verifica dell'impairment o della necessità di svalutare alcune immobilizzazioni materiali, nella verifica di eventuali contributi pubblici ottenuti, nella determinazione qualitativa della capitalizzazione degli interessi passivi, e nella verifica delle operazioni di leasing (operativo o finanziario).

Il revisore deve acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi che gli consentano di trarre ragionevoli conclusioni, sulle quali fondare il proprio giudizio in merito al bilancio. Una pianificazione adeguata deve concentrarsi sulle principali aree dell'impresa, prestando la dovuta attenzione alla identificazione dei problemi per permettere di completare il lavoro nei tempi previsti. Essa inoltre aiuta a definire un'assegnazione dei lavori di verifica.

Con riferimento all'area «immobilizzazioni materiali» il revisore normalmente non esamina tutte le informazioni disponibili, poiché è in grado di pervenire alle conclusioni sul saldo di un conto, su una categoria di operazioni o di controlli tramite l'utilizzo di metodi di campionamento statistico e non statistico. Nell'analisi dell'approccio da seguire nello svolgimento dell'incarico è importante prevedere la rotazione dell'enfasi di revisione delle aree da sottoporre a controlli, di valutare l'effetto e l'aiuto dell'informatica, di analizzare il contributo sinergico che può provenire dai revisori interni.

Documentare gli aspetti che costituiscono gli elementi probativi dell'attività di verifica è indispensabile per sostenere validi motivi a sostegno del giudizio espresso sul bilancio e per evidenziare che il lavoro sia stato condotto in accordo con i principi di revisione e le norme di legge.

La documentazione è costituita dalle «carte di lavoro» (o ogni altro strumento equivalente, ad es. prodotto in forma informatica) preparate dal revisore o ottenute e conservate dal revisore durante l'esecuzione del lavoro. La documentazione può assumere altre forme oltre a quelle classiche della redazione manuale delle carte di lavoro, anzi oggi sono sempre di più sostituite da dati archiviati su supporto elettronico ed altro.

In generale le «carte di lavoro» sono utili strumenti per il revisore se:

sviluppano la pianificazione e lo svolgimento del lavoro di revisione;

permettono la supervisione e il riesame del lavoro svolto;

costituiscono effettivamente l'elemento probativo dei risultati del lavoro effettuato a sostegno del giudizio espresso dal revisore.

La tavola 49110 contiene una sintesi delle verifiche di dettaglio tipiche dell'area delle immobilizzazioni materiali.

49110

Tavola di sintesi delle verifiche di dettaglio

	Asserzioni	E	D&O	CO	C	V	A	P
	Immobilizzazioni materiali							
49112	Effettuare una ispezione per accertare l'esistenza delle immobilizzazioni materiali	*	*	*	*		*	*
49114	Riepiloga i movimenti delle immobilizzazioni ed effettua le quadrature contabili con bilancio di verifica, bilancio di esercizio e note al bilancio							
49115	Verifica degli acquisti dell'anno	*		*	*		*	*

	Asserzioni	E	D&O	CO	C	V	A	P
	Immobilizzazioni materiali							
49118	Verifica delle alienazioni dell'anno	*		*	*		*	
49119	Identificare eventuali cespiti completamente ammortizzati ancora in uso	*						
49120	Verifica fermate definitive o chiusure di impianti	*				*		
49121	Ricerca di immobilizzazioni distrutte o dismesse	*				*		
49122	Esaminare i contratti di leasing	*	*	*	*			*
49123	Verifica dei beni dati in uso, noleggio, comodato ecc.	*	*	*	*		*	
49124	Verificare la correttezza della contabilizzazione dei contributi pubblici					*		
49125	Esaminare il contratto di concessione e il trattamento contabile dei beni gratuitamente devolvibili		*					
49126	Esaminare l'esistenza di vincoli alle immobilizzazioni	*	*					
49127	Verifica della libera proprietà delle immobilizzazioni materiali	*	*			*		
49128	Valutare i principi contabili per quanto concerne le immobilizzazioni materiali							*
49130	Identificare la completezza delle informazioni nella nota integrativa		*					*
	Ammortamento e impairment							
49140	Ottenere un prospetto delle immobilizzazioni materiali e dei relativi fondi ammortamento ed effettuare controlli contabili	*		*	*	*	*	*
49141	Verificare l'adeguatezza dell'ammortamento			*	*	*	*	
49142	Verificare l'ammortamento per componenti			*	*	*	*	
49144	Verificare l'esistenza di perdita di valore					*		
49146	Analizzare i conti delle manutenzioni e riparazioni	*				*	*	

Legenda

E - esistenza

D&O - diritti e obblighi

CO - completezza

C - competenza

V - valutazione

A - accuratezza

P - presentazione in bilancio

49112 Effettuare una conta fisica delle immobilizzazioni Procedere ad un inventario delle immobilizzazioni tecniche esistenti (acquisite nell'anno e in quelli precedenti). Valutare la possibilità di effettuare una conta a campione.

Se la conta fisica è stata effettuata in periodi precedenti, valutare la necessità di effettuare ulteriori controlli.

Accertarsi se l'azienda effettua questo controllo periodicamente, saltuariamente o mai.

Precisazione: La verifica fisica di taluni impianti potrebbe far emergere attività produttive non utilizzate ma ammortizzate nel bilancio (con evidente errore e non applicazione del principio di inerenza e correlazione di costi e ricavi), oppure perdite di valore non evidenziate dalla impresa. Tale verifica è particolarmente significativa nei casi di revisione di un nuovo cliente o nella verifica dei saldi di apertura nel primo incarico di revisione.

49113 Esempio di formalizzazione**Determinazione della popolazione**

Dal bilancio di verifica al 30 settembre dell'esercizio in corso il totale degli immobili impianti macchinari e altre attrezzature ammonta a 212.365.000. Ho esaminato il libro cespiti ed ho accertato che il numero di immobilizzazioni presenti è maggiore di 200. Ho effettuato una quadratura del valore complessivo riportato sul libro cespiti con il bilancio di verifica alla stessa data.

Definizione delle eccezioni

Abbiamo deciso che non possono esserci eccezioni o errori nel test. Conseguentemente ci aspettiamo che tutti gli elementi presenti a libro cespiti siano fisicamente esistenti.

Determinazione del numero di elementi da verificare

Considerando che la popolazione è superiore a 200 abbiamo deciso di selezionare 25 elementi nella consapevolezza che otterremo una risposta di revisione con un livello di soddisfazione bassa. Il livello di soddisfazione bassa è comunque giustificato dal fatto che l'area delle immobilizzazioni materiali non contiene rischi di tipo significativo.

Aspetti pratici

Abbiamo deciso di selezionare i cespiti da inventariare considerando le business unit sulle quali verrà svolto l'inventario fisico del magazzino in quanto la conta dei cespiti verrà nella stessa data. Sulla base di questa considerazione abbiamo selezionato le liste inventariali delle business unit:

- 1) business unit e stabilimento A: 4 elementi selezionati
- 2) business unit stabilimento B: 7 elementi selezionati
- 3) business unit stabilimento C: 7 elementi selezionati
- 4) business unit reparto imballaggio e spedizione: 7 elementi selezionati

Lavoro svolto

Selezionato da libri cespiti i seguenti beni da inventariare.

BU	totale valore residuo cespiti (31 ago 10)	ITEMS
BU A	49.666	4
BU B	4.996.892	7
BU C	7.605.209	7
Imballaggi spedizioni	3.075.663	7
	15.727.430	25

BU. A

		Totale	Comp. 1	Comp. 2	Comp. 3	Comp. 4
Zw43	MICROPROCESSORE 44556677	35.698✓	12.541		15.000	8.157
ASER3	MICROPROCESSOR 5544332211	12.581✓	321			12.260
SEWD44	MICROPROCESSOR99887766	123✓	100			23
00TRE	MICROPROCESSOR6789054	1.264✓	1.000		264	
	Totale verificato	49.666	13.962	0	15.264	20.440

BU. B

		Totale	Comp. 1	Comp. 2	Comp. 3	Comp. 4
GGT66	N.1 TORNIO MAUS MTV	805.000✓	143.793	-	76.690	584.517
345678.	REVISIONE N. 1 LINEA AAAA3.	1.050.000✓	387.616	-	100.030	562.354
H77899	REVISIONE LINEE TRERREE	729.046✓	234.406	-	69.454	425.186
R6678	REVISIONE LINEA FYTRRD	729.046✓	251.770	-	69.454	407.822
80000	REVISIONE N.1 LINEA PPOOLL	773.800✓	304.084	-	73.717	395.999
9°8UU765	REVISIONE LINEA RTTRT	360.000✓	24.000	-	24.000	312.000
2133445	REVISIONE LINEE E0000	550.000✓	216.136	-	52.397	281.467
	Totale verificato	4.996.892	1.561.805	0	465.742	2.969.345

BU. C

		Totale	Comp. 1	Comp. 2	Comp. 3	Comp. 4
PP0004	LINEA FUSORIA PER METALLO	46.466✓	24.084	5	1.161	21.215
TR5544	N.1 IMPIANTO PER TRATTAMENTO TERMICO	3.098.74✓	2.415.469	-	53.505	629.768
H7773	N.1 ISOLA DI ALTA PRESSIONE	2.582.285✓	2.012.891	-	44.587	524.806
HHGCEE	N.1 ISOLA DI BASSA CGTT	799.040✓	303.236	-	24.451	471.354
TT3312	N.1 ISOLA PER PRODUZIONE E MATR. 588	400.000✓	25.000	-	13.333	361.667
TT11107	IMPIANTO DI ASPIRAZIONE FUMI	380.000✓	49.777	-	36.201	294.022
TF03011	N.1 IMPIANTO DI TRASPORTO TRUCIOLO AUTOMATICA	298.677✓	113.348	-	9.140	176.190
	Totale verificato	7.605.209	4.943.805	5	182.378	2.479.022

Reparto Imballaggi e spedizioni

		Totale	Comp. 1	Comp. 2	Comp. 3	Comp. 4
34435/8880	CARRELLO	1.025.000✓	231.915	-	97.648	695.437
23/12/1997.01	IMPIANTO PREPARAZIONE SCATOLE	507.177✓	235.546	-	48.317	223.314
22/12/1997.01	IMPIANTO DI ASTRURA	299.265✓	110.476	-	28.510	160.279
09/05/2003.01	MODIFICA IMPIANTO FORMATURA	297.371✓	109.777	-	28.330	159.264
09/10/2008.01	IMP. ASPIRAZIONE -	343.423✓	159.494	-	32.717	151.212
15/12/2008.01	ISOLA DI SBAVATURA	306.661✓	127.814	-	29.215	149.633
31/07/2003.01	CARRELLO 12 PIANI	296.766✓	127.224	-	28.272	141.271
	Totale verificato	3.075.663	1.102.246	0	293.009	1.680.410

Tick

✓ = verificata esistenza tramite ispezione diretta

@ = da libro cespiti

49114 Riepiloga i movimenti delle immobilizzazioni ed effettua le quadrature contabili con bilancio di verifica, bilancio di esercizio e note al bilancio

Riepiloga in un foglio di excel i dati relativi alle immobilizzazioni tecniche recuperando i dati dalle schede contabili. Per ciascuna voce di bilancio inserisci i dati relativi al saldo all'inizio dell'esercizio, il valore lordo degli incrementi relativi agli acquisti dell'anno (v. n. 49115), i disinvestimenti o le vendite, gli altri eventuali movimenti con le opportune descrizioni e il saldo alla fine dell'esercizio. Assicurati che il totale delle immobilizzazioni lorde al netto dei fondi ammortamenti sia l'ammontare esposto a bilancio.

Con riferimento al fondo ammortamento individua per ciascuna classe di immobilizzazione il saldo dell'esercizio, gli incrementi addebitati al conto economico relativi agli ammortamenti e i decrementi relativi a diminuzioni per rinnovi e sostituzioni. Individua inoltre se nell'esercizio in corso sono state effettuate rivalutazioni in ossequio alle disposizioni contabili del framework di riferimento.

Un esempio della formalizzazione di questa verifica è riepilogato nella tavola 49114.

		Fabbricati	Impianti macchinari automezzi	Attrezzature mobili e macchine d'ufficio	Totale
Immobilizzazioni tecniche	Saldo di inizio dell'esercizio	973.500	103.900	169.454	1.246.854
	Incrementi	-	93.259	17.202	110.461
	Disinvestimenti o vendite	-	(40.620)	(2.124)	(42.744)
	Altri movimenti (descrivere)	-	-	-	-
	Saldo alla fine dell'esercizio	973.500	156.539	184.532	1.3145.71
Fondo ammortamento	Saldo di inizio dell'esercizio	97.350	41.026	63.844	20.2220
	Incrementi addebitati al conto economico	19.470	40.780	18.453	78.703
	Incrementi addebitati ad altri conti (descrivere)	-	-	-	-
	Decrementi per diminuzioni, rinnovi e sostituzioni	-	(16.815)	(911)	(17.726)
	Saldo alla fine dell'esercizio	116.820	64991	81386	263.197

Verifica degli acquisti dell'anno Relativamente agli acquisti del periodo in esame, selezionare dalle schede contabili un campione di incrementi effettuati nell'esercizio (può trattarsi di acquisti oppure di completamento dei lavori in corso per impianti costruiti in economia) e verificare a campione:

49115

- la corrispondenza (descrizione, quantità e valore) con le fatture fornitori e le bolle di consegna/ricevimento;
- l'esistenza dell'autorizzazione all'acquisto se prevista dalla procedura interna;
- per gli eventuali lavori in economia, verificare a campione costi diretti e indiretti imputati alla commessa con la documentazione di supporto;
- la corretta rilevazione contabile dell'incremento al conto di pertinenza;
- la corretta rilevazione sul libro dei cespiti ammortizzabili.

Esempio

Lavoro svolto

Ho esaminato la documentazione relativa agli incrementi dell'anno, verificando la sussistenza di requisiti in merito alla capitalizzabilità sulla base di quanto previsto dai principi contabili internazionali.

Ho ottenuto dalla signora UU il dettaglio delle acquisizioni intervenute nell'esercizio 2010, relativamente alle immobilizzazioni materiali ed immateriali, ed ha provveduto a quadrarlo con il libro cespiti al 31.12.10 senza ravvisare eccezioni. Ho inoltre effettuato un campionamento statistico dal quale è emerso che sia sufficiente selezionare 15 items.

Analisi delle variazioni

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	Costo storico 31.12.X0	Acquisizioni	Dismis- sioni	Costo storico 31.12.X1	F do Amm.to 31.12.X0	Amm.ti 31.12.X1	Dismis- sioni fondi	F do Amm.to 31.12.X1	Fondi svalu- tazione 31.12.X0	Fondi svalu- tazione 31.12.X1	Valore netto 31.12.09	Valore netto 31.12.10
1.B.I.1 Terreni e fabbricati	792.496	-	-	792.496	792.496	-	-	792.496	-	-	-	-
AB020105	792.496	-	-	792.496	792.496	-	-	792.496	-	-	-	-
1.B.I.2 Impianti e macchinari	13.020.521	200.498	-	13.221.019	5.489.397	1.233.141	-	6.722.538	211.577	211.577	7.319.547	6.286.904
AB020201	11.180.204	66.364	-	11.246.568	4.065.487	1.081.221	-	5.146.707	211.577	211.577	6.905.140	5.888.284
AB020203	744.457	<u>134.134</u>	-	878.591	617.899	76.668	-	694.567	-	-	126.558	184.024
AB020207	745.892	-	-	745.892	685.466	40.256	-	733.722	-	-	52.426	12.170
AB020213	349.967	-	-	349.967	112.545	34.997	-	147.542	-	-	237.423	202.426
1.B.I.3 Attrezzature industriali e commerciali	11.288.862	25.900	-	11.314.762	10.499.364	443.747	-	10.943.111	-	-	789.498	371.650
AB020302+INTERCO	9.022.008	25.900	-	9.047.908	8.718.667	210.062	-	8.928.729	-	-	305.342	119.179
AB020304+INTERCO	1.669.317	-	-	1.669.317	1.453.293	144.054	-	1.597.348	-	-	216.024	71.969
AB020306	597.536	-	-	597.536	327.404	89.630	-	417.035	-	-	270.132	180.502
1.B.I.4 Altri beni materiali	12.597.767	107.960	130.637	12.575.090	7.126.404	1.342.916	127.125	8.342.195	-	-	5.471.363	4.232.895
AB020401	918.676	2.250	-	920.926	832.853	57.814	-	890.667	-	-	85.823	30.259
AB020401NOL	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
AB020401EUR	71.020	-	-	71.020	51.135	-	-	51.135	-	-	19.885	19.885
AB020402	3.701.400	<u>105.710</u>	130.637	3.676.473	2.724.332	337.308	127.125	2.994.515	-	-	977.068	741.959
AB020404	27.905	-	-	27.905	18.138	5.581	-	23.719	-	-	9.767	4.186
AB020403	7.864.438	-	-	7.864.438	3.490.991	958.631	-	4.429.622	-	-	4.373.447	3.434.816
AB020405	14.328	-	-	14.328	8.955	3.582	-	12.537	-	-	5.373	1.791
1.B.I.7 Altre immobilizzazioni immateriali	10.019.142	336.604	-	10.355.746	5.172.399	936.385	-	6.108.784	296.001	296.001	4.550.741	3.950.960
AB010705	4.628.066	<u>336.604</u>	-	4.964.670	1.806.229	706.134	-	2.512.363	-	-	2.821.837	2.452.307
AB010705FND	373.620	-	-	373.620	166.055	-	-	166.055	-	-	207.565	207.565

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	Costo storico 31.12.X0	Acquisizioni	Dismissioni	Costo storico 31.12.X1	F.do Amm.to 31.12.X0	Amm.ti 31.12.X1	Dismissioni fondi	F.do Amm.to 31.12.X1	Fondi svalutazione 31.12.X0	Fondi svalutazione 31.12.X1	Valore netto 31.12.09	Valore netto 31.12.10
AB010705EUR	538.407	-	-	538.407	226.966	-	-	226.966	-	-	311.441	311.441
AB010705FMC	99.960	-	-	99.960	41.144	-	-	41.144	-	-	58.816	58.816
AB010701	3.073.656	-	-	3.073.656	2.501.713	114.433	-	2.616.147	-	-	571.942	457.509
AB010701FMC	10.000	-	-	10.000	10.000	-	-	10.000	-	-	-	-
AB010701NOL	13.600	-	-	13.600	13.600	-	-	13.600	-	-	-	-
AB010701EUR	7.200	-	-	7.200	7.200	-	-	7.200	-	-	-	-
AB010706	948.233	-	-	948.233	369.093	115.818	-	484.911	-	-	579.140	463.323
AB010707	326.400	-	-	326.400	30.399	-	-	30.399	296.001	296.001	-	-
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	47.718.788	670.962	130.637	48.259.113	29.080.061	3.956.189	127.125	32.909.125	507.578	507.578	18.131.149	14.842.410

Verificati

% coperta

Non coperti

T/M

x Ok con Bive al 31.12.X1

v Ok con Bive al 31.12.X0

Ω Ok con bilancio

T/M

x Ok con Bive al 31.12.X1

v Ok con Bive al 31.12.X0

Ω Ok con bilancio

T/M

x Ok con Bive al 31.12.X1

v Ok con Bive al 31.12.X0

Ω Ok con bilancio

CAPITOLO XXX

Espressione del giudizio

SOMMARIO

SEZIONE I	Relazione di revisione legale	66000
I.	Quadro di riferimento e riferimenti normativi ai tipi di incarico	66000
II.	Contenuto della relazione	66100
A.	Intestazione	66110
B.	Paragrafo di introduzione	66150
C.	Responsabilità	66180
D.	Sezioni della relazione di revisione	66192
a.	Giudizio del revisore	66200
b.	Coerenza della relazione sulla gestione	66250
E.	Aspetti formali	66300
F.	Introduzione dell'ISA (Italia) 700	66330
SEZIONE II	Relazione per revisione volontaria	66500
SEZIONE III	Altri tipi di relazione	66600
SEZIONE IV	Le relazioni modificate	66700
I.	Tipi di modifiche	66700
II.	Errori e rilevanza	66850
SEZIONE V	Richiami di informativa	67100
SEZIONE VI	Allegati esempi standard	67500
I.	Relazioni positive	67500
II.	Relazioni modificate	67800
III.	Esempi di paragrafi descrittivi	67900
A.	Dissensi	67900
B.	Limitazioni	68100
C.	Richiami di informativa	68300
D.	Incertezze	68600
E.	Direzione e coordinamento	68800
IV.	Modifiche al giudizio di coerenza	68900

SEZIONE I

Relazione di revisione legale

I. Quadro di riferimento e riferimenti normativi ai tipi di incarico

66000 Aspetti generali La relazione di revisione è il documento con il quale il revisore rende noto il suo giudizio sul bilancio assoggettato a revisione. In base ai risultati della revisione (v. n. 60000 e s.) il revisore si è formato un'opinione sul bilancio e con la relazione di revisione il giudizio del revisore viene formalizzato e reso noto agli utilizzatori del bilancio.

La forma della relazione di revisione è sempre stata oggetto della massima attenzione sia da parte dei revisori, sia da parte degli ordini professionali e delle autorità di vigilanza.

La relazione di revisione, che riguarda essenzialmente gli aspetti contabili di quanto è contenuto in una relazione finanziaria, si presta ad essere fraintesa dal pubblico meno accorto: la relazione, quando è positiva, dichiara essenzialmente che il bilancio è stato assoggettato alle procedure di verifica previste dai principi di revisione, e che in base a tali procedure, sono stati raccolti elementi probativi che ne attestano la conformità ai principi contabili e alle norme di legge che ne stabiliscono i criteri di redazione. Questa dichiarazione del revisore non è né un attestato di onestà e capacità degli amministratori, né una garanzia che le azioni della società siano un buon investimento.

La relazione di revisione si è evoluta nel corso del tempo. Quando le relazioni di stampo anglosassone erano molto brevi, in Italia, soprattutto a causa della normativa allora vigente la relazione era molto più lunga e concludeva con le parole «rilasciamo certificazione», terminologia del tutto assente dalla prassi internazionale. Attualmente il modello di relazione di revisione utilizzato in Italia, soprattutto per l'influenza delle norme emanate dall'Unione Europea e dei principi di revisione internazionali, è molto simile ai modelli più utilizzati nella prassi internazionale.

66010 Norme di legge (art. 14 DLgs 39/2010) Il contenuto e la struttura della relazione di revisione sono stabiliti dall'articolo 14 c. 2, 3 e 4 DLgs 39//2010 di recepimento della direttiva 2006/43. La relazione è divisa in paragrafi previsti dalla legge:

2. La relazione, redatta in conformità ai principi di cui all'articolo 11, comprende:

a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio annuale o consolidato sottoposto a revisione legale ed il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato dalla società;

b) una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;

c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;

d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;

e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì 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'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori;

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;

g) l'indicazione della sede del revisore legale o della società di revisione legale.

3. Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o

rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.

3-bis. Qualora la revisione legale sia stata effettuata da più revisori legali o più società di revisione legale, essi raggiungono un accordo sui risultati della revisione legale dei conti e presentano una relazione e un 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.

4. La relazione è datata e sottoscritta dal responsabile dell'incarico. Quando la revisione legale è effettuata da una società di revisione, la relazione reca almeno la firma dei responsabili della revisione che effettuano la revisione per conto della società medesima. Qualora l'incarico sia stato affidato congiuntamente a più revisori legali, la relazione di revisione è firmata da tutti i responsabili dell'incarico.

Normativa europea Il contenuto della relazione di revisione è stabilito dall'articolo 28 della direttiva 2006/43 che, dopo le modifiche del 2014, nel c. 2 dell'art. 28 stabilisce che:

«2. La relazione di revisione si presenta in forma scritta e:

a) identifica l'ente il cui bilancio d'esercizio o consolidato è sottoposto alla revisione legale dei conti, specifica il bilancio d'esercizio o consolidato nonché la data e il periodo a cui si riferisce e indica il quadro di informativa finanziaria applicato alla loro redazione;

b) include una descrizione della portata della revisione legale dei conti che comprende, come minimo, l'indicazione dei principi di revisione in base ai quali tale revisione è stata effettuata;

c) include un giudizio di revisione, con o senza rilievi o negativo, che indica chiaramente se, a parere del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile:

i) il bilancio d'esercizio fornisce o meno una rappresentazione veritiera e corretta secondo il quadro normativo sull'informativa finanziaria applicato; e

ii) se del caso, il bilancio d'esercizio rispetti o meno gli obblighi di legge.

Se il revisore legale o l'impresa di revisione contabile si trova nell'impossibilità di esprimere un giudizio di revisione, la relazione contiene una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio;

d) indica le eventuali altre questioni su cui il revisore legale o l'impresa di revisione contabile richiama l'attenzione, senza che ciò comporti un giudizio con rilievi;

e) include un giudizio e una dichiarazione, entrambi basati sul lavoro svolto durante la revisione contabile, ai sensi dell'articolo 34, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2013/34/UE;

f) contiene una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità dell'ente di mantenere la continuità aziendale;

g) indica la sede dei revisori legali o dell'impresa di revisione contabile.

Gli Stati membri possono stabilire requisiti supplementari con riferimento al contenuto della relazione di revisione».

Precisazione: Nel gennaio 2015 l'ISA ha emesso alcuni principi di revisione, nuovi o modificati, che modificheranno la relazione del revisore a partire dalle revisioni dei bilanci aventi data di chiusura il 15 dicembre 2016 o successiva. Le innovazioni apportate dai nuovi principi sono trattate nel capitolo Attualità e prospettive (v. n. 90000 e s.).

Consob In passato il documento base sulla redazione della relazione di revisione in Italia era stato emesso dalla Consob in sede di prima applicazione del TUF (Com. 990088450 del 1° dicembre 1999). Tali disposizioni sono ormai superate. Dalle revisioni 2015 si applica l'ISA Italia 700 (v. n. 66101).

66020

66030

omissis

Copyright by - Francis Lefebvre s.r.l. - 2017

I diritti di traduzione, di riproduzione e di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi le copie fotostatiche, i film didattici o i microfilm) sono riservati per tutti i Paesi

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non comporta né sostituisce una prestazione professionale e non può comportare specifiche responsabilità per involontari errori o inesattezze.