



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

---

# **L'applicazione dei principi di revisione internazionali alle imprese di dimensioni minori**

**Febbraio 2012**





**Documento redatto con la collaborazione della Commissione per lo studio e la  
statuizione dei principi di revisione**

***Presidente***

**Michele Testa**

***Componenti***

**Valter Cantino**

**Giulio Capiaghi**

**Dario Colombo**

**Michele Costanza**

**Giulio D'Agostino**

**Raffaele D'Alessio**

**Natale De Giosa**

**PierGiuseppe Ferri**

**Gaspare Insaudo**

**Maurizio Lonati**

**Marco Mainardi**

**Massimo Masoni**

**Maria Pia Nucera**

**Gianluca Ufficio**

**Stefano Pizzutelli**

**Andrea Redeghieri**

**Gianluca Risaliti**

**Michelangelo Rondelli**

**Massimo Giuseppe Tipo**

***Ricercatori***

**Valeria Fazi**

**Marianna Gallucci**

**Laura Pedicini**

**Mandato 2008-2012**

**Area di delega**

**Principi Contabili e Sistemi di controllo e revisione**

**Consigliere Delegato**

**Luciano Berzé**

**Consiglieri Co-Delegati**

**Flavio Dezzani**

**Paolo Moretti**



## INDICE

<b>CAPITOLO 1 - IL GLOSSARIO DELLA REVISIONE .....</b>	<b>8</b>
<b>CAPITOLO 2 - LE ASSERTZIONI.....</b>	<b>19</b>
<b>CAPITOLO 3 - LE FASI DEL PROCESSO DI REVISIONE (FLOWCHART DELLA REVISIONE) .....</b>	<b>23</b>
<b>CAPITOLO 4 - ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO DELL'INCARICO .....</b>	<b>25</b>
<b>CAPITOLO 5 - INDIPENDENZA.....</b>	<b>28</b>
<b>CAPITOLO 6 - LETTERA DI INCARICO .....</b>	<b>32</b>
<b>CAPITOLO 7 - SIGNIFICATIVITÀ.....</b>	<b>34</b>
<b>CAPITOLO 8 - DISCUSSIONI ALL'INTERNO DEL TEAM DI REVISIONE .....</b>	<b>39</b>
<b>CAPITOLO 9 - STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE.....</b>	<b>42</b>
<b>CAPITOLO 10 - VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO.....</b>	<b>45</b>
<b>CAPITOLO 11 - VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO .....</b>	<b>53</b>
<b>CAPITOLO 12 - VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO E DI SINGOLA ASSERTIONE .....</b>	<b>62</b>
<b>CAPITOLO 13 - AGGIORNAMENTO DELLA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE .....</b>	<b>65</b>
<b>CAPITOLO 14 - RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE.....</b>	<b>66</b>
<b>CAPITOLO 15 - PIANO DI REVISIONE DETTAGLIATO .....</b>	<b>68</b>
<b>CAPITOLO 16 - DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO SVOLTO .....</b>	<b>87</b>
<b>CAPITOLO 17 - CRITICITÀ RILEVATE .....</b>	<b>90</b>
<b>CAPITOLO 18 - SUPERVISIONE DELLO STAFF E RIESAME DELLE CARTE DI LAVORO....</b>	<b>91</b>



<b>CAPITOLO 19 - AGGIORNAMENTO DELLA VALUTAZIONE DEI RISCHI .....</b>	<b>93</b>
<b>CAPITOLO 20 - AGGIORNAMENTO DELLA SIGNIFICATIVITÀ.....</b>	<b>96</b>
<b>CAPITOLO 21 - COMUNICAZIONE DELLE CRITICITÀ RILEVATE .....</b>	<b>98</b>
<b>CAPITOLO 22 - ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE .....</b>	<b>105</b>
<b>CAPITOLO 23 - CONCLUSIONI RAGGIUNTE IN BASE ALLE PROCEDURE DI REVISIONE SVOLTE.....</b>	<b>109</b>
<b>CAPITOLO 24 - DECISIONI RILEVANTI.....</b>	<b>117</b>
<b>CAPITOLO 25 - RELAZIONE DI REVISIONE.....</b>	<b>119</b>



## INTRODUZIONE

Il Decreto legislativo del 27 Gennaio 2010 n. 39, nel recepire la direttiva comunitaria 2006/43/CE, ha definito oltretutto la figura del revisore la nozione dell'attività di revisione, nota nella terminologia anglosassone con il termine "audit".

In questo momento la Commissione europea sta valutando l'applicabilità al contesto economico e normativo europeo dei principi di revisione internazionali ISA (International Standard on Auditing) emanati da IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), uno degli organismi indipendenti di standard setting istituiti nell'ambito di IFAC (International Federation of Accountants), nella loro nuova versione "clarified", completamente rivista nella struttura e parzialmente anche nei contenuti. All'attenzione della Commissione, in particolare, vi è l'applicabilità modulare e scalabile dei principi nei confronti delle imprese di dimensioni minori. Al momento infatti, non è ancora chiaro se ed in quale misura i principi di revisione internazionali saranno applicati a tali imprese.

La recente normativa italiana prevede che, nelle more, la revisione legale sia svolta sulla base di principi elaborati da "associazioni ed ordini professionali"<sup>1</sup> all'esito di un'apposita convenzione sottoscritta con il MEF.

In attesa che si compiano i percorsi che attengono alla responsabilità delle competenti istituzioni – la Commissione Europea ed il MEF - il nostro Consiglio in rappresentanza dei 143 ordini territoriali italiani, di tutti gli oltre 113.000 dottori commercialisti ed esperti contabili nonché di tutti i circa 98.000 revisori legali iscritti agli ordini (oltre l'86% del totale e la pressoché totalità dei revisori attivi), intende tuttavia esercitare a pieno il proprio ruolo propulsivo nello sviluppo della cultura tecnica professionale.

In questo contesto il Consiglio, che su mandato della Commissione Europea con la collaborazione di Consob e di Assirevi ha tradotto i principi di revisione internazionali, ha elaborato questo documento al fine di fornire al revisore una guida che illustri le procedure prescritte dai principi di revisione internazionali in una declinazione più vicina alle imprese di dimensioni minori, pur nella consapevolezza che questo lavoro non può che essere un punto di partenza nella elaborazione di quello che sarà l'assetto definitivo che l'Italia, ma ancor prima l'Europa, darà a questo ambito di attività.

Attualmente, infatti, mentre i principi di revisione internazionali sono uno standard globale di diritto o di fatto per gli enti di interesse pubblico per i quali sono utilizzati uniformemente, per le imprese di dimensioni minori non è così, ed in molti paesi europei si sta sviluppando un ampio dibattito sulla loro scalabilità nell'applicazione nell'ambito della revisione delle piccole e medie imprese e sulle effettive modalità del loro utilizzo nel contesto delle PMI e dei piccoli e medi studi professionali.

---

<sup>1</sup> L'espressione utilizzata dal Decreto legislativo del 27 gennaio 2010 n. 39 "associazioni ed ordini professionali" ovvero, indifferentemente in passaggi diversi del testo, "ordini ed associazioni professionali" è chiara sia con riferimento agli ordini che con le associazioni. Si tratta peraltro dell'identica espressione utilizzata nel testo ufficiale in lingua italiana dell'VIII direttiva, che nel testo inglese corrisponde a "professional bodies", laddove la forma inglese evidenzia l'unicità di questi soggetti, che possono declinarsi diversamente a secondo delle giurisdizioni nazionali (da notare che l'Italia ha scelto, da sempre, la modalità organizzativa dell'ordine professionale, mentre altri Paesi europei essenzialmente quelli anglosassoni, percorrono tradizionalmente la via delle associazioni). I soggetti contemplati sono, in tutta evidenza, esclusivamente quelli che possono definirsi "professionali" ovvero composti da soggetti che hanno superato un esame di stato previsto nella Costituzione. Le associazioni che non prevedano come requisito inderogabile di ammissione degli aderenti il superamento di un esame di stato non possono rientrare nel novero dei soggetti abilitati a sottoscrivere convenzioni con il MEF.



In tale incerto contesto, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha espresso la propria posizione<sup>2</sup> sulla necessità di provvedimenti per attribuire certezza giuridica al richiamo quantomeno ai principi di revisione “osservati” nello svolgimento del lavoro<sup>3</sup> osservando che, essendo il rimando contenuto nelle disposizioni transitorie e finali applicabile alle sole revisioni legali svolte ai sensi del TUF, i principi di revisione - sia nazionali che internazionali nella nuova versione “clarified”- non hanno attualmente valenza giuridica. Non si è trascurato, tuttavia, di sottolineare il valore, al momento esclusivamente tecnico, dei principi di revisione internazionali – nella loro versione “clarified” del 2009 – che il Consiglio medesimo ha tradotto, come detto, su mandato della Commissione Europea con la collaborazione di Consob e di Assirevi.

Questo documento, pertanto, è stato predisposto sulla base dei principi di revisione internazionali ISA Clarified, che rappresentano l’evoluzione della precedente serie ISA sui quali erano plasmati i principi nazionali emanati fino ad oggi e quindi rimangono con questi ampiamente compatibili, con le seguenti precisazioni:

- i principi di revisione internazionali prevedono che tutte le revisioni contabili siano svolte con un unico insieme di regole comuni, con procedure e documentazione scalabili e semplificate per le imprese di dimensioni minori;
- i principi di revisione nazionali n. 001 “Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio” e n. 002 “Modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell’art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39”<sup>4</sup> continuano ad essere gli standard tecnici di riferimento da utilizzare ai fini dell’espressione del giudizio sul bilancio. Tali principi sono stati infatti espressamente concepiti per rispondere alle peculiarità del diritto positivo nazionale;
- questo documento e i suoi allegati non sostituiscono in alcun modo i principi di revisione internazionali, che rimangono il riferimento tecnico non sostituibile. A tale proposito evidenziamo che l’uso, in questo documento, dell’indicativo presente in luogo della traduzione letterale dei *requirement* (espressi nella versione inglese con *shall*) è stato deciso per allineare il testo alla prassi normativa del Consiglio, ma ne lascia inalterato il contenuto prescrittivo.

Sia i vigenti principi di revisione italiani (serie 2004) che quelli internazionali, dalla cui precedente serie hanno avuto origine i principi italiani 2004, seguono un approccio basato

---

<sup>2</sup> Si veda il documento interpretativo del 16 febbraio 2011, “L’applicazione dei principi di revisione dopo il recepimento della direttiva 2006/43/CE”.

<sup>3</sup> L’art. 11, comma 1, del DLgs n. 39/2010 dispone, infatti, che la revisione legale dei conti sia svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione europea ai sensi dell’art. 26 della direttiva 2006/43/CE. Fino alla conclusione del procedimento di adozione europeo degli ISA “clarified”, l’art. 11, comma 3, del DLgs n. 39/2010 dispone che la revisione legale sia svolta in conformità ai principi elaborati da associazioni ed ordini professionali sottoscrittori di apposita convenzione con il MEF e dalla Consob, tenendo conto di quelli emanati dagli organismi internazionali. Le disposizioni transitorie e finali del DLgs n. 39/2010 (art. 43, comma 3) dispongono che fino alla sottoscrizione delle citate convenzioni i principi sono emanati ai sensi dell’art. 162 del Decreto legislativo 24 febbraio 1998 n. 58 (TUF) e che i principi di revisione attualmente in vigore, emanati ai sensi del citato articolo, continuano ad essere applicabili.

<sup>4</sup> Il principio di revisione nazionale PR 002, “Modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell’art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39”, potrà subire modificazioni al fine di renderlo pienamente conforme al contenuto del principio ISA 700, all’esito del processo di adozione dei principi di revisione internazionali da parte delle competenti autorità europee e nazionali; peraltro lo stesso IAASB ha in corso un riesame del principio ISA 700 al fine di una sua eventuale riscrittura.



sulla identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio, sulle cui risultanze vengono configurate le procedure di revisione più appropriate. Ciò esclude l'utilità di controlli che ripercorrono indistintamente tutte le operazioni contabili (cosa tra l'altro non ragionevole né praticabile, in termini di tempi e risorse). L'attività di revisione deve, invece, concentrarsi su quelle aree di bilancio che il revisore ha identificato come maggiormente rischiose e dalle quali può derivare un rischio concreto e significativo di errore in bilancio. Ciò implica l'utilizzo del giudizio professionale nella scelta delle procedure più appropriate, purché tali scelte siano motivate ed adeguatamente documentate. L'appropriatezza delle procedure è legata anche alla dimensione e complessità dell'impresa sottoposta a revisione, con la conseguenza che il revisore è tenuto a proporzionare le procedure in base a tali circostanze specifiche.

L'approccio utilizzato per realizzare il presente documento, inoltre, ricalca l'impostazione adottata da IFAC nell'elaborazione della guida per l'applicazione dei principi di revisione internazionali nelle imprese di dimensioni minori.<sup>5</sup> Esso ne riprende, infatti, la struttura e la logica di base pur con gli opportuni adattamenti in considerazione delle esigenze, della giurisdizione e della prassi nazionale.

Il lavoro presentato vuole essere un primo contributo pratico allo svolgimento della revisione legale di un'impresa di dimensioni minori. Le prevedibili future integrazioni riguarderanno esemplificazioni che ripercorreranno casi pratici di svolgimento del processo di revisione sia sulla base dell'esperienza acquisita nell'applicazione delle procedure suggerite, sia in virtù dell'evoluzione della normativa europea e nazionale relativamente all'adozione dei principi di revisione internazionali e alla regolamentazione degli altri aspetti che impattano sull'operatività del revisore.

*Luciano Berzè*

Consigliere delegato ai principi contabili e sistemi di controllo e revisione

---

<sup>5</sup> IFAC, "Guide to using international standards on auditing in the audits of small- and medium-sized entities", second edition, October 2010.



## CAPITOLO 1 - Il glossario della revisione

I principi di revisione internazionali sono stati ideati e redatti dallo IAASB in un'ottica multilaterale e nella sostanziale consapevolezza che essi sono applicabili e applicati da revisori singoli o da società di revisione in molti paesi caratterizzati da sistemi giuridici anche molto diversi.

Da ciò consegue che il particolare gergo tecnico che, per ogni paese, ha dato luogo ad una traduzione specifica, deve essere ben padroneggiato dal revisore. A tale fine si riportano di seguito i termini utilizzati nel presente documento tratti dal glossario italiano ai quali occorre richiamarsi nel corso della trattazione.<sup>6</sup>

**Altre informazioni (*Other information*)** – Informazioni finanziarie e non finanziarie (diverse dal bilancio e dalla relativa relazione di revisione) incluse per legge, per regolamento o per consuetudine in un documento che contiene il bilancio oggetto di revisione contabile e la relativa relazione di revisione.

**Appropriatezza (degli elementi probativi) (*Appropriateness – of audit evidence*)** – La misura della qualità degli elementi probativi, cioè la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore.

**Asserzioni (*Assertions*)** – Attestazioni della Direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi.

**Attestazione scritta (*Written representation*)** – Una dichiarazione scritta della Direzione fornita al revisore per confermare determinati aspetti ovvero supportare altri elementi probativi. In questo contesto le attestazioni scritte non includono il bilancio, le asserzioni in esso contenute, o i libri e le registrazioni di supporto.

**Bilancio (*Financial statements*)** – Una rappresentazione strutturata dell'informativa finanziaria storica, incluse le note relative, destinata a comunicare le risorse economiche e le obbligazioni di un'impresa ad una data di riferimento ovvero le loro variazioni in un determinato periodo di tempo in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria. Le note relative comprendono solitamente una sintesi dei principi contabili significativi e altre informazioni esplicative. Il termine "bilancio" generalmente fa riferimento al bilancio come definito dalle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ma può anche riferirsi a un singolo prospetto di bilancio.

**Campionamento (*Sampling*)** – (si veda Campionamento di revisione).

**Campionamento di revisione (Campionamento) (*Audit sampling – Sampling*)** – L'applicazione delle procedure di revisione su una percentuale inferiore al 100% degli elementi che costituiscono una popolazione rilevante ai fini della revisione contabile, in modo che tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate così da fornire al revisore elementi ragionevoli in base ai quali trarre le proprie conclusioni sull'intera popolazione.

**Campionamento statistico (*Statistical sampling*)** – Un approccio di campionamento con le seguenti caratteristiche:

---

<sup>6</sup> Si veda Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili – International Federation of Accountants, Principi internazionali di revisione e controllo della qualità, edizione 2009, Press editore Roma, 2011.





- a) selezione casuale degli elementi del campione;
- b) utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento.

Un approccio di campionamento che non abbia le caratteristiche evidenziate ai precedenti punti a) e b) è considerato un campionamento non statistico.

**Carenza nel controllo interno (*Deficiency in internal control*)** – Una carenza esiste quando:

- a) un controllo è configurato, messo in atto ovvero opera in modo tale da non consentire la prevenzione, o l'individuazione e la correzione, in modo tempestivo, di errori nel bilancio; ovvero
- b) non esiste un controllo necessario per prevenire, ovvero per individuare e correggere, in modo tempestivo, errori nel bilancio.

**Carenza significativa nel controllo interno (*Significant deficiency in internal control*)** – Una carenza, o una combinazione di carenze nel controllo interno che, secondo il giudizio professionale del revisore, siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

**Competenze (*Expertise*)** – Capacità, conoscenze ed esperienza relative ad un particolare settore.

**Condizioni indispensabili per una revisione contabile (*Preconditions for an audit*)** – L'utilizzo da parte della Direzione di un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile per la redazione del bilancio e la condivisione da parte della Direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance del "presupposto" per lo svolgimento della revisione contabile".

**Conferma esterna (*External confirmation*)** – Elemento probativo acquisito come una risposta diretta in forma scritta al revisore da parte di un soggetto terzo (il soggetto circolarizzato), in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato.

**Controllo interno (*Internal control*)** – Il processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla Direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili. Il termine "controlli" si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno.

**Data della relazione di revisione (*Date of the auditor's report*)** – La data apposta dal revisore sulla relazione di revisione sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale n. 700.<sup>7</sup>

**Data di redazione del bilancio (*Date of approval of the financial statements*)** – La data in cui tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati predisposti e coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio.

**Data di approvazione del bilancio (*Date the financial statements are issued*)** – La data in cui la relazione di revisione e il bilancio oggetto di revisione contabile sono messi a disposizione di soggetti terzi.

---

<sup>7</sup> Per l'applicabilità di tale principio si rimanda a quanto esplicitato nell'introduzione.



**Data di riferimento del bilancio (*Date of the financial statements*)** – La data di chiusura del periodo amministrativo cui fa riferimento il bilancio.

**Direzione (*Management*)** – La persona (o le persone) con responsabilità per la gestione dell'attività dell'impresa. Per alcune imprese in alcuni ordinamenti giuridici, la Direzione comprende alcuni o tutti dei responsabili delle attività di governance come, ad esempio, membri con responsabilità esecutive di un organo di governo o un proprietario-amministratore.

**Documentazione dell'incarico (*Engagement documentation*)** – L'evidenza documentale del lavoro svolto, dei risultati ottenuti e delle conclusioni raggiunte dal professionista (talvolta è utilizzata l'espressione "carte di lavoro").

**Documentazione della revisione (*Audit documentation*)** – L'evidenza documentale delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi pertinenti acquisiti e delle conclusioni raggiunte dal revisore (talvolta è utilizzato anche il termine "carte di lavoro").

**Eccezione (*Exception*)** – Una risposta che indica una differenza tra le informazioni per le quali è stata richiesta conferma, o contenute nelle registrazioni dell'impresa, e quelle fornite dal soggetto circolarizzato.

**Elementi probativi (*Audit evidence*)** – Le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio. Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio sia altre informazioni. (Si veda Sufficienza degli elementi probativi e Appropriatezza degli elementi probativi).

**Errore (*Misstatement*)** – Una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali ovvero da frodi. Laddove il revisore esprima un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, gli errori comprendono anche quelle rettifiche a importi, classificazioni, presentazioni o informative che, a giudizio del revisore, sono necessarie affinché il bilancio sia rappresentato correttamente in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta.

**Errore accettabile (*Tolerable misstatement*)** – Un importo monetario stabilito dal revisore rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale importo stabilito dal revisore non sia superato dall'errore effettivo nella popolazione.

**Errore nella rappresentazione dei fatti (*Misstatement of fact*)** – Altre informazioni che non sono riferite al contenuto del bilancio oggetto di revisione, formulate o rappresentate in modo non corretto. Un errore significativo nella rappresentazione dei fatti può inficiare la credibilità del documento che contiene il bilancio oggetto di revisione contabile.

**Errori non corretti (*Uncorrected misstatements*)** – Errori che il revisore ha complessivamente identificato nel corso della revisione contabile e che non sono stati corretti.

**Esperto (*Expert*)** – (si veda Esperto del revisore e Esperto della Direzione)

**Esperto del revisore (*Auditor's expert*)** – Una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dal revisore per assisterlo nell'acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. L'esperto del revisore può essere un esperto interno (che è un partner o un



membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, del soggetto incaricato della revisione o di altro soggetto appartenente alla rete), ovvero un esperto esterno.

**Esperto della Direzione (*Management's expert*)** – Una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dall'impresa per assisterla nella redazione del bilancio.

**Fattori di rischio di frodi (*Fraud risk factors*)** – Eventi o circostanze che indicano incentivi o pressioni a commettere frodi o che forniscono un'occasione per la commissione di frodi.

**Eventi successivi (*Subsequent events*)** – Gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione e i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione.

**File di revisione (*Audit file*)** – Uno o più raccoglitori, o altro tipo di supporto, in formato cartaceo ovvero elettronico, contenenti le evidenze documentali che comprendono la documentazione di revisione relativa ad uno specifico incarico.

**Fornitore di servizi (*Service organization*)** – Un'organizzazione terza (ovvero un settore di attività di tale organizzazione terza) che fornisca servizi ad imprese utilizzatrici, che siano parte dei sistemi informativi di tali imprese rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria.

**Frode (*Fraud*)** – Un atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della Direzione, dei responsabili delle attività di governance, dal personale dipendente o da terzi allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti.

**Funzione di revisione interna (*Internal audit function*)** – Un'attività di verifica e valutazione istituita o fornita come servizio all'impresa. Le sue funzioni comprendono, tra l'altro, l'esame, la valutazione ed il monitoraggio dell'adeguatezza e dell'efficacia del controllo interno.

**Giudizio con modifica (*Modified opinion*)** – Un giudizio con rilievi, un giudizio negativo ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

**Giudizio di revisione (*Audit opinion*)** – (si veda Giudizio con modifica e Giudizio senza modifica).

**Giudizio professionale (*Professional judgment*)** – L'utilizzo della formazione professionale, delle conoscenze e dell'esperienza pertinenti, nel contesto definito dai principi di revisione, dai principi contabili e dai principi etici, nel decidere in modo consapevole le linee di condotta appropriate nelle circostanze dell'incarico di revisione.

**Giudizio senza modifica (*Unmodified opinion*)** – Il giudizio espresso dal revisore laddove concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

**Governance** – Descrive il ruolo della persona o delle persone ovvero dell'organizzazione o delle organizzazioni (ad esempio, un trustee) responsabili della supervisione della Direzione strategica dell'impresa e degli obblighi relativi alla rendicontazione dell'impresa.

**Incertezza nella stima (*Estimation uncertainty*)** – La suscettibilità di una stima contabile e della relativa informativa ad una intrinseca mancanza di precisione nella sua quantificazione.

**Incoerenza (*Inconsistency*)** – Altre informazioni che contraddicono le informazioni contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile. Una incoerenza significativa può far sorgere dei dubbi sulle conclusioni di revisione tratte dagli elementi probativi acquisiti in precedenza ed, eventualmente, sugli elementi a supporto del giudizio del revisore sul bilancio.



**Informativa finanziaria storica (*Historical financial information*)** – Informazioni espresse in termini finanziari relative ad una determinata impresa, derivanti principalmente dal sistema contabile dell'impresa, che riguardano eventi economici verificatisi in periodi amministrativi precedenti ovvero condizioni o circostanze di tipo economico presenti a date di riferimento passate.

**Informazioni comparative (*Comparative information*)** – Gli importi e le informazioni inclusi nel bilancio riguardanti uno o più periodi amministrativi precedenti in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

**Ingenze da parte della Direzione (*Management bias*)** – Una mancanza di neutralità da parte della Direzione nella redazione delle informazioni.

**International Financial Reporting Standards** – I principi contabili internazionali emanati dall'International Accounting Standards Board.

**Mancata risposta (*Non-response*)** – Il soggetto circolarizzato non ha risposto, ovvero non ha risposto in modo completo, ad una richiesta di conferma positiva, ovvero una richiesta di conferma restituita in quanto non recapitata.

**Non conformità (nell'ambito del principio di revisione internazionale n. 250) (*Non compliance - in the context of ISA 250*)** – Atti di tipo omissivo o commissivo, sia intenzionali sia involontari, compiuti dall'impresa, contrari alle leggi e ai regolamenti vigenti. Tali atti includono operazioni compiute dall'impresa, o in nome o per conto dell'impresa, dai responsabili delle attività di governance, dalla Direzione o dai dipendenti. La non conformità non include comportamenti non corretti personali (cioè non connessi alle attività dell'impresa), da parte dei responsabili delle attività di governance, della Direzione o dei dipendenti dell'impresa.

**Parte correlata (*Related party*)** – Una parte che sia:

- a) una parte correlata secondo la definizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero
- b) laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca, in merito alle parti correlate, disposizioni minime ovvero non ne preveda alcuna:
  - i) una persona o un'impresa che abbia il controllo o eserciti un'influenza notevole sull'impresa che redige il bilancio, direttamente o indirettamente attraverso uno o più intermediari;
  - ii) un'altra impresa sulla quale l'impresa che redige il bilancio abbia il controllo ovvero eserciti un'influenza notevole, direttamente o indirettamente attraverso uno o più intermediari; ovvero
  - iii) un'altra impresa che sia sotto controllo comune con l'impresa che redige il bilancio avendo:
    - a. un assetto proprietario di controllo comune;
    - b. proprietari che siano familiari stretti; ovvero
    - c. membri della Direzione con responsabilità strategiche in comune.

Tuttavia, imprese che siano sotto il comune controllo di uno Stato (ossia di un ente nazionale, regionale o locale) non sono considerate correlate a meno che siano impegnate insieme in operazioni significative o condividano risorse in misura significativa.



**Pervasivo (*Pervasive*)** – Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli effetti degli errori sul bilancio ovvero i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. Effetti pervasivi sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

- a) non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio;
- b) pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio; ovvero
- c) con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

**Popolazione (*Population*)** – L'insieme completo dei dati da cui è selezionato un campione e sul quale il revisore intende trarre le proprie conclusioni.

**Presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, relativo alle responsabilità della Direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance (*Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted*)** – È il presupposto che la Direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance abbiano riconosciuto e comprendano di avere le responsabilità di seguito indicate, fondamentali per lo svolgimento di una revisione contabile in conformità ai principi di revisione. Ovverosia la responsabilità:

- a) della redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento, inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione;
- b) per quella parte del controllo interno che la Direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance ritiene necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- c) di fornire al revisore:
  - i) accesso a tutte le informazioni di cui la Direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance sono a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
  - ii) ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere, ai fini della revisione, alla Direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance;
  - iii) la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.

Nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il suddetto punto a) può essere riformulato come "della redazione e della corretta rappresentazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria", ovvero "della redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria".

Per l'espressione "presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, relativo alle responsabilità della Direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance" può anche essere utilizzato il termine "presupposto".

**Primo incarico di revisione contabile (*Initial audit engagement*)** – Un incarico in cui:



- a) il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile; ovvero
- b) il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato oggetto di revisione contabile da parte di un altro revisore.

**Principi professionali (*Professional standards*)** – I principi di revisione internazionali (ISA) e i principi etici applicabili.

**Procedura di conformità (*Tests of controls*)** – Una procedura di revisione definita per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni.

**Procedure di analisi comparativa (*Analytical procedures*)** – Le valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo.

**Procedure di validità (*Substantive procedure*)** – Una procedura di revisione definita per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Le procedure di validità comprendono:

- a) verifiche di dettaglio (sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa);
- b) procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

**Procedure di valutazione del rischio (*Risk assessment procedures*)** – 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.

**Quadro normativo basato sulla conformità (*Compliance framework*)** – (Si veda Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e Quadro normativo con scopi di carattere generale).

**Quadro normativo basato sulla corretta presentazione (*Fair presentation framework*)** – (Si veda Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e Quadro normativo con scopi di carattere generale).

**Quadro normativo sull'informativa finanziaria con scopi di carattere generale (*General purpose framework*)** – Un quadro normativo sull'informazione finanziaria configurato al fine di soddisfare le comuni esigenze di informazione finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria può essere un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione ovvero un quadro normativo basato sulla conformità. Il termine "quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione" è utilizzato quando si fa riferimento ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo stesso ed inoltre:

- a) riconosca esplicitamente o implicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la Direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificatamente richieste dal quadro normativo di riferimento; ovvero
- b) riconosca esplicitamente che per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio può essere necessario che la Direzione deroghi ad una disposizione del quadro normativo. Si presume che tali deroghe siano necessarie soltanto in circostanze estremamente rare.



Il termine “quadro normativo basato sulla conformità” è utilizzato per fare riferimento ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ma che non riconosca gli aspetti soprammenzionati ai punti a) e b).

**Quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile (*Applicable financial reporting framework*)** – Il quadro normativo sull’informazione finanziaria adottato dalla Direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance, per la redazione del bilancio, che sia accettabile in considerazione della natura dell’impresa e dell’obiettivo del bilancio, ovvero che sia richiesto da leggi o regolamenti.

Il termine “quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione” è utilizzato quando si fa riferimento ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ed inoltre:

- a) riconosca esplicitamente o implicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la Direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo di riferimento; ovvero
- b) riconosca esplicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la Direzione deroghi ad una disposizione del quadro normativo. Si presume che tali deroghe siano necessarie soltanto in circostanze estremamente rare.

Il termine “quadro normativo basato sulla conformità” è utilizzato per fare riferimento ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ma che non riconosca gli aspetti soprammenzionati ai punti a) o b).

**Quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi specifici (*Special purpose framework*)** – Un quadro normativo sull’informazione finanziaria definito per soddisfare le esigenze di informazioni finanziarie di specifici utilizzatori. Il quadro normativo sull’informazione finanziaria può essere un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione ovvero un quadro normativo basato sulla conformità.

**Ragionevole sicurezza (nel contesto degli incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un’informazione, inclusi gli incarichi di revisione e il controllo della qualità) (*Reasonable assurance - in the context of assurance engagements, including audit engagements, and quality control*)** – Un livello di sicurezza elevato, ma non assoluto.

**Registrazioni contabili (*Accounting records*)** – Le registrazioni delle rilevazioni contabili di prima nota e le evidenze di supporto, quali gli assegni e l’evidenza di trasferimenti elettronici di fondi; le fatture; i contratti; la contabilità generale e sezionale, le scritture sul libro giornale ed altre rettifiche di bilancio che non sono riflesse in scritture contabili, le evidenze come fogli di lavoro e prospetti a supporto dell’allocazione di costi, conteggi, riconciliazioni e altre informazioni.

**Responsabile della revisione (o anche “responsabile dell’incarico”) (*Engagement partner*)** – Il revisore legale, il partner o altra persona nell’ambito del soggetto incaricato della revisione, che è responsabile dell’incarico di revisione e del suo svolgimento, nonché della relazione di revisione emessa, e che, ove richiesto, dispone dell’appropriata autorizzazione conferita da un organismo professionale, di vigilanza o altro organismo previsto dalla legge.

**Responsabili delle attività di governance (*Those charged with governance*)** – La persona, o le persone, ovvero l’organizzazione, o le organizzazioni, (ad esempio, un trustee) responsabili della supervisione della Direzione strategica dell’impresa e degli obblighi relativi alla





rendicontazione dell'impresa. Tali responsabilità includono la supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria. Per alcune imprese, in alcuni ordinamenti giuridici i responsabili delle attività di governance possono comprendere anche esponenti della Direzione come, ad esempio, membri con responsabilità esecutive di un organo di governo di un'impresa del settore privato o pubblico, o un proprietario-amministratore.

**Rete (Network)** – Una struttura più ampia:

- a) che è finalizzata alla cooperazione;
- b) che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o che sia riconducibile ad una proprietà, un controllo o una Direzione comuni, che condivida direttive (o prassi) e procedure comuni di controllo della qualità, una strategia aziendale comune, l'utilizzo di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali.

**Revisore (Auditor)** – “Revisore” è utilizzato per fare riferimento alla persona o alle persone che svolgono la revisione contabile, solitamente il responsabile dell'incarico o altri membri del team di revisione, ovvero, quando applicabile, al soggetto incaricato della revisione. Laddove un principio di revisione indichi esplicitamente che una regola o una responsabilità sia adempiuta dal responsabile dell'incarico, il termine “responsabile dell'incarico” è utilizzato in luogo di quello di “revisore”. Le espressioni “responsabile dell'incarico” e “soggetto incaricato della revisione” vanno intese, ove pertinente, con riferimento alle figure equivalenti nell'ambito del settore pubblico.

**Revisore esperto (Experienced auditor)** – Una persona (sia interna che esterna rispetto al soggetto incaricato della revisione) che abbia esperienza pratica di revisione ed una conoscenza ragionevole:

- a) dei processi di revisione;
- b) dei principi di revisione e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- c) del contesto economico in cui opera l'impresa;
- d) delle tematiche di revisione contabile e di informativa finanziaria relative al settore in cui opera l'impresa.

**Revisore precedente (Predecessor auditor)** – Il soggetto incaricato che ha svolto la revisione contabile del bilancio di un'impresa nel periodo amministrativo precedente e che è stato sostituito da quello attualmente in carica.

**Revisori interni (Internal auditors)** – I soggetti che svolgono le attività proprie della funzione di revisione interna. I revisori interni possono appartenere ad un dipartimento di revisione interna o ad una funzione equivalente.

**Richiamo di informativa (Emphasis of matter paragraph)** – Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

**Richiesta di conferma positiva (Positive confirmation request)** – Una richiesta al soggetto circolarizzato di rispondere direttamente al revisore indicando se esso sia in accordo o in disaccordo con le informazioni contenute nella richiesta, ovvero fornendo le informazioni richieste.





**Rischi connessi all'attività (*Business risk*)** – Un rischio derivante da condizioni, eventi, circostanze, azioni o inattività significative che potrebbero incidere sfavorevolmente sulla capacità dell'impresa di raggiungere i propri obiettivi e di realizzare le proprie strategie, ovvero un rischio derivante dalla definizione di obiettivi e strategie non appropriate.

**Rischio di controllo (*Control risk*)** – (Si veda Rischio di errore significativo).

**Rischio di individuazione (*Detection risk*)** – Il rischio che le procedure svolte dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso non individuino un errore che è presente e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o insieme ad altri errori.

**Rischio di errori significativi (*Risk of material misstatement*)** – Il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile. Tale rischio è costituito da due componenti, di seguito descritte a livello di asserzioni:

- a) Rischio intrinseco (*Inherent risk*) – La possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito.
- b) Rischio di controllo (*Control risk*) – Il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

**Rischio di revisione (*Audit risk*)** – Il rischio che il revisore esprima un giudizio di revisione non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato. Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione.

**Rischio intrinseco (*Inherent risk*)** – (Si veda Rischio di errore significativo).

**Rischio significativo (*Significant risk*)** – Un rischio di errore significativo identificato e valutato che, a giudizio del revisore, richiede una speciale considerazione nella revisione.

**Risultato di una stima contabile (*Outcome of an accounting estimate*)** – Il valore monetario effettivo risultante dall'esito delle operazioni, eventi o condizioni sottostanti considerati per l'effettuazione della stima contabile.

**Saldi di apertura (*Opening balances*)** – I saldi contabili esistenti all'inizio del periodo amministrativo. I saldi di apertura si basano su quelli di chiusura del periodo amministrativo precedente e riflettono gli effetti di operazioni ed eventi dei periodi amministrativi precedenti nonché i principi contabili adottati nel periodo amministrativo precedente. I saldi di apertura comprendono, altresì, aspetti, esistenti all'inizio del periodo amministrativo in esame, che richiedono un'informativa in bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell'impresa.

**Scetticismo professionale (*Professional skepticism*)** – Un atteggiamento che comprenda un approccio dubitativo, attento alle condizioni che possano indicare possibili errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi, e una valutazione critica degli elementi probativi.

**Sicurezza (*Assurance*)** – (Si veda Ragionevole sicurezza).

**Significatività operativa per la revisione (*Performance materiality*)** – L'importo o gli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, al



fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività per il bilancio nel suo complesso. Ove applicabile, la significatività operativa per la revisione si riferisce anche all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore al livello o ai livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa.

**Stima contabile (*Accounting estimate*)** – Un valore monetario approssimato per il quale non esiste un metodo di quantificazione preciso. Tale termine è utilizzato per un importo quantificato al fair value laddove vi sia incertezza nella stima, nonché per altri importi che richiedono una stima. Laddove il principio di revisione internazionale n. 540 si occupa soltanto delle stime contabili che implicano una quantificazione del fair value, viene utilizzata l'espressione "stime contabili del fair value".

**Stima puntuale della Direzione (*Management's point estimate*)** – Il valore scelto dalla Direzione per la rilevazione o l'informativa in bilancio di una stima contabile.

**Sufficienza (degli elementi probativi) (*Sufficiency – Of audit evidence*)** – La misura della quantità degli elementi probativi. La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi e anche dalla qualità degli elementi stessi.

**Team di revisione (*Engagement team*)** – Il responsabile dell'incarico, i partner e il personale professionale che partecipano allo svolgimento dell'incarico, e le persone eventualmente impiegate dal soggetto incaricato della revisione, ovvero da un altro soggetto appartenente alla rete, che svolgono procedure di revisione relative all'incarico. Sono esclusi gli esperti esterni scelti dal soggetto incaricato della revisione o da un altro soggetto appartenente alla rete.



## CAPITOLO 2 - Le asserzioni

Il principio di revisione internazionale n. 315, “L’identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera”, definisce le asserzioni come: le “attestazioni della Direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori che possono verificarsi”.

Considerata, quindi, l’importanza che le asserzioni rivestono per lo svolgimento della revisione, di seguito è fornita un’esplicitazione del concetto e le motivazioni che hanno condotto all’utilizzo, nel presente lavoro, del set composto da quattro elementi (completezza, esistenza, accuratezza e competenza, valutazione).

Nell’attestare che il bilancio è conforme con il quadro normativo sull’informativa finanziaria applicabile, la Direzione, implicitamente o esplicitamente, formula delle asserzioni sui diversi elementi del bilancio, con riguardo alla loro rilevazione, quantificazione, presentazione ed informativa di bilancio.

A mero titolo esemplificativo, viene implicitamente confermato al revisore che le attività esistono, tutte le transazioni relative alle vendite sono state registrate, tutti gli importi sono appropriatamente rappresentati ed esplicitati in nota integrativa, etc.

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

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

Le seguenti tabelle descrivono per ogni categoria le forme che possono assumere le asserzioni:

### a) classi di operazioni ed eventi dell’esercizio sottoposto a revisione contabile

ASSERZIONE	DESCRIZIONE
Manifestazione	Le operazioni e gli eventi che sono stati registrati si sono verificati e riguardano l’impresa.
Completezza	Tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati.
Accuratezza	Gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato.
Competenza	Le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto esercizio.
Classificazione	Le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati.



### b) saldi contabili di fine esercizio

ASSERZIONE	DESCRIZIONE
Esistenza	Le attività, le passività ed il patrimonio netto esistono.
Diritti ed obblighi	L'impresa possiede le attività, mentre le passività sono effettivamente obbligazioni dell'impresa.
Completezza	Tutte le attività, le passività ed il patrimonio netto che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati.
Valutazione e classificazione	Le attività, le passività ed il patrimonio netto sono valutati ed esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o di classificazione è stata registrata correttamente.

### c) presentazione ed informativa di bilancio

ASSERZIONE	DESCRIZIONE
Manifestazione, diritti ed obblighi	Gli eventi, le operazioni e gli altri aspetti rappresentati si sono verificati e riguardano l'impresa.
Completezza	Tutte le informazioni che avrebbero dovuto essere incluse nel bilancio vi sono state effettivamente incluse.
Classificazione e comprensibilità	Le informazioni finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l'informativa è espressa con chiarezza.
Accuratezza e valutazione	Le informazioni finanziarie e le altre informazioni sono presentate correttamente e per il loro esatto ammontare.

L'applicabilità delle asserzioni alle aree di bilancio può essere esplicitata come di seguito esposto.<sup>8</sup>

Asserzioni	Classi di operazioni	Saldi contabili	Presentazione ed informativa
<b>Manifestazione / Esistenza</b>	√	√	√
<b>Completezza</b>	√	√	√
<b>Diritti ed obblighi</b>		√	√
<b>Accuratezza / Classificazione</b>	√		√
<b>Competenza</b>	√		
<b>Classificazione e comprensibilità</b>	√		√
<b>Valutazione e classificazione</b>		√	√

<sup>8</sup> Fonte: IFAC, "Guide to using international standards on auditing in the audits of small- and medium-sized entities", second edition, October 2010, pagina 79.



Il revisore può utilizzare le asserzioni secondo le modalità sopra descritte o esprimerle in modo diverso purché tutti gli aspetti di cui sopra siano considerati.<sup>9</sup>

Nella revisione delle imprese di dimensioni minori le asserzioni possono essere utilizzate in maniera semplificata. La tabella di seguito mostra come esse possono essere combinate in quattro categorie.<sup>10</sup>

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

Quando il revisore sceglie di usare le asserzioni combinate come quelle riportate nella tabella precedente, è importante che egli ricordi che l'asserzione "Accuratezza e competenza" include anche "Diritti e obblighi", "Classificazione" e "Comprensibilità".

La tabella di seguito fornisce la descrizione delle quattro asserzioni combinate così come sono usate nel presente documento:

<b>Asserzioni</b>	<b>Descrizione</b>
<b>Completezza (C)</b>	È stato incluso nel bilancio tutto ciò che avrebbe dovuto essere stato registrato o esposto in nota integrativa. Non ci sono attività, passività, transazioni o eventi non registrati o non esposti; la nota integrativa non ha elementi mancanti o incompleti.
<b>Esistenza (E)</b>	Tutto ciò che è registrato o esposto nel bilancio esiste e vi è incluso. Le attività, le passività, le transazioni registrate e gli altri aspetti inclusi in nota integrativa esistono, si sono manifestati e sono pertinenti all'impresa.
<b>Accuratezza e Competenza (A)</b>	Tutti i ricavi, i costi, le attività e le passività sono proprietà dell'impresa e sono stati registrati per un corretto importo e per competenza nell'esercizio corretto. Tale aspetto include anche l'appropriata classificazione degli importi e l'appropriata esposizione nella nota integrativa.
<b>Valutazione (V)</b>	Le attività, le passività ed il patrimonio netto sono registrati in bilancio ad un valore appropriato. Qualsiasi correzione causata da valutazioni richiesta dalla loro natura o dai principi contabili applicabili è stata correttamente registrata.

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

<sup>9</sup> Principio di revisione internazionale n. 315.

<sup>10</sup> Fonte: Adattamento da IFAC, "Guide to using international standards on auditing in the audits of small- and medium-sized entities", second edition, October 2010, pagina 80.



Ad esempio:

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

### **L'utilizzo delle asserzioni nella revisione**

Il revisore identifica e valuta i rischi di errori significativi su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti:

- a) a livello di bilancio;
- b) a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

I rischi di errori significativi a livello di bilancio riguardano i rischi che sono connessi in modo pervasivo al bilancio nel suo complesso e influenzano potenzialmente molte asserzioni. Per esempio, se il responsabile amministrativo non è sufficientemente competente per il compito che gli è stato assegnato, è probabile che il bilancio possa contenere alcuni errori. La natura di tali errori potrebbe non essere riferita ad un solo conto, transazione o esposizione in nota integrativa. Per di più l'errore potrebbe non essere riferito ad una sola asserzione.

I rischi di errori significativi a livello di asserzioni riguardano, invece, la rilevanza di ciascuna asserzione per le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa. Tale rilevanza varierà sulla base delle caratteristiche del bilancio e dei possibili rischi di errori significativi.

Per esempio, in relazione all'asserzione "Valutazione", il revisore potrà stabilire che il rischio di errore sia basso per i crediti e, al contrario, sia alto nella determinazione dell'obsolescenza del magazzino.

Il bilancio contiene molte asserzioni messe tra loro in relazione. Le asserzioni sono usate dal revisore come base per:

- considerare le diverse tipologie di errori significativi che possono verificarsi;
- identificare e valutare i rischi di errori significativi: identificando e valutando il rischio intrinseco ed il rischio di controllo;
- definire ulteriori procedure di revisione che possono fronteggiare il rischio identificato e valutato. Ad esempio, se il revisore identifica un rischio di sovrastima dei ricavi (Esistenza) le procedure di revisione dovranno essere definite per fronteggiare tale rischio. Se, invece, il revisore ha identificato un rischio di completezza delle vendite registrate, il revisore può definire un test sui controlli posti in essere dall'impresa per fronteggiare l'asserzione della Completezza.



## **CAPITOLO 3 - Le fasi del processo di revisione (flowchart della revisione)**

Il grafico di seguito esposto<sup>11</sup> sintetizza le varie fasi del processo di revisione svolto in conformità ai principi di revisione internazionali. Nel prosieguo, per ogni fase del processo, vengono elencati gli strumenti (questionari, prospetti, programmi standard, etc.) utili per lo svolgimento dell'incarico.

La prima fase, che prende avvio con la valutazione da parte del revisore se accettare (o mantenere) l'incarico, è incentrata sull'identificazione e sulla valutazione dei rischi di errori significativi (siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali) attraverso la conoscenza dell'impresa e del contesto in cui opera.

La successiva definizione e il conseguente svolgimento di procedure di revisione appropriate in risposta ai rischi identificati e valutati nel corso della precedente fase, consente al revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per supportare il giudizio e la relazione di revisione.

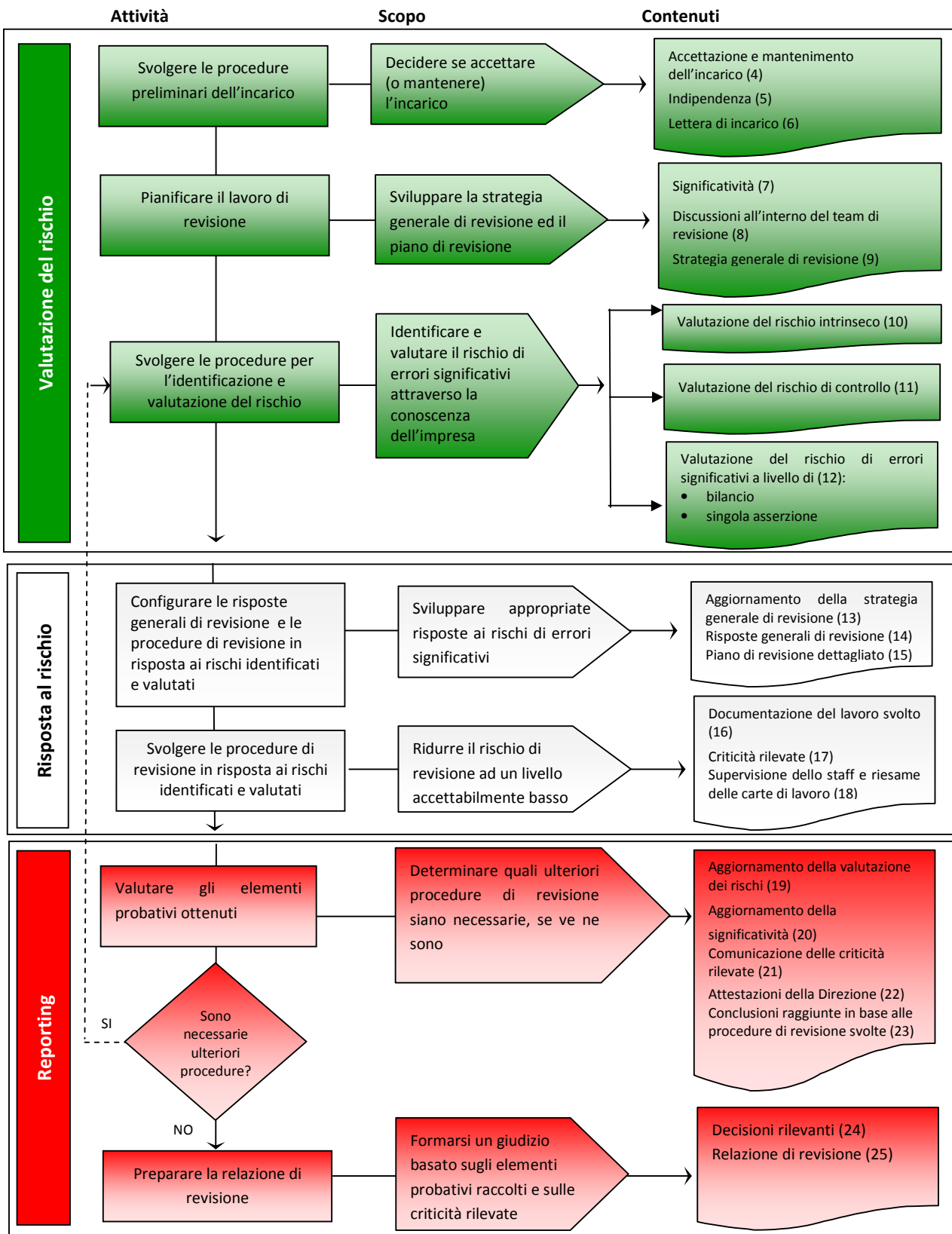
L'ultima fase è incentrata sulla formazione e sull'espressione del giudizio sul bilancio, sulla base degli elementi probativi acquisiti.

---

<sup>11</sup> Fonte: IFAC, "Guide to using international standards on auditing in the audits of small- and medium-sized entities", second edition, October 2010.



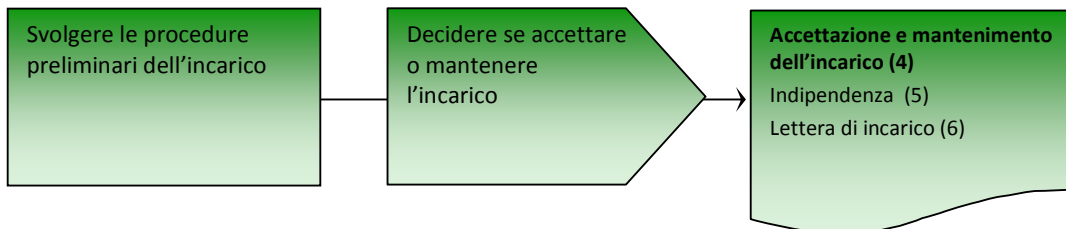
## Il Flowchart della revisione







## CAPITOLO 4 - Accettazione e mantenimento dell'incarico



Le attività preliminari sono finalizzate ad assumere una decisione in merito all'accettazione dell'incarico con un nuovo cliente, o al proseguimento dei rapporti già in essere, oppure alla loro rinuncia.

A tale fine, il revisore:

- verifica l'adeguatezza delle competenze e capacità necessarie per svolgere l'incarico, inclusa la disponibilità di tempo e di risorse;
- valuta l'integrità del cliente e dei soggetti che ricoprono ruoli chiave all'interno dell'impresa;
- verifica di essere in grado di poter rispettare i principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza (si veda Capitolo 5);
- valuta, al fine del mantenimento dell'incarico, le implicazioni derivanti da aspetti significativi emersi durante la precedente revisione;
- concorda i termini dell'incarico con la Direzione (si veda Capitolo 6).

I primi quattro aspetti sono trattati nei principi di revisione internazionali n. 220 e 300, nonché nel principio internazionale sul controllo della qualità 1 (ISQC 1).

L'ultimo aspetto è trattato nel principio di revisione internazionale n. 210.

### 4.1 L'accettazione dell'incarico

I principali fattori che il revisore considera per verificare se disponga delle competenze, delle capacità e delle risorse per assumere un nuovo incarico sono, ad esempio:

- la conoscenza del settore e delle tematiche relative all'incarico;
- la disponibilità di personale in possesso delle competenze tecniche necessarie all'espletamento dell'incarico;
- la possibilità di ricorrere ad esperti, se necessario;
- la capacità di completare l'incarico entro il termine indicato per l'emissione della relazione.

I principali fattori da tenere in considerazione per valutare l'integrità del cliente sono, ad esempio:



- la reputazione della società e del suo top management;
- l'atteggiamento della proprietà e della Direzione in merito ad aspetti quali l'interpretazione dei principi contabili e l'ambiente di controllo interno;
- le motivazioni della eventuale mancata conferma del revisore precedente.

Altri aspetti da tenere in considerazione nella fase di accettazione del cliente sono, ad esempio:

- la situazione economica e finanziaria della società;
- la profittabilità dell'attività e la competitività aziendale;
- l'affidabilità del sistema di controllo e delle stime contabili;
- la continuità aziendale;
- l'esistenza di transazioni di rilievo con parti correlate.

Le fonti di informazione su tali aspetti possono includere: colloqui con la Direzione e con i responsabili delle attività di governance; l'esame dell'organigramma, dei bilanci e dei risultati operativi ed economici degli ultimi esercizi; altre notizie comunque raccolte.

L'Allegato 1 riporta un esempio di questionario che può rappresentare un utile strumento di supporto nell'adozione di una conclusione in merito all'accettazione dell'incarico. Trattandosi di un esempio, è necessario che sia adattato alle circostanze specifiche, in quanto non necessariamente include tutti gli aspetti e i fattori da considerare nella fase di accettazione del cliente e dell'incarico. Esso rappresenta, tuttavia, un promemoria dei passaggi principali per acquisire una conoscenza di massima del cliente che consenta di decidere se accettare l'incarico. Poiché il revisore otterrà ulteriori informazioni per migliorare la conoscenza del cliente solo nelle successive fasi del processo di revisione, l'insieme delle informazioni sul cliente verrà affinato e integrato solo a completamento di tale processo di conoscenza.

#### **4.2 Mantenimento dell'incarico**

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

- deterioramento nell'affidabilità dell'assetto proprietario e della Direzione;
- deterioramento nella posizione finanziaria del cliente;
- situazioni di incertezza sulla continuità aziendale del cliente;
- situazioni di contenzioso molto rilevanti;
- rischi per l'indipendenza del revisore;

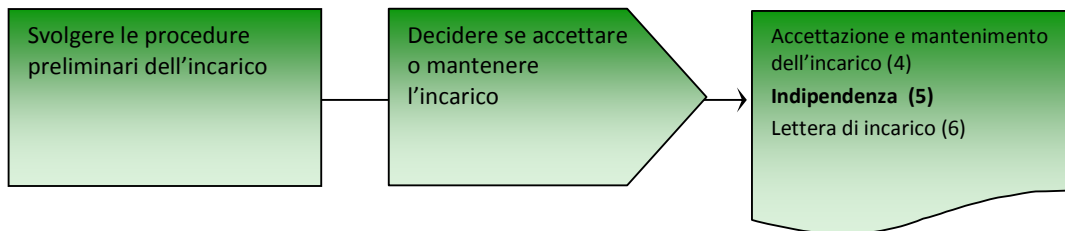


- restrizioni nello svolgimento delle procedure di revisione.

L'Allegato 2 riporta un esempio di questionario che può rappresentare un utile supporto nell'adozione di una conclusione in merito al mantenimento dell'incarico. Trattandosi di un esempio, è necessario che sia adattato alle circostanze specifiche, in quanto non necessariamente include tutti gli aspetti e i fattori da considerare nella fase di mantenimento dell'incarico. Esso rappresenta, tuttavia, un promemoria dei passaggi principali per comprendere le variazioni intercorse nell'incarico e la sussistenza delle condizioni per il suo mantenimento.



## CAPITOLO 5 - Indipendenza



Le attività preliminari dell'incarico includono la verifica dei requisiti di indipendenza previsti dall'art. 10 del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010 n. 39.<sup>12</sup>

Il revisore, pertanto, prima di accettare o continuare l'incarico valuta le possibili circostanze che minacciano la propria indipendenza, a fronte delle quali adotta le possibili misure di salvaguardia.

Il requisito dell'indipendenza, infatti, non può essere soddisfatto in maniera assoluta, nel senso che essa non comporta necessariamente che il revisore sia libero da qualsiasi relazione con la società, poiché è impensabile che chiunque possa trovarsi in una condizione di non intrattenere nessun tipo di relazione con altri soggetti. La valutazione dei rischi per l'indipendenza avviene con riferimento al caso specifico.

Il revisore può accettare l'incarico qualora le misure di salvaguardia a fronte delle minacce individuate siano tali che la sua indipendenza non possa ritenersi compromessa a giudizio di un terzo informato, obiettivo e ragionevole.

In presenza di circostanze che possono indurre il terzo ragionevole e informato a dubitare sulla imparzialità ed obiettività di giudizio del revisore, egli valuta la rilevanza delle stesse e documenta la valutazione effettuata, nonché l'esistenza di un adeguato sistema di salvaguardia che contenga il livello di rischio entro limiti ragionevolmente accettabili.

Riepilogando, il revisore prima di accettare l'incarico:

- valuta le possibili circostanze che minacciano la propria indipendenza e la rilevanza delle stesse;
- individua le possibili misure di salvaguardia a fronte delle minacce;
- accetta l'incarico di revisione solo qualora le misure di salvaguardia a fronte delle minacce individuate siano tali che la sua indipendenza non possa ritenersi, da parte di un terzo ragionevole ed informato, compromessa.

Nel valutare i rischi di compromissione dell'indipendenza, il revisore tiene conto sia dei rapporti e delle relazioni da lui intrattenuti con la società sottoposta a revisione che dei rapporti con questa intrattenuti dagli altri soggetti appartenenti alla propria rete.

La rete è definita dall'art. 1, co. 1, lettera l), del D.lgs. n. 39/2010 quale: *"la struttura alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale, che è finalizzata alla*

<sup>12</sup> Quanto contenuto nel presente capitolo potrebbe subire delle variazioni in conseguenza dell'emanazione di specifici principi sull'indipendenza del revisore emessi ai sensi dell'art. 12 del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010 n. 39.



*cooperazione e che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o fa capo ad una proprietà, un controllo o una Direzione comuni e condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualità, la stessa strategia aziendale, uno stesso nome o una parte rilevante delle risorse professionali”.*

Al riguardo non sembra che il problema della definizione della rete possa essere risolto considerando esclusivamente l’aspetto formale e prescindendo da quello sostanziale.

Anche in tale circostanza appare opportuno che la valutazione circa l’indipendenza del revisore prenda in considerazione l’analisi di tutte le caratteristiche del caso concreto.

Non sembra infatti coerente con lo spirito del disposto contenuto nell’art. 10 del D.lgs. n. 39/2010 alcuna esclusione automatica che prescinda da un’ulteriore verifica circa l’effettiva idoneità della specifica circostanza a menomare l’indipendenza del revisore.

Si ritiene che il rapporto di consulenza o prestazione d’opera tra la società revisionata e un professionista associato al revisore non produce l’incompatibilità automatica salvo che tale situazione non sia idonea nel caso specifico a pregiudicare l’autonomia di giudizio del revisore.

Ad analoga conclusione si perviene in presenza di “società di mezzi” o, comunque, di pura condivisione di spese di produzione dei servizi tra professionisti, in assenza della cooperazione indicata nella definizione di rete contenuta nel D.lgs. n. 39/2010.

La situazione si complica nel caso in cui il rapporto di rete comporti la condivisione degli utili provenienti dall’attività professionale del consulente e del revisore.

In questo caso, infatti almeno in ambito di indipendenza finanziaria, si pone il problema di stabilire quando l’entità del corrispettivo del servizio reso dall’associato del revisore sia idonea a comprometterne l’indipendenza.

A tale riguardo, si ritiene che la valutazione, come già detto, non possa prescindere da un’analisi del caso concreto e dall’esistenza di possibili misure di salvaguardia idonee a mitigare il rischio di compromissione dell’indipendenza. Ne costituiscono un esempio la pubblicizzazione dei corrispettivi potenzialmente lesivi dell’indipendenza, nonché l’esistenza di procedure interne allo studio professionale dirette a rafforzare l’autonomia di giudizio del revisore.

Al solo fine di fornire un’indicazione operativa con riferimento alla “soglia critica” si ritiene interamente applicabile quanto indicato sul punto nelle Norme di comportamento del collegio sindacale approvate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

## **5.1 Minacce e rischi per l’indipendenza**

L’indipendenza del revisore può essere compromessa da diversi tipi di minacce. Le tipologie di minacce individuate dal D.lgs. n. 39/2010 sono:

- Auto-riesame: si verifica quando il revisore si trova nella circostanza di dover svolgere attività di controllo di dati o elementi che lo stesso o altri soggetti appartenenti alla sua rete hanno contribuito a determinare;
- Interesse personale: si verifica quando il revisore si trova in una situazione di conflitto di interessi che ad un terzo informato, obiettivo e ragionevole può apparire influente sullo svolgimento dell’attività di revisione e sui risultati della stessa in condizioni di indipendenza (per esempio un interesse finanziario diretto o indiretto nei confronti del soggetto sottoposto a revisione, un’eccessiva dipendenza dai corrispettivi versati dal



soggetto sottoposto a revisione per servizi di revisione e non, l'esistenza di onorari arretrati);

- Prestazione di attività di patrocinatore legale: si verifica quando il revisore assume funzioni di patrocinatore legale a sostegno o contro la posizione del soggetto sottoposto a revisione in una controversia;
- Familiarità: si verifica quando il revisore è eccessivamente sensibile all'interesse del soggetto sottoposto a revisione e conseguentemente ciò può tradursi in un'eccessiva fiducia nei riguardi del medesimo e in una insufficiente verifica obiettiva delle sue dichiarazioni;
- Intimidazione: si verifica in presenza di condizionamenti derivanti dalla particolare influenza del soggetto sottoposto a revisione o in seguito a comportamenti aggressivi e minacciosi dello stesso nei confronti del revisore.

## 5.2 Sistemi di salvaguardia

In presenza di circostanze che minacciano l'indipendenza dell'attività di revisione, il revisore valuta la rilevanza delle stesse e documenta la valutazione effettuata, nonché l'esistenza di un adeguato sistema di salvaguardia che contenga il livello di rischio entro limiti ragionevolmente accettabili.

Per sistema di salvaguardia si intende l'insieme documentato delle procedure, dei comportamenti e dei provvedimenti che mirano a proteggere l'autonomia di giudizio del revisore e a mantenere l'attività di revisione in un contesto trasparente di obiettività e imparzialità.

Queste procedure coprono i seguenti aspetti:

- informazione e comprensione della normativa sull'indipendenza da parte di tutti i partecipanti all'incarico;
- identificazione tempestiva di ogni possibile minaccia e periodico monitoraggio;
- documentazione e gestione dei rischi identificati e risoluzione delle relative problematiche.

In particolare, al fine di acquisire informazioni in relazione ai rapporti e alle relazioni ritenute rilevanti intrattenute con la società dal revisore o da altri soggetti appartenenti alla sua rete, si suggerisce che il revisore ottenga ogni anno, da parte di tutto il personale professionale eventualmente impiegato nell'incarico, la conferma che lo stesso è pienamente consapevole delle direttive e procedure relative all'indipendenza alle quali si è adeguato.

Detta dichiarazione, rilasciata con apposito modulo,<sup>13</sup> costituisce documentazione della revisione.

## 5.3 Documentazione inerente l'indipendenza

La documentazione inerente l'indipendenza richiesta dal D.lgs. n. 39/2010 e dai principi di revisione internazionali include:

---

<sup>13</sup> Un esempio di modulo di attestazione di indipendenza è riportato nell'Allegato numero 3.



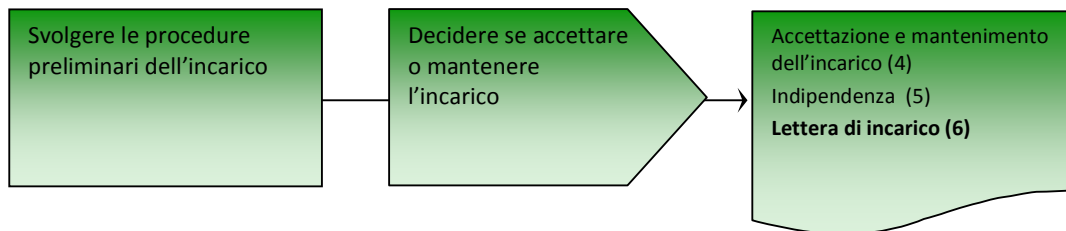
- l'identificazione delle minacce; la valutazione della rilevanza delle stesse e le misure di salvaguardia adottate per ridurle o eliminarle (art. 10, comma 7);
- le procedure adottate per rilevare e prevenire tempestivamente le minacce (art. 10, comma 6);
- le conclusioni sulla conformità ai principi sull'indipendenza applicabili all'incarico di revisione ed eventuali discussioni al riguardo.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Principio di revisione internazionale n. 220, paragrafo 24 b).



## CAPITOLO 6 - Lettera di incarico



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

Prima della formale accettazione dell'incarico il revisore e la Direzione delimitano dettagliatamente i termini dell'incarico, definendo natura, portata e tempi per lo svolgimento dello stesso, nonché le relative responsabilità. Ciò consente di evitare fraintendimenti in merito alla revisione contabile ed ai propri limiti.

Nel dettaglio, i termini concordati dell'incarico, da riportare in una apposita lettera o anche in un'altra forma idonea di accordo scritto, includono:

- l'obiettivo e la portata della revisione contabile del bilancio, incluse le modalità di svolgimento dell'incarico;
- l'identificazione del bilancio sottoposto a revisione legale ed il quadro delle regole di redazione che saranno applicate;
- la definizione delle responsabilità del revisore;
- la definizione delle responsabilità della Direzione che includono:
  - la responsabilità per la corretta applicazione delle norme che disciplinano i criteri di redazione del bilancio;
  - la responsabilità per quella parte del controllo interno che consente la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi;
  - la responsabilità di fornire al revisore accesso a tutte le informazioni di cui la Direzione sia a conoscenza relative alla redazione del bilancio oggetto di revisione o ad ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere alla Direzione ai fini della revisione contabile, nonché di fornire al revisore la possibilità di contattare senza limitazioni le persone all'interno della società dalle quali egli ritenga necessario acquisire elementi probativi;
- il tipo di relazione (forma e contenuto) che sarà emessa al termine dell'incarico.

Si ritiene opportuno che la lettera d'incarico contenga l'indicazione dei criteri di determinazione del corrispettivo, ancorché tale elemento non sia considerato imprescindibile dal principio di revisione internazionale n. 210. La lettera d'incarico può, inoltre, contenere altri informazioni quali le modalità di fatturazione e altre condizioni specifiche.





La lettera di incarico è formalmente accettata da chi conferisce l'incarico stesso. A tale scopo si suggerisce che nei casi di revisione legale obbligatoria l'Assemblea dei Soci, cui è demandato per legge il compito di conferire l'incarico, faccia esplicito riferimento a tale lettera nel verbale di delibera in modo tale che ne risultino definite tutte le clausole contrattuali.

L'allegato 4 contiene un esempio di lettera di incarico di revisione, tratto dall'appendice 1 del principio di revisione internazionale n. 210 integrato da opportuni requisiti richiesti dalle norme di legge vigenti in Italia.

Non sono inclusi specifici paragrafi informativi riguardanti normative di legge che sono connesse all'incarico di revisione legale quali, ad esempio:

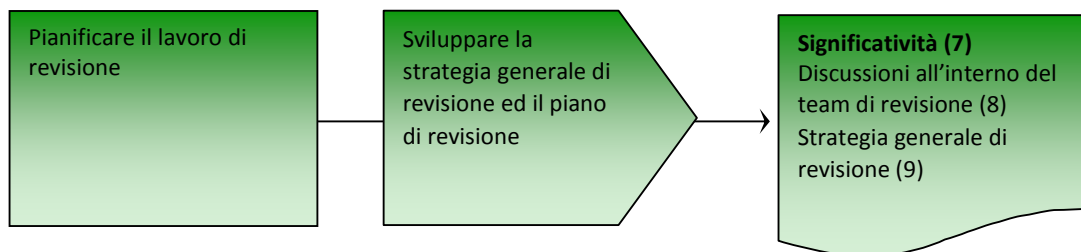
- la legge sulla "privacy";
- il foro competente per eventuali controversie, etc.

Si ritiene comunque opportuno che la lettera di incarico contenga anche questi ultimi paragrafi.

Infine, anche se non previsto in modo specifico dalla legge, si raccomanda che la lettera di incarico preveda la dichiarazione che il revisore conosca bene le regole sull'indipendenza ed obiettività previste dall'art. 10 del D.lgs. n. 39/2010 e ne attesti le condizioni e l'impegno al loro rispetto per la durata dell'incarico.



## CAPITOLO 7 - Significatività



La significatività dell'errore è un concetto fondamentale nella revisione, tanto che ad esso è stato dedicato interamente il principio di revisione internazionale n. 320, "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile".

Gli errori sono considerati significativi quando ci si può "*ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio*".<sup>15</sup>

La significatività non è un importo assoluto, ma rappresenta un'area dai confini indefiniti, influenzata sia dall'entità (quantità) che dalla natura (qualità) degli errori.

Il revisore in sede di pianificazione della revisione, determina la significatività in base alla propria percezione delle esigenze degli utilizzatori del bilancio.<sup>16</sup>

È importante sottolineare che la significatività non è un elemento statico ed immutabile. Infatti, essa è considerata dal revisore sia nella fase di pianificazione, per stabilire la portata del lavoro da svolgere (quindi per stabilire le partite da esaminare e la natura, i tempi e l'estensione delle procedure di verifica) -significatività preliminare-, sia nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e, in fase finale, dell'effetto degli errori non corretti,<sup>17</sup> ai fini della formazione del giudizio di revisione.<sup>18</sup> Solo attraverso la valutazione dinamica della significatività essa acquisirà il suo valore definitivo sulla base del quale sarà valutato se l'errore individuato possa avere impatto sul giudizio di revisione e quindi sulla tipologia di relazione da emettere.

In particolare nella fase di pianificazione la significatività è utilizzata per:<sup>19</sup>

- a) *stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio;*
- b) *identificare e valutare i rischi di errori significativi;*
- c) *stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti".*

Esistono due livelli di significatività che il revisore stabilisce:

- la significatività per il bilancio nel suo complesso;

<sup>15</sup> Principio di revisione internazionale n. 320, paragrafo 2.

<sup>16</sup> Principio di revisione internazionale n. 320, paragrafo 4.

<sup>17</sup> Il modo in cui la significatività è applicata nella valutazione dell'effetto di eventuali errori, ai fini dell'espressione del giudizio di revisione, è trattato nel principio di revisione internazionale n. 405, "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile".

<sup>18</sup> Principio di revisione internazionale n. 320, paragrafo 5.

<sup>19</sup> Principio di revisione internazionale n. 320, paragrafo 6.



- la significatività operativa.

Diverso è il concetto di errore chiaramente trascurabile di cui si dirà al paragrafo 8.3.

La significatività determinata in sede di pianificazione della revisione contabile non stabilisce necessariamente un importo al di sotto del quale gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, saranno sempre valutati come non significativi.

Le circostanze relative ad alcuni errori possono indurre il revisore, attraverso la sua sensibilità tecnica, a valutarli come significativi sebbene essi siano al di sotto della significatività.

In realtà il revisore potrebbe stabilire diversi livelli di significatività da applicare a particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa, ma difficilmente tale facoltà viene utilizzata negli incarichi di revisione dei bilanci delle imprese di dimensioni minori.

Il revisore non comunica mai i livelli di significatività alla Direzione e ai responsabili dell'impresa sottoposta a revisione, in modo da non consentire comportamenti conseguentemente reattivi alla società.

## 7.1 La significatività per il bilancio nel suo complesso

Lo scopo principale della significatività per il bilancio nel suo complesso è quello di definire un limite, quantitativo e qualitativo, in base al quale saranno valutati gli errori (singoli e complessivi) individuati dal revisore per decidere se modificare il proprio giudizio sul bilancio.<sup>20</sup>

La significatività per il bilancio nel suo complesso è stabilita preliminarmente sulla base dei dati, delle informazioni e dei documenti disponibili al momento della definizione della strategia generale di revisione e successivamente aggiornata sulla base delle informazioni via via acquisite dal revisore.

La significatività non è basata sulla valutazione del rischio di revisione;<sup>21</sup> al contrario è la significatività che lo influenza, in termini di natura, tempistica ed estensione delle procedure da svolgere. In altre parole, non è corretto incrementare la significatività per ridurre il rischio di revisione (e le procedure da svolgere). È invece corretto che la significatività, determinata in base alla percezione che il revisore ha delle esigenze degli utilizzatori del bilancio, comporti una certa determinazione del rischio di revisione.

*“La determinazione della significatività implica l’esercizio del giudizio professionale. Come punto di partenza nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso, viene spesso applicata una percentuale ad un valore di riferimento prescelto”.*<sup>22</sup>

In termini concreti la significatività per il bilancio nel suo complesso determina il limite numerico al di sopra del quale il revisore valuta gli impatti sul giudizio di revisione degli errori individuati.

Alcuni dei principali valori di riferimento utilizzati nella prassi, nonché meri esempi di possibili percentuali da applicare, sono:

---

<sup>20</sup> Per il concetto di giudizio con modifica si veda il glossario.

<sup>21</sup> Come si dirà oltre, il rischio di revisione è costituito dalla possibilità di emettere un giudizio inappropriato in presenza di errate esposizioni od omissioni significative.

<sup>22</sup> Principio di revisione internazionale n. 320, paragrafo A3.



Valore di riferimento	ISA Guide IFAC		Contesto nazionale	
	% min	% max	% min	% max
Ricavi	1	3	0,5	1
Risultato operativo	3	7	n/d	n/d
Utile ante imposte	n/d	n/d	5	10
Totale attivo	1	3	0,5	1
Patrimonio netto	3	5	1	5

La tabella sopra riportata evidenzia una variabilità delle percentuali da utilizzare in funzione del contesto nazionale o internazionale e dei valori di riferimento prescelti. Tanto la scelta dei valori di riferimento, quanto la scelta delle percentuali da applicare, all'interno dell'intervallo indicato,<sup>23</sup> costituiscono esercizio del giudizio professionale del revisore, che terrà in considerazione alcuni aspetti tra i quali:

- le esigenze degli utilizzatori;
- la natura dell'impresa;
- eventuali rettifiche ai dati contabili;
- le modalità di finanziamento dell'impresa;
- la volatilità dei dati di bilancio;
- la fase del ciclo di vita dell'impresa e la congiuntura economica.

Ad esempio, per quanto riguarda le eventuali rettifiche ai dati contabili, *“qualora in un'impresa l'utile ante imposte sia un valore costantemente simbolico, come nel caso di un'attività gestita dal proprietario-amministratore in cui il proprietario prelevi la maggior parte dell'utile prima delle imposte sotto forma di remunerazione, può essere più pertinente un valore di riferimento quale l'utile prima della remunerazione e delle imposte”*.<sup>24</sup>

## 7.2 La significatività operativa

Qualora si pianificasse la revisione contabile unicamente con l'obiettivo di individuare errori singolarmente significativi, si trascurerebbe il fatto che un insieme di errori, che singolarmente non sono significativi, può rendere il bilancio significativamente errato, non lasciando alcun margine per possibili errori non individuati. La significatività operativa per la revisione è determinata per ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel bilancio superi la significatività per il bilancio nel suo complesso.

La significatività operativa è determinata *“in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso”*.<sup>25</sup>

La significatività operativa viene utilizzata *“ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti”*.<sup>26</sup>

<sup>23</sup> In circostanze particolari (per esempio in presenza di covenant) possono essere utilizzate percentuali inferiori a quelle minime riportate nella tabella.

<sup>24</sup> Principio di revisione internazionale n. 320, paragrafo A8.

<sup>25</sup> Principio di revisione internazionale n. 320, paragrafo A9.



La prassi professionale determina la significatività operativa solitamente all'interno di un intervallo tra il 60% e l'85% della significatività per il bilancio nel suo complesso. Tuttavia, *“la determinazione della significatività operativa per la revisione non è un semplice calcolo meccanico e richiede l'esercizio del giudizio professionale”*.<sup>27</sup>

In termini generali, e salvo un diverso giudizio professionale, la significatività operativa determina, a livello di pianificazione prima e di aggiornamento della pianificazione poi, il limite numerico al di sotto del quale, salvo vi siano specifici rischi da fronteggiare, i saldi o le transazioni o le asserzioni non vengono esaminati ai fini della revisione.

Contrariamente alla significatività per il bilancio nel suo complesso, la significatività operativa può essere influenzata dai fattori che determinano il rischio di revisione, quali ad esempio:

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

Ad esempio, se fosse valutato alto il rischio di valorizzazione delle rimanenze di magazzino, la significatività operativa in tale area potrebbe essere ridotta per svolgere ulteriore lavoro. Viceversa, se il rischio di errori significativi nel saldo dei crediti verso clienti fosse valutato basso, la significatività operativa in tale area potrebbe essere incrementata per ridurre le procedure di validità.

### 7.3 Errori chiaramente trascurabili

In merito agli errori “chiaramente trascurabili” il paragrafo A2 del principio di revisione internazionale n. 450, così di esprime: *“Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitino di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio.*

*“Chiaramente trascurabile” non è un'espressione equivalente a “non significativo”. Gli aspetti che sono chiaramente trascurabili saranno di un ordine di grandezza del tutto diverso (minore) rispetto alla significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale n. 320, e saranno aspetti chiaramente irrilevanti, sia considerati singolarmente sia nel loro insieme, e a prescindere dal criterio adottato per giudicarli, sia esso riferito all'entità, alla natura o alle circostanze. Quando sussistano delle incertezze sul fatto che uno o più errori siano chiaramente trascurabili, l'aspetto va considerato come non chiaramente trascurabile”.*

Per quanto concerne la determinazione del livello dell'errore “chiaramente trascurabile”, la sua determinazione è rimessa al giudizio del revisore.

Nella prassi i valori più ricorrenti si situano tra il 5% ed il 15% della significatività operativa.

L'allegato 5 riporta un esempio di calcolo della significatività che include anche il calcolo dell'errore chiaramente trascurabile.

---

<sup>26</sup> Principio di revisione internazionale n. 320, paragrafo A10.

<sup>27</sup> Principio di revisione internazionale n. 320, paragrafo A12.



## 7.4 Documentazione

Il revisore include nella documentazione della revisione gli importi di seguito riportati, nonché i fattori considerati ai fini della loro determinazione:

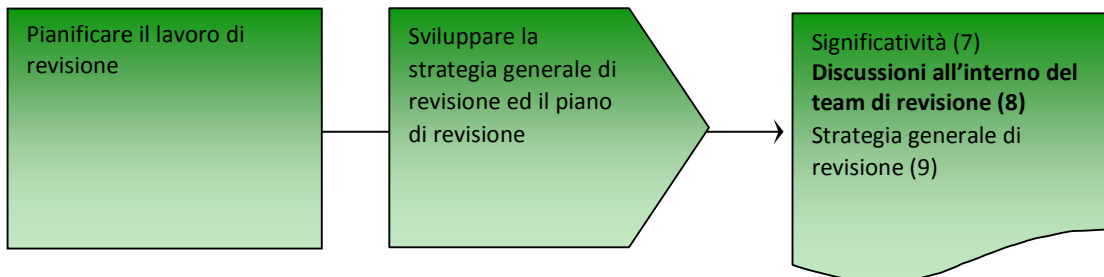
- a) la significatività per il bilancio nel suo complesso;
- b) ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa;
- c) la significatività operativa per la revisione;
- d) qualunque modifica degli importi di cui ai punti a)-c) effettuata nel corso della revisione contabile.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> Principio di revisione internazionale n. 320, paragrafo 14.



## CAPITOLO 8 - Discussioni all'interno del team di revisione



### 8.1 Premessa

Negli incarichi conferiti dalle imprese di dimensioni minori, il lavoro può essere svolto interamente da un singolo revisore. In tal caso, le considerazioni riportate nel presente capitolo non sono applicabili.

In ogni altra situazione, la discussione all'interno del team è una caratteristica fondamentale nel processo di revisione. L'incarico di revisione presuppone la sua assegnazione ad un team di persone il cui lavoro necessita di essere pianificato e coordinato. Pertanto, le riunioni e le discussioni all'interno del team diventano una esigenza organizzativa funzionale allo svolgimento del lavoro stesso, all'analisi e alla condivisione delle relative risultanze.

Affinché la revisione contabile risulti efficace e di qualità è necessario che l'attività del team di revisione avvenga in modo integrato e che il flusso di comunicazione e di condivisione delle informazioni all'interno del team sia costante per l'intera durata del lavoro.

Nel caso in cui l'incarico di revisione legale sia conferito al Collegio Sindacale, i suoi membri (e gli eventuali ausiliari coinvolti) costituiscono il team dell'incarico e le riunioni del Collegio si considerano discussioni del team.

### 8.2 Discussioni all'interno del team

Le riunioni e le discussioni del team avvengono in diverse fasi dello svolgimento dell'incarico, ed in particolare:

- nella fase iniziale dell'incarico (pianificazione, identificazione e valutazione dei rischi);<sup>29</sup>
- prima dell'emissione della relazione di revisione.<sup>30</sup>

Tali elementi essenziali sono specificatamente previsti dai principi di revisione internazionali. Ancorché non previsti dai principi di revisione sono consigliati anche momenti di discussione nel corso dell'incarico, tanto più al manifestarsi di tematiche di rilievo tali da indurre a modificare la pianificazione del lavoro e le procedure di revisione inizialmente pianificate.

<sup>29</sup> Principi di revisione internazionali nn. 300, paragrafo 5; 315, paragrafo 10; 240, paragrafo 15 e 550, paragrafo 12.

<sup>30</sup> Principio di revisione internazionale n. 220, paragrafo 17.



#### **a) Fase iniziale dell'incarico (pianificazione, identificazione e valutazione dei rischi)**

Il responsabile dell'incarico e gli eventuali altri membri chiave organizzano le riunioni del team in fase di pianificazione e vi partecipano.<sup>31</sup>

I membri del team dovrebbero essere incoraggiati a:

- partecipare alle discussioni con un approccio costruttivo;
- condividere le conoscenze con un atteggiamento di scetticismo professionale;
- risolvere i propri pregiudizi, positivi o negativi, in merito all'onestà ed all'integrità della Direzione e dei responsabili delle attività di governance.<sup>32</sup>

In questa fase è essenziale che i membri del team discutano della possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi,<sup>33</sup> identificando le aree e le modalità con cui possono presentarsi errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali,<sup>34</sup> in particolare quelli derivanti da rapporti e operazioni con parti correlate.<sup>35</sup>

#### **b) Prima dell'emissione della relazione di revisione**

Il principio di revisione internazionale n. 220 (paragrafo 17) prevede che *“alla data di emissione della relazione di revisione o prima di essa, il responsabile dell'incarico, mediante un riesame della documentazione della revisione contabile e una discussione con il team di revisione, deve assicurarsi che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte e ai fini della relazione di revisione da emettere”*.

Il riesame e la discussione con il team non avvengono necessariamente alla data di emissione della relazione, ma prima di essa. Tali attività possono essere di fatto “diluite” nel corso dello svolgimento dell'incarico, purché si concludano entro la data suddetta.

Come detto, pur non essendo specificatamente previsto dai principi di revisione internazionali, si evidenzia in molti casi l'opportunità di un confronto anche nel corso dell'incarico. Ogni membro del team può, infatti, avere una percezione diversa dell'impresa assoggettata a revisione. Molto spesso alcune delle informazioni raccolte da un membro del team di revisione potrebbero non avere senso, se non venissero combinate con le informazioni raccolte dagli altri componenti del team.

Pertanto, oltre alle riunioni e alle discussioni del team in fase di pianificazione, qualora se ne ravvisi la necessità, è opportuno che il team di revisione si incontri e discuta dei risultati ottenuti al termine delle fasi principali dell'incarico. Possono essere utilizzate a tal fine anche le riunioni periodiche effettuate per il controllo della corretta tenuta della contabilità.

---

<sup>31</sup> Principio di revisione internazionale n. 300, paragrafo 5.

<sup>32</sup> Principio di revisione internazionale n. 240, paragrafo 15.

<sup>33</sup> Principio di revisione internazionale n. 315, paragrafo 10.

<sup>34</sup> Principio di revisione internazionale n. 240, paragrafo 15.

<sup>35</sup> Principio di revisione internazionale n. 550, paragrafo 12.





### 8.3 Documentazione

Il revisore documenta nelle carte di lavoro le riunioni che avvengono all'interno del team.<sup>36</sup> La documentazione può avere la forma di un breve memorandum che includa una sintesi degli argomenti affrontati, le considerazioni svolte e le decisioni prese.

A titolo esemplificativo, possono formare oggetto di discussione con il team:

- aspetti rilevanti che derivano dalla conoscenza del cliente e della sua governance;
- analisi dei principali fattori di rischio;
- considerazioni sull'approccio di revisione;
- pianificazione del lavoro, direzione del team ed eventuale coinvolgimento di esperti;
- modalità di formalizzazione del lavoro e condivisione delle risultanze.

Dato che molti argomenti affrontati durante le riunioni in questa fase sono esposti e formalizzati in altri documenti (ad esempio: strategia generale di revisione, valutazione preliminare dei rischi), è opportuno sintetizzare solo le considerazioni del team e le decisioni significative e fare un esplicito rinvio a tali altri documenti.

---

<sup>36</sup> Principi di revisione internazionali nn. 240, paragrafo 44 lett. a) e 315, paragrafo 32 lett. a).



## CAPITOLO 9 - Strategia generale di revisione



La pianificazione del lavoro di revisione,<sup>37</sup> preordinata a individuare le verifiche più opportune da porre in essere nell'ottica di massimizzare l'efficienza e l'efficacia del lavoro, si conclude con:

- la definizione della strategia generale di revisione;
- l'elaborazione del piano dettagliato della revisione.

### 9.1 La strategia generale di revisione

La strategia generale di revisione riguarda le decisioni chiave assunte in fase di pianificazione della revisione e che sono comunicate al team di revisione, qualora l'incarico non sia svolto interamente dal singolo professionista.

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

Nel definire la strategia generale di revisione il revisore:

- identifica le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono l'ampiezza;
- determina gli obiettivi della relazione di revisione, pianifica la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste;
- considera i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione;
- considera i risultati delle attività preliminari relative all'accettazione o al mantenimento dell'incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico siano pertinenti;
- determina la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico.

<sup>37</sup> Principio di revisione internazionale n. 300.



Lo sviluppo della strategia generale di revisione è un processo che comincia all'inizio della revisione e che viene successivamente aggiornato<sup>38</sup> e completato. La prima stesura della strategia utilizza, tra le altre, anche le informazioni ottenute:

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

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

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

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

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

La revisione di imprese di dimensioni minori generalmente richiede un team di revisione limitato a pochi soggetti. Questo rende il coordinamento, la comunicazione tra i membri e lo sviluppo della strategia generale di revisione più semplice.

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

## 9.2 Il piano di revisione

Il revisore, dopo aver definito la strategia generale di revisione, elabora il piano di revisione con lo scopo di declinare in dettaglio la strategia stessa determinando la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione pianificate.

La definizione della strategia generale di revisione e del piano di revisione dettagliato non rappresentano necessariamente processi separati, ma sono strettamente correlati dal momento che cambiamenti nell'uno possono determinare conseguenti cambiamenti nell'altro.

---

<sup>38</sup> All'aggiornamento della strategia generale di revisione è dedicato il capitolo 14 del presente documento.



### 9.3 La documentazione

Il revisore include nella documentazione:

- la strategia generale di revisione;
- il piano di revisione;
- qualunque modifica significativa apportata ad essi nel corso dell'incarico e le ragioni di tali modifiche.

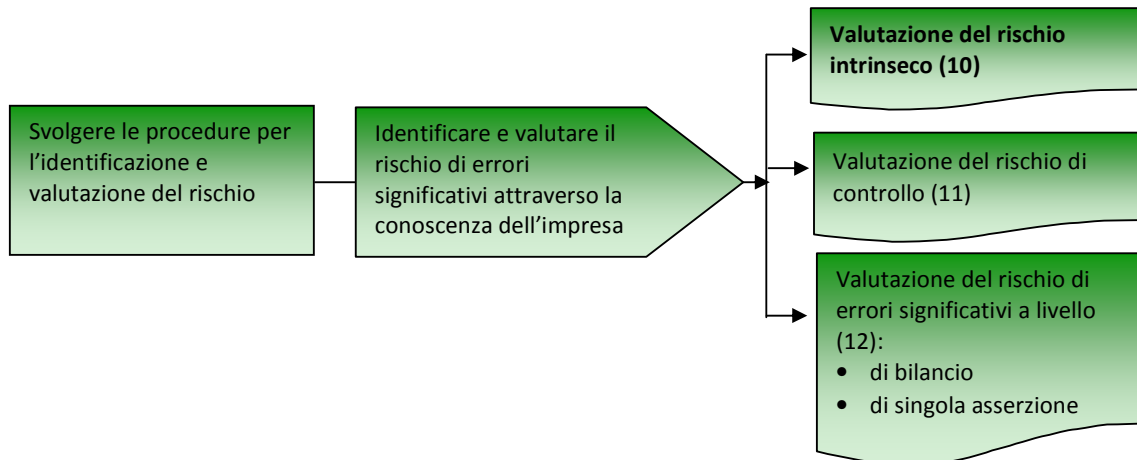
Per le imprese di dimensioni minori, è possibile esporre la strategia generale di revisione ed il piano dettagliato della revisione in un unico documento. Per la formalizzazione del piano di revisione, possono essere utilizzati anche un memorandum o check-list, redatti nel presupposto dell'esigenza di un numero ridotto di attività di controllo, come è ragionevole attendersi in un'impresa di dimensioni minori, purché adattati alle circostanze dell'incarico, incluse le valutazioni del rischio da parte del revisore.

Qualora l'incarico di revisione sia stato conferito al Collegio Sindacale, è necessario anche tenere conto delle informazioni pertinenti acquisite tramite le attività di controllo svolte dal Collegio nell'ambito delle sue altre funzioni (ad esempio informazioni derivanti dalla partecipazioni a Consigli di Amministrazione o giudizi in merito all'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società).

L'allegato 6 riporta un esempio della possibile struttura e del possibile contenuto del memorandum relativo alla strategia generale di revisione.



## CAPITOLO 10 - Valutazione del rischio intrinseco



Le responsabilità del revisore nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, sono trattate nel principio di revisione internazionale n. 315.

### 10.1 Premessa

L'obiettivo del revisore è quello 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, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi.

Le procedure di valutazione del rischio includono le seguenti attività:

- analisi delle informazioni acquisite in sede di accettazione o di mantenimento dell'incarico o in precedenti esperienze presso l'impresa;
- indagini presso la Direzione o presso il personale dell'impresa atte ad acquisire le informazioni utili per identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- procedure di analisi comparativa, ove l'impresa disponga di situazioni finanziarie ed economiche intermedie o mensili,<sup>39</sup>
- osservazioni ed ispezioni in merito all'attività operativa dell'impresa e, ove disponibili, analisi di piani industriali e lettura delle relazioni predisposte dalla Direzione.

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, implica che il revisore acquisisca una conoscenza del settore di attività dell'impresa, della relativa regolamentazione e del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

<sup>39</sup> Le imprese di dimensioni minori possono non disporre di situazioni di bilancio intermedie o mensili. In tali circostanze il revisore può pianificare di svolgere le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di valutazione dei rischi quando è disponibile una prima bozza del bilancio.



Il revisore valuta se i principi contabili dell'impresa sono appropriati per l'attività svolta dalla medesima e coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Il revisore, inoltre, acquisisce una comprensione delle attività operative, dell'assetto proprietario, della struttura di governance, delle tipologie di investimenti in essere e di quelli pianificati per il futuro, della struttura dell'impresa e del modo in cui la stessa è finanziata.

Il revisore esamina la performance economico-finanziaria dell'impresa e, ove possibile,<sup>40</sup> effettua delle procedure di analisi comparativa. Quest'ultime 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. Tale processo di raccolta, esame, aggiornamento ed analisi delle informazioni è continuo e dinamico.

Il rischio che il bilancio sia significativamente errato è costituito da due componenti:

- il **rischio intrinseco** (esaminato nel prosieguo del presente capitolo).  
È la possibilità che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore, indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno;
- il **rischio di controllo** (cui è dedicato il capitolo successivo).  
È il rischio che un errore non sia prevenuto, oppure individuato e corretto in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

Il revisore identifica e valuta<sup>41</sup> i rischi di errori significativi sia a livello di bilancio nel suo complesso, sia a livello di singole voci e asserzioni dello stesso. L'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi avviene attraverso la conoscenza dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.

Alle fasi del lavoro che permettono di identificare quale sia l'impatto sul bilancio, nel suo insieme e sulle singole voci ed asserzioni che lo compongono, dei rischi individuati e valutati, secondo quanto esposto nel presente capitolo e nel successivo, è dedicato il capitolo 13.<sup>42</sup>

La comprensione dell'impresa include i seguenti aspetti:

- a) settore di attività con eventuale normativa propria e altri fattori esterni, incluse eventuali norme specifiche sull'informativa finanziaria;
- b) natura dell'impresa, che include:
  - attività operativa;
  - assetto proprietario e struttura di governance;
  - tipologia di investimenti attuali e pianificati;
  - struttura organizzativa e copertura finanziaria, al fine di poter capire quali operazioni e i tipologie di saldi e di informazioni siano presenti nel bilancio;
- c) principi contabili e politiche di bilancio adottate;

---

<sup>40</sup> Si veda nota precedente.

<sup>41</sup> La valutazione dei rischi comporta la considerazione di due aspetti:

- a) la probabilità che il rischio identificato comporti un errore significativo sul bilancio;
- b) la dimensione in termini monetari dell'errore.

<sup>42</sup> Il percorso logico descritto è raffigurato nella tabella a chiusura del presente capitolo.



- d) obiettivi e strategie di business e relativi rischi che possono tradursi in rischi di errori nel bilancio;
- e) sistema di controllo di gestione.

La comprensione dell'impresa è un processo articolato che si basa su fonti interne ed esterne. Essa viene acquisita attraverso:

- a) indagini presso la Direzione e gli organi di corporate governance;
- b) procedure di analisi comparativa;
- c) osservazioni e ispezioni.

## 10.2 Valutazione del rischio intrinseco

Il rischio intrinseco può essere definito come l'attitudine di una classe di operazioni, di un saldo contabile o di un'informativa a presentare errori indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno. Ciò può derivare da diverse condizioni:

- oggettiva difficoltà nel determinare una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa, per esempio a causa della complessità di calcolo o della necessità di ricorrere a stime e congetture;
- suscettibilità al furto di determinati beni aziendali (notoriamente il denaro è suscettibile al furto a prescindere da qualsiasi controllo l'impresa possa aver posto in essere);
- opportunità/motivazione della Direzione ad alterare la quantificazione del valore di una classe di operazioni.

Altre condizioni generali, interne od esterne all'impresa, che possono influenzare il rischio intrinseco di una classe di operazioni, di un saldo contabile o di un'informativa sono:

- la situazione macroeconomica del paese (ad esempio l'eccessiva volatilità dei tassi di cambio può comportare la necessità di cospicui adeguamenti dei crediti e debiti in valuta; situazioni di recessioni dei mercati di sbocco dell'impresa possono comportare difficoltà nella recuperabilità dei crediti, ecc.);
- le condizioni del settore di appartenenza (ad esempio continui mutamenti tecnologici possono indurre il rischio di obsolescenza del magazzino);
- le condizioni dell'impresa (ad esempio il lancio di un nuovo prodotto può essere considerato un elemento di rischio).

Il rischio intrinseco ha due componenti principali:

- il rischio derivante dall'attività svolta (c.d. business risk);
- il rischio derivante da frodi (c.d. fraud risk).

Sebbene il termine frode rappresenti dal punto di vista giuridico un concetto più ampio, ai fini dei principi di revisione internazionali il revisore si occupa di quelle frodi che determinano la presenza di errori significativi in bilancio. Per il revisore, pertanto, sono rilevanti due tipologie



di errori intenzionali (o frodi):<sup>43</sup> la falsa informativa finanziaria e l'appropriazione illecita di beni ed attività dell'impresa.<sup>44</sup>

Negli Allegati sono riportati esempi di carte di lavoro che possono guidare il revisore nella identificazione e valutazione di rischi di errori significativi. In particolare:

- a) il questionario relativo alla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera;<sup>45</sup>
- b) il questionario relativo ai fattori di rischio di errori derivanti da falsa informativa finanziaria e da appropriazioni illecite;<sup>46</sup>

L'obiettivo dei questionari proposti è quello di supportare il revisore nell'individuare i rischi specifici legati alle particolari circostanze dell'impresa.

Tali rischi possono essere di carattere generale e quindi avere un impatto pervasivo sull'intero bilancio, oppure possono riguardare specificatamente una o più voci dello stesso. In particolare, è probabile che dall'analisi dei rischi derivanti dal contesto in cui opera l'impresa, dalle possibilità di falsa informativa finanziaria e di appropriazione indebita, ed in generale dalla conoscenza del cliente, emerga una valutazione che riguardi alcune specifiche voci del bilancio e non quest'ultimo nel suo complesso.<sup>47</sup>

Una modalità per la valutazione dei rischi consiste nell'accostare ad ogni rischio identificato la probabilità che lo stesso comporti un errore sul bilancio e la dimensione monetaria dell'errore, in termini di:

- a) basso rischio;
- b) medio rischio;
- c) alto rischio.

La suddetta gradazione viene riferita naturalmente al livello di significatività.

Nel definire la natura e l'estensione delle procedure di identificazione e valutazione del rischio, occorre considerare alcuni aspetti delineati all'interno dei principi di revisione internazionali come di seguito schematizzati:

**Principio di revisione internazionale n. 240, "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafi 17 – 24**

Quando il revisore svolge le procedure di valutazione del rischio e le attività correlate per acquisire una comprensione dell'impresa e del suo contesto, incluso il controllo interno egli deve svolgere le procedure di seguito riportate per acquisire informazioni da utilizzare ai fini dell'identificazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Il revisore deve svolgere indagini presso la Direzione aventi ad oggetto:

- a) la valutazione, da parte della Direzione, del rischio che il bilancio possa contenere

<sup>43</sup> Gli errori in bilancio possono derivare sia da frodi sia da comportamenti o eventi non intenzionali. Il fattore di distinzione tra le due categorie di errori è l'intenzionalità o meno dell'atto che determina gli errori in bilancio - Principio di revisione internazionale n. 240, paragrafo 2.

<sup>44</sup> Principio di revisione internazionale n. 240, paragrafo 3.

<sup>45</sup> Allegato numero 7.

<sup>46</sup> Allegato numero 8.

<sup>47</sup> L'allegato numero 9 presenta un esempio di riepilogo delle analisi effettuate con la conseguente individuazione del rischio intrinseco complessivo.





errori significativi dovuti a frodi incluse la natura, l'estensione e la frequenza di tale valutazione;

- b) il processo adottato dalla Direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa, compresi gli eventuali rischi specifici di frode che la Direzione ha identificato o che sono stati portati alla sua attenzione, ovvero quali siano le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa di bilancio per le quali è probabile che sussista un rischio di frode;
- c) le eventuali comunicazioni da parte della Direzione ai responsabili delle attività di governance in merito ai processi da essa adottati per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa;
- d) le eventuali comunicazioni da parte della Direzione ai propri dipendenti in merito ai suoi orientamenti riguardo le prassi aziendali ed il comportamento etico.

Il revisore deve svolgere indagini presso la Direzione, e presso gli altri soggetti all'interno dell'impresa secondo quanto ritenuto appropriato, al fine di stabilire se essi siano a conoscenza di eventuali frodi effettive, sospette o segnalate che coinvolgono l'impresa stessa. Per quelle imprese che dispongano di una funzione di revisione interna, il revisore deve svolgere indagini presso tale funzione per stabilire se i revisori interni siano a conoscenza di eventuali frodi effettive, sospette o segnalate che coinvolgono l'impresa stessa, e per acquisire il punto di vista della funzione di revisione interna riguardo i rischi di frode.

Salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, il revisore deve acquisire una comprensione delle modalità con cui i responsabili delle attività di governance supervisionano i processi adottati dalla Direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa e del controllo interno che la Direzione ha istituito per limitare tali rischi.

Salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, il revisore deve svolgere indagini presso i responsabili delle attività di governance per stabilire se essi siano a conoscenza di eventuali frodi effettive, sospette o segnalate concernenti l'impresa. Tali indagini sono svolte anche al fine di convalidare le risposte fornite dalla Direzione.

Il revisore deve valutare se relazioni inusuali o inattese che siano state identificate nel corso dello svolgimento delle procedure di analisi comparativa, incluse quelle relative alla contabilizzazione dei ricavi, possano indicare rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Il revisore deve considerare se le altre informazioni che ha acquisito indichino rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Il revisore deve valutare se le informazioni acquisite mediante le altre procedure di valutazione del rischio e le attività correlate svolte indichino la presenza di uno o più fattori di rischio di frodi. Anche se la presenza di fattori di rischio non indica necessariamente l'esistenza di frodi, tali fattori risultano tuttavia frequentemente presenti nei casi in cui le frodi sono state effettivamente commesse e quindi possono indicare rischi di errori significativi dovuti a frodi.

**Principio di revisione internazionale n. 540, "Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa", paragrafi 8 – 11**

Nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate al fine di acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, il revisore deve acquisire una comprensione di quanto segue allo scopo di formare una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi nelle stime contabili:



- a) le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile riguardanti le stime contabili, inclusa la relativa informativa di bilancio;
- b) in che modo la Direzione identifica quelle operazioni, eventi e condizioni che possono dare origine alla necessità di rilevare le stime contabili ovvero darne informativa in bilancio. Nell'acquisire tale comprensione, il revisore deve svolgere indagini presso la Direzione sui cambiamenti nelle circostanze che possano dare origine a nuove stime contabili ovvero rendere necessaria una rivisitazione di quelle già esistenti;
- c) in che modo la Direzione effettua le stime contabili, e una comprensione dei dati su cui sono basate, inclusi:
  - i. il metodo, compreso ove applicabile il modello, utilizzato nell'effettuazione della stima contabile;
  - ii. i controlli rilevanti per la stima contabile;
  - iii. se la Direzione abbia utilizzato un esperto;
  - iv. le assunzioni sottostanti le stime contabili;
  - v. se, rispetto al periodo amministrativo precedente, si sia verificato o avrebbe dovuto verificarsi un cambiamento nei metodi adottati per l'effettuazione delle stime contabili, ed in tal caso, per quale motivo;
  - vi. se la Direzione abbia valutato l'effetto dell'incertezza nella stima e, in tal caso, con quali modalità.

Il revisore deve riesaminare il risultato delle stime contabili incluse nel bilancio del periodo amministrativo precedente, ovvero, ove applicabile, la loro successiva nuova quantificazione ai fini del periodo amministrativo in esame. La natura e l'estensione del riesame da parte del revisore tengono in considerazione la natura delle stime contabili e se le informazioni acquisite da tale esame siano rilevanti ai fini dell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nelle stime contabili effettuate nel bilancio del periodo amministrativo in esame. Il riesame non intende tuttavia mettere in discussione i giudizi espressi nel corso dei periodi amministrativi precedenti che si basavano sulle informazioni disponibili all'epoca. Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi, il revisore deve valutare il grado di incertezza associato alla stima contabile.

Il revisore deve stabilire se, a suo giudizio, alcune delle stime contabili identificate come aventi un alto grado di incertezza diano origine a rischi significativi.

#### **Principio di revisione internazionale n. 550, "Parti Correlate", paragrafi 12-19**

Nell'ambito delle procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate da svolgere nel corso della revisione contabile, il revisore deve svolgere le procedure di revisione e le attività correlate di seguito riportate per acquisire informazioni rilevanti ai fini dell'identificazione dei rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate.

La discussione tra i membri del team di revisione deve comprendere anche la considerazione specifica che il bilancio possa contenere errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, derivanti da rapporti e operazioni dell'impresa con parti correlate.

Il revisore deve svolgere indagini presso la Direzione riguardo:

- a) l'identità delle parti correlate dell'impresa, inclusi i cambiamenti rispetto al periodo amministrativo precedente;
- b) la natura dei rapporti tra l'impresa e tali parti correlate;
- c) la tipologia e le finalità delle operazioni che l'impresa ha eventualmente posto in essere con tali parti correlate durante il periodo amministrativo.

Il revisore deve svolgere indagini presso la Direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa, e svolgere altre procedure di valutazione del rischio considerate appropriate, al fine di acquisire



una comprensione dei controlli, ove presenti, che la Direzione ha istituito al fine di:

- a) identificare, contabilizzare e presentare in bilancio i rapporti e le operazioni con parti correlate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) autorizzare e approvare operazioni e accordi significativi con parti correlate;
- c) autorizzare e approvare operazioni e accordi significativi che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale.

Nel corso della revisione contabile, il revisore deve prestare attenzione, in sede di ispezione di registrazioni o documenti, agli accordi o ad altre informazioni che possono indicare l'esistenza di rapporti o operazioni con parti correlate che la Direzione non abbia precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore.

In particolare, il revisore deve ispezionare quanto di seguito elencato per raccogliere indizi sull'esistenza di rapporti e operazioni con parti correlate che la Direzione non abbia precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso:

- a) le conferme da parte di banche e dei legali acquisite nel corso delle procedure di revisione;
- b) i verbali delle assemblee dei soci e delle riunioni dei responsabili delle attività di governance;
- c) le altre registrazioni o i documenti che il revisore consideri necessari nelle circostanze dell'impresa.

Qualora il revisore, nello svolgimento delle procedure di revisione richieste, ovvero mediante altre procedure di revisione, identifichi operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale, egli deve svolgere indagini presso la Direzione in merito:

- a) alla natura di tali operazioni;
- b) al possibile coinvolgimento di parti correlate.

Il revisore deve condividere le informazioni acquisite sulle parti correlate dell'impresa con gli altri membri del team di revisione.

Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate e stabilire se tra questi vi siano rischi significativi. A tal fine, il revisore deve considerare le operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale come operazioni che danno origine a rischi significativi.

Qualora il revisore, nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate in relazione a parti correlate, identifichi fattori di rischio di frode (incluse le circostanze riguardanti l'esistenza di una parte correlata con un'influenza dominante), egli deve considerare tali informazioni in sede di identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frode.

#### **Principio di revisione internazionale n. 570, "Continuità aziendale", paragrafo 10**

Nello svolgere le procedure di valutazione del rischio il revisore deve considerare se sussistano eventi o circostanze che possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Nel fare questo, egli deve stabilire se la Direzione abbia già svolto una valutazione preliminare in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e:

- a) se è stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la Direzione e stabilire se questa abbia individuato eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, in tal caso, considerare i piani della Direzione per affrontare tali eventi e circostanze;

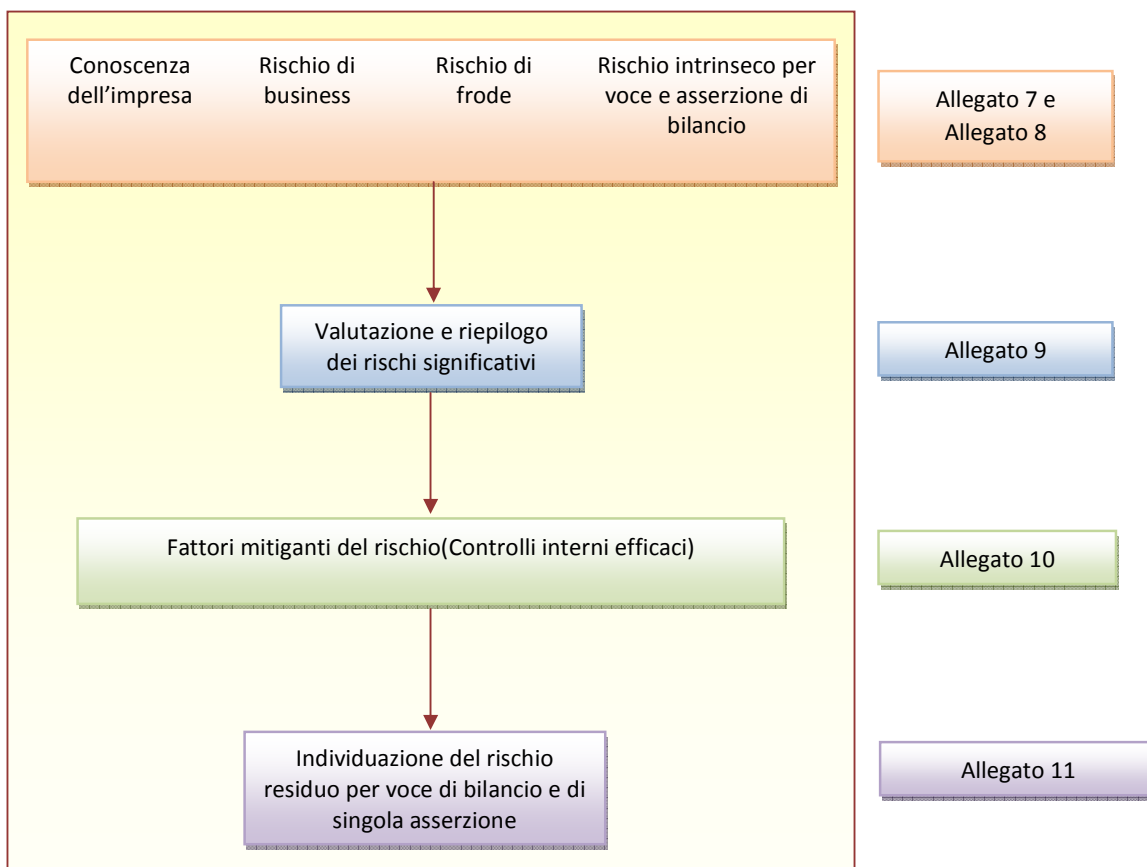


ovvero

- b) se non è ancora stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la Direzione su quali basi intenda utilizzare il presupposto della continuità aziendale e deve indagare presso la Direzione se esistano eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

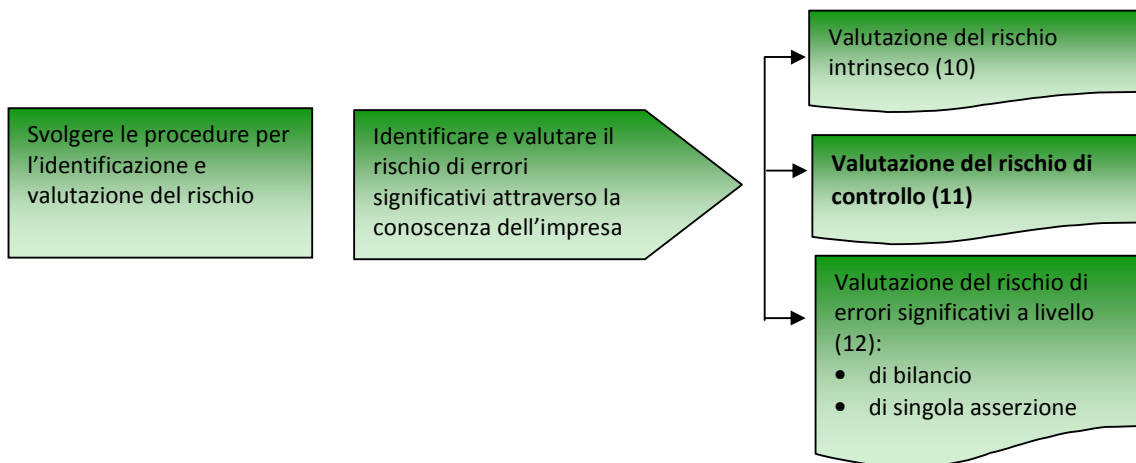
Dopo aver effettuato la valutazione del rischio intrinseco, il revisore esamina il sistema di controllo interno (si veda il capitolo successivo) al fine di valutare se esistono degli elementi di mitigazione dei rischi e, quindi, valutare i rischi residui. Sulla base di essi sarà in grado di stabilire un piano di procedure di revisione in risposta ai suddetti rischi.

La tabella di seguito riportata evidenzia il percorso logico descritto.





## CAPITOLO 11 - Valutazione del rischio di controllo



Come anticipato nel precedente capitolo, il rischio di controllo è il rischio che un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente od insieme ad altri, non sia prevenuto o individuato e corretto in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

Nelle imprese di dimensioni minori, possono non essere presenti molte delle attività di controllo che il revisore può aver individuato come necessarie, ovvero si possono verificare casi in cui l'impresa ha documentato in maniera limitata l'esistenza, l'ampiezza e il funzionamento delle attività di controllo eventualmente poste in essere. In tali casi, può essere più efficiente per il revisore svolgere procedure di revisione tese principalmente alla verifica di validità dei saldi e delle operazioni di bilancio (c.d. procedure di validità), piuttosto che procedure volte ad accertare l'efficacia operativa dei controlli poste in essere dall'impresa (c.d. procedure di conformità).

Prima di giungere a tale conclusione, il revisore:

- acquisisce una comprensione dell'ambiente di controllo dell'impresa e delle caratteristiche del controllo interno;
- verifica l'eventuale esistenza di controlli posti in essere dall'impresa per prevenire od individuare e correggere errori significativi per le asserzioni selezionate;
- valuta se le procedure di validità, da sole, sono in grado di ridurre il rischio di errori significativi ad un livello accettabilmente basso.

Le considerazioni che seguono fanno riferimento anche alle imprese di dimensioni minori le quali, generalmente, presentano le seguenti caratteristiche:

- non dispongono di bilanci intermedi o mensili;
- non dispongono di processi formalizzati per misurare ed esaminare la performance economico-finanziaria; spesso la Direzione si affida a pochi indicatori chiave per valutare la performance ed intraprendere le azioni appropriate;
- utilizzano modalità meno strutturate nonché processi e procedure più semplici per raggiungere i propri obiettivi;



- le funzioni aziendali non sono generalmente separate a causa del minor numero di dipendenti;
- gli elementi probativi relativi ai diversi aspetti dell'ambiente di controllo possono non essere disponibili in forma documentale.

### **11.1 Il sistema di controllo interno**

Il sistema di controllo interno è definito nei principi di revisione internazionali come “il processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla Direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili. Il termine “controlli” si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno”. Un processo di controllo è sempre configurato al fine di mitigare un possibile rischio.

Al revisore non è richiesto di indagare tutti gli aspetti del controllo interno definito e implementato dall'impresa, ma solo quelli che sovrintendono alla predisposizione del bilancio e dell'informativa finanziaria e che siano ritenuti rilevanti ai fini della revisione. La valutazione della rilevanza degli aspetti di controllo oggetto di analisi rientra nell'ambito del giudizio professionale del revisore.

Al fine della valutazione del sistema del controllo interno, il revisore identifica i rischi che devono essere mitigati dai controlli e, in un secondo momento, identifica quali controlli sono previsti per mitigarli, per poi verificare che essi siano stati di fatto posti in essere dall'impresa.

La comprensione del controllo interno aiuta il revisore ad identificare le tipologie di errori potenziali ed i fattori che incidono sui rischi di errori significativi nonché a determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.

Tale comprensione è acquisita tramite la valutazione della configurazione del sistema dei controlli, che presuppone una conoscenza da parte del revisore dei processi aziendali ritenuti rilevanti, nonché la verifica del loro effettivo funzionamento.

La conoscenza dei processi aziendali ritenuti rilevanti avviene attraverso un'attività di rilevazione che si basa su interviste con gli utenti responsabili delle singole funzioni aziendali, attraverso le quali vengono ripercorse le attività ed i relativi controlli in cui il singolo processo si articola.

È opportuno documentare il processo oggetto di rilevazione in maniera sistematica. Al fine di evidenziare le connessioni logiche fra le diverse fasi di processo, è possibile rappresentare il processo rilevato attraverso un diagramma di flusso che consenta di evidenziare il flusso logico delle attività e la loro interdipendenza.

Nelle imprese di dimensioni minori, caratterizzate da una minore complessità, il revisore si può limitare alla predisposizione di un documento descrittivo.

Quali che siano le modalità formali di rappresentazione dei processi oggetto di esame, si evidenzia come tale mappatura dei processi non ha come finalità quella di predisporre una procedura aziendale, ma unicamente quella di valutare il rischio ed identificarne le attività di controllo.



La suddivisione del sistema di controllo interno nelle seguenti cinque componenti, di cui il revisore acquisisce comprensione, fornisce allo stesso un utile quadro di riferimento per considerare in che modo differenti aspetti del controllo interno di un'impresa possano influenzare la revisione:

- l'ambiente di controllo;
- il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio;
- il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione;
- le attività di controllo;
- il monitoraggio dei controlli.

### **11.1.1 L'ambiente di controllo**

L'ambiente di controllo include le attività di governance e di Direzione nonché l'atteggiamento, la consapevolezza e le azioni riguardo al controllo interno ed alla sua importanza per l'impresa. L'ambiente di controllo definisce, quindi l'atteggiamento di un'organizzazione, influenzando la consapevolezza del controllo di chi vi opera e quindi l'impegno al rispetto delle sue regole.

Il revisore valuta se la Direzione, eventualmente con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà ed a comportamenti eticamente corretti. Il revisore valuta altresì se i punti di forza negli elementi dell'ambiente di controllo forniscano nel loro insieme un fondamento appropriato per le altre componenti del controllo interno e se tali altre componenti non siano compromesse dalle carenze nell'ambiente di controllo stesso.

L'ambiente di controllo nelle imprese di dimensioni minori è molto importante.

Come esplicitato in premessa, infatti, nelle imprese di dimensioni minori le funzioni non sono generalmente separate a causa del minor numero di dipendenti. In una impresa di dimensioni minori, il proprietario-amministratore può porre in essere una supervisione realmente efficace, ma di contro può essere maggiormente in grado di forzare i controlli al fine di eluderli. Inoltre, nelle imprese di dimensioni minori gli elementi probativi relativi ai diversi aspetti dell'ambiente di controllo possono non essere disponibili in forma documentale, specie laddove la comunicazione tra Direzione e personale sia informale seppure efficace. A differenza delle grandi imprese, in cui spesso viene fornito al personale un codice di condotta atto a stabilire le regole di comportamento e le conseguenze della loro violazione, nelle imprese di dimensioni minori i valori e le regole di comportamento sono generalmente comunicati oralmente o tramite l'esempio fornito dalla Direzione. In assenza di supporti documentali, il revisore, al fine di dare evidenza dell'attività svolta, produce un breve memorandum. Gli elementi tenuti in considerazione sono, ad esempio:

- comunicazione e applicazione dei valori etici e di integrità;
- considerazione dell'importanza della competenza per svolgere particolari mansioni;
- partecipazione dei responsabili delle attività di governance;
- filosofia e stile operativo della Direzione;
- struttura organizzativa;
- attribuzione di autorità e responsabilità;
- direttive e procedure in tema di risorse umane.



### **11.1.2 Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio**

Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio fornisce alla Direzione le informazioni necessarie per stabilire quale rischio di business o di frode deve essere fronteggiato.

Il revisore comprende se l'impresa dispone di un processo finalizzato a identificare i rischi connessi alle attività rilevanti per l'informativa finanziaria, stimare la significatività dei rischi, valutare la probabilità che si verifichino tali rischi, decidere le azioni da intraprendere per fronteggiarli. Se l'impresa ha predisposto tale processo, il revisore acquisisce comprensione dello stesso e dei relativi risultati. Qualora il processo predisposto dall'impresa è appropriato alle circostanze, il revisore sarà agevolato nell'attività di identificazione dei rischi di errori significativi e nella valutazione di significatività di eventuali carenze riscontrate nel controllo interno dell'impresa. Se l'impresa non ha predisposto tale processo, il revisore discute con la Direzione se i rischi connessi alle attività rilevanti ai fini degli obiettivi relativi all'informativa finanziaria sono stati identificati e come sono stati fronteggiati. Il revisore valuta se la mancanza di un processo documentato per la valutazione del rischio sia comunque appropriata alle circostanze, ovvero stabilisce se essa rappresenti una carenza significativa nel controllo interno dell'impresa.

In un'impresa di dimensioni minori solo a volte esiste un processo formalizzato per la valutazione del rischio. In tali casi è probabile che la Direzione identifichi i rischi mediante il proprio diretto coinvolgimento nell'attività. Indipendentemente dalle circostanze, comunque, è sempre necessaria un'indagine sui rischi identificati e su come vengono gestiti dalla Direzione.

### **11.1.3 Il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione**

La Direzione e i responsabili delle attività di governance hanno necessità di disporre di informazioni circa:

- l'andamento della società e le previsioni future (piani, budget, politiche di prezzo etc.);
- il raggiungimento degli obiettivi;
- la capacità di rintracciare, monitorare e correggere fattori di rischio.

La necessità di assumere decisioni fa sì che le informazioni pertinenti siano identificate, estrapolate e comunicate tempestivamente ai fruitori.

Il sistema informativo è costituito da infrastrutture (ad esempio: hardware), dal software, dalle persone, dalle procedure e dai dati processati.

Il revisore acquisisce una comprensione del sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, comprendenti le seguenti aree:

- a) le classi di operazioni nella gestione dell'impresa che siano rilevanti per il bilancio;
- b) le procedure, nell'ambito dei sistemi informatici (di seguito anche IT) e dei sistemi manuali, mediante le quali dette operazioni sono rilevate, registrate, elaborate, corrette secondo necessità, trasferite nei libri contabili e riportate nel bilancio;





- c) le registrazioni contabili correlate, le informazioni di supporto e gli specifici conti del bilancio che sono utilizzati per rilevare, registrare, elaborare le operazioni e darne informativa;
- d) il modo in cui il sistema informativo recepisce eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, che siano rilevanti ai fini del bilancio;
- e) il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria utilizzato dall'impresa per redigere il bilancio, incluse le stime contabili significative e l'informativa;
- f) i controlli relativi alle scritture contabili, incluse le scritture non standard utilizzate per registrare le operazioni o le scritture di rettifica non ricorrenti ed inusuali.

Inoltre, il revisore comprende le modalità con cui l'impresa comunica i ruoli, le responsabilità e gli aspetti significativi in relazione alla predisposizione dell'informativa finanziaria, incluse:

- a) le comunicazioni tra la Direzione e i responsabili delle attività di governance;
- b) le comunicazioni esterne, quali quelle con le autorità pubbliche o di vigilanza.

#### **11.1.4 Le attività di controllo**

Le attività di controllo si identificano nelle direttive e nelle procedure poste in essere al fine di garantire che le indicazioni della Direzione siano eseguite.

La revisione contabile non richiede una comprensione di tutte le attività di controllo relative a ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile o informativa di bilancio ovvero a ciascuna asserzione ad essi correlata, ma delle sole attività di controllo rilevanti ai fini della revisione. Tali attività sono quelle che il revisore considera necessario comprendere al fine di valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni e per definire procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati.

Rientrano in ogni caso tra quelle rilevanti ai fini della revisione, le attività di controllo:

- che fronteggiano i rischi significativi;
- correlate a rischi per i quali le sole procedure di validità non sono sufficienti;
- rilevanti a giudizio del revisore, in quanto a presidio di rischi di errori significativi, e per le quali il revisore pianifica di verificarne l'efficacia operativa al fine di limitare l'estensione delle procedure di validità.

In fase di comprensione delle attività di controllo dell'impresa, il revisore acquisisce, inoltre, una comprensione di come l'impresa ha fronteggiato i rischi derivanti dalla IT.

Le attività specifiche di controllo includono ad esempio quelle riguardanti:

- l'autorizzazione;
- l'esame della performance;
- le elaborazioni informatiche;
- i controlli fisici;
- la separazione delle funzioni.

I concetti sottostanti le attività di controllo nelle imprese di dimensioni minori sono i medesimi utilizzati da tutte le imprese. La loro formalizzazione può, invece, essere semplificata.



Le imprese di dimensioni minori possono, infatti, ritenere che taluni tipi di attività di controllo non siano rilevanti, stante l'esistenza di controlli a livello superiore applicati dalla Direzione. Ad esempio, il potere esclusivo della Direzione di concedere crediti ai clienti ed approvare gli acquisti rilevanti può rappresentare un forte controllo su importanti operazioni e saldi contabili, diminuendo o eliminando la necessità di attività di controllo più di dettaglio. È inoltre probabile che le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione di imprese di dimensioni minori riguardino esclusivamente i principali cicli di operazioni quali ricavi, acquisti e spese per il personale.

L'utilizzo dell'IT influenza il modo in cui sono poste in essere le attività di controllo. Dal punto di vista del revisore, i controlli sui sistemi IT, che includono controlli generali IT e controlli applicativi specifici, sono efficaci se garantiscono l'integrità delle informazioni e la protezione dei dati elaborati da tali sistemi e la continuità dei processi di elaborazione del bilancio.

I controlli generali IT operano attraverso tutte le applicazioni e di solito consistono in un mix di controlli automatici (contenuti negli stessi programmi) e di controlli manuali. I controlli specifici, invece, sono automatici e sono relativi a specifiche applicazioni (ad esempio le procedure relative al personale).

Il revisore comprende le modalità con cui l'impresa ha fronteggiato i rischi derivanti dall'IT.

Il processo di comprensione e valutazione dei controlli automatici non può prescindere da un'attività di comprensione, valutazione e validazione dei controlli generali sui processi di gestione dei sistemi informativi.

### **11.1.5 Il monitoraggio dei controlli**

Il monitoraggio dei controlli rappresenta un processo per valutare nel tempo l'efficacia del sistema di controllo interno.

Tale attività consiste nella tempestiva valutazione dell'efficacia dei controlli e nell'adozione delle necessarie azioni correttive. La Direzione esegue il monitoraggio dei controlli attraverso attività continuative, valutazioni separate o attraverso una combinazione delle due modalità. Le attività di monitoraggio continuative fanno spesso parte delle normali attività ricorrenti di un'impresa ed includono le attività ordinarie direzionali e di supervisione.

Nelle imprese di dimensioni minori il monitoraggio dei controlli da parte della Direzione si realizza spesso mediante lo stretto coinvolgimento nelle attività operative della Direzione ovvero del proprietario-amministratore, che consente di identificare scostamenti significativi dalle aspettative e inesattezze nei dati economico-finanziari, determinando un'azione correttiva nei confronti del controllo.

Il revisore acquisisce una comprensione delle principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno sulla redazione dell'informativa finanziaria ed in particolare quelle riguardanti le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione, e comprende in che modo l'impresa intraprende azioni correttive riguardo alle carenze individuate nei propri controlli.

L'allegato 10 fornisce un esempio di questionario per la comprensione del sistema di controllo interno.



## 11.2 La documentazione dell'attività svolta

Il revisore include nella documentazione della revisione contabile:

- la discussione tra i membri del team di revisione circa la possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi e circa la corretta applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria;
- gli elementi chiave della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e di ciascuna delle componenti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione; le fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione, le procedure di valutazione del rischio svolte;
- i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni;
- i rischi identificati e i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione.

## 11.3 Conclusioni

I risultati del processo di comprensione, valutazione e successiva validazione dei controlli rilevanti contribuisce alla definizione della strategia generale di revisione. Una maggiore o minore affidabilità del sistema di controllo interno comporta, rispettivamente, una minore o maggiore probabilità che i rischi significativi possano determinare errori significativi in bilancio.

La tabella riportata in chiusura del presente capitolo mostra un albero decisionale che sintetizza il processo logico che conduce all'identificazione delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione e alle relative procedure di verifica da svolgere.

## 11.4 Controlli anti-frode

Il principio di revisione internazionale n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", stabilisce che, in conformità al principio di revisione internazionale n. 315, il revisore identifica e valuta i rischi di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio, e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

I controlli anti frode sono largamente diffusi nelle imprese di dimensioni maggiori, ma possono essere anche messi in atto nelle imprese di dimensioni minori al fine di disincentivare comportamenti fraudolenti.

È bene evidenziare che la revisione contabile non ha come obiettivo quello di identificare tutte le tipologie di frodi. Essa ha però l'obiettivo di identificare e valutare il rischio di errori significativi in bilancio dovuti a frode, attraverso la strategia generale di revisione.

Nell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi, esiste la presunzione che vi siano rischi di frode legati alla rilevazione dei ricavi. Pertanto, il revisore valuta quali tipologie di ricavi, operazioni di vendita o asserzioni diano origine a tali rischi. Errori significativi dovuti ad una falsa informativa finanziaria relativi alla rilevazione dei ricavi spesso derivano dalla sopravvalutazione degli stessi attraverso, ad esempio, la loro rilevazione anticipata o la registrazione di ricavi fittizi. Possono anche derivare dalla sottovalutazione dei ricavi, per esempio, attraverso il loro non corretto rinvio ad un esercizio successivo.



Qualora il revisore giunga alla conclusione che la presunzione non sia applicabile nelle circostanze dell'incarico e, di conseguenza, non abbia identificato nella rilevazione dei ricavi un rischio di errore significativo dovuto a frode, egli include nella documentazione della revisione le motivazioni di tale conclusione.

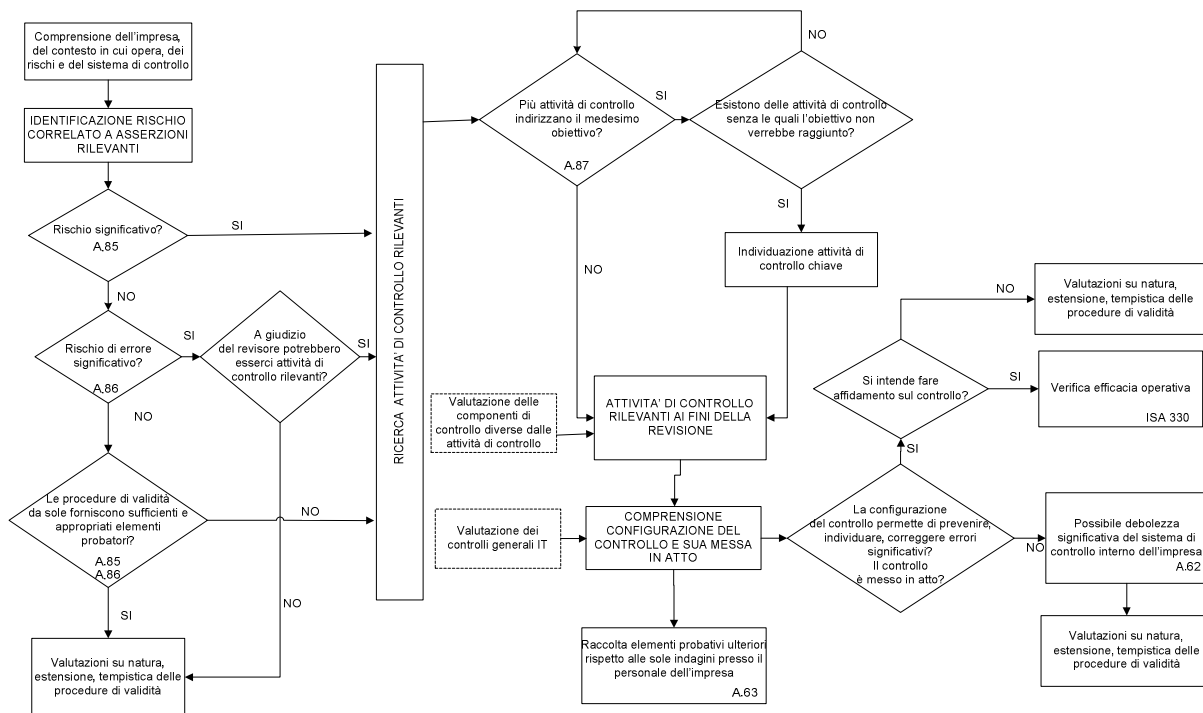
La Direzione dell'impresa è in grado teoricamente di commettere frodi in maniera più agevole rispetto ad altri soggetti, stante la capacità di manipolare le registrazioni contabili, nonché di predisporre bilanci falsi forzando controlli che, sotto altri aspetti, sembrano operare efficacemente. Per questo motivo, ancorché variabile da impresa ad impresa, il rischio di forzatura dei controlli da parte della Direzione è comunque presente e vi è la presunzione che si tratti di un rischio di errore significativo dovuto a frodi che, come tale, richiederà al revisore la definizione e lo svolgimento di determinate procedure per:

- verificare la correttezza delle scritture registrate nei libri contabili e delle rettifiche apportate in sede di redazione dei bilanci. Nel definire e svolgere procedure di revisione per tali verifiche, il revisore:
  - svolge indagini presso i soggetti coinvolti nel processo di predisposizione dell'informativa finanziaria in merito ad attività non appropriate o inusuali riguardanti l'elaborazione delle scritture contabili e delle rettifiche;
  - seleziona le scritture contabili e le rettifiche effettuate alla fine del periodo amministrativo;
  - considera la necessità di verificare le scritture contabili e le rettifiche nel corso del periodo amministrativo;
- riesaminare le stime contabili al fine di individuare eventuali ingerenze e valutare se le circostanze che le hanno prodotte rappresentano un rischio di errori significativi dovuti a frodi. Nello svolgere tale riesame, il revisore:
  - valuta se i giudizi e le decisioni della Direzione nell'effettuare le stime contabili incluse nel bilancio, benché individualmente ragionevoli, indichino una possibile ingerenza da parte della Direzione dell'impresa che possa rappresentare un rischio di errore significativo dovuto a frodi. In tal caso, il revisore riconsidera le stime contabili nel loro complesso;
  - svolge un riesame retrospettivo delle valutazioni e delle assunzioni della Direzione relativamente a stime contabili significative rappresentate nel bilancio dell'esercizio precedente;
- per le operazioni significative che esulino dal normale svolgimento dell'attività aziendale, ovvero che altrimenti sembrano inusuali data la comprensione acquisita dal revisore dell'impresa e del contesto in cui opera, nonché delle altre informazioni ottenute nel corso della revisione, il revisore valuta se la logica economica sottostante alle operazioni (o la sua eventuale assenza) suggerisce che le operazioni siano state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per nascondere appropriazioni illecite di beni e di attività dell'impresa.

Il revisore stabilisce se, al fine di rispondere ai rischi identificati di forzature dei controlli da parte della Direzione, sia necessario svolgere altre procedure di revisione aggiuntive a quelle espressamente menzionate sopra.



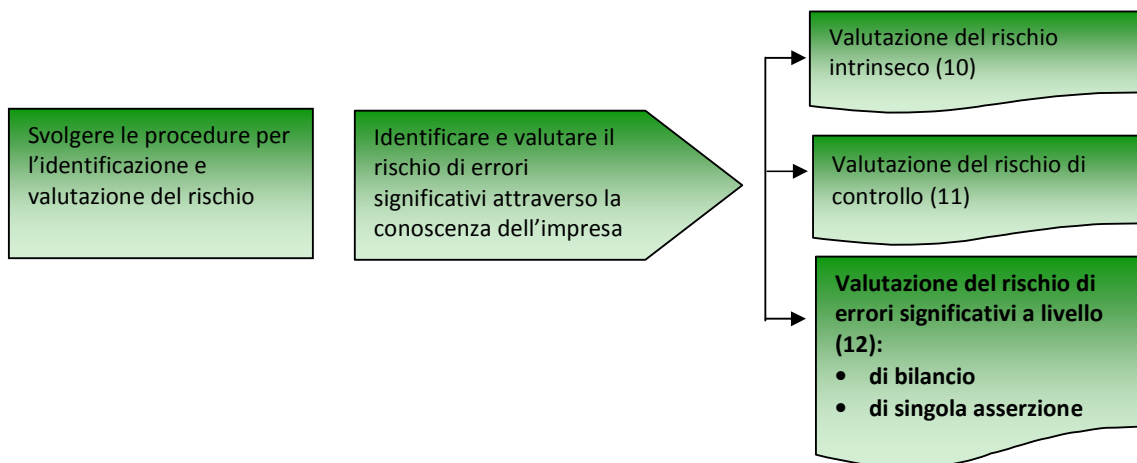
**TABELLA** Albero decisionale per l'identificazione delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione



I riferimenti rimandano a singoli paragrafi contenuti in ISA 315-Applicazione ed altro materiale esplicativo



## CAPITOLO 12 - Valutazione del rischio di errori significativi a livello di bilancio e di singola asserzione

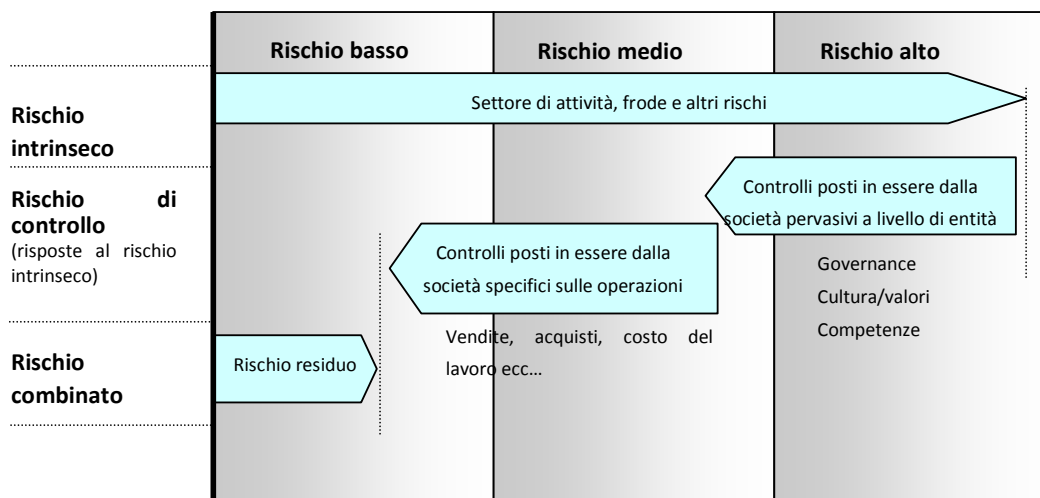


La fase finale delle procedure di identificazione e valutazione del rischio è costituita dal riesame delle procedure svolte per la identificazione del rischio intrinseco e di controllo al fine di valutare il rischio di errori significativi a livello di bilancio e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili ed informativa.

L'elenco dei rischi identificati di errori significativi a livello di bilancio e di singola asserzione costituisce inoltre la base per la fase successiva relativa alla individuazione di appropriate procedure di revisione conseguenti.

Le procedure di identificazione e valutazione del rischio intrinseco e di controllo permettono di identificare il rischio residuo di errore costituito da quella parte del rischio intrinseco che non è mitigato da efficaci procedure di controllo interno. Il revisore, quindi, in presenza di rischi residui ritenuti significativi, determina la natura, l'ampiezza e l'estensione delle procedure di revisione idonee a ridurre la portata di tali rischi e la probabilità che essi si riflettano in errori significativi sul bilancio.

Il seguente schema evidenzia questo processo:





I rischi di errori significativi sul bilancio nel suo complesso riguardano il bilancio in senso trasversale, a prescindere dalle specifiche asserzioni a livello di classi di operazioni, saldi contabili o informativa.

I rischi di errori significativi a livello di singole asserzioni, invece, vengono identificati e valutati dal revisore con riferimento ai seguenti aspetti oggetto di esame, fra loro collegati:

- **le operazioni (o transazioni):** ogni fatto, interno od esterno, che si genera nel corso della gestione e le conseguenti rilevazioni in contabilità generale o analitica;
- **i saldi contabili:** la consistenza finale delle quantità contabili;
- **l'informativa:** tutti i profili attinenti alle poste di bilancio (esposizione negli schemi di stato patrimoniale e di conto economico, nozioni fornite nella nota integrativa).

L'importanza dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errore significativo a livello di asserzioni è riflessa nel fatto che da tale attività discende immediatamente la determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.

La tabella di seguito riportata sintetizza un esempio di come le diverse combinazioni dei livelli di rischio intrinseco e di controllo possano determinare il livello di rischio residuo di errori. In ogni caso, la determinazione del rischio residuo, quale risultante del rischio intrinseco e del rischio di controllo, è sempre oggetto di giudizio professionale.

In presenza di rischi specifici relativi ad un'area del bilancio o ad una informativa, infatti, il revisore tiene in considerazione, tra l'altro, la propensione di alcuni elementi dell'attivo o del passivo ad essere suscettibili di frode, le potenziali elusioni dei controlli da parte della Direzione ed i risultati delle precedenti revisioni.

Rischio intrinseco	Rischio di controllo	Rischio residuo di errori
A	A	A
A	M	M
A	B	M o B
M	A	M
M	M	M
M	B	B
B	A	B
B	M	B
B	B	B

Come evidenziato nell'esempio, un rischio intrinseco alto (A) può essere ridotto in presenza di un rischio di controllo basso (B) determinando un rischio residuo di errori medio (M) o basso (B).

Se il revisore valuta il rischio di controllo basso o medio ed intende, pertanto, fare affidamento su tale controllo, egli effettua le procedure di conformità per verificarne l'effettiva efficacia operativa a supporto di tale valutazione.



In alcuni casi l'impresa dispone di specifici strumenti di controllo interno ma il revisore potrebbe ritenere tali controlli non pertinenti la revisione e pertanto non effettuare una loro valutazione. In questo caso il rischio di controllo è valutato alto.

Il revisore è chiamato a collegare i rischi alle relative asserzioni ed ai controlli posti in essere dall'impresa al fine di mitigare tali rischi. Tale attività è importante e delicata dal momento che, non sempre, a ciascun controllo corrisponde la copertura di un determinato rischio; il più delle volte, invece, il revisore identifica e valuta il modo e il livello di efficacia con cui un'impresa fronteggia uno specifico rischio attraverso la valutazione combinata dell'esistenza e dell'efficacia operativa di una pluralità di attività di controllo presenti all'interno di uno o più processi aziendali.

Inoltre, nel valutare l'efficacia di uno specifico controllo in relazione al rischio afferente una determinata asserzione, il revisore considera il grado di attinenza del controllo rispetto a quella asserzione: tanto più il rapporto è diretto (cioè il controllo è posto in vicinanza dell'attività operativa cui è connesso un rischio che insiste su una specifica asserzione), tanto più è probabile prevenire l'errore, ovvero individuarlo e correggerlo. I controlli posti all'interno del processo che concerne l'elaborazione e la produzione di un dato contabile o di un'operazione ed eseguiti nel continuo, pertanto, saranno tendenzialmente più efficaci nel prevenire errori afferenti l'accuratezza di un dato contabile o di un'operazione, più di quanto non possano esserlo controlli di più alto livello, effettuati ex post e con frequenza inferiore.

Un ulteriore aspetto che merita considerazione è che i rischi di errori significativi, il più delle volte, si riscontrano in corrispondenza dell'effettuazione da parte dell'impresa di operazioni atipiche o inusuali (non di "routine"), ovvero in presenza di valutazioni che richiedono il ricorso a stime contabili. In tali circostanze, le cause che possono incrementare il rischio di errore sono molteplici, ad esempio: il ricorso ad interventi manuali, la complessità tecnico-contabile, la soggettività nell'approccio valutativo e nella definizione delle assunzioni alla base della stima. Tali operazioni, per la loro stessa natura, difficilmente sono sottoposte al vaglio dei controlli di tipo sistematico esistenti. Il revisore, quindi, nella valutazione del sistema dei controlli dell'impresa a presidio dei rischi di errori sul bilancio, verifica l'esistenza di altre forme di controllo indirette a copertura dei rischi (ad esempio, nel caso di stime contabili, l'esistenza di policy e di processi documentati per le stime, nonché l'evidenza del riesame delle assunzioni alla base delle stime effettuata ad un livello appropriato della Direzione aziendale, ovvero da parte di esperti all'uopo incaricati).

L'allegato 11 mostra un possibile modello di carta di lavoro. Lo schema esplicita il collegamento tra la valutazione dei rischi a livello di bilancio e di singola asserzione e la predisposizione di un piano di revisione dettagliato adeguato a fronteggiare i rischi identificati. In particolare, l'allegato mostra come il revisore, dopo aver valutato il rischio intrinseco e di controllo, eventualmente con lo svolgimento di procedure di conformità, valuta il rischio residuo di errori significativi e definisce le procedure di validità per fronteggiarlo.

Sul piano pratico può essere utile predisporre due piani di revisione dettagliati separati: uno per le procedure di conformità,<sup>48</sup> ed uno per le procedure di validità.<sup>49</sup>

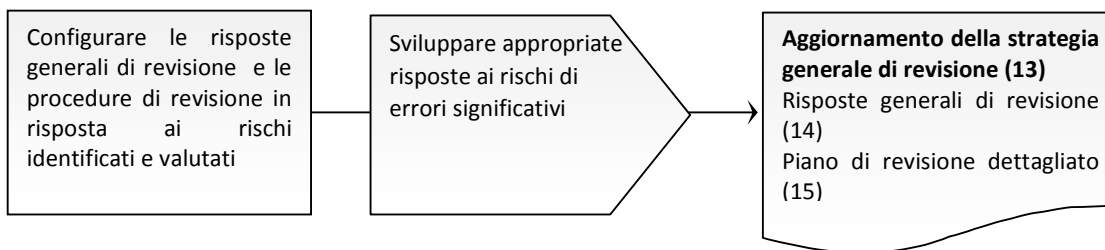
---

<sup>48</sup> In alcuni casi può essere più efficiente per il revisore svolgere procedure di revisione che siano principalmente procedure di validità. Prima di giungere a tale conclusione, comunque, il revisore acquisisce una comprensione dell'ambiente di controllo dell'impresa e le caratteristiche de controllo interno; verifica l'eventuale esistenza dei controlli posti in essere dall'impresa per prevenire od individuare e correggere errori significativi per le asserzioni





## CAPITOLO 13 - Aggiornamento della strategia generale di revisione



Il revisore aggiorna e modifica la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione. *“A causa di eventi inattesi, o di cambiamenti nelle condizioni, o di elementi probativi acquisiti dai risultati delle procedure di revisione, il revisore può avere la necessità di modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione e, quindi, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi identificati e valutati. Ciò si può verificare nel caso in cui il revisore venga a conoscenza di informazioni che divergono significativamente da quelle disponibili all'epoca della pianificazione delle procedure di revisione. Ad esempio, gli elementi probativi acquisiti svolgendo le procedure di validità possono contraddire gli elementi probativi acquisiti attraverso le procedure di conformità”.*<sup>50</sup>

Lo sviluppo della strategia generale di revisione è un processo che riguarda la fase preliminare della revisione e si estende fino al momento in cui è stata effettuata l'analisi dei rischi di errori significativi. Tuttavia, nelle fasi successive del lavoro, nuove circostanze, nuovi elementi probativi o nuove informazioni raccolte possono richiedere cambiamenti o aggiornamenti alla strategia generale di revisione originariamente definita.

Il revisore documenta qualunque modifica significativa apportata alla strategia generale di revisione ed al piano di revisione nel corso dell'incarico di revisione, e le ragioni di tali modifiche.<sup>51</sup>

Al fine di documentare il lavoro svolto è opportuno che il revisore, in calce al memorandum sulla strategia generale di revisione, o in un foglio di lavoro separato, documenti il riesame della strategia generale precedentemente pianificata e gli eventuali cambiamenti che si sono resi necessari nel corso del lavoro. Questi ultimi sono comunicati tempestivamente al team di revisione, qualora l'incarico non sia svolto interamente dal singolo professionista, e opportunamente riflessi nel piano di revisione dettagliato. Di ciò è dato evidenza nella documentazione relativa alle discussioni con il team di lavoro.

---

selezionate; valuta se le procedure di validità, da sole, sono in grado di ridurre il rischio di errori significativi ad un livello accettabilmente basso.

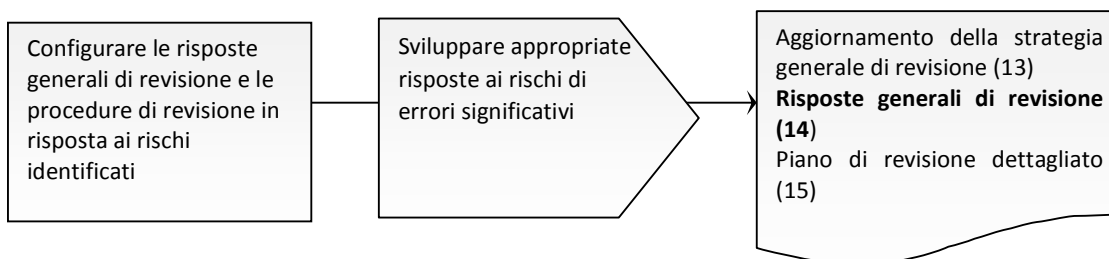
<sup>49</sup> L'allegato 12 elenca le procedure di validità generalmente applicabili sui saldi di bilancio. Nel definire il piano dettagliato il revisore considera quanto previsto dall'art. 14 del Dlgs n. 39/2010 in merito alla regolare tenuta della contabilità e alla corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

<sup>50</sup> Principio di revisione internazionale n. 300, paragrafo A13.

<sup>51</sup> Principio di revisione internazionale n. 300, paragrafi 10 e 12.



## CAPITOLO 14 - Risposte generali di revisione



### 14.1 Premessa

Le procedure di valutazione del rischio descritte nei capitoli precedenti sono delineate per identificare e valutare i rischi di errori significativi sia a livello di bilancio, sia a livello di asserzione per classi di transazioni, saldi contabili o informativa significativi.

Le procedure di revisione descritte nel presente capitolo e nel successivo sono delineate per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi. La loro finalità è quella di ottenere una risposta di revisione appropriata alle circostanze e di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso.

L'obiettivo del revisore, infatti, è quello di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate a tali rischi.<sup>52</sup>

I rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio sono di natura pervasiva e richiedono risposte generali di revisione. Tali rischi, infatti, influenzano potenzialmente molte aree di bilancio e molte asserzioni.

Di conseguenza, i rischi a livello di bilancio di solito non possono essere affrontati adeguatamente mediante lo svolgimento di procedure specifiche, ma richiedono risposte di revisione più generali.

Le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio possono includere:

- la segnalazione al team di revisione della necessità di mantenere lo scetticismo professionale. Il revisore, quindi, avrà una maggiore sensibilità nella scelta della natura e dell'ampiezza della documentazione da esaminare a supporto delle operazioni significative e un maggiore riconoscimento della necessità di acquisire elementi di supporto alle spiegazioni e alle attestazioni della Direzione in merito ad aspetti significativi;
- l'assegnazione di personale con maggiore esperienza o con specifiche competenze o l'impiego di esperti;
- una maggiore supervisione del lavoro;
- l'inclusione di elementi aggiuntivi di imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione conseguenti da svolgere. Tale elemento risulta essere di particolare importanza nel fronteggiare il rischio di frode. Il personale dell'impresa, infatti, potrebbe aver familiarità con le procedure di revisione che normalmente sono svolte e sfruttando tale conoscenza potrebbe porre in essere dei comportamenti fraudolenti. L'effettuazione di procedure di validità sui saldi contabili e asserzioni che altrimenti non si sarebbero

<sup>52</sup> Principio di revisione internazionale n. 330.



esaminati in ragione della loro significatività o del loro rischio, l'utilizzo di differenti metodi di campionamento, etc., sono elementi che aiutano il revisore a far emergere tali comportamenti;

- l'effettuazione di modifiche di carattere generale alla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione, ad esempio: svolgere procedure di validità a fine esercizio invece che ad una data intermedia ovvero modificare la natura delle procedure di revisione per acquisire elementi probativi più persuasivi, richiedere un maggior numero di conferme esterne, verificare l'esistenza fisica di alcuni elementi dell'attivo;
- la valutazione in merito al fatto se la selezione e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, con particolare riferimento a quelli relativi a quantificazioni soggettive e ad operazioni complesse, possano essere indicative di una falsa informativa finanziaria, derivante dal tentativo della Direzione di manipolare i risultati d'esercizio.

Le risposte generali di revisione sono particolarmente pertinenti per i rischi di frode,<sup>53</sup> per il rischio di continuità aziendale,<sup>54</sup> per le stime contabili<sup>55</sup> e per le operazioni con parti correlate.<sup>56</sup>

La valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e, di conseguenza, le risposte generali di revisione sono influenzate dalla comprensione dell'ambiente di controllo da parte del revisore. Un ambiente di controllo efficace può consentire al revisore di avere più fiducia nel controllo interno e nell'attendibilità degli elementi probativi generati all'interno dell'impresa e, conseguentemente, permette al revisore, per esempio, di eseguire alcune delle procedure di revisione ad una data intermedia piuttosto che a fine esercizio. Le carenze nell'ambiente di controllo, invece, hanno l'effetto contrario; ad esempio, il revisore può fronteggiare un ambiente di controllo inefficace:

- svolgendo un numero maggiore di procedure di revisione a fine esercizio piuttosto che ad una data intermedia;
- acquisendo maggiori elementi probativi mediante procedure di validità;
- aumentando il numero di sedi, se esistenti, da includere nella revisione contabile.

Tali considerazioni hanno quindi un impatto significativo sull'approccio generale di revisione poiché comportano, per esempio, un maggiore utilizzo delle procedure di validità (approccio di validità), ovvero un approccio che utilizza sia le procedure di conformità, sia le procedure di validità (approccio combinato).

## 14.2 Documentazione

Il revisore include nella documentazione della revisione le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio, e in particolare ai rischi di errore dovuti a frode.

Le risposte generali di revisione possono essere stabilite in fase di pianificazione e quindi inserite nella strategia generale di revisione.

Nel caso di un primo incarico di revisione, le risposte generali di revisione possono essere sviluppate preliminarmente durante la pianificazione e successivamente confermate o modificate in base agli esiti della valutazione dei rischi.

---

<sup>53</sup> Principio di revisione internazionale n. 240, paragrafo 16.

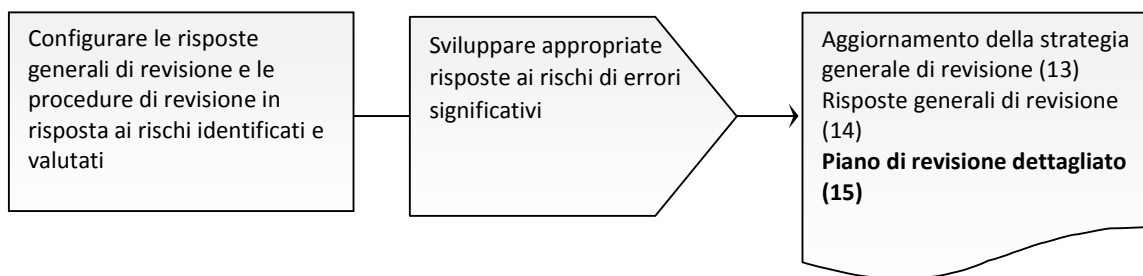
<sup>54</sup> Principio di revisione internazionale n. 570, paragrafo 10.

<sup>55</sup> Principio di revisione internazionale n. 540, paragrafo 8.

<sup>56</sup> Principio di revisione internazionale n. 550, paragrafo 11.



## CAPITOLO 15 - Piano di revisione dettagliato



Come si è detto nei precedenti capitoli, il revisore dopo aver identificato e valutato i rischi di errori significativi in bilancio, alla luce della conoscenza dell'impresa e del suo contesto, incluso il sistema di controllo interno, definisce le risposte ai rischi identificati e valutati.

Nel precedente capitolo, infatti, si è detto che l'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate a tali rischi.<sup>57</sup>

Sono state poi analizzate le risposte generali di revisione, ovvero le attività poste in essere dal revisore al fine di fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio.

In questo capitolo, invece, saranno analizzate le attività che il revisore pone in essere al fine di:

- fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni;
- valutare se la presentazione del bilancio nel suo complesso, inclusa l'informativa, sia conforme al quadro normativo di riferimento;
- valutare la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi;
- predisporre una adeguata documentazione del lavoro svolto.

### 15.1 Le procedure di revisione

Le procedure di revisione si suddividono in:

- Procedure di conformità: procedure di revisione definite per valutare l'efficacia operativa dei controlli dell'impresa nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni.<sup>58</sup>
- Procedure di validità: procedure di revisione definite per individuare errori significativi a livello di asserzioni.<sup>59</sup>

Il revisore definisce e svolge procedure di revisione la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni (di seguito anche "procedure di revisione conseguenti").

<sup>57</sup> Principio di revisione internazionale n. 330.

<sup>58</sup> Si veda l'appendice al presente capitolo per maggiori dettagli.

<sup>59</sup> Si veda l'appendice al presente capitolo per maggiori dettagli.



**La natura** di una procedura di revisione attiene alla sua finalità (procedura di conformità o procedura di validità) e alla sua tipologia (ossia ispezione, osservazione, indagine, richiesta di conferma, ricalcolo, riesecuzione, analisi comparativa).

La **tempistica** di una procedura di revisione attiene al momento della sua esecuzione o al periodo o alla data a cui si riferiscono gli elementi probativi.

Il revisore può eseguire una procedura di revisione ad una data intermedia o a fine esercizio. Più è alto il rischio di errore significativo, maggiore è l'efficacia delle procedure di validità svolte in prossimità o a fine esercizio, piuttosto che ad una data precedente, o anche procedure di revisione svolte senza preavviso o in tempi non prestabiliti. Ciò risulta di particolare rilevanza nel caso si consideri come fronteggiare i rischi di frode.

Di contro, lo svolgimento di procedure di revisione prima della fine dell'esercizio può aiutare il revisore ad identificare problematiche significative nelle prime fasi della revisione e, di conseguenza, a risolverle con l'assistenza della Direzione o a sviluppare un efficace approccio di revisione per affrontare tali problematiche. Si evidenzia che in tutti i casi in cui una procedura di revisione è stata svolta in un momento antecedente la fine dell'esercizio, essa va integrata in modo tale da coprire anche il periodo che intercorre dal momento in cui è stata svolta fino alla fine dell'esercizio.

L'**estensione** della procedura di revisione attiene, infine, alla sua ampiezza in termini quantitativi. Essa è determinata dopo aver considerato la significatività, il rischio identificato e valutato il grado di sicurezza che il revisore intende ottenere. In generale, l'estensione delle procedure di revisione aumenta all'incrementarsi del rischio di errori significativi.

Ad esempio, per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi, può risultare appropriato aumentare le dimensioni dei campioni ovvero svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità ad un livello più dettagliato così come aggiungere un elemento di imprevedibilità alle procedure svolte.

La valutazione, da parte del revisore, dei rischi identificati a livello di asserzioni fornisce una base per considerare l'approccio di revisione appropriato al fine di individuare la tipologia di procedure di revisione da svolgere.

Ad esempio, il revisore può stabilire che:

- per una particolare asserzione, possa far fronte in maniera efficace al rischio identificato e valutato di errori significativi svolgendo unicamente procedure di conformità. Tale approccio è adottabile solo quando il revisore decide di fare affidamento sul sistema di controllo interno dell'impresa e per quelle classi di operazioni, saldi di bilancio ed informativa non significativi. Se significativi, invece, occorre in ogni caso svolgere procedure di validità;
- per specifiche asserzioni, sia appropriato svolgere unicamente procedure di validità e, quindi, il revisore esclude l'effetto dei controlli dell'impresa dalla valutazione del relativo rischio. Ciò può verificarsi quando, sulla base delle procedure di valutazione del rischio svolte, il revisore non abbia identificato alcun controllo efficace attinente all'asserzione, ovvero quando il revisore non intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità.<sup>60</sup> In quest'ultimo caso il revisore, a fronte di rischi significativi, svolge comunque verifiche di dettaglio;

---

<sup>60</sup> Si veda al riguardo quanto riportato nell'Appendice al presente capitolo.



- sia efficace un approccio combinato, che preveda l'utilizzo sia di procedure di conformità, sia di procedure di validità. Si rileva che le verifiche di conformità possono generalmente svolgersi in corso d'esercizio e, quando hanno successo, possono comportare una riduzione della estensione delle procedure di validità.

Si evidenzia che talune circostanze rendono di fatto necessario lo svolgimento delle procedure di conformità. Per esempio, anche nel caso in cui non si desideri fare affidamento sul sistema di controllo interno dell'impresa, qualora un saldo di bilancio sia composto da un numero molto elevato di transazioni di importo unitario ridotto, sarà necessario svolgere le procedure di conformità volte a valutare l'efficacia del controllo interno relativo al processo che genera il saldo in esame. Si evidenzia altresì che in presenza di una più alta valutazione del rischio il revisore acquisisce elementi probativi maggiormente persuasivi. A tal fine, il revisore può aumentare la quantità degli elementi probativi o acquisire elementi più pertinenti o attendibili, ritenendo opportuno acquisire elementi probativi forniti da terzi.<sup>61</sup>

Nel definire le procedure di conformità e le verifiche di dettaglio, il revisore determina le modalità di selezione delle voci da verificare. I metodi a disposizione del revisore per selezionare le voci da sottoporre a verifica sono:

- selezione di tutte le voci;
- selezione di voci specifiche;
- campionamento di revisione.

L'esame di tutte le voci può essere appropriato, per esempio, quando la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato, esiste un rischio significativo e gli altri metodi non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati, ovvero la natura ripetitiva di un calcolo o di altri processi svolti automaticamente da un sistema informativo rende conveniente l'esame della totalità delle voci.

La decisione del revisore di selezionare voci specifiche può essere motivata dall'elevato valore delle stesse, dal fatto che queste siano inusuali, particolarmente soggette a rischio oppure voci nelle quali in passato sono stati riscontrati errori. Il revisore può, altresì, decidere di esaminare voci i cui valori registrati superino un determinato importo, al fine di verificare, in tal modo, una gran parte dell'importo totale di una classe di operazioni o di un saldo contabile. I risultati delle procedure di revisione applicate alle voci selezionate con questa modalità non possono essere proiettati sull'intera popolazione, di conseguenza l'esame selettivo delle voci specifiche non fornisce elementi probativi in merito alla parte rimanente della popolazione.

Il campionamento di revisione è, viceversa, configurato statisticamente per consentire di trarre conclusioni sull'intera popolazione sulla base della verifica di un campione estratto dalla popolazione stessa.<sup>62</sup>

## 15.2 Adeguatezza della presentazione e dell'informativa di bilancio

Il revisore svolge procedure di revisione per valutare se la presentazione del bilancio nel suo complesso, inclusa la relativa informativa, sia conforme al quadro normativo di riferimento sull'informativa finanziaria e rifletta l'appropriata classificazione e descrizione delle informazioni finanziarie relative all'impresa. Il revisore, inoltre, valuta la forma, i criteri di

---

<sup>61</sup> Per maggiore dettaglio si veda l'Appendice al presente capitolo.

<sup>62</sup> Per maggiori dettagli si veda il principio di revisione internazionale n. 530.



redazione ed il contenuto del bilancio, e della nota integrativa e di eventuali altre informazioni finanziarie allegata. Tale valutazione include, ad esempio, la terminologia utilizzata, la quantità di dettagli forniti, la classificazione delle voci nei prospetti e le basi di determinazione degli importi iscritti.

### **15.3 Elementi probativi e valutazione della loro sufficienza e dell'appropriatezza**

Il revisore definisce e svolge le procedure di revisione che gli consentono di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio.<sup>63</sup>

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

Essi vengono acquisiti mediante lo svolgimento di:

- procedure di valutazione del rischio;
- procedure di revisione conseguenti, che comprendono:
  - procedure di conformità, laddove richieste dai principi di revisione o qualora il revisore abbia scelto di svolgerle;
  - procedure di validità.

Ogni e qualsiasi informazione utilizzata dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio costituisce un elemento probativo.<sup>64</sup>

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

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

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

Gli elementi probativi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile. Una fonte importante di elementi probativi è costituita dalle registrazioni contabili dell'impresa. Essi possono, tuttavia, includere anche le informazioni acquisite da altre fonti quali le revisioni contabili eseguite nei precedenti esercizi o le procedure relative all'accettazione ed al mantenimento dell'incarico. Gli elementi probativi includono sia le informazioni che supportano e confermano quanto

---

<sup>63</sup> Principio di revisione internazionale n. 500.

<sup>64</sup> Per le procedure di revisione da svolgere nel caso in cui si intenda avvalersi del lavoro di un esperto della Direzione, si rinvia al principio di revisione internazionale n. 500, paragrafo 8.



riportato dalla Direzione, sia eventuali elementi contraddittori di tali informazioni. Inoltre, in alcuni casi l'assenza di informazioni (per esempio, il rifiuto della Direzione di fornire un'attestazione richiesta) è utilizzata dal revisore come elemento probativo.

Gli elementi probativi possono essere acquisiti mediante:

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

L'ispezione comporta l'esame di registrazioni o di documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato, ovvero la verifica fisica di una attività. Un esempio di ispezione utilizzata come procedura di conformità, è la verifica delle autorizzazioni delle registrazioni.

L'osservazione consiste nell'assistere ad un processo o ad una procedura svolta da altri, come, ad esempio, l'osservazione della conta fisica delle rimanenze effettuata dal personale dell'impresa.

Una conferma esterna costituisce un elemento probativo acquisito dal revisore come una risposta diretta in forma scritta indirizzata al medesimo da parte di un soggetto terzo, in formato cartaceo o elettronico ovvero in altro formato.

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

La riesecuzione comporta un'esecuzione indipendente da parte del revisore di procedure o controlli che sono stati originariamente svolti nell'ambito del controllo interno dell'impresa.

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

L'indagine consiste nella ricerca di informazioni di natura finanziaria e di altra natura presso le persone, in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno che all'esterno dell'impresa. Riguardo ad alcuni aspetti, il revisore può considerare necessario acquisire attestazioni scritte dalla Direzione per confermare le risposte ottenute mediante le indagini verbali.<sup>65</sup>

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

La revisione del bilancio è un processo cumulativo ed iterativo. Man mano che il revisore svolge le procedure di revisione pianificate, gli elementi probativi acquisiti possono indurlo a modificare la natura, la tempistica o l'estensione di altre procedure di revisione pianificate. Il

---

<sup>65</sup> Si veda capitolo 22.





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

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

#### **15.4 Documentazione del lavoro svolto**

La forma e l'ampiezza della documentazione della revisione contabile dipendono dal giudizio professionale del revisore e sono influenzate dalla natura, dalle dimensioni e dalla complessità dell'impresa e del suo sistema di controllo interno, dalla disponibilità di informazioni provenienti dall'impresa nonché dalla metodologia e dalle tecniche utilizzate nel corso della revisione.

Il revisore include nella documentazione della revisione:

- a) le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio e la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti svolte;
- b) la correlazione di tali procedure con i rischi identificati e valutati a livello di asserzioni;
- c) i risultati delle procedure di revisione, incluse le conclusioni qualora non altrimenti esplicitate.

Se il revisore pianifica di utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, acquisiti in precedenti revisioni, egli include nella documentazione della revisione le conclusioni raggiunte sulla possibilità di fare affidamento su quei controlli verificati in una precedente revisione.

La documentazione, inoltre, fornisce evidenza che il bilancio si riconcilia con le sottostanti registrazioni contabili.

Nel definire il piano dettagliato il revisore considera quanto previsto dall'art. 14 del D.lgs. n. 39/2010 in merito alla regolare tenuta della contabilità e alla corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.



## APPENDICE

### A. LE PROCEDURE DI CONFORMITÀ

I controlli posti in essere dalla Direzione, meglio descritti nel capitolo 11, possono prevenire errori significativi a livello di asserzioni ovvero li possono identificare e correggere.

A tal fine il revisore seleziona per la verifica quei controlli ritenuti significativi a livello di asserzioni.

Come anticipato nel Capitolo 11, nelle imprese di dimensioni minori, possono essere presenti solo alcune delle attività di controllo che il revisore può aver individuato come necessarie, ovvero si possono verificare casi in cui l'impresa ha documentato in maniera non estensiva l'esistenza, l'ampiezza e il funzionamento delle attività di controllo poste in essere. In tali casi, può essere più efficiente per il revisore svolgere procedure di revisione che siano principalmente procedure di validità.

Il revisore definisce e svolge procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, se:

- a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni, dopo la preliminare comprensione, si aspetti che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura<sup>66</sup>, tempistica<sup>67</sup> ed estensione<sup>68</sup> delle procedure di validità); ovvero
- b) le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni. Ciò può verificarsi, ad esempio, nel caso in cui un'impresa conduca la propria attività utilizzando i sistemi IT e la documentazione delle operazioni sia prodotta o conservata solamente attraverso il sistema IT stesso.

Le procedure di conformità, solitamente, sono costituite da una combinazione dei seguenti elementi:

- intervista al personale o indagine;
- verifica della documentazione pertinente o ispezione;
- osservazione del controllo posto in essere dall'impresa;
- riesecuzione di una procedura di controllo posta in essere dall'impresa.

L'intervista al personale da sola non è mai sufficiente a raggiungere l'obiettivo del revisore. Egli pertanto pianifica e svolge altre procedure di conformità per il raggiungimento dello stesso obiettivo.

Il revisore, inoltre:

- a) svolge procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, che consentano di valutare:
  - i) come siano stati eseguiti i controlli nei momenti in cui avrebbero dovuto operare durante l'esercizio sottoposto a revisione;
  - ii) l'uniformità con cui i controlli siano stati applicati;
  - iii) da chi o con quali mezzi siano stati eseguiti;

---

<sup>66</sup> Si veda infra paragrafo 15.1.

<sup>67</sup> Si veda infra paragrafo 15.1.

<sup>68</sup> Si veda infra paragrafo 15.1.



- b) determina se i controlli da verificare dipendano a loro volta da altri controlli (controlli indiretti) e, in tal caso, se sia necessario acquisire elementi probativi che supportino l'efficace funzionamento di tali controlli indiretti.

Alcuni dei fattori chiave che il revisore considera nel definire le procedure di conformità sono:

- l'identificazione del rischio di errore significativo e della relativa asserzione che è valutato tramite l'esecuzione delle procedure di conformità;
- l'attendibilità dei controlli posti in essere dall'impresa. Nel caso in cui si verificassero, ad esempio, le seguenti situazioni, potrebbe essere più efficiente, se possibile, effettuare procedure di validità:
  - i controlli possono essere disattesi dalla Direzione;
  - l'attività di controllo non è sistematica;
  - i controlli sono eseguiti manualmente e gli errori sono frequenti;
- l'efficacia delle procedure di conformità.

Il revisore verifica i controlli nel momento specifico, ovvero durante tutto il periodo, per il quale egli intenda fare affidamento sugli stessi, al fine di conseguire un'appropriata base per supportare il livello di affidamento previsto.

Potrebbe verificarsi che la Direzione utilizzi sistemi automatici di controllo; in tali casi potrebbe risultare difficile per il revisore reperire la documentazione di supporto. Egli, allora, valuta i controlli generali IT al fine di verificare che il software operi efficacemente relativamente agli stessi.

Il revisore può ritenere opportuno utilizzare elementi probativi acquisiti in precedenti esercizi. In alcune circostanze, infatti, gli elementi probativi acquisiti da precedenti revisioni possono essere utilizzati, qualora il revisore svolga delle procedure di revisione per stabilirne la attuale rilevanza.

Ad esempio, durante lo svolgimento di una precedente revisione, il revisore può avere stabilito che un controllo automatizzato stava funzionando in modo conforme alla sua configurazione. Il revisore può acquisire elementi probativi per stabilire se siano stati apportati cambiamenti al controllo automatizzato che ne influenzino il continuo ed efficace funzionamento; per esempio, può effettuare indagini presso la Direzione e ispezionare i registri informatici per individuare quali controlli siano stati modificati. La considerazione degli elementi probativi inerenti tali cambiamenti può portare ad aumentare o a diminuire gli elementi probativi da acquisire nell'esercizio in esame in merito all'efficacia operativa dei controlli.

Nel determinare se sia appropriato o meno utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti revisioni e, in caso affermativo, nello stabilire il lasso di tempo che può intercorrere prima di verificare nuovamente un controllo, il revisore considera i seguenti aspetti:

- a) l'efficacia di altri elementi del controllo interno, inclusi l'ambiente di controllo, il monitoraggio dei controlli dell'impresa e il processo per la valutazione dei rischi adottato dall'impresa;
- b) i rischi derivanti dalle caratteristiche del controllo, incluso se esso sia manuale ovvero automatizzato;
- c) l'efficacia dei controlli generali IT;



- d) l'efficacia del controllo e la sua applicazione da parte dell'impresa, inclusa la natura e l'estensione delle deviazioni nell'applicazione del controllo rilevate in precedenti revisioni, e se siano avvenuti cambiamenti di personale che influenzino in modo significativo l'applicazione del controllo;
- e) se, in presenza di mutamenti nelle circostanze, la mancanza di modifiche in uno specifico controllo comporti un rischio;
- f) i rischi di errori significativi ed il grado di affidamento riposto sul controllo.

Qualora si siano verificati cambiamenti che incidono sull'attuale rilevanza degli elementi probativi acquisiti nel corso della precedente revisione, il revisore verifica i controlli nella revisione in corso.

Per quei controlli che non sono stati modificati dalla data della loro ultima verifica, ovvero non costituiscono controlli che mitigano un rischio significativo, la decisione del revisore se fare affidamento sugli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni è oggetto di giudizio professionale. Inoltre, l'intervallo temporale che intercorre tra le verifiche di tali controlli è anch'esso oggetto di giudizio professionale, ma le stesse avvengono con cadenza almeno triennale. Si evidenzia che il revisore in ciascun esercizio verifica alcuni controlli. La verifica dei controlli, infatti, non può essere effettuata per intero nel corso di un unico esercizio di revisione senza lo svolgimento di verifiche su controlli nei successivi due esercizi.

Qualora vengano utilizzati gli elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti revisioni, le conclusioni raggiunte sulla possibilità di fare affidamento su quei controlli sono incluse nelle carte di lavoro.

## **B. LE PROCEDURE DI VALIDITÀ**

Le procedure di validità comprendono:

- procedure di analisi comparativa;
- verifiche di dettaglio sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori, il revisore definisce e svolge procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile o informativa.

### **B1. PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA**

Le *procedure di analisi comparativa* si sostanziano in valutazioni dell'informazione finanziaria mediante l'analisi delle relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura. Le procedure di analisi comparativa comprendono l'indagine sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni acquisite dal revisore o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo.

L'impiego di procedure di analisi comparativa si basa sull'aspettativa che tra i dati esistano relazioni e che queste continuino a sussistere in assenza di condizioni note che facciano supporre il contrario. Per esempio, se l'impresa ha un numero noto di dipendenti a retribuzione fissa nel corso dell'esercizio in esame, il revisore può utilizzare tali dati per stimare il costo totale del lavoro per tale esercizio con un elevato grado di accuratezza, conseguendo in tal modo elementi probativi per una voce significativa del bilancio e riducendo la necessità di svolgere verifiche di dettaglio sulle retribuzioni.



Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, singolarmente o in combinazione con verifiche di dettaglio, il revisore:

- a) stabilisce l'idoneità, per determinate asserzioni, di particolari procedure di analisi comparativa, tenendo conto dei rischi identificati e valutati di errori significativi e delle eventuali verifiche di dettaglio per tali asserzioni;
- b) valuta l'attendibilità dei dati in base ai quali sviluppare le proprie aspettative su importi registrati o su indici, tenendo conto della fonte, della comparabilità, della natura e della pertinenza delle informazioni disponibili e dei controlli sulla loro predisposizione;
- c) sviluppa un'aspettativa su importi registrati o su indici e valuta se tale aspettativa sia sufficientemente precisa da identificare un errore che, singolarmente o insieme ad altri errori, possa rendere il bilancio significativamente errato;
- d) stabilisce l'ammontare degli scostamenti tra gli importi registrati e i valori attesi ritenuto accettabile senza lo svolgimento di ulteriori analisi.

Se le procedure di analisi comparativa identificano fluttuazioni o relazioni che non sono coerenti con altre informazioni ovvero si discostano dai valori attesi per un ammontare significativo, il revisore indaga le ragioni di tali scostamenti mediante:

- lo svolgimento di indagini presso la Direzione e l'acquisizione di elementi probativi appropriati, che siano pertinenti alle risposte ottenute dalla Direzione;
- lo svolgimento di altre procedure di revisione ritenute idonee nella fattispecie.

## B2. VERIFICHE DI DETTAGLIO

Le *verifiche di dettaglio* includono:

- la selezione di un conto e di un campione rappresentativo di transazioni al fine di ricalcolare il corretto ammontare, confermare l'esistenza dei saldi, assicurarsi che le transazioni siano state registrate nel periodo corretto etc.;
- le procedure di revisione relative alla fase di chiusura del bilancio, ovvero: il controllo della riconciliazione del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili e l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio;
- le procedure di conferma esterna (dette anche "circularizzazioni"). I risultati di tali procedure forniscono elementi probativi maggiormente persuasivi in quanto forniti da fonti esterne all'impresa. Le circularizzazioni, infatti, sono svolte per confermare o richiedere informazioni sui saldi contabili e sui loro elementi e possono essere utilizzate anche per confermare i termini di accordi, contratti, ovvero le operazioni tra un'impresa e le altre parti, ovvero per confermare l'assenza di alcune condizioni, quale un "accordo a latere", o le stime effettuate dalla Direzione.

Nell'utilizzare le procedure di conferma esterna, il revisore:

- a) determina le informazioni da confermare o da richiedere;
- b) seleziona il soggetto appropriato a cui inviare la richiesta;
- c) valuta le ragioni di un eventuale rifiuto della Direzione di consentire di inviare una richiesta di conferma. Tale valutazione include la considerazione delle implicazioni di tale rifiuto sulla valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, e la valutazione di procedure alternative di revisione da svolgere;



- d) definisce il contenuto delle richieste di conferma e si assicura che le stesse siano correttamente indirizzate e contengano le informazioni per far sì che le risposte siano inviate direttamente al revisore;
- e) cura l'invio delle richieste al soggetto circolarizzato, inclusi gli eventuali solleciti;
- f) esamina il contenuto delle risposte ricevute.

Qualora il revisore avesse dei dubbi in merito all'attendibilità delle risposte ricevute:

- acquisisce ulteriori elementi probativi per risolvere tali dubbi;
- valuta le relative implicazioni sulla valutazione dei rischi, incluso il rischio di frode.

Le risposte ricevute elettronicamente, per esempio per fax o per posta elettronica non certificata, comportano rischi sull'attendibilità, poiché può essere difficile ottenere prova della provenienza e della identificazione di colui che risponde e può essere difficile individuare eventuali alterazioni.

Nel caso di mancata risposta il revisore svolge procedure di revisione alternative al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.

Procedure di revisione alternative che il revisore può svolgere includono ad esempio:

- per i saldi dei crediti: l'esame dei relativi incassi successivi alla chiusura dell'esercizio, ovvero della relativa documentazione di supporto (ad esempio, esame del documento di trasporto o dell'accordo tra le parti);
- per i saldi dei debiti: l'esame delle fatture di acquisto o della relativa documentazione contrattuale.

Una mancata risposta ad una richiesta di conferma può indicare un rischio precedentemente non identificato di errore significativo. In tali situazioni, il revisore può avere necessità di riconsiderare la valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni, e di modificare le procedure di revisione pianificate.

Nel caso in cui le risposte evidenzino delle eccezioni, il revisore indaga sulle stesse al fine di stabilire se siano o meno indicative di errori e il relativo impatto sul bilancio di quest'ultimi.

In relazione alle diverse circostanze, il revisore può stabilire che:

- sia sufficiente svolgere esclusivamente procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso (ad esempio, laddove la valutazione del rischio da parte del revisore sia supportata da elementi probativi derivanti dalle procedure di conformità o laddove ci sono grandi volumi di operazioni che tendono ad essere prevedibili nel tempo). Tuttavia nel caso in cui il revisore abbia stabilito che un rischio identificato e valutato a livello di asserzioni rappresenti un rischio significativo, il revisore svolge verifiche di dettaglio specificatamente rispondenti a quel rischio;
- che siano appropriate soltanto le verifiche di dettaglio;
- che sia appropriata una combinazione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità e di verifiche di dettaglio.



## C. ASPETTI PARTICOLARI

Nella presente appendice, sono analizzati specifici aspetti riguardanti i saldi di apertura,<sup>69</sup> le rimanenze,<sup>70</sup> i contenziosi e le contestazioni.<sup>71</sup> Tali argomenti, infatti, trovano specifico riscontro nei principi di revisione internazionali.<sup>72</sup> È bene evidenziare che le indicazioni qui riportate identificano solo alcune delle procedure che il revisore svolge su tali voci di bilancio, non esauendo l'estensione delle procedure conseguenti che il revisore può ritenere opportuno svolgere sulle stesse.

### I saldi di apertura

I saldi di apertura sono costituiti dai saldi contabili di chiusura dell'esercizio precedente.

Nello svolgere un primo incarico di revisione, il revisore acquisisce elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se:

- a) i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo in esame;
- b) appropriati principi contabili, utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura, siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame, ovvero se i cambiamenti di tali principi contabili siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente rappresentati e descritti in bilancio.

Per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo in esame, il revisore:

- a) definisce se i saldi di chiusura del periodo precedente siano stati correttamente riportati a nuovo nel periodo in esame ovvero, ove appropriato, siano stati rideterminati;
- b) definisce se i saldi di apertura riflettono l'applicazione di appropriati principi contabili;
- c) svolge una o alcune delle seguenti attività:
  - i) se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile, il revisore riesamina le carte di lavoro del revisore precedente per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura;
  - ii) valuta se le procedure di revisione svolte nel corso del periodo in esame forniscano elementi probativi a supporto dei saldi di apertura; ovvero svolge specifiche procedure di revisione per acquisire elementi probativi su tali saldi.

Se il revisore acquisisce elementi probativi sul fatto che i saldi di apertura contengono errori che potrebbero influire in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame, egli svolge le procedure di revisione aggiuntive ritenute appropriate alle circostanze al fine di determinare l'impatto sul bilancio del periodo in esame. Se il revisore conclude che sussistono tali errori nel bilancio del periodo in esame, egli li comunica ad un livello appropriato della Direzione e ai responsabili delle attività di governance.<sup>73</sup> Qualora l'effetto dell'errore non sia appropriatamente contabilizzato o non sia adeguatamente presentato o descritto in bilancio, il revisore esprimerà un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo.

---

<sup>69</sup> Principio di revisione internazionale n. 510.

<sup>70</sup> Principio di revisione internazionale n. 501

<sup>71</sup> Principio di revisione internazionale n. 501.

<sup>72</sup> In merito alle "Parti correlate", "Stime contabili" e alla "Continuità aziendale" si veda di seguito in "Altre casistiche".

<sup>73</sup> Si veda quanto riportato al capitolo 21 "Comunicazione delle criticità rilevate".



Se il bilancio del periodo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore ed è stato espresso un giudizio con modifica, il revisore valuta l'impatto di ciò che ha dato origine a tale giudizio sulla valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio del periodo in esame ed esprimere un giudizio sul bilancio conseguente.

Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura, egli valuta i relativi effetti nell'espressione del proprio giudizio sul bilancio.<sup>74</sup>

### **Le rimanenze**

L'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardanti l'esistenza e le condizioni delle rimanenze.

Solitamente, la Direzione stabilisce le procedure sulla base delle quali le rimanenze sono fisicamente contate almeno una volta all'anno per fornire una base per la redazione del bilancio e, se applicabile, per accertare l'affidabilità del sistema di inventario permanente dell'impresa.

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

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

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

La valutazione delle istruzioni e delle procedure redatte dalla Direzione include il fatto se esse si occupino, per esempio:

- della messa in atto di attività di controllo appropriate, per esempio, la raccolta delle evidenze utilizzate per la conta fisica delle rimanenze (come i cartellini prenumerati), la rilevazione delle evidenze non utilizzate per la conta fisica, nonché le procedure per la conta e per la seconda conta;
- dell'accurata identificazione della fase di completamento dei prodotti in corso di lavorazione, delle voci a lento rigiro, delle voci obsolete o danneggiate e delle rimanenze di proprietà di soggetti terzi, per esempio, in conto deposito;
- se applicabile, delle procedure utilizzate per stimare le quantità fisiche, come può essere necessario per la stima della quantità fisica di un cumulo di carbone;
- dei controlli sui movimenti delle rimanenze tra diverse aree, sulle spedizioni e sui ricevimenti delle rimanenze prima e dopo la data di riferimento dell'inventario.

Qualora la conta fisica delle rimanenze sia svolta ad una data diversa dalla data di riferimento del bilancio, il revisore svolge procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sul fatto se le variazioni delle rimanenze intervenute tra la data della conta e la data di riferimento del bilancio siano correttamente registrate.

Qualora il revisore non sia in grado di essere presente alla conta fisica delle rimanenze a causa di circostanze impreviste, egli effettua alcune conte fisiche ovvero ne osserva lo svolgimento

---

<sup>74</sup> Si veda il Principio di revisione 002.





ad una data alternativa e svolge procedure di revisione sulle operazioni nel frattempo intercorse.

Qualora la presenza alla conta fisica delle rimanenze non sia fattibile, il revisore svolge procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardo l'esistenza e le condizioni delle rimanenze. Qualora ciò non sia possibile, il revisore esprime un giudizio con modifica nella relazione di revisione.

Qualora le rimanenze detenute presso soggetti terzi siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore acquisisce elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni svolgendo una od entrambe le seguenti procedure:

- a) richiedere conferma ai soggetti terzi in merito alle quantità e alle condizioni delle rimanenze detenute per conto dell'impresa;
- b) svolgere un'ispezione oppure effettuare altre procedure di revisione appropriate alle circostanze.

### **I contenziosi e le contestazioni**

L'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardanti la completezza dei contenziosi e delle contestazioni che coinvolgono l'impresa. Il revisore, quindi, definisce e svolge procedure di revisione al fine di identificare i contenziosi e le contestazioni che coinvolgono l'impresa che possono dare origine ad un rischio di errore significativo; tali procedure comprendono:

- a) le indagini presso la Direzione e, ove applicabile, presso altri soggetti all'interno dell'impresa, incluso il legale interno;
- b) il riesame dei verbali delle riunioni dei responsabili delle attività di governance e della corrispondenza intercorsa tra l'impresa ed il suo consulente legale esterno;
- c) il riesame dei conti relativi alle spese legali.

Il revisore chiede informazioni al consulente legale esterno dell'impresa, qualora identifichi e valuti un rischio di errore significativo relativo ai contenziosi o alle contestazioni individuati, ovvero le procedure di revisione svolte indichino la possibile esistenza di altri contenziosi o altre contestazioni significative. Il revisore chiede al consulente di indicargli qualsiasi contenzioso e contestazione di cui sia a conoscenza, di fornirgli una valutazione dei relativi esiti, nonché un'indicazione della stima delle implicazioni economiche, patrimoniali e finanziarie per l'impresa, inclusi i relativi costi. Il revisore invia al consulente legale esterno dell'impresa una lettera di richiesta di informazioni predisposta dalla Direzione e spedita dal revisore, ovvero chiede l'autorizzazione della Direzione per incontrare personalmente il consulente legale. La comunicazione diretta con il consulente legale esterno dell'impresa aiuta il revisore ad acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sul fatto se contenziosi e contestazioni potenzialmente significativi siano noti e se le stime della Direzione sulle implicazioni economiche, patrimoniali e finanziarie, inclusi i costi, siano ragionevoli.

Nel caso in cui:

- a) la Direzione rifiuti di concedere al revisore il permesso di comunicare o di incontrare il consulente legale esterno dell'impresa, ovvero quest'ultimo rifiuti di rispondere appropriatamente alla lettera di richiesta di informazioni, ovvero gli sia vietato di rispondere;
- b) il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati mediante lo svolgimento di procedure di revisione alternative,

il revisore esprime un giudizio con modifica nella relazione di revisione.



Il revisore richiede alla Direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, di fornire attestazioni scritte che tutti i contenziosi e le contestazioni noti, in corso o solo potenziali, i cui effetti dovrebbero essere considerati nella redazione del bilancio, siano stati portati a conoscenza del revisore, contabilizzati e oggetto di informativa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.<sup>75</sup>

### **Altre casistiche**

Nel definire le procedure di revisione conseguenti, occorre ricordare che alcuni principi di revisione internazionali delineano alcuni aspetti specifici da considerare, ad esempio:

#### **Principio di revisione internazionale n. 240, "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafi 28 – 33**

Il revisore deve determinare le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio.

Nel determinare le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio, il revisore deve:

- a) assegnare all'incarico e supervisionare il personale, tenendo conto delle conoscenze, delle competenze e delle capacità delle persone cui affidare responsabilità significative nell'incarico di revisione nonché della valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi dovuti a frodi per tale incarico;
- b) valutare se la selezione e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, con particolare riferimento a quelli relativi a quantificazioni soggettive e ad operazioni complesse, possano essere indicative di una falsa informativa finanziaria, derivante dal tentativo della Direzione di manipolare i risultati d'esercizio;
- c) inserire un elemento di imprevedibilità nella selezione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione.

Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in funzione dei rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di asserzioni.

La Direzione si trova in una posizione unica per commettere frodi a causa della propria capacità di manipolare le registrazioni contabili, nonché di predisporre bilanci falsi forzando controlli che, sotto altri aspetti, sembrano operare efficacemente. Benché il grado di rischio di forzatura dei controlli da parte della Direzione vari da impresa ad impresa, esso è comunque presente in ogni impresa. Data l'imprevedibilità dei modi in cui tale forzatura potrebbe verificarsi, essa rappresenta un rischio di errori significativi dovuti a frodi e, quindi, un rischio significativo. A prescindere dalla valutazione del revisore sul rischio di forzatura dei controlli da parte della Direzione, il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione per:

- a) verificare la correttezza delle scritture registrate nei libri contabili e delle rettifiche apportate in sede di redazione dei bilanci. Nel definire e svolgere procedure di revisione per tali verifiche, il revisore deve:
  - i) svolgere indagini presso i soggetti coinvolti nel processo di predisposizione dell'informativa finanziaria in merito ad attività non appropriate o inusuali riguardanti l'elaborazione delle scritture contabili e delle rettifiche;
  - ii) selezionare le scritture contabili e le rettifiche effettuate alla fine del periodo amministrativo;
  - iii) considerare la necessità di verificare le scritture contabili e le rettifiche nel corso del periodo amministrativo;

<sup>75</sup> Si veda quanto riportato nel Capitolo 22, "Attestazioni della Direzione".



- b) riesaminare le stime contabili al fine di individuare eventuali ingerenze e valutare se le circostanze che le hanno prodotte rappresentano un rischio di errori significativi dovuti a frodi. Nello svolgere tale riesame, il revisore deve:
- i) valutare se i giudizi e le decisioni della Direzione nell'effettuare le stime contabili incluse nel bilancio, benché individualmente ragionevoli, indichino una possibile ingerenza da parte della Direzione dell'impresa che possa rappresentare un rischio di errore significativo dovuto a frodi. In tal caso, il revisore deve riconsiderare le stime contabili nel loro complesso;
  - ii) svolgere un riesame retrospettivo delle valutazioni e delle assunzioni della Direzione relativamente a stime contabili significative rappresentate nel bilancio dell'esercizio precedente;
- c) per le operazioni significative che esulino dal normale svolgimento dell'attività aziendale, ovvero che altrimenti sembrino inusuali data la comprensione acquisita dal revisore dell'impresa e del contesto in cui opera, nonché delle altre informazioni ottenute nel corso della revisione, il revisore deve valutare se la logica economica sottostante alle operazioni (o la sua eventuale assenza) suggerisce che le operazioni siano state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per nascondere appropriazioni illecite di beni e di attività dell'impresa.

Il revisore deve stabilire se, al fine di rispondere ai rischi identificati di forzature dei controlli da parte della Direzione, sia necessario svolgere altre procedure di revisione aggiuntive a quelle espressamente menzionate sopra (ossia, laddove vi siano specifici rischi aggiuntivi di forzatura da parte della Direzione che non sono coperti dalle procedure svolte per soddisfare le regole precedenti.

**Principio di revisione internazionale n. 540, "Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa", paragrafi 12 -18**

Sulla base dei rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve stabilire:

- a) se la Direzione abbia applicato appropriatamente le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile riguardanti la stima contabile;
- b) se i metodi per effettuare le stime contabili siano appropriati e siano stati applicati coerentemente, e se le eventuali modifiche nelle stime contabili o nel metodo per la loro effettuazione rispetto al periodo amministrativo precedente siano appropriate alle circostanze.

Nel rispondere ai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve porre in essere una o alcune delle seguenti attività, tenendo in considerazione la natura della stima contabile:

- a) stabilire se gli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione forniscano elementi probativi riguardo la stima contabile;
- b) verificare le modalità con cui la Direzione ha effettuato la stima contabile e i dati sui quali essa è basata. Nel far questo, il revisore deve valutare se:
  - i) il metodo di quantificazione utilizzato sia appropriato nelle circostanze;
  - ii) le assunzioni utilizzate dalla Direzione siano ragionevoli alla luce degli obiettivi di quantificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- c) verificare l'efficacia operativa dei controlli sulle modalità con le quali la Direzione ha effettuato le stime contabili, insieme all'effettuazione di appropriate procedure di validità;
- d) sviluppare una stima puntuale o un intervallo di stima per valutare la stima puntuale della Direzione. A tal fine:
  - i) quando il revisore utilizza assunzioni o metodi che sono diversi da quelli



adottati dalla Direzione, il revisore deve acquisire una comprensione delle assunzioni o dei metodi della Direzione sufficiente per stabilire se la propria stima puntuale o il proprio intervallo di stima tengano conto delle variabili applicabili e per valutare eventuali differenze significative rispetto alla stima puntuale della Direzione;

- ii) quando il revisore conclude che sia appropriato utilizzare un intervallo di stima, egli deve restringere l'intervallo, in base agli elementi probativi disponibili, fino al punto in cui tutti i valori ricompresi nell'intervallo siano considerati ragionevoli.

[...] Il revisore deve considerare se siano necessarie competenze o conoscenze specifiche su uno o più aspetti delle stime contabili al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Per le stime contabili che danno origine a rischi significativi, in aggiunta alle altre procedure di validità svolte, il revisore deve valutare quanto segue:

- a) in che modo la Direzione abbia considerato assunzioni o risultati alternativi e per quali ragioni li abbia scartati, ovvero in quale altro modo abbia fronteggiato l'incertezza nell'effettuazione della stima contabile;
- b) se le assunzioni significative utilizzate dalla Direzione siano ragionevoli;
- c) l'intenzione della Direzione di porre in essere particolari linee di condotta e la sua capacità di farlo, se rilevante per la ragionevolezza delle assunzioni significative utilizzate dalla Direzione ovvero l'appropriata applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento.

Se, a giudizio del revisore, la Direzione non abbia fronteggiato adeguatamente gli effetti dell'incertezza nella stima relativamente alle stime contabili che danno origine a rischi significativi, il revisore deve, se lo considera necessario, sviluppare un intervallo di stima con cui valutare la ragionevolezza della stima contabile.

Per le stime contabili che danno origine a rischi significativi, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se:

- a) la decisione della Direzione di rilevare o meno le stime contabili nel bilancio;
- b) il criterio di quantificazione prescelto per le stime contabili,

siano conformi alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Il revisore deve valutare, sulla base degli elementi probativi acquisiti, se le stime contabili nel bilancio siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero se le stime contabili contengano errori.

#### **Principio di revisione internazionale n. 550, "Parti Correlate", paragrafi 20 -25**

Il revisore definisce e svolge procedure di revisione conseguenti per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate.

Qualora il revisore identifichi accordi o informazioni che possano indicare l'esistenza di rapporti o operazioni con parti correlate che la Direzione non ha precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso, egli deve stabilire se le circostanze sottostanti confermano l'esistenza di tali rapporti o operazioni.

Qualora il revisore identifichi parti correlate ovvero operazioni significative con parti correlate che la Direzione non ha precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso, egli deve:

- a) comunicare prontamente le relative informazioni agli altri membri del team di revisione;
- b) laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni in merito alle parti correlate:



- i) richiedere alla Direzione di identificare tutte le operazioni con tali parti correlate recentemente identificate ai fini di una ulteriore valutazione da parte del revisore;
- ii) svolgere indagini sul motivo per cui i controlli dell'impresa sui rapporti e sulle operazioni con parti correlate non hanno consentito l'identificazione o l'evidenziazione dei rapporti e delle operazioni con tali parti correlate;
- c) svolgere appropriate procedure di validità con riferimento a tali parti correlate recentemente identificate o ad operazioni significative realizzate con le stesse;
- d) riconsiderare il rischio che possano esistere altre parti correlate o altre operazioni significative con parti correlate che la Direzione non ha precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso, e svolgere ulteriori procedure di revisione, secondo quanto ritenuto necessario;
- e) se la mancata evidenziazione da parte della Direzione appare intenzionale (e quindi indicativa di un rischio di errore significativo dovuto a frode), valutarne le implicazioni sulla revisione contabile.

Con riferimento ad operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dalla normale attività aziendale, il revisore deve:

- a) ispezionare i contratti o gli accordi sottostanti, ove presenti, e valutare se:
  - i) la logica economica sottostante a tali operazioni (o la sua assenza) indica che le operazioni sono state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per occultare appropriazioni illecite di attività dell'impresa;
  - ii) i termini delle operazioni sono coerenti con le spiegazioni fornite dalla Direzione;
  - iii) le operazioni sono state appropriatamente contabilizzate e presentate in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) acquisire elementi probativi in merito al fatto se le operazioni sono state appropriatamente autorizzate e approvate.

Qualora la Direzione abbia espresso una asserzione nel bilancio in merito al fatto che un'operazione con parti correlate è stata effettuata a condizioni equivalenti a quelle prevalenti in una operazione conclusa a normali condizioni di mercato, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su tale asserzione.

Al fine di formarsi un giudizio sul bilancio il revisore deve valutare:

- a) se i rapporti e le operazioni con parti correlate identificate siano stati appropriatamente contabilizzati e presentati in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) se gli effetti dei rapporti e delle operazioni con parti correlate:
  - i) impediscano al bilancio di fornire una corretta rappresentazione (in presenza di quadri normativi basati sulla corretta rappresentazione); ovvero
  - ii) rendano il bilancio fuorviante (in presenza di quadri normativi basati sulla conformità).

#### **Principio di revisione internazionale n. 570, "Continuità aziendale", paragrafi 11-17**

Per tutta la durata della revisione, il revisore deve prestare attenzione agli elementi probativi relativi a eventi o circostanze che possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Il revisore deve valutare a sua volta la valutazione della Direzione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Nell'apprezzare la valutazione della Direzione sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve coprire lo stesso periodo considerato dalla Direzione nell'effettuare la propria valutazione, come richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero da leggi o regolamenti qualora questi specifichino un periodo più lungo. Se la valutazione della Direzione sulla capacità



dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento copre un periodo inferiore ai dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio, il revisore deve richiedere alla Direzione di estendere la sua valutazione ad un periodo di almeno dodici mesi a partire da quella data.

Nell'apprezzare la valutazione della Direzione, il revisore deve considerare se questa includa tutte le informazioni pertinenti di cui sia venuto a conoscenza in seguito al lavoro di revisione svolto.

Il revisore deve indagare presso la Direzione circa gli eventi o le circostanze, di cui questa sia a conoscenza, successivi al periodo considerato nella valutazione, che possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esista un'incertezza significativa mediante lo svolgimento di procedure di revisione aggiuntive, inclusa la considerazione dei fattori attenuanti. Tali procedure devono includere:

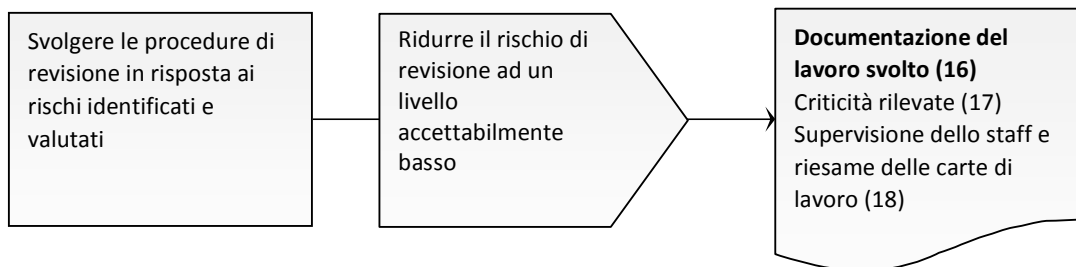
- a) la richiesta alla Direzione di effettuare una valutazione sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, laddove la Direzione non vi abbia già provveduto;
- b) la valutazione dei piani d'azione futuri della Direzione connessi alla sua valutazione della continuità aziendale, la misura in cui la realizzazione di tali piani possa migliorare la situazione e se tali piani siano attuabili nelle specifiche circostanze;
- c) ove l'impresa abbia predisposto una previsione dei flussi di cassa, e l'analisi della previsione rappresenti un fattore significativo nel considerare l'esito futuro di eventi o circostanze nella valutazione della pianificazione di azioni future da parte della Direzione:
  - i) la valutazione dell'attendibilità dei dati sottostanti, utilizzati per effettuare la previsione;
  - ii) lo stabilire se le assunzioni sottostanti alla previsione siano adeguatamente supportate;
- d) la considerazione se, successivamente alla data in cui la Direzione ha effettuato la propria valutazione, si siano resi disponibili ulteriori fatti o informazioni;
- e) la richiesta di attestazioni scritte alla Direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, relative ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità.

Sulla base degli elementi probativi acquisiti, il revisore deve concludere se, a suo giudizio, esista un'incertezza significativa legata ad eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Sussiste un'incertezza significativa se l'entità del suo impatto potenziale e la probabilità che essa si verifichi è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'informativa appropriata sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza al fine di:

- a) una corretta rappresentazione del bilancio, in presenza di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione; ovvero
- b) un bilancio non fuorviante, in presenza di un quadro normativo basato sulla conformità.



## CAPITOLO 16 - Documentazione del lavoro svolto



La documentazione della revisione nel caso di imprese di dimensioni minori è generalmente meno ampia di quella prevista per le imprese di maggiori dimensioni. Inoltre, nel caso di una revisione contabile in cui il responsabile dell'incarico svolga il lavoro per intero, la documentazione non includerà aspetti che sarebbero stati documentati unicamente al fine di informare o di dare istruzioni ai membri del team di revisione, ovvero per comprovare il riesame effettuato da altri membri del team (ad esempio, non vi saranno aspetti da documentare relativi alle discussioni o alla supervisione del lavoro del team di revisione).

Nel predisporre la documentazione della revisione, il revisore di un'impresa di dimensioni minori può anche considerare utile ed efficiente riportare diversi aspetti della revisione in un unico documento, che rinvii in modo appropriato alle carte di lavoro di supporto. Esempi di aspetti che possono essere documentati congiuntamente nella revisione del bilancio di un'impresa di dimensioni minori includono la comprensione dell'impresa e del suo controllo interno, la strategia generale di revisione ed il piano di revisione, la significatività, i rischi identificati e valutati, gli aspetti significativi evidenziati nel corso della revisione e le conclusioni raggiunte.

L'obiettivo del revisore è quello di predisporre una documentazione che fornisca:

- a) una sufficiente ed appropriata evidenza documentale degli elementi a supporto della relazione di revisione;
- b) l'evidenza che la revisione contabile sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

La documentazione, predisposta tempestivamente,<sup>76</sup> è conservata per dieci anni dalla data della relazione di revisione.<sup>77</sup>

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

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

<sup>76</sup> La prassi internazionale considera quale appropriato limite di tempo per il completamento della raccolta della documentazione nella sua versione definitiva quello non superiore a 60 giorni dalla data della relazione di revisione (ISQC1, par A54).

<sup>77</sup> Art. 14 comma 6, Decreto Legislativo 39/2010.





Nel documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte, il revisore indica:

- a) gli elementi identificativi delle specifiche voci o degli aspetti oggetto di verifica;
- b) chi ha svolto il lavoro di revisione ed in quale data è stato completato;
- c) chi ha riesaminato il lavoro di revisione svolto, nonché la data e l'estensione di tale riesame.

Il revisore documenta gli aspetti significativi discussi con la Direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti, specificando la natura degli aspetti significativi trattati, le date in cui gli incontri hanno avuto luogo e quali soggetti sono stati coinvolti.

Se il revisore ha identificato informazioni incoerenti con le sue conclusioni finali relativamente ad un aspetto significativo, egli documenta il modo in cui ha trattato tali incoerenze.

Qualora, in circostanze di natura eccezionale, il revisore giudichi necessario derogare a una regola pertinente<sup>78</sup> contenuta in un principio di revisione, egli documenta il modo in cui le procedure di revisione alternative svolte consentano il raggiungimento dello specifico scopo per cui tale regola è prevista, e le ragioni della deroga.

Qualora, in circostanze di natura eccezionale, il revisore svolga nuove procedure di revisione ovvero integri quelle già effettuate o formuli nuove conclusioni successivamente alla data della relazione di revisione, egli documenta:

- a) le circostanze riscontrate;
- b) le procedure di revisione svolte, nuove o integrative, gli elementi probativi acquisiti, le conclusioni raggiunte ed il loro effetto sulla relazione di revisione;
- c) quando e da chi sono state apportate e riesaminate le conseguenti modifiche alla documentazione della revisione.

Il revisore raccoglie la documentazione della revisione in un file di revisione e completa il processo di raccolta di tale file nella versione definitiva in modo tempestivo dopo la data della relazione di revisione.

Il completamento della raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva successivamente alla data della relazione di revisione risponde esclusivamente ad esigenze di sistemazione formale della stessa e non implica lo svolgimento di nuove procedure di revisione né l'elaborazione di nuove conclusioni. Durante la raccolta delle carte di lavoro nella versione definitiva, possono essere effettuate modifiche alla documentazione della revisione purché siano di natura formale. Esempi di tali modifiche includono:

- cancellare o eliminare la documentazione superata;
- classificare le carte di lavoro, ordinarle ed evidenziare i rinvii tra le stesse;
- firmare, al loro completamento, le checklist relative alla raccolta delle carte di lavoro;
- documentare gli elementi probativi acquisiti dal revisore, esaminati e condivisi con i membri del team di revisione prima della data della relazione di revisione.

---

<sup>78</sup> Le regole contenute nei principi di revisione sono configurate per permettere al revisore di raggiungere gli obiettivi specificati negli stessi, e quindi gli obiettivi generali del revisore. Di conseguenza, salvo circostanze eccezionali, i principi di revisione richiedono la conformità ad ogni regola che sia pertinente nelle circostanze della revisione. Le regole in tema di documentazione si applicano esclusivamente quando sono pertinenti nelle circostanze. Una regola non è pertinente nel caso in cui: a) l'intero principio di revisione non sia pertinente (ad esempio se l'impresa non possiede una funzione di revisione interna le regole del principio di revisione internazionale n. 610 non sono pertinenti); ovvero b) la regola è subordinata a particolari condizioni che non sussistono (ad esempio, la regola di esprimere un giudizio con modifica qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati, e tale condizione non sussiste).





Dopo il completamento del file di revisione nella versione definitiva, il revisore non cancella o elimina documentazione di alcun genere prima della scadenza del termine previsto per la sua conservazione.

In circostanze diverse da quelle di natura eccezionale, qualora il revisore ravvisi la necessità di modificare la documentazione della revisione esistente o di aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento del file di revisione definitivo, egli, indipendentemente dalla natura delle modifiche o delle aggiunte da apportare, documenta:

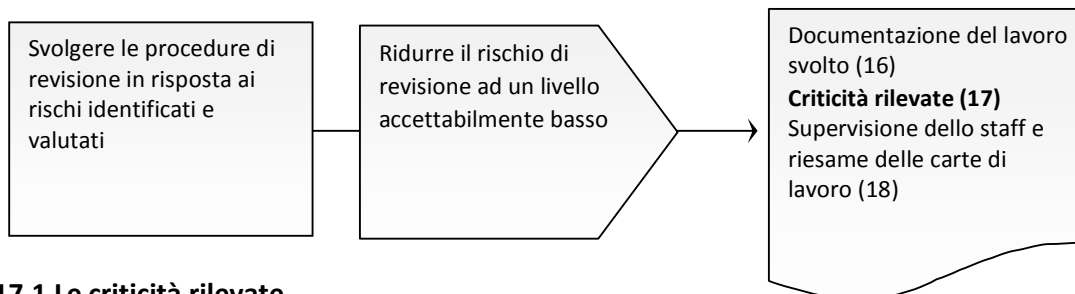
- a) le specifiche ragioni che hanno reso necessario apportare modifiche o aggiunte;
- b) quando e da chi tali modifiche o aggiunte sono state effettuate e riesaminate.

Il principio di revisione internazionale n. 230, fornisce un quadro di riferimento generale per la documentazione della revisione. Altri principi di revisione forniscono delle indicazioni in merito alla documentazione che il revisore include nelle carte di lavoro in specifiche circostanze. Di seguito si riporta l'elenco corredato dei relativi riferimenti:

- Principio di revisione internazionale n. 210, "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione" – paragrafi 10-12;
- Principio di revisione internazionale n. 220, "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio" – paragrafi 24-25;
- Principio di revisione internazionale n. 240, "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio" – paragrafi 44- 47;
- Principio di revisione internazionale n. 250, "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio" – paragrafo 29;
- Principio di revisione internazionale n. 260, "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance" – paragrafo 23;
- Principio di revisione internazionale n. 300, "Pianificazione della revisione contabile del bilancio" – paragrafo 12;
- Principio di revisione internazionale n. 315, "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera" – paragrafo 32;
- Principio di revisione internazionale n. 320, "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile" – paragrafo 14;
- Principio di revisione internazionale n. 330, "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati" – paragrafi 28-30;
- Principio di revisione internazionale n. 450, "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile" – paragrafo 15;
- Principio di revisione internazionale n. 540, "Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa" – paragrafo 23;
- Principio di revisione internazionale n. 550, "Parti correlate" – paragrafo 28;
- Principio di revisione internazionale n. 600, "La revisione del bilancio del gruppo – considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)" – paragrafo 50;
- Principio di revisione internazionale n. 610, "Utilizzo del lavoro dei revisori interni" – paragrafo 13.



## CAPITOLO 17 - Criticità rilevate



### 17.1 Le criticità rilevate

Nel corso dello svolgimento delle procedure di revisione (siano esse di conformità che di validità), il revisore può incontrare delle criticità che saranno oggetto di rilevazione e documentazione.

Le principali criticità che il revisore può incontrare sono, ad esempio:

- errori negli importi del bilancio (che comportano rettifiche o riclassifiche);
- errori di informativa in bilancio;
- carenze nei controlli interni;
- circostanze che determinano significative difficoltà per il revisore nell'applicazione delle necessarie procedure di revisione;
- casi di non conformità, identificate o sospette, a leggi e regolamenti.

La necessità di rilevare e di documentare le criticità deriva dall'esigenza di agevolare alcune delle fasi descritte nei capitoli seguenti:

- il riesame del lavoro (capitolo n. 18);
- l'eventuale aggiornamento della valutazione dei rischi (capitolo n. 19);
- la comunicazione e la discussione con la Direzione e con i responsabili delle attività di governance (capitolo n. 21);
- la formazione del giudizio e la redazione della relazione di revisione (capitolo n. 25).

Per rilevare e documentare una criticità è consigliabile che il revisore:

- descriva analiticamente le circostanze in cui è emersa tale criticità, indicando i possibili effetti in bilancio ed allegando la relativa documentazione a supporto (o rinviando alla stessa);
- riepiloghi, in un'apposita carta di lavoro o memorandum, tutte le criticità emerse nel corso del lavoro.

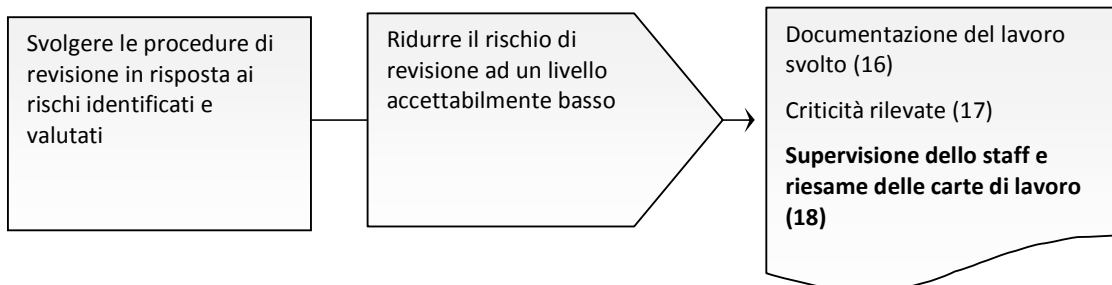
### 17.2 La documentazione delle criticità

Le carte di lavoro di riepilogo di tutte le criticità emerse (o memorandum delle conclusioni) sono archiviate ordinando le stesse secondo criteri scelti dal revisore.

Si tratta di documentazione non indirizzata alla generalità dei destinatari del bilancio, utile a riepilogare gli elementi essenziali delle conclusioni raggiunte a supporto del giudizio del revisore sul bilancio, che rappresenta l'unica manifestazione esterna del convincimento raggiunto dal revisore in merito al bilancio. Tale giudizio, infatti, è il frutto di una valutazione complessiva e compendiativa delle evidenze raccolte dal revisore nel corso dell'intero processo di revisione.



## CAPITOLO 18 - Supervisione dello staff e riesame delle carte di lavoro



Il revisore svolge l'incarico in modo da perseguire l'obiettivo della qualità della revisione contabile del bilancio.<sup>79</sup> Un incarico di qualità implica che:

- il revisore ed il personale eventualmente impiegato rispettino i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- la relazione emessa a conclusione del lavoro di revisione sia appropriata alle circostanze.

Il controllo della qualità delle attività svolte nell'ambito di un incarico di revisione è trattato nel principio di revisione internazionale n. 220, "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio".

L'obiettivo della qualità viene perseguito nel corso di tutte le fasi del processo di revisione, dall'accettazione dell'incarico all'espressione del giudizio.<sup>80</sup>

Per quanto riguarda la fase dello svolgimento delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati, l'obiettivo della qualità si esplicita nell'attività di direzione e supervisione del lavoro, nonché di riesame dello stesso.

### 18.1 Direzione e supervisione del lavoro

Negli incarichi conferiti dalle imprese di dimensioni minori, il lavoro può essere svolto interamente dal singolo professionista; in questi casi l'attività di direzione e supervisione non è applicabile.

La direzione del team di revisione comporta che i suoi membri siano informati su aspetti quali:

- le loro responsabilità, inclusa la necessità di rispettare i principi etici applicabili, e la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile con scetticismo professionale;
- gli obiettivi del lavoro da svolgere;
- la natura dell'attività dell'impresa;
- le problematiche relative al rischio;
- i problemi che possono presentarsi;
- l'approccio dettagliato per lo svolgimento dell'incarico.<sup>81</sup>

<sup>79</sup> La qualità dell'incarico è un obiettivo, previsto dai principi di revisione internazionali, che il revisore persegue a prescindere dal controllo pubblico della qualità che verrà implementato ai sensi dell'art. 20 del DLgs. n. 39/2010.

<sup>80</sup> Per le procedure relative all'accettazione dell'incarico e al mantenimento dei rapporti con il cliente si rinvia al Capitolo 4.

<sup>81</sup> Principio di revisione internazionale n. 220, paragrafo A13.



L'attività di supervisione del team, ove applicabile, include:

- il monitoraggio dell'avanzamento dell'incarico di revisione;
- la considerazione della competenza e delle capacità dei singoli membri del team di revisione, incluso se essi hanno tempo sufficiente per svolgere il loro lavoro, se comprendono le istruzioni loro impartite e se stanno svolgendo il lavoro in conformità all'approccio pianificato per l'incarico di revisione;
- affrontare gli aspetti significativi che emergono durante l'incarico di revisione, considerandone la rilevanza e modificando appropriatamente l'approccio pianificato;
- l'identificazione degli aspetti da sottoporre alla consultazione o alla considerazione da parte dei membri più esperti del team di revisione durante lo svolgimento dell'incarico.<sup>82</sup>

## 18.2 Riesame del lavoro

Il riesame della documentazione del lavoro<sup>83</sup> prima dell'emissione della relazione di revisione consente al revisore di assicurarsi che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte ai fini della relazione da emettere.

Il riesame del lavoro consiste nel considerare, ad esempio, se:

- il lavoro sia stato svolto in conformità ai principi professionali ed alle disposizioni di legge e regolamenti applicabili;
- vi sia la necessità di modificare natura, tempistica ed estensione del lavoro svolto;
- il lavoro svolto supporti le conclusioni raggiunte e sia documentato in modo appropriato;
- gli elementi probativi acquisiti siano sufficienti e appropriati a supportare la relazione di revisione;
- gli obiettivi delle procedure sono stati conseguiti;
- siano stati evidenziati gli aspetti significativi che richiedano ulteriori considerazioni;
- siano state svolte consultazioni appropriate e le conclusioni raggiunte siano state documentate e messe in atto.<sup>84</sup>

Il riesame tempestivo permette di identificare e valutare le aree critiche oggetto di giudizio professionale e i rischi significativi.<sup>85</sup> Le carte di lavoro prodotte sono riviste da un soggetto diverso da quello che le ha predisposte, indicando la data e l'oggetto del riesame, a meno che il lavoro non sia interamente svolto dal singolo professionista.

---

<sup>82</sup> Principio di revisione internazionale n. 220, paragrafo A15.

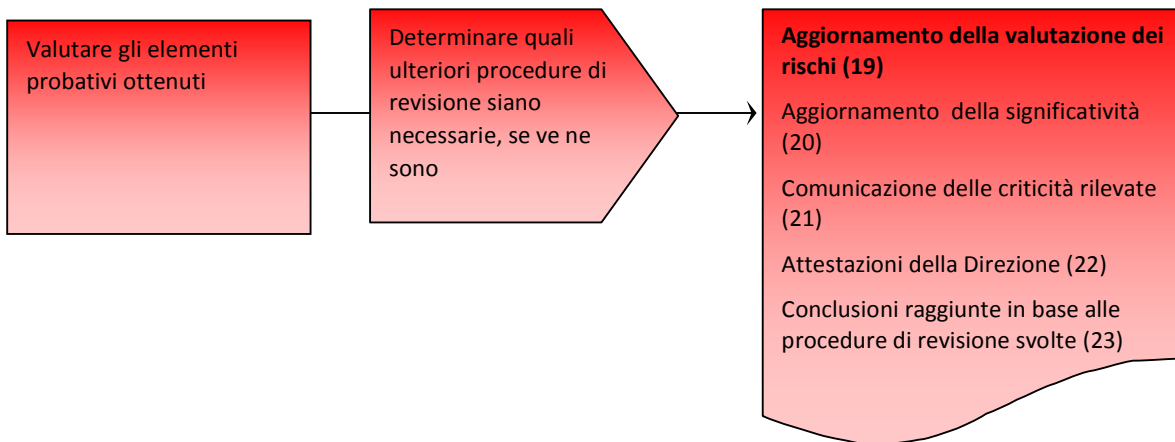
<sup>83</sup> Il riesame della documentazione del lavoro è abbinato, eventualmente, alla discussione con il team di revisione, ove l'incarico non venga svolto interamente dal singolo professionista.

<sup>84</sup> Principio di revisione internazionale n. 220, paragrafo A17.

<sup>85</sup> Principio di revisione internazionale n. 220, paragrafo A18.



## CAPITOLO 19 - Aggiornamento della valutazione dei rischi



### 19.1 Premessa: la fase di reporting

La redazione della relazione di revisione rappresenta il momento conclusivo della fase di reporting, la quale include anche tutte le attività descritte nei successivi capitoli afferenti la valutazione degli elementi probativi acquisiti.

In particolare, le principali tematiche che il revisore affronta in questa fase sono:

<b>Significatività</b>	I livelli di significatività per il bilancio nel suo complesso e di significatività operativa, stabiliti in fase di pianificazione, sono ancora appropriati tenendo conto dei risultati effettivi di bilancio?
<b>Rischi</b>	Alla luce delle criticità rilevate, la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni è ancora appropriata? Altrimenti, la valutazione dei rischi è stata rivista ed è stata considerata la necessità di svolgere procedure di revisione addizionali?
<b>Errori</b>	Sono stati considerati gli effetti degli errori identificati e non corretti sul lavoro di revisione? Sono stati considerati i motivi che hanno determinato gli errori in bilancio o le deviazioni dei controlli interni? Essi potrebbero indicare un rischio non ancora identificato o una carenza significativa nel controllo interno.
<b>Frodi</b>	I membri del team hanno adottato un atteggiamento di scetticismo professionale? Sono emersi segnali o circostanze che potrebbero essere indicatori di possibili frodi? Se sì, sono state adottate appropriate linee di condotta?
<b>Elementi probativi</b>	Sono stati ottenuti elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre i rischi di errori significativi in bilancio ad un livello accettabilmente basso? È stata considerata la necessità di svolgere ulteriori procedure?
<b>Analisi comparativa</b>	È stata eseguita l'analisi comparativa nella fase finale del lavoro, al fine di: <ul style="list-style-type: none"><li>• supportare le conclusioni formatesi nel corso della revisione di singole componenti o di singoli elementi di bilancio, oppure</li><li>• identificare rischi di errori significativi prima non rilevati?</li></ul>



## 19.2 Aggiornamento della valutazione dei rischi

Prima di concludere la revisione il revisore valuta, sulla base delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti, se le valutazioni dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni continuano ad essere appropriate.<sup>86</sup>

La valutazione dei rischi a livello di asserzioni spesso è basata sulle informazioni disponibili prima della svolgimento delle procedure di revisione. Durante lo svolgimento dell'attività di revisione, possono essere acquisite nuove informazioni che richiedono di modificare la valutazione preliminare.

Ad esempio, in fase di pianificazione il livello di rischio relativo alla completezza per le rimanenze di magazzino potrebbe essere valutato basso, in base all'aspettativa che il controllo interno operi efficacemente. Se una procedura di conformità rilevasse che il controllo interno non è efficace, occorrerebbe modificare la valutazione del rischio e svolgere ulteriori procedure di revisione per ridurre il rischio ad un livello accettabilmente basso.

Di seguito vengono indicati, a titolo esemplificativo, alcuni fattori da considerare nello stabilire se la valutazione preliminare dei rischi sia ancora appropriata.

<b>Valutazione del controllo interno</b>	<p><b>Procedure di conformità</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Gli esiti delle procedure di conformità supportano il livello pianificato di mitigazione del rischio basato sull'efficacia operativa dei controlli?</li></ul> <p><b>Forzature dei controlli</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• C'è evidenza di forzature dei controlli interni da parte della Direzione?</li></ul> <p><b>Debolezze dei controlli</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Dalle debolezze dei controlli interni emergono errori potenziali che dovrebbero essere portati all'attenzione della Direzione?</li></ul>
<b>Elementi probativi acquisiti</b>	<p><b>Nuovi fattori di rischio</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Gli elementi probativi ottenuti identificano nuovi rischi intrinseci, di frode o forzature dei controlli?</li></ul> <p><b>Elementi probativi contraddittori</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Gli elementi probativi ottenuti contraddicono le altre fonti di informazioni disponibili?</li></ul> <p><b>Principi contabili</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Ci sono evidenze che i principi contabili non sono sempre applicati dall'impresa in modo coerente?</li></ul> <p><b>Correlazioni inattese</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Gli elementi probativi evidenziano correlazioni inattese tra dati finanziari e non finanziari?</li></ul> <p><b>Frodi</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Ci sono evidenze riscontrate nelle procedure di conformità che potrebbero essere indicative di possibili frodi?</li></ul>

<sup>86</sup> Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo 25.



	<b>Attendibilità delle attestazioni</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Ci sono evidenze che mettano in dubbio l'attendibilità delle attestazioni fatte dalla Direzione o dai responsabili delle attività di governance?</li></ul>
<b>Errori identificati</b>	<b>Ingenze nelle stime</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Gli errori identificati nelle stime contabili potrebbero indicare ingerenze della Direzione?</li></ul> <b>Errori</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Gli errori identificati, considerati singolarmente o nel loro insieme, costituiscono un errore significativo per il bilancio nel suo complesso?</li></ul>

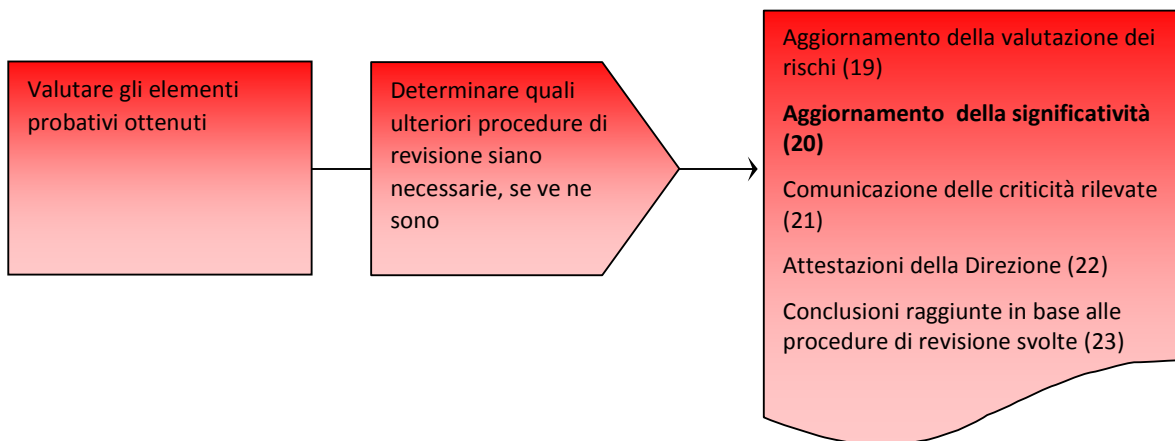
Le eventuali modifiche della valutazione preliminare dei rischi sono documentate, ad esempio indicando:

- il nuovo livello del rischio per le aree / asserzioni riconsiderate;
- i dettagli delle conseguenti modifiche al piano di revisione;
- le variazioni della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione pianificate;
- la necessità di svolgere ulteriori procedure di revisione.

Tale documentazione può essere formalizzata mediante apposite annotazioni a margine della matrice dei rischi esemplificata nell'allegato 11.



## CAPITOLO 20 - Aggiornamento della significatività



### 20.1 Aggiornamento della significatività

Il revisore modifica la significatività per il bilancio nel suo complesso nel caso in cui, nel corso della revisione contabile, venga a conoscenza di informazioni che lo avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso.<sup>87</sup>

In particolare, l'aggiornamento della significatività avviene prima di valutare gli effetti degli errori identificati e non corretti, ovvero quegli errori che il revisore ha identificato nel corso della revisione e che non sono stati corretti dalla Direzione, al fine di confermare se essa rimanga appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi dell'impresa.<sup>88</sup>

Qualora inoltre, il revisore giunga a ritenere appropriato un livello di significatività per il bilancio nel suo complesso inferiore rispetto a quello inizialmente determinato, egli stabilisce se sia necessario modificare la significatività operativa per la revisione e se la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti continuino ad essere appropriate.<sup>89</sup>

Poiché la significatività per il bilancio nel suo complesso è stabilita in relazione alle esigenze degli utilizzatori del bilancio stesso, essa non è modificata in relazione agli esiti del lavoro svolto e in base a modifiche nella valutazione dei rischi.

Il motivo principale per cui, al contrario, la significatività per il bilancio nel suo complesso potrebbe essere modificata è che i valori di riferimento utilizzati per determinarla in fase di pianificazione sono variati o i risultati effettivi sono stati sensibilmente diversi da quelli attesi.

Tuttavia, considerando che una modifica alla significatività per il bilancio nel suo complesso può determinare una modifica alla significatività operativa, è opportuno che il revisore non attenda la fine dell'incarico per procedere all'aggiornamento.

La significatività operativa, invece, potrebbe essere modificata più spesso e indipendentemente da modifiche alla significatività per il bilancio nel suo complesso.

I fattori che possono comportare una modifica alla significatività operativa sono, ad esempio:

<sup>87</sup> Principio di revisione internazionale n. 320, paragrafo 12.

<sup>88</sup> Principio di revisione internazionale n. 450, paragrafo 10.

<sup>89</sup> Principio di revisione internazionale n. 320, paragrafo 13.





- modifiche alle valutazioni dei rischi;
- natura e importi degli errori identificati;
- cambiamenti nella comprensione dell'impresa.

Ogni riduzione della significatività operativa è comunicata al team di revisione, ove presente, e correttamente implementata, in quanto comporta modifiche alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure di revisione.

## 20.2 Documentazione

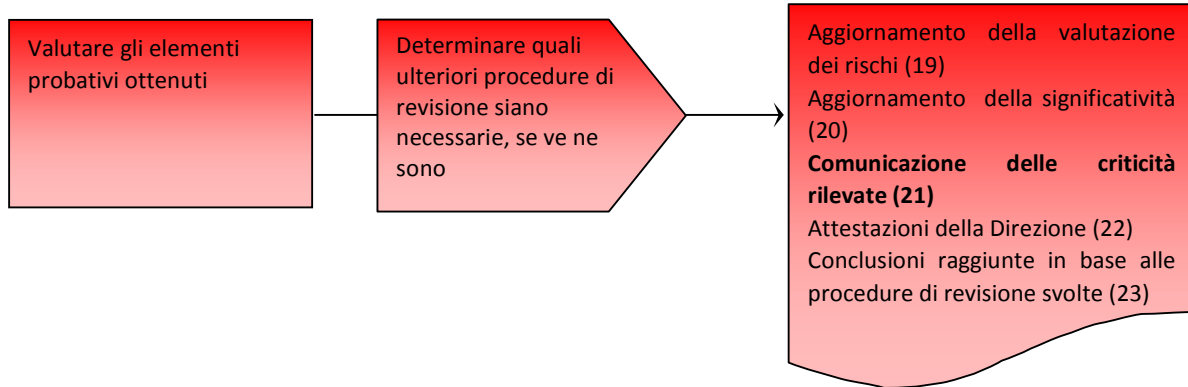
Il revisore documenta qualunque modifica dei livelli di significatività effettuata nel corso della revisione unitamente ai fattori considerati nella determinazione di tale modifica.<sup>90</sup>

---

<sup>90</sup> Principio di revisione internazionale n. 320, paragrafo 14.



## CAPITOLO 21 - Comunicazione delle criticità rilevate



### 21.1 Premessa

Il revisore comunica alla Direzione gli errori identificati nel corso della revisione, diversi da quelli chiaramente trascurabili,<sup>91</sup> e chiede alla stessa la loro correzione.<sup>92</sup>

Qualora la Direzione si rifiuti di correggere un errore, il revisore comprende le motivazioni e valuta l'effetto degli errori non corretti sul bilancio.<sup>93</sup>

Il revisore, inoltre, comunica ai responsabili delle attività di governance gli errori non corretti e l'effetto che tali errori possono avere nella relazione di revisione. Il revisore chiede anche a tali soggetti la correzione degli errori.<sup>94</sup>

Il revisore richiede alla Direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance un'attestazione scritta se essi ritengono che gli errori non corretti non siano significativi per il bilancio nel suo complesso. Tale attestazione non esime, tuttavia, il revisore dal giungere ad una conclusione circa l'effetto degli errori sul bilancio.<sup>95</sup>

Le suddette comunicazioni rientrano nell'ambito della comunicazione tra il revisore e i responsabili delle attività di governance in merito agli aspetti rilevanti per la revisione, di cui al principio di revisione internazionale n. 260, "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance".<sup>96</sup> Nel prosieguo sono approfonditi alcuni aspetti attinenti tale comunicazione generale, mentre nel capitolo 24 è esplicitato il processo di valutazione degli errori identificati inclusa la comunicazione degli stessi alla Direzione.

<sup>91</sup> Per il concetto di "errore chiaramente trascurabile" si rinvia al capitolo 7, paragrafo 3.

<sup>92</sup> Principio di revisione internazionale n. 450, "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", paragrafo 8.

<sup>93</sup> Principio di revisione internazionale n. 450, paragrafo 9. Si veda, inoltre, il capitolo successivo per quanto attiene la richiesta di attestazioni alla Direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance in merito al proprio convincimento relativamente agli errori non corretti.

<sup>94</sup> Principio di revisione internazionale n. 450, paragrafo 12.

<sup>95</sup> Principio di revisione internazionale n. 450, paragrafi 14 e A24.

<sup>96</sup> Principio di revisione internazionale n. 260, "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance". Questo principio di revisione fornisce un quadro di riferimento generale per la comunicazione tra il revisore ed i responsabili delle attività di governance ed identifica alcuni aspetti specifici da comunicare a quest'ultimi. Altri principi di revisione internazionali identificano ulteriori aspetti da comunicare (si veda tabella di seguito riportata). Infine, il principio di revisione internazionale n. 265, "Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla Direzione", tratta specificatamente delle comunicazioni inerenti le carenze significative nel controllo interno riscontrate dal revisore nel corso dell'incarico.



## 21.2 Comunicazioni nelle imprese di dimensioni minori

Nel caso di una impresa di dimensioni minori, gestita sovente da un unico proprietario, non esistono altre figure che assumono un ruolo di governance.

Inoltre spesso questa figura riveste anche il ruolo di amministratore (proprietario-amministratore).

In questi casi la comunicazione avviene, pertanto, tra il revisore ed il proprietario-amministratore e può risolversi in una discussione tra tali soggetti al termine delle principali attività di revisione. In questo caso le discussioni vengono adeguatamente verbalizzate.

## 21.3 Obiettivi della comunicazione

Gli obiettivi della comunicazione con i responsabili della attività di governance, così come sopra definiti, sono i seguenti:<sup>97</sup>

- specificare chiaramente che la responsabilità del revisore nell'esprimere un giudizio sul bilancio non solleva i responsabili dalle attività di governance dalle loro responsabilità riguardo alla formazione del bilancio stesso;
- ottenere dai responsabili delle attività di governance informazioni rilevanti per la revisione;
- fornire tempestivamente ai responsabili delle attività di governance osservazioni emerse dalla revisione che sono significative e pertinenti alla loro responsabilità di supervisione del processo di formazione dell'informazione finanziaria.

## 21.4 Aspetti più rilevanti oggetto di comunicazione<sup>98</sup>

Gli aspetti da comunicare ai responsabili delle attività di governance includono:<sup>99</sup>

- la descrizione dei rispettivi ambiti di responsabilità del revisore e dei responsabili delle attività di governance, di cui si è detto nel paragrafo precedente;
- la descrizione della portata e della tempistica pianificate per la revisione;
- i risultati significativi emersi dalla revisione che includono:
  - il punto di vista del revisore in merito all'accettabilità delle prassi contabili significative adottate dall'impresa, compresi i principi e le stime contabili e l'informativa di bilancio;
  - le eventuali difficoltà significative riscontrate nel corso della revisione, ad esempio ritardi significativi da parte della Direzione nel fornire al revisore le informazioni richieste o eventuali limitazioni imposte dalla Direzione;
  - eventuali aspetti significativi emersi dalla revisione discussi con la Direzione;
  - attestazioni scritte richieste dal revisore;
- eventuali altri aspetti significativi rilevati nel corso della revisione che sono considerati dal revisore rilevanti per i responsabili delle attività di governance ai fini della loro supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria.

---

<sup>97</sup> Principio di revisione internazionale n. 260, paragrafo 9.

<sup>98</sup> Sono stati tralasciati gli aspetti della comunicazione inerenti l'indipendenza del revisore richiesti dal principio di revisione internazionale n. 260 nel solo caso di società quotate.

<sup>99</sup> Principio di revisione internazionale n. 260, paragrafi. 14-17.



La tabella di seguito riportata illustra ulteriori aspetti da comunicare ai responsabili delle attività di governance identificati in altri principi di revisione internazionali diversi dal principio n. 260.

<b>Principio di revisione internazionale</b>	<b>Specifiche esigenze di comunicazione</b>
Principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC 1), “Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un’informazione e servizi connessi” – paragrafo 30 a)	Identità e ruolo del responsabile dell’incarico di revisione
Principio di revisione internazionale n. 240, “Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio” – paragrafi 21, 38 c) i) e 40-42	<ul style="list-style-type: none"><li>• Presenza di frodi effettive, sospette o segnalate concernenti l’impresa identificate dal revisore</li><li>• Eventuale recesso del revisore dall’incarico e le motivazioni dello stesso</li></ul>
Principio di revisione internazionale n. 250, “La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio” – paragrafi 14, 19 e 22-24	Non conformità a leggi o a regolamenti di cui il revisore sia venuto a conoscenza nel corso della revisione, salvo che si tratti di aspetti chiaramente irrilevanti
Principio di revisione internazionale n. 265, “Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla Direzione” – paragrafo 9	Carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione
Principio di revisione internazionale n. 450, “Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile” – paragrafi 12-13	<ul style="list-style-type: none"><li>• Errori non corretti ed effetto di tali errori sulla relazione di revisione</li><li>• Effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa e sul bilancio nel suo complesso</li></ul>
Principio di revisione internazionale n. 505, “Conferme esterne” – paragrafo 9	Rifiuto da parte della Direzione di consentire al revisore l’invio di richieste di conferme qualora non vi sia la possibilità di acquisire elementi probativi attraverso procedure alternative
Principio di revisione internazionale n. 510, “Primi incarichi di revisione contabile– Saldi di apertura” – paragrafo 7	Errori sui saldi di apertura che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame
Principio di revisione internazionale n. 550, “Parti correlate” – paragrafo 27	Aspetti significativi emersi durante la revisione connessi con le parti correlate dell’impresa
Principio di revisione internazionale n. 560, “Eventi	<ul style="list-style-type: none"><li>• Esistenza di eventi successivi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la</li></ul>



Principio di revisione internazionale	Specifiche esigenze di comunicazione
successivi” – paragrafi 7 b)-c), 10 a), 13 b), 14 a) e 17	data della relazione di revisione che potrebbero influire sul bilancio <ul style="list-style-type: none"><li>• Esistenza di fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della propria relazione</li></ul>
Principio di revisione internazionale n. 570, “Continuità aziendale” – paragrafo 23	Eventi o circostanze identificate che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell’impresa di continuare ad operare come un’entità in funzionamento
Principio di revisione internazionale n. 600, “La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)” – paragrafo 49 <sup>100</sup>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Una descrizione generale della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti</li><li>• Una descrizione generale della natura del coinvolgimento previsto dal team di revisione del gruppo nel lavoro svolto dai revisori delle componenti sulle informazioni finanziarie delle componenti significative</li><li>• I casi in cui dalla valutazione del team di revisione del gruppo del lavoro svolto dal revisore della componente emergano dubbi sulla qualità del lavoro di tale revisore</li><li>• Qualsiasi limitazione allo svolgimento della revisione contabile del gruppo</li><li>• Le frodi o le sospette frodi che coinvolgano la Direzione del gruppo, la Direzione delle componenti, i dipendenti con un ruolo rilevante nel controllo interno a livello di gruppo o altri, laddove la frode comporti un errore significativo nel bilancio del gruppo</li></ul> Gli aspetti descritti sono comunicati dal revisore del gruppo ai responsabili delle attività di governance del gruppo
Principio di revisione internazionale n. 705, “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente” – paragrafi 12, 14, 19 a) e 28	<ul style="list-style-type: none"><li>• Limitazioni imposte dalla Direzione allo svolgimento delle procedure di revisione qualora tali limitazioni comportino l’emissione di un giudizio con rilievi ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio. Gli errori identificati nel corso della revisione a fronte dei quali il revisore ha stabilito che</li></ul>

<sup>100</sup> Il principio di revisione internazionale n. 600 sarà spesso non applicabile in un’impresa di dimensioni minori.



Principio di revisione internazionale	Specifiche esigenze di comunicazione
	<p>l'emissione di un giudizio con rilievi non sia adeguata per comunicare la gravità della situazione ed abbia pertanto deciso di recedere dall'incarico, ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Gli errori significativi che attengono alla mancata presentazione di informazioni obbligatorie</li><li>• Le circostanze dalle quali deriva la prevedibile emissione di un giudizio con modifica e la formulazione che il revisore propone di adottare nella relazione per tale modifica del giudizio</li></ul>
Principio di revisione internazionale n. 706, "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente" – paragrafo 9	L'intenzione di inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti e la formulazione che il revisore prevede di adottare per tale paragrafo
Principio di revisione internazionale n. 710, "Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo" – paragrafo 18	Presenza di errori significativi nel bilancio del precedente periodo amministrativo sul quale un altro revisore aveva espresso un giudizio senza modifica
Principio di revisione internazionale n. 720, "Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile" – paragrafi 10, 13 e 16	<ul style="list-style-type: none"><li>• Rifiuto da parte della Direzione di apportare delle modifiche alle altre informazioni in presenza di incoerenze significative riscontrate dal revisore prima della data della relazione</li><li>• Rifiuto da parte della Direzione di apportare delle modifiche alle altre informazioni in presenza di incoerenze significative riscontrate dal revisore dopo la data della relazione</li><li>• Rifiuto da parte della Direzione di apportare delle modifiche alle altre informazioni in presenza di errori significativi nella rappresentazione dei fatti</li></ul>

La tabella di seguito riportata contiene alcuni esempi di argomenti di discussione con i responsabili delle attività di governance.



**TABELLA – Esempi di argomenti di discussione con i responsabili delle attività di governance**

<b>Argomenti</b>	<b>Aspetti da presentare/discutere</b>
Approccio di revisione	Sintesi della portata e della tempistica pianificata nella revisione.
Stato del lavoro e punti in sospenso	Illustrazione del lavoro di revisione che deve essere ancora effettuato. Accordo sui tempi necessari per terminare il lavoro e per emettere la relazione di revisione. Ottenimento di una lettera di attestazione.
Risultati emersi dalla revisione	Illustrazione di tematiche contabili e di revisione particolari che si ritiene utile comunicare e discutere (ad esempio: situazioni di contenzioso, accantonamenti al fondo rischi, operazioni fuori bilancio, etc). Comunicazione di aspetti del sistema di controllo interno e delle procedure contabili amministrative emersi nel corso della revisione che potrebbero essere oggetto di un riesame da parte dei responsabili della società al fine di apportare le necessarie misure correttive.
Panoramica sugli obiettivi strategici della società	Ottenimento di informazioni aggiornate sugli obiettivi strategici della società e dei loro effetti sulla revisione (ad esempio: richiesta di finanziamenti, progetti di sviluppo, nuovi prodotti, continuità aziendale, etc.).
Discussione in merito alla revisione del prossimo esercizio	Identificazione di aspetti che possono modificare l'approccio di revisione (ad esempio: miglioramento delle procedure contabili-amministrative che possono avere un impatto sulle procedure di conformità, acquisizione di nuove società, etc).
Altri aspetti	Possono essere rappresentati, ad esempio, da lavori addizionali compatibili con l'indipendenza del revisore, rapporti con altri revisori, discussione sul superamento delle ore di revisione previste, etc.

### **21.5 Lettera di suggerimenti**

Il revisore, nel corso della revisione, può rilevare alcune carenze procedurali della società che, pur non influenzando il suo giudizio sul bilancio, ritiene utile portare all'attenzione della Direzione e dei responsabili delle attività di governance affinché possano essere effettuate le opportune azioni correttive.

In genere, queste osservazioni vengono individuate nell'ambito delle analisi e valutazioni del sistema di controllo interno e delle procedure contabili-amministrative, finalizzate a determinare l'approccio di revisione (applicazione di procedure di conformità piuttosto che procedure di validità o una combinazione delle due) ma possono emergere anche in altre fasi della revisione.<sup>101</sup>

È importante sottolineare che questo documento non ha alcun collegamento con il contenuto della relazione di revisione né può costituire un elemento che giustifichi o supporti il giudizio del revisore sul bilancio.

Parimenti, è importante sottolineare che l'attività di revisione non è finalizzata all'individuazione di carenze significative del controllo interno. Pertanto, le conclusioni cui il revisore giunge non rappresentano una valutazione del sistema di controllo interno della società. Ciò in quanto, come precedentemente

<sup>101</sup> Principio di revisione internazionale n. 265.



evidenziato, la valutazione da parte del revisore del controllo interno è effettuata al solo fine di stabilire la strategia di revisione ritenuta appropriata.

A titolo puramente esemplificativo, si elencano di seguito alcune carenze che possono essere riscontrate dal revisore:

- mancanza di separazione di funzioni;
- ingerenza della Direzione;
- ambiente di controllo interno debole;
- personale non sufficientemente competente riguardo ai compiti affidatigli;
- carenze procedurali nei controlli IT;
- controlli migliorabili, atti a prevenire o ad individuare frodi;
- controlli migliorabili sull'applicazione di politiche contabili;
- controlli migliorabili sulle operazioni con parti correlate.

Nelle imprese di dimensioni minori, in mancanza di procedure formalizzate, è più frequente un approccio di revisione basato principalmente su procedure di validità e di conseguenza l'individuazione di carenze procedurali. Pertanto, tramite l'emissione di una lettera di suggerimenti alla Direzione il revisore può fornire alla stessa utili consigli per migliorare le procedure aziendali ed il sistema di controllo interno.

Gli aspetti contenuti nella lettera possono essere riepilogati in un documento strutturato, ad esempio, come segue:

- situazione riscontrata;
- rischio associato e livello di priorità attribuito alla carenza rilevata;
- suggerimenti proposti per il miglioramento;
- commenti ricevuti dalla Direzione.

La lettera di suggerimenti può essere emessa:

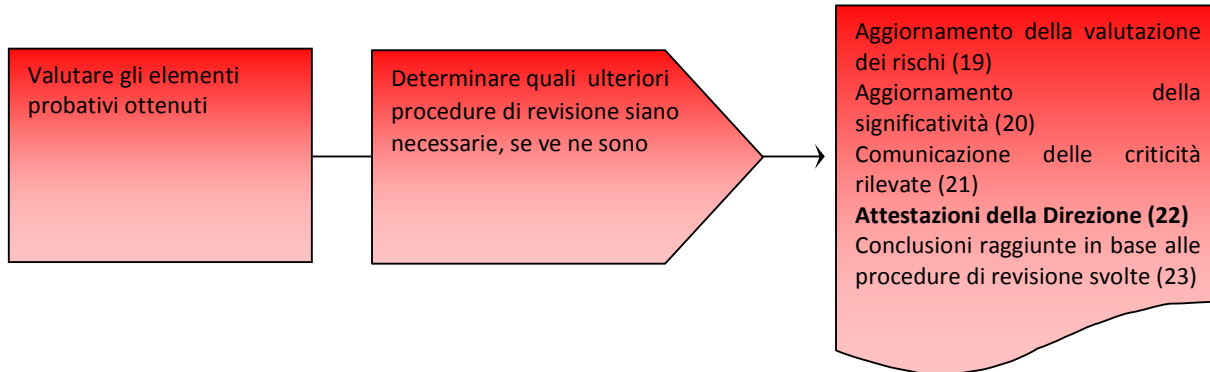
- prima della chiusura dell'esercizio, al termine dell'analisi del sistema di controllo e delle procedure contabili-amministrative; ovvero
- dopo la chiusura dell'esercizio, successivamente all'emissione della relazione di revisione.

È preferibile che il contenuto della lettera di suggerimenti venga discusso con la Direzione o con i responsabili delle attività di governance prima della sua emissione in forma finale sia per evitare incomprensioni sia per dare più efficacia ai suggerimenti proposti.





## CAPITOLO 22 - Attestazioni della Direzione



Al termine del lavoro il revisore richiede il rilascio della lettera di attestazione, sottoscritta dal legale rappresentante della società, mediante la quale viene messo chiaramente in evidenza che il sottoscrittore ritiene di aver adempiuto alle proprie responsabilità e conferma il fatto che:

- a) sono state fornite al revisore tutte le informazioni pertinenti come concordato nei termini dell'incarico di revisione;
- b) tutte le operazioni sono state registrate e riflesse in bilancio.<sup>102</sup>

Le attestazioni scritte rappresentano elementi probativi al pari delle altre risposte ottenute a seguito delle indagini svolte nel corso della revisione.

Sebbene le attestazioni scritte forniscano elementi probativi necessari, esse non costituiscono da sole elementi probativi sufficienti ed appropriati sugli aspetti cui si riferiscono. Conseguentemente, le attestazioni scritte non possono essere usate:

- quale sostituto di altre procedure di revisione;
- quale unica evidenza di un significativo aspetto della revisione.

Le attestazioni scritte supportano (ma non sostituiscono) altri elementi probativi rilevanti per il bilancio o per specifiche asserzioni del bilancio stesso.

Le attestazioni scritte sono richieste a coloro che hanno la responsabilità della redazione del bilancio. Spesso il soggetto responsabile è la Direzione (piuttosto che i responsabili delle attività di governance). Le attestazioni scritte possono pertanto essere richieste all'amministratore delegato dell'impresa e al direttore amministrativo e finanziario. In alcune circostanze, tuttavia, anche altri soggetti, quali i responsabili delle attività di governance, sono responsabili della redazione del bilancio.

Le responsabilità della Direzione sono descritte nelle attestazioni scritte nello stesso modo in cui tali responsabilità sono descritte nei termini dell'incarico di revisione (si veda a tale proposito quanto riportato nel capitolo 6).

Le attestazioni scritte formano oggetto di una lettera indirizzata al revisore.

<sup>102</sup> Principio di revisione internazionale n. 580, "Attestazioni scritte". Questo principio di revisione fornisce un quadro di riferimento generale per in materia di attestazioni della Direzione. Altri principi di revisione internazionali identificano ulteriori aspetti per i quali è necessari acquisire attestazioni scritte (si veda tabella di seguito riportata).



La data della lettera di attestazione è quanto più prossima possibile, ma non successiva a quella della relazione di revisione.

Se la Direzione non fornisce una o più delle attestazioni scritte richieste, il revisore:

- a) discute la questione con la Direzione;
- b) effettua una nuova valutazione dell'integrità della Direzione e valuta l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e degli elementi probativi in generale;
- c) intraprende le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione.

Il revisore, in particolare, dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio qualora:

- a) egli concluda che sussistono sufficienti dubbi sull'integrità della Direzione tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte; ovvero
- b) la Direzione non fornisca le attestazioni scritte.

L'allegato 14 contiene un esempio di lettera di attestazione tratta dall'appendice 2 del principio di revisione internazionale n. 580. È opportuno, comunque, considerare che la tipologia di attestazioni da ricevere dalla Direzione varia a seconda delle circostanze specifiche emerse nel corso della revisione. Pertanto, l'esempio fornito è suscettibile di integrazioni e/o eliminazioni sulla base delle suddette considerazioni.

La tabella di seguito riportata illustra ulteriori aspetti per i quali è necessario acquisire attestazioni scritte identificati in altri principi di revisione internazionali diversi dal principio n. 580. Se, in aggiunta a tali attestazioni, il revisore stabilisce che sia necessario acquisire una o più attestazioni scritte per supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a una o più asserzioni specifiche in esso contenute, il revisore richiede tali altre attestazioni scritte.

<b>Principio di revisione internazionale</b>	<b>Attestazioni scritte</b>
Principio di revisione internazionale n. 240, "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio" – paragrafo 39	Il revisore deve ottenere dalla Direzione attestazioni scritte nelle quali questa: a) riconosca la propria responsabilità per la configurazione, la messa in atto ed il mantenimento del controllo interno al fine di prevenire ed individuare le frodi; b) ha comunicato al revisore i risultati della propria valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi; c) ha comunicato al revisore quanto a sua conoscenza relativamente a frodi o sospette frodi che interessino l'impresa e che coinvolgano: i) la Direzione stessa; ii) i dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno; ovvero iii) altri soggetti, nel caso in cui la frode possa avere un impatto significativo sul bilancio; d) ha comunicato al revisore quanto a sua conoscenza in merito ad eventuali segnalazioni di frodi o di sospette frodi, che influenzano il bilancio dell'impresa, da parte di dipendenti, ex dipendenti, analisti, autorità di vigilanza o altri soggetti.



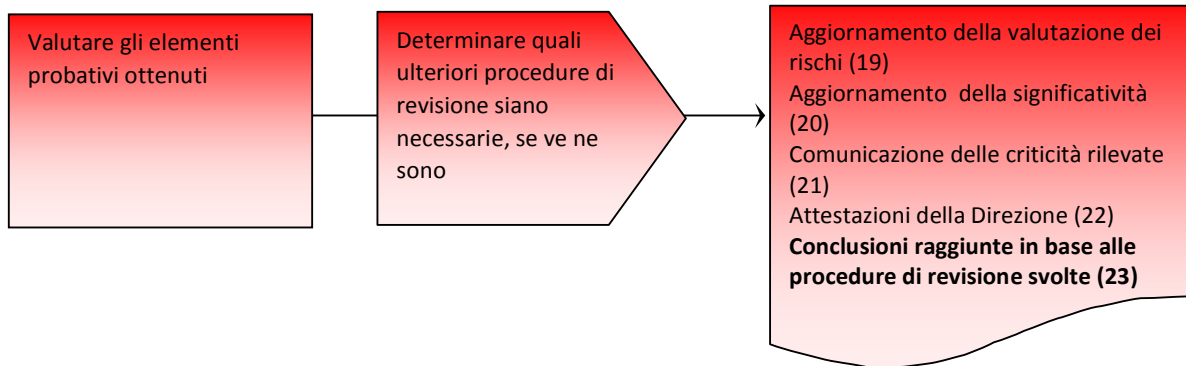
Principio di revisione internazionale	Attestazioni scritte
Principio di revisione internazionale n. 250, "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio" – paragrafo 16	Il revisore deve richiedere alla Direzione di fornire attestazioni scritte in merito al fatto che tutti i casi conosciuti di non conformità o di sospette non conformità a leggi e regolamenti, i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione del bilancio, siano stati portati a conoscenza del revisore stesso.
Principio di revisione internazionale n. 450, "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile" – paragrafo 14	Il revisore deve richiedere alla Direzione un'attestazione scritta se essa ritenga che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso. Un riepilogo di tali errori non corretti deve essere incluso nell'attestazione scritta ovvero allegato ad essa.
Principio di revisione internazionale n. 501, "Elementi probativi – Considerazioni specifiche su determinate voci" – paragrafo 12	Il revisore deve richiedere alla Direzione di fornire attestazioni scritte in merito al fatto che tutti i contenziosi e le contestazioni noti, siano essi in corso o solo potenziali, i cui effetti dovrebbero essere considerati nella redazione del bilancio, siano stati portati a conoscenza del revisore, contabilizzati e oggetto di informativa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
Principio di revisione internazionale n. 540, "Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa" – paragrafo 22	Il revisore deve acquisire attestazioni scritte da parte della Direzione in merito al fatto che essa ritenga ragionevoli le assunzioni significative utilizzate per effettuare le stime contabili.
Principio di revisione internazionale n. 550, "Parti correlate" – paragrafo 26	Laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni sulle parti correlate, il revisore deve acquisire attestazioni scritte dalla Direzione in merito al fatto che: a) essa ha portato a conoscenza del revisore l'identità delle parti correlate dell'impresa e tutti i rapporti e operazioni con parti correlate di cui sia a conoscenza; b) essa ha appropriatamente contabilizzato e presentato in bilancio tali rapporti e operazioni in conformità alle disposizioni del quadro normativo.
Principio di revisione internazionale n. 560, "Eventi successivi" – paragrafo 9	Il revisore deve richiedere alla Direzione di fornire attestazioni scritte in merito al fatto che tutti gli eventi intervenuti successivamente alla data di riferimento del bilancio e per i quali il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richieda rettifiche o informativa nel bilancio abbiano dato luogo a rettifiche ovvero siano stati oggetto di informativa di bilancio.
Principio di revisione internazionale n. 570, "Continuità aziendale" – paragrafo 16 e)	Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esista un'incertezza significativa mediante lo svolgimento di procedure di revisione aggiuntive, inclusa la considerazione dei fattori attenuanti.



Principio di revisione internazionale	Attestazioni scritte
	Tali procedure devono includere, tra l'altro, il rilascio di attestazioni scritte della Direzione in merito ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità.
Principio di revisione internazionale n. 710, "Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo" – paragrafo 9	Il revisore deve richiedere attestazioni scritte per tutti i periodi amministrativi cui si riferisce il giudizio di revisione. Il revisore deve acquisire altresì un'attestazione scritta specifica in merito a eventuali rideterminazioni effettuate per correggere un errore significativo contenuto nel bilancio del periodo amministrativo precedente che influisce sulle informazioni comparative.



## CAPITOLO 23 - Conclusioni raggiunte in base alle procedure di revisione svolte



Dopo aver svolto le pianificate procedure di revisione è necessario effettuare una valutazione dei risultati ottenuti.

I precedenti capitoli hanno evidenziato la necessità di rivedere la valutazione del rischio e della significatività, effettuata nella fase di pianificazione, alla luce dei risultati delle procedure di revisione svolte.

Nel presente paragrafo vengono trattati invece gli aspetti più strettamente connessi alla valutazione degli errori riscontrati ed al completamento del lavoro.<sup>103</sup>

### 23.1 Il processo di valutazione degli errori

Il processo di valutazione degli errori comprende le seguenti fasi:

- A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori significativi.
- B. Riesame della strategia generale di revisione e del piano di revisione.
- C. Correzione degli errori.
- D. Valutazione dell'effetto degli errori non corretti.
- E. Verifica della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi acquisiti.
- F. Svolgimento di procedure di analisi comparativa finale.

#### A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori significativi

Gli errori individuati possono essere distinti in:

- errori oggettivi ovvero puntuali mancanze rilevate dal revisore nel corso delle proprie verifiche;
- errori proiettati ovvero errori quantificati proiettando, sull'intera popolazione, l'effetto degli errori emersi dalle verifiche svolte su base campionaria;

<sup>103</sup> Il revisore valuta gli elementi probativi nel momento stesso in cui li acquisisce. Nella fase conclusiva della revisione i risultati delle differenti verifiche svolte sono valutati complessivamente al fine di acquisire una visione d'insieme.



- errori stimati ovvero frutto di valutazioni soggettive del revisore.

Gli errori emersi nel corso delle verifiche sono considerati dapprima singolarmente e successivamente nel loro aggregato. Errori singolarmente non significativi potrebbero, infatti, produrre un effetto combinato o aggregato rilevante ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio.

Nella valutazione individuale dell'errore il revisore considera la dimensione (significatività) dello stesso nonché la sua natura. Alcuni errori, infatti, possono essere considerati significativi anche se dal punto di vista strettamente quantitativo sono di importo inferiore alla significatività.

Il revisore considera, ad esempio, i seguenti fattori di natura qualitativa connessi ad un errore o ad una criticità:

- l'errore/criticità evidenzia circostanze di non conformità al quadro normativo o ai principi contabili (ad esempio una carenza di informativa o una inadeguata rappresentazione di fatti di gestione);
- l'errore/criticità evidenzia disfunzioni del sistema di controllo interno (ad esempio una inefficienza del controllo interno che ha prodotto errori nel bilancio);
- l'errore/criticità non permette di percepire il cambiamento di un trend significativo (ad esempio, l'errore nasconde il passaggio da un trend di espansione dei ricavi ad un trend di contrazione degli stessi);
- l'errore/criticità permette alla Direzione di ottenere risultati che consentono l'erogazione di bonus o incentivi;
- l'errore/criticità ha impatto su altre parti (ad esempio le parti correlate);
- l'errore/criticità compromette la comprensibilità dell'informativa (ad esempio una carenza informativa che, a giudizio del revisore, impedisce agli utilizzatori di ottenere una corretta comprensione della situazione patrimoniale, economica o finanziaria della società);
- l'errore ha un impatto significativo sui quozienti di bilancio utilizzati per valutare la situazione patrimoniale economica e finanziaria della società;
- l'errore evidenzia il mancato rispetto di covenants bancari o di altri obblighi contrattuali.

Dopo la valutazione della significatività dei singoli errori riscontrati, il revisore procede al loro riepilogo ed alla loro aggregazione, ad eccezione di quelli chiaramente trascurabili.

Tuttavia, alcuni errori (come le carenze o le mancanze nell'informativa) ed errori qualitativamente significativi (quali le frodi) non possono mai essere aggregati ma sono sempre oggetto di singola valutazione.

Vi sono molti modi per aggregare gli errori al fine di evidenziarne il loro impatto complessivo, ad esempio:

- sul saldo di bilancio o classe di transazioni;
- sul totale delle attività o delle passività;
- sul totale dei ricavi;
- sul totale del risultato prima delle imposte (ed eventualmente delle operazioni straordinarie);
- sul risultato netto.

Nell'allegato 15 viene proposto un esempio di documento di riepilogo degli errori riscontrati. Tale carta di lavoro viene aggiornata dal revisore via via che vengono individuati gli errori.



## B. Riesame della strategia di revisione e del piano di revisione

Il primo obiettivo da raggiungere mediante la valutazione degli errori significativi è di valutare il loro effetto sulla strategia di revisione e sul piano dettagliato di revisione e se essi indichino la necessità di svolgere ulteriori procedure di revisione.

La valutazione degli errori può condurre ad una revisione della strategia di revisione e del piano di revisione dettagliato qualora:

- la natura dell'errore o le circostanze che lo hanno determinato indicano che possano esservi altri errori che, aggregati a quelli già evidenziati, possano eccedere il limite di significatività operativa;
- i soli errori già riscontrati, nel loro insieme, si avvicinino o superino il limite di significatività operativa.

In questi casi è quindi necessario valutare se la strategia generale di revisione e il piano di lavoro necessitano di essere modificati e se si debba procedere allo svolgimento di ulteriori procedure di revisione.<sup>104</sup>

## C. Correzione degli errori

Per tutti gli errori significativi è necessario intraprendere azioni correttive che includono:

- la richiesta alla Direzione di correggere l'errore identificato. Ove la Direzione si rifiuti occorre:
  - comprendere i motivi che hanno indotto la Direzione a opporre il rifiuto;
  - considerare attentamente le ragioni della Direzione nel valutare se il bilancio sia significativamente errato.<sup>105</sup>
- pianificare con la Direzione di verificare nuovamente alcune aree particolarmente a rischio ed eventualmente procedere alla correzione del bilancio in base ai risultati di queste nuove verifiche.
- svolgere ulteriori procedure di revisione.

È opportuno ottenere una attestazione scritta circa l'eventuale decisione e motivazione della Direzione di non correggere un errore identificato.

## D. Valutazione dell'effetto degli errori non corretti

Il revisore stabilisce se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi. A tal fine, egli considera:

- a) l'entità e la natura degli errori, sia relativamente a particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa, sia relativamente al bilancio nel suo complesso e le particolari circostanze in cui si sono verificati;
- b) l'effetto degli errori non corretti, relativi agli esercizi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso.<sup>106</sup>

Se l'errore non corretto è significativo il revisore considera tale circostanza ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio.

In particolare il revisore:

---

<sup>104</sup> Principio di revisione internazionale n. 450, paragrafo 6.

<sup>105</sup> Principio di revisione internazionale n. 450, paragrafi 8 e 9.

<sup>106</sup> Principio di revisione internazionale n. 450, paragrafo 11.



- quantifica gli effetti dell'errore significativo sulla voce di bilancio coinvolta nonché, tenendo conto sia degli effetti fiscali correnti e differiti sia della competenza, gli effetti sul patrimonio netto e sul risultato di esercizio;
- considera se gli effetti significativi di quanto riscontrato, dal punto di vista quantitativo o qualitativo:
  - siano così pervasivi da rendere inattendibile il bilancio nel suo complesso. In tal caso, il revisore esprimerà un giudizio negativo;
  - non siano così pervasivi da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio considerato nel suo complesso. In tal caso, il revisore esprimerà un giudizio con rilievi.

#### **E. Verifica della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi acquisiti**

Il revisore giunge ad una conclusione relativamente al fatto che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati.<sup>107</sup>

La valutazione della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi è una questione di giudizio professionale e si basa sul soddisfacente svolgimento delle procedure di revisione formulate in risposta ai rischi di errori significativi.

I fattori da considerare in questa valutazione includono:

- la significatività degli errori riscontrati;
- le risposte della Direzione;
- le precedenti esperienze;
- i risultati delle procedure di revisione svolte;
- la qualità delle informazioni utilizzate per supportare le conclusioni di revisione;
- la persuasività degli elementi probativi;
- la coerenza tra i risultati raggiunti, la valutazione del rischio e la conoscenza dell'impresa.

L'indisponibilità di sufficienti ed appropriati elementi probativi comporta una limitazione della quale il revisore considera l'effetto ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio.

In particolare, il revisore considera se l'effetto di tale limitazione sia pervasivo o meno, tale da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio considerato nel suo insieme. Nel caso tale limitazione fosse pervasiva, egli dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio, mentre in caso contrario emette un giudizio con rilievi.

#### **F. Svolgimento di procedure di analisi comparativa finale**

In prossimità del completamento della revisione contabile, il revisore svolge procedure di analisi comparativa che lo supportano nella formazione di una conclusione complessiva sul fatto che il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa.<sup>108</sup>

In merito al possibile utilizzo delle procedure di analisi comparativa come procedure di valutazione del rischio e come procedure di validità si rinvia a quanto detto nei capitoli 10 e 15.

---

<sup>107</sup> Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo 26.

<sup>108</sup> Principio di revisione internazionale n. 520, paragrafo 6.





Lo scopo delle procedure di analisi comparativa finale è quello di:

- identificare eventuali rischi di errori significativi precedentemente non rilevati. In tali circostanze il revisore riconsidera la propria valutazione dei rischi come specificato nel precedente paragrafo;
- supportare le conclusioni raggiunte durante il lavoro sugli elementi del bilancio;
- aiutare il revisore nel pervenire ad una conclusione complessiva sulla ragionevolezza del bilancio.

## 23.2 Gli eventi successivi

### 23.2.1 – Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione<sup>109</sup>

Il revisore considera l'effetto degli eventi e delle operazioni di cui sia venuto a conoscenza e che si sono verificati nel periodo intercorrente tra la data di riferimento del bilancio e la data della sua relazione di revisione. Ciò implica che egli acquisisce elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se tali eventi, qualora richiedano rettifiche ovvero informativa, siano appropriatamente riflessi nel bilancio così come previsto dalle regole contabili di riferimento.<sup>110</sup>

L'acquisizione di tali elementi probativi avviene attraverso lo svolgimento delle seguenti procedure di revisione sugli eventi successivi, la cui natura ed estensione varia in base alla valutazione del rischio effettuata dal revisore:

- a) acquisire una comprensione delle procedure stabilite dalla Direzione per garantire l'identificazione degli eventi successivi;
- b) svolgere indagini presso la Direzione se siano intervenuti eventi successivi che potrebbero influire sul bilancio;
- c) leggere gli eventuali verbali delle assemblee dei soci, delle riunioni degli organi con responsabilità direttive e degli organi responsabili delle attività di governance, tenutesi successivamente alla data di riferimento del bilancio ed indagare sugli aspetti discussi nel corso delle riunioni i cui verbali non siano ancora disponibili;
- d) leggere l'ultimo bilancio intermedio dell'impresa successivo alla data di riferimento del bilancio, ove disponibile.

Per le attestazioni da richiedere alla Direzione si rinvia a quanto riportato nel capitolo 22.<sup>111</sup>

### 23.2.2 - Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio<sup>112</sup>

Il revisore non è obbligato a svolgere procedure di revisione concernenti il bilancio successivamente alla data della propria relazione. Tuttavia, se, successivamente alla data della relazione di revisione, ma prima della data di approvazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione stessa, egli:

- a) discute l'aspetto con la Direzione;
- b) stabilisce se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
- c) svolge indagini su come la Direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

<sup>109</sup> Principio di revisione internazionale n. 560, paragrafi 6-9.

<sup>110</sup> Si vedano: l'art. 2428, comma 3, punto 5); il documento OIC n. 29, sezione E "Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio"; il principio contabile internazionale IAS 10, "Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio".

<sup>111</sup> Principio di revisione internazionale n. 560, paragrafi 6-9.

<sup>112</sup> Principio di revisione internazionale n. 560, paragrafi 10-13.



Se la Direzione redige un bilancio modificato, il revisore predispose una nuova relazione sul bilancio modificato, dopo aver svolto sulla modifica in oggetto le procedure di revisione ritenute necessarie nelle circostanze, ed estende le procedure di revisione relative agli eventi successivi, di cui al paragrafo precedente lettere a)-d), fino alla data della nuova relazione che non dovrà essere antecedente alla data di redazione del bilancio modificato.

La Direzione può decidere di non modificare il bilancio in circostanze in cui il revisore ritiene, invece, che ciò sia necessario. In tal caso, se la relazione di revisione non è già stata consegnata all'impresa, il revisore esprime un giudizio con modifica; se la relazione è già stata consegnata all'impresa ed il bilancio viene approvato senza le necessarie modifiche, il revisore intraprende le azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione.<sup>113</sup>

### 23.2.3 - Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio<sup>114</sup>

Dopo che il bilancio è stato approvato, il revisore continua a non avere alcun obbligo di svolgere procedure di revisione relativamente allo stesso. Tuttavia, se, successivamente all'approvazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della relazione di revisione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione di revisione, egli:

- a) discute l'aspetto con la Direzione;
- b) stabilisce se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
- c) svolge indagini su come la Direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

Se la Direzione redige un bilancio modificato, il revisore:

- a) svolge sulla modifica le procedure di revisione necessarie nelle circostanze;
- b) riesamina le misure poste in essere dalla Direzione per assicurarsi che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato insieme alla relazione di revisione siano informati della situazione;
- c) estende le procedure di revisione relative agli eventi successivi, di cui al paragrafo 23.2.1 lettere a)-d), fino alla data della nuova relazione di revisione che non dovrà essere antecedente alla data di redazione del bilancio modificato;
- d) predispose una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato. La nuova relazione include un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti che faccia riferimento ad una nota del bilancio in cui vengono discusse in maniera più approfondita le ragioni della modifica apportata al bilancio precedentemente approvato e alla precedente relazione predisposta dal revisore.

Se la Direzione non pone in essere le misure necessarie per assicurare che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato siano informati della situazione e non redige un bilancio modificato in circostanze in cui il revisore ritiene che lo stesso debba essere modificato, il revisore notifica alla Direzione che egli intraprenderà azioni volte a prevenire che si faccia affidamento in futuro sulla relazione di revisione. Se, nonostante tale notifica, la Direzione non ponga in essere le misure necessarie, il revisore intraprende azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione.<sup>115</sup>

---

<sup>113</sup> Principio di revisione internazionale n. 560, paragrafi 10-13.

<sup>114</sup> Principio di revisione internazionale n. 560, paragrafi 14-17.

<sup>115</sup> Principio di revisione internazionale n. 560, paragrafi 14-17.



### 23.3 Continuità aziendale

Il revisore acquisisce elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al corretto utilizzo da parte della Direzione del presupposto di continuità aziendale nella redazione del bilancio e conclude se vi sia una incertezza significativa riguardo alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.<sup>116</sup>

Il presupposto della continuità aziendale è un principio fondamentale per la redazione del bilancio, pertanto, la Direzione è chiamata a valutare la capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento. Il revisore valuta a sua volta tale valutazione effettuata dalla Direzione. Generalmente l'orizzonte temporale utilizzato dalla Direzione è di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Se la valutazione della Direzione copre un periodo inferiore ai dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio, il revisore chiede alla Direzione di estendere tale valutazione ad un periodo di almeno dodici mesi da tale data. Se la Direzione, a seguito della richiesta da parte del revisore, rifiuta di effettuare o di estendere la propria valutazione, il revisore ne considera gli effetti sulla propria relazione.

Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale, il revisore acquisisce elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esista un'incertezza significativa mediante lo svolgimento di procedure di revisione aggiuntive, inclusa la considerazione dei fattori attenuanti. Tali procedure includono:

- a) la richiesta alla Direzione di effettuare una valutazione sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, laddove la Direzione non vi abbia già provveduto;
- b) la valutazione dei piani d'azione futuri della Direzione connessi alla sua valutazione della continuità aziendale, la misura in cui la realizzazione di tali piani possa migliorare la situazione e se tali piani siano attuabili nelle specifiche circostanze;
- c) ove l'impresa abbia predisposto una previsione dei flussi di cassa, e l'analisi della previsione rappresenti un fattore significativo nel considerare l'esito futuro di eventi o circostanze nella valutazione della pianificazione di azioni future da parte della Direzione:
  - i. la valutazione dell'attendibilità dei dati sottostanti, utilizzati per effettuare la previsione;
  - ii. lo stabilire se le assunzioni sottostanti alla previsione siano adeguatamente supportate;
- d) la considerazione se, successivamente alla data in cui la Direzione ha effettuato la propria valutazione, si siano resi disponibili ulteriori fatti o informazioni;
- e) la richiesta di attestazioni scritte alla Direzione relative ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità.

Si suggerisce, inoltre, di considerare se le previsioni effettuate dalla Direzione nei precedenti esercizi si sono rivelate corrette o meno.

Se il revisore conclude che l'utilizzo da parte della Direzione del presupposto della continuità aziendale è inappropriato ed il bilancio è stato redatto nella prospettiva della continuità aziendale, egli esprime un giudizio negativo.

Se il revisore conclude che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato alle circostanze ma sussiste un'incertezza significativa, egli stabilisce se il bilancio:

---

<sup>116</sup> Principio di revisione internazionale n. 570, paragrafi 6 e 9.



- a) descriva adeguatamente gli eventi o le circostanze principali che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento ed i piani della Direzione per far fronte a tali eventi o circostanze;
- b) evidenzi chiaramente che esiste un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, di conseguenza, che la stessa può non essere in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento dell'attività aziendale.

Se nel bilancio viene fornita una informativa adeguata, il revisore esprime un giudizio senza modifica ed include nella propria relazione un richiamo d'informativa al fine di:

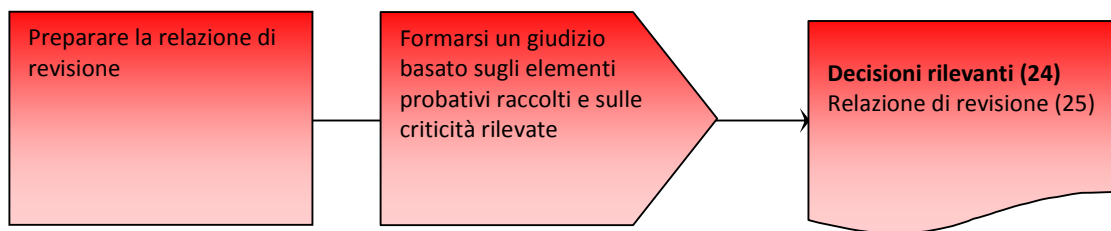
- a) evidenziare l'esistenza di un'incertezza significativa relativa all'evento o alla circostanza che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
- b) richiamare l'attenzione sull'informativa resa in bilancio.

In situazioni caratterizzate da molteplici incertezze significative per il bilancio nel suo complesso, il revisore può considerare appropriato, in casi estremamente rari, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, anziché aggiungere un richiamo d'informativa.

Qualora il bilancio non presenti un'informativa adeguata, il revisore esprime un giudizio con rilievi, ovvero un giudizio negativo, secondo le circostanze previste dal PR 002.



## CAPITOLO 24 - Decisioni rilevanti



Il revisore documenta gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.<sup>117</sup>

Tra gli aspetti significativi che richiedono giudizi professionali significativi possono essere ricomprese le decisioni relative agli errori residui, nonché le altre decisioni rilevanti di cui si dirà nel prosieguo del presente capitolo.

### 24.1 Decisioni in merito agli errori residui

Nel Capitolo 23 è stata illustrata la fase finale della revisione che perviene all'evidenza di eventuali "errori residui" che la Direzione non accetta di correggere o perché non li ritiene significativi o per altre ragioni. In questa fase del processo di revisione, come già detto, il revisore riprende in esame detti errori ed effettua una valutazione sia disaggregata che aggregata degli stessi.

Questa valutazione viene fatta in contraddittorio con i responsabili della Società revisionata e detto confronto viene verbalizzato in un'apposita carta di lavoro.

### 24.2 Altre decisioni importanti

Altre decisioni importanti possono incidere in misura significativa sia sul bilancio dell'esercizio in esame sia sui bilanci degli esercizi successivi. Ne costituiscono un esempio:

- le limitazioni nello svolgimento delle procedure di revisione. Ad esempio, la società potrebbe aver richiesto di non circolarizzare alcuni clienti che presentano rilevanti saldi a fine esercizio. In tal caso, il revisore valuta le motivazioni di tali limitazioni e definisce la possibilità di procedure alternative.
- Difficoltà finanziarie della società per cui esistono problematiche di continuità aziendale.
- Metodologie adottate dalla società per effettuare stime complesse. Ad esempio: stanziamenti di fondi utilizzando statistiche di settore in quanto la società di recente costituzione non ne ha di proprie.

<sup>117</sup> Principio di revisione internazionale n. 230, paragrafo 8 lettera c).

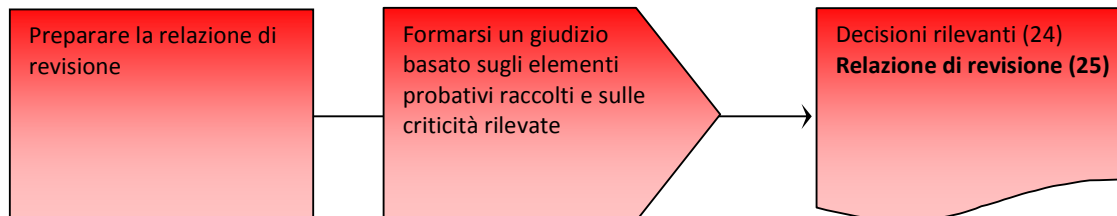


- Accettazione, previa conferma da parte di esperti di fiducia del revisore (quali legali, esperti finanziari, ecc), di particolari principi contabili che possono costituire deroghe alle norme di generale accettazione.

Tali aspetti, che richiedono giudizi professionali significativi, sono documentati dal revisore nella forma che egli ritiene più opportuna.



## CAPITOLO 25 - Relazione di revisione



Il contenuto della relazione finale del revisore è disciplinato dall'art. 14 del d.lgs. n. 39/2010 il cui tenore è rimasto sostanzialmente invariato rispetto alla precedente normativa civilistica.

La volontà del legislatore nazionale e comunitario di imporre una forma ed una struttura standardizzata della relazione di revisione risponde ad esigenze di omogeneità del giudizio conclusivo di revisione al fine di facilitarne la comprensione, permettere il confronto tra società, consentire di apprezzare le variazioni che interessano la medesima società nel corso del tempo.

Il CNDCEC ha dedicato alle modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del D.lgs n. 39/2010 il principio di revisione n. 002 "Modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39"<sup>118</sup>.

Precedentemente, al fine di individuare le procedure di revisione da svolgere per formulare il giudizio di coerenza richiesto dalla legge, il CNDCEC aveva elaborato il principio di revisione n. 001 "Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio".

Entrambi i citati principi continuano a rappresentare gli standard tecnici di riferimento da utilizzare ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio.

Tali principi, infatti, pur in linea dal punto di vista contenutistico con quelli internazionali,<sup>119</sup> rispondono meglio alle peculiarità del diritto positivo nazionale. Ad essi, pertanto, si rimanda per le finalità del presente capitolo.

---

<sup>118</sup> Il principio di revisione nazionale PR 002 "Modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39" potrà subire modificazioni al fine di renderlo pienamente conforme alle prescrizioni del principio ISA 700, all'esito del processo di adozione dei principi internazionali di revisione da parte delle competenti autorità europee e nazionali; peraltro lo stesso IAASB ha in corso un riesame del principio ISA 700 al fine di una sua eventuale riscrittura.

<sup>119</sup> I principi di revisione internazionali dedicati alla relazione del revisore sono:

- principio n. 700, "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio";
- principio n. 705, "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente";
- principio n. 706, "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente".