

Corso di formazione in materie obbligatorie per Revisori Legali

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Organizzazione interna– articolo 10 ter del D.lgs. 39/2010

La formazione del giudizio di revisione

Dott. Savino Cataldo

Rutigliano, 10 novembre 2018

INDICE

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Organizzazione interna– articolo 10 ter del D.lgs. 39/2010

La formazione del giudizio di revisione

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

La finalità della revisione contabile è accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio, mediante l'espressione di un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della società

I principi di revisione internazionali della serie ISA Italia riconoscono che le procedure di revisione possano e debbano essere adattate, anche considerevolmente, in funzione della **dimensione** e della **complessità dell'impresa** soggetta a revisione. Essi richiedono, pertanto, un **approccio** alla revisione **proporzionato** rispetto ai due fattori citati. A tal fine i principi di revisione forniscono una definizione, in termini qualitativi, di impresa di dimensioni minori.

Anche in merito alla documentazione del lavoro svolto, i principi di revisione internazionali prevedono che il contenuto e l'estensione della formalizzazione delle attività di revisione siano commisurate alla minore complessità che, normalmente, caratterizza le imprese di dimensioni minori.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 prevede che: *“Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per la revisione contabile delle imprese di dimensioni minori, l’espressione ‘impresa di dimensioni minori’ si riferisce ad un’impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali:*

- *la concentrazione della proprietà e della Direzione in un numero limitato di soggetti*
- *una o più delle seguenti caratteristiche:*
 - *operazioni semplici e lineari;*
 - *semplicità delle registrazioni contabili;*
 - *un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell’ambito delle singole linee di attività;*
 - *un numero limitato di controlli interni;*

- *un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli;*
- *un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni.*

Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive delle imprese di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali imprese”.

Il Documento di riferimento è «Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni» predisposto dal CNDCEC, Aprile 2018.

In ogni caso, la valutazione delle caratteristiche qualitative dell'impresa e la conseguente decisione di considerarla “di dimensioni minori” è sempre oggetto di giudizio professionale del revisore. Tale valutazione deve essere documentata nelle carte di lavoro.

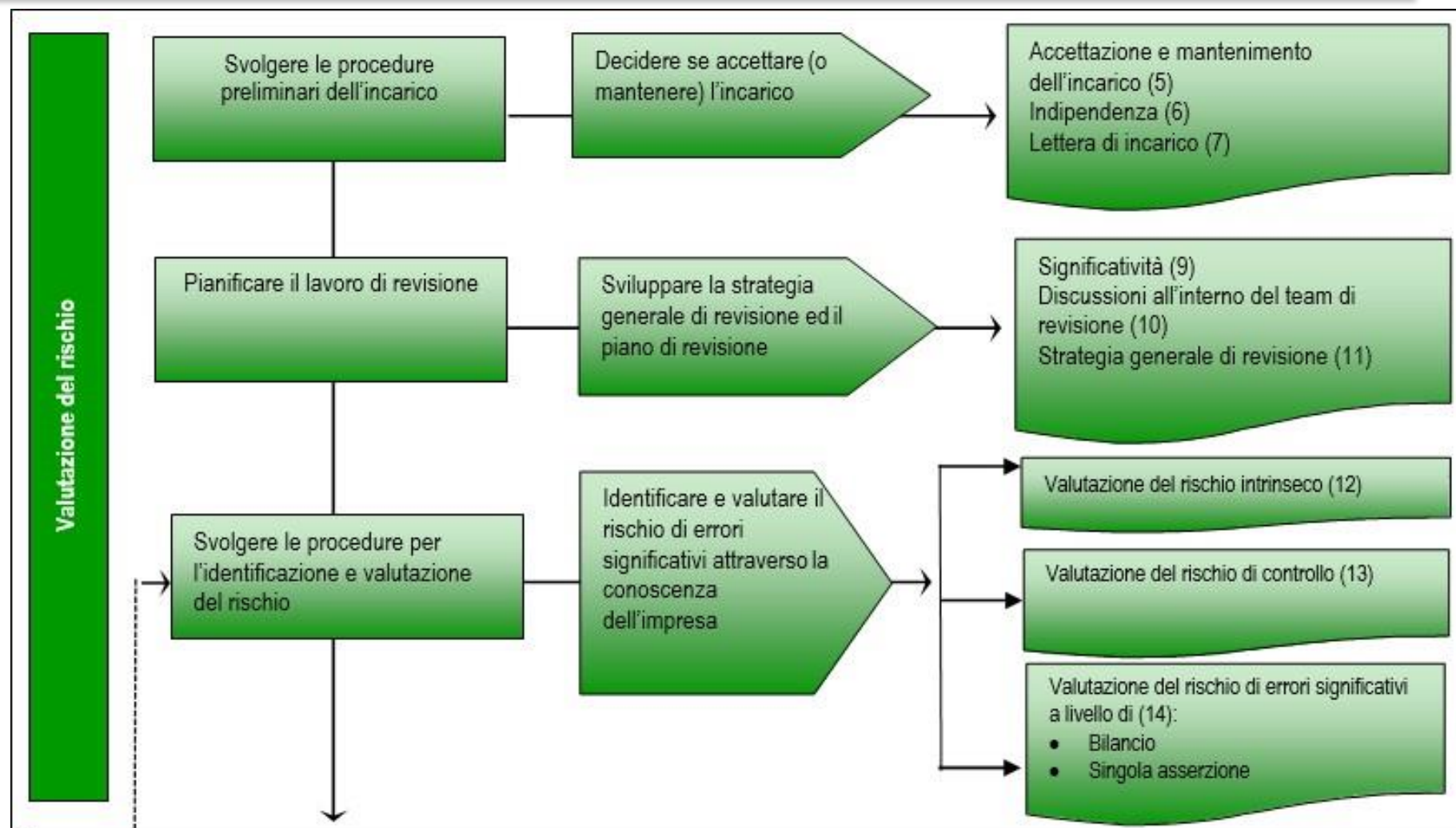
Il flowchart che segue sintetizza le fasi del processo di revisione svolto in conformità ai principi di revisione internazionali.

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) mediante la conoscenza dell'impresa e del contesto in cui opera.

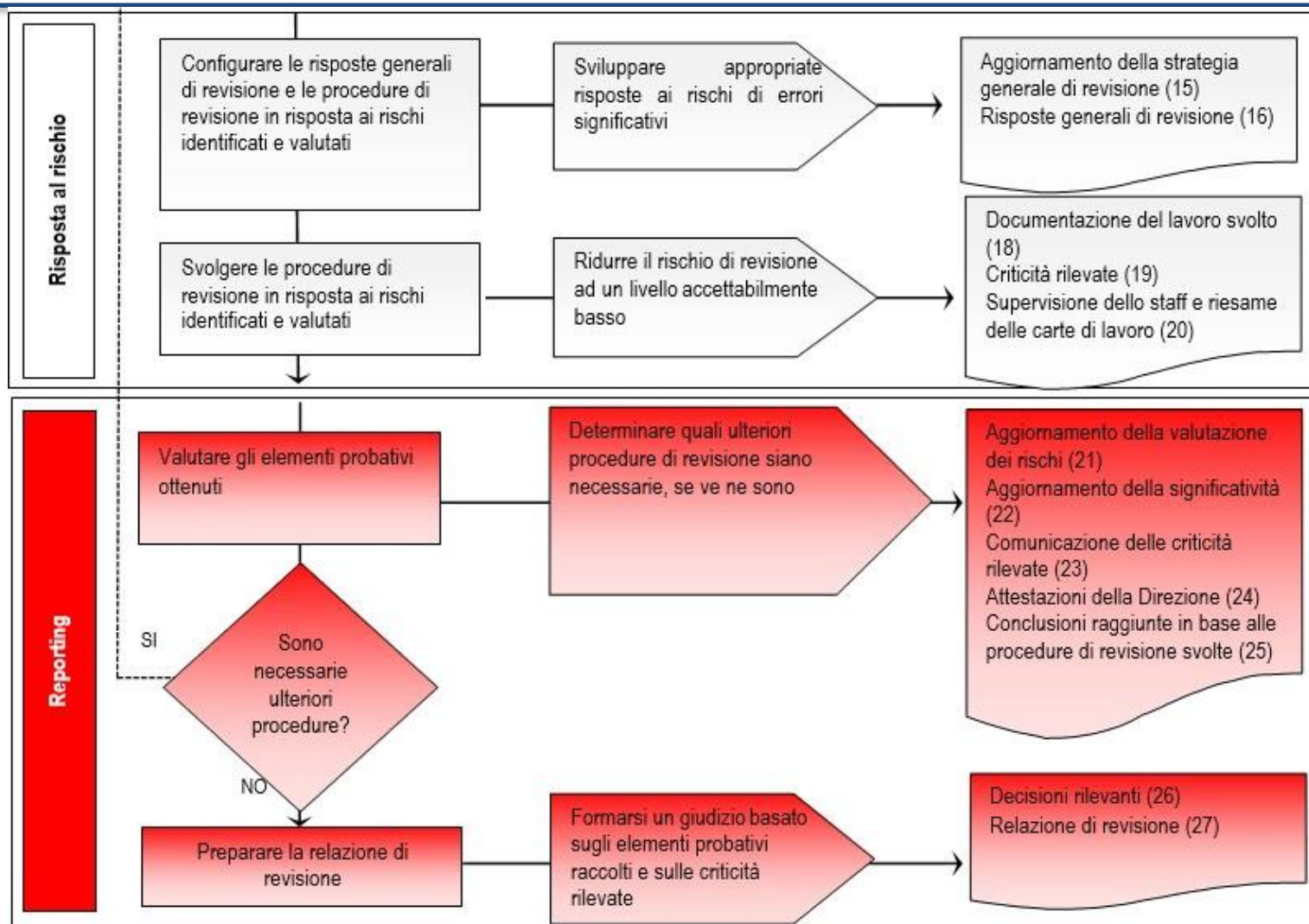
La successiva definizione e il conseguente svolgimento di procedure di revisione appropriate in risposta ai rischi identificati e valutati nel corso della precedente fase consente al revisore di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per supportare il giudizio e redigere la relazione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

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

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese



Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese



Accettazione e mantenimento dell'incarico



Le attività preliminari sono finalizzate ad assumere una decisione in merito a:

- l'accettazione dell'incarico con un nuovo cliente;
- il proseguimento dei rapporti già in essere con un cliente;
- la rinuncia a proseguire i rapporti già in essere con un cliente.

Accettazione e mantenimento dell'incarico



A tale fine, il revisore:

- verifica l'adeguatezza delle competenze e delle 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;
- 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

Indipendenza

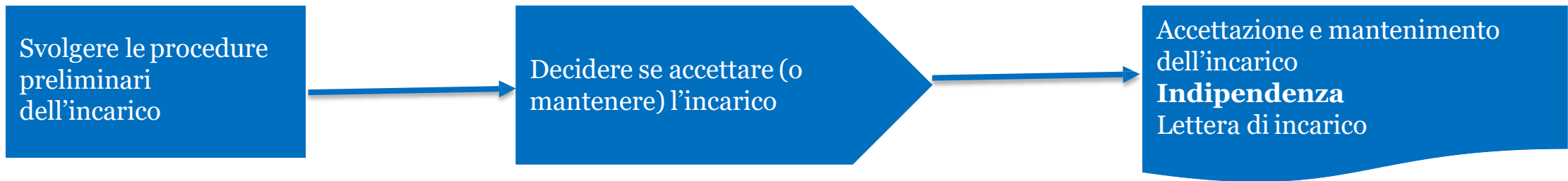


Le attività preliminari dell'incarico includono la verifica dei requisiti d'indipendenza previsti dall'art. 10 all'art. 10 quinquies del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

L'indipendenza del revisore può essere minacciata da numerose circostanze. Le minacce individuate dal D.Lgs. n. 39/2010 sono:

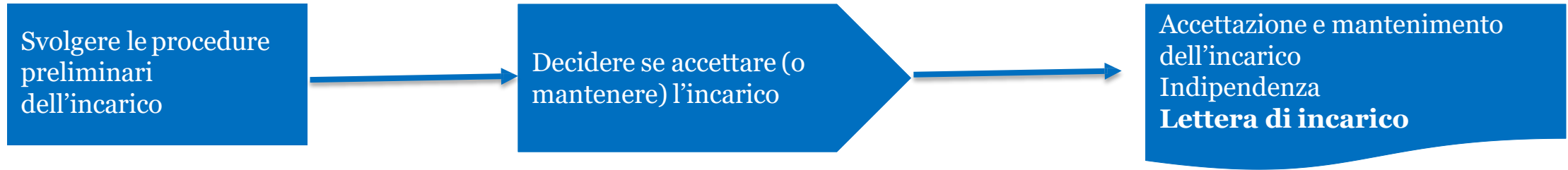
- **auto-riesame**: si manifesta quando il revisore si trova nella circostanza di dover svolgere attività di controllo di dati o elementi che lo stesso o altri soggetti appartenenti alla sua rete hanno contribuito a determinare;
- **interesse personale**: si manifesta quando il revisore si trova in una situazione di conflitto di interessi che a 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);

Indipendenza



- **prestazione di attività di patrocinatore legale**: il revisore assume funzioni di patrocinatore legale a sostegno o contro la posizione del soggetto sottoposto a revisione in una controversia; rileva il patrocinio in un contenzioso fiscale;
- **familiarità**: 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; assume rilievo, al riguardo, l'eccessivo numero di rinnovi dell'incarico;
- **intimidazione**: si manifesta in presenza di condizionamenti derivanti dalla particolare influenza del soggetto sottoposto a revisione o in seguito a comportamenti aggressivi e minacciosi dello stesso nei confronti del revisore.

Lettera di incarico

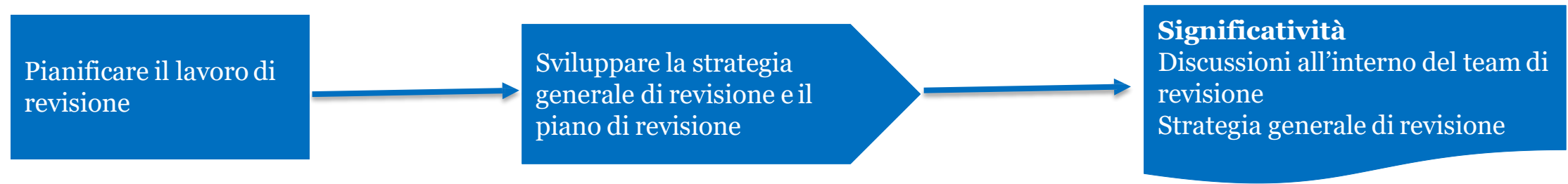


Le attività preliminari includono la verifica della sussistenza delle condizioni indispensabili per lo svolgimento della revisione e la conferma che vi sia una comune comprensione tra il revisore e la Direzione in merito ai termini dell'incarico di revisione.

Al perseguimento di tali obiettivi è preposta la lettera d'incarico redatta in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) 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 e ai propri limiti.

Significatività



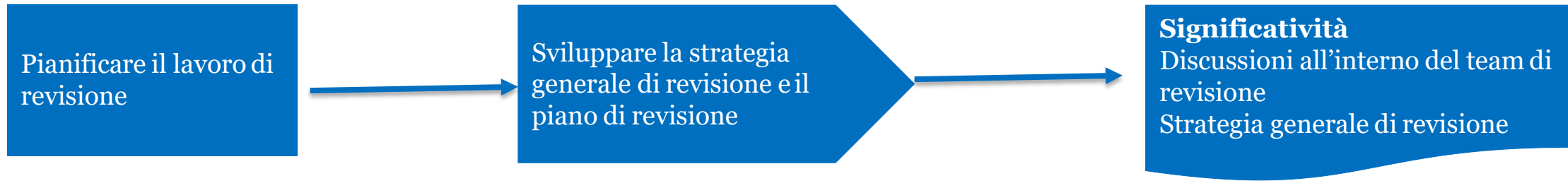
Significatività nel contesto della revisione contabile

(ISA ITALIA 320, par. 5 e 6)

Il concetto di significatività viene applicato dal revisore:

- a) Nella pianificazione della revisione contabile → ISA ITALIA 320
- b) Nello svolgimento delle procedure di revisione pianificate → ISA ITALIA 320
- c) Nella fase finale di valutazione dell'effetto di errori non corretti ove presenti → ISA ITALIA 450.

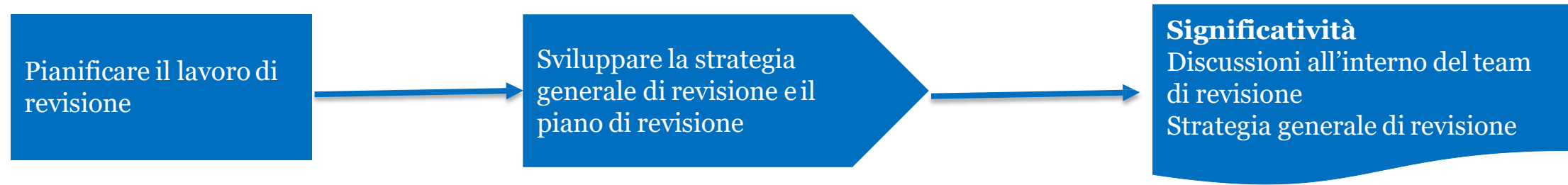
Significatività



Nella fase di pianificazione la definizione della significatività è necessaria per:

- 1) Stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio;
- 2) Identificare e valutare i rischi di errore significativo;
- 3) Stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.

Significatività



Regole: determinazione della significatività

(ISA ITALIA 320, par. 10 e 11)

➔ Il revisore valuta la significatività sia a livello di bilancio nel suo complesso, sia in relazione a classi di operazioni e informazioni e, infine, a livello di singolo conto e singole operazioni,

Sotto il profilo “quantitativo”, quindi, la significatività deve essere calcolata su tre differenti livelli dimensionali che sono :

- 1) bilancio nel suo complesso;
- 2) insieme di classi di operazioni, saldi contabili o informativa;
- 3) singoli conti o singole operazioni contabili.

Esempi metodologici per la determinazione significatività a livello di bilancio nel suo complesso

	Valore di riferimento	%	
		EIP	No-EIP
Aziende con scopo di lucro	Risultato prima delle imposte	Fino al 5%	Fino al 10%
Aziende senza scopo di lucro	Totale ricavi o totale costi	Fino al 1%	Fino al 3%
	Totale attivo	Fino al 1%	Fino al 3%
Aziende con scopo di lucro in cui il risultato ante imposte non può considerarsi un valore di riferimento appropriato	Totale ricavi o totale costi	Fino al 1%	Fino al 3%
	Totale attivo	Fino al 1%	Fino al 3%
Aziende in cui EBITDA è considerato il valore di riferimento più appropriato.	EBITDA	Fino al 2,5%	Fino al 3,5%
Aziende in cui il patrimonio è considerato il valore di riferimento appropriato	Patrimonio netto	Fino al 1%	Fino al 2.5%

Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

ESEMPIO:

(Importi in Euro)

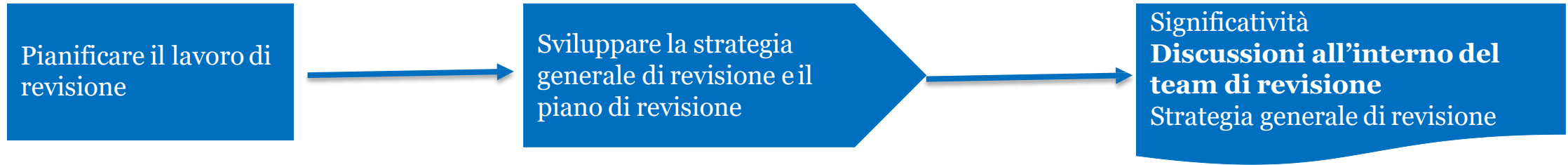
Benchmark di riferimento	Saldo al 31.12.xx
A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni di servizi	310.000.000,00

Materialità sul bilancio nel suo complesso	1%	3.100.000,00	OVER ALL MATERIALITY
---	-----------	---------------------	-----------------------------

Materialità operativa	90%	2.790.000,00	PERFORMANCE MATERIALITY
	75%	2.325.000,00	
	50%	1.550.000,00	

Materialità singola operazione	10%	310.000,00	SUM DE MINIMIS
---------------------------------------	------------	-------------------	-----------------------

Discussione all'interno del team di revisione

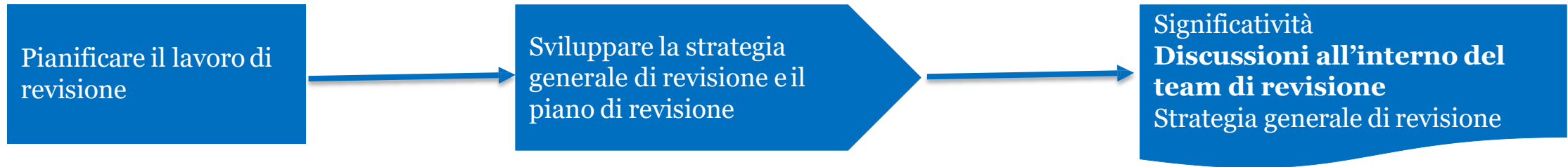


La discussione all'interno del team è una fase fondamentale nel processo di revisione. L'incarico presuppone la sua assegnazione a un team di persone il cui lavoro necessita di essere pianificato e coordinato. Pertanto, le riunioni e le discussioni all'interno del team diventano esigenza organizzativa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

Pertanto, le riunioni e le discussioni all'interno del team diventano esigenza organizzativa funzionale allo svolgimento del lavoro stesso, all'analisi e alla condivisione delle relative risultanze.

Negli incarichi conferiti dalle imprese di dimensioni minori, il lavoro può essere svolto interamente da un singolo revisore.

Discussione all'interno del team di revisione

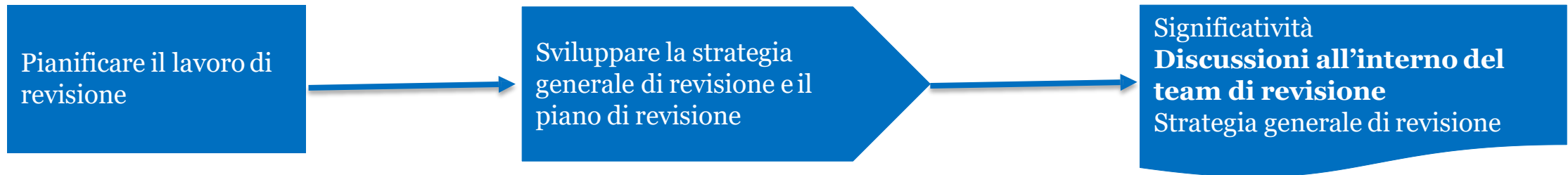


Affinché la revisione contabile risulti efficace e di qualità, è necessario che l'attività del team di revisione avvenga in modo integrato e che il flusso di comunicazione e di condivisione delle informazioni all'interno del team sia costante per l'intera durata del lavoro

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);
- prima dell'emissione della relazione di revisione

Discussione all'interno del team di revisione



Il revisore documenta nelle carte di lavoro le riunioni che avvengono all'interno del team. 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

Discussione all'interno del team di revisione

Esempio di carta di lavoro riepilogativa delle discussioni con il team di revisione

Obiettivo della carta di lavoro: Documentare adeguatamente le discussioni intercorse con il team di revisione in ottemperanza con quanto previsto dai principi di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, n. 300 e n. 315.

Istruzioni per la compilazione

La carta di lavoro è orientata a riepilogare le attività svolte e una sintesi dei risultati ottenuti.

Legenda

SI	Discussione effettuata
NO	Discussione non effettuata
Data	Data dell'incontro
Note	Eventuali note esplicative
WP	Riferimento alle relative carte di lavoro
Sigla	Sigla di chi ha svolto il lavoro

Discussione all'interno del team di revisione

Esempio di carta di lavoro riepilogativa delle discussioni con il team di revisione

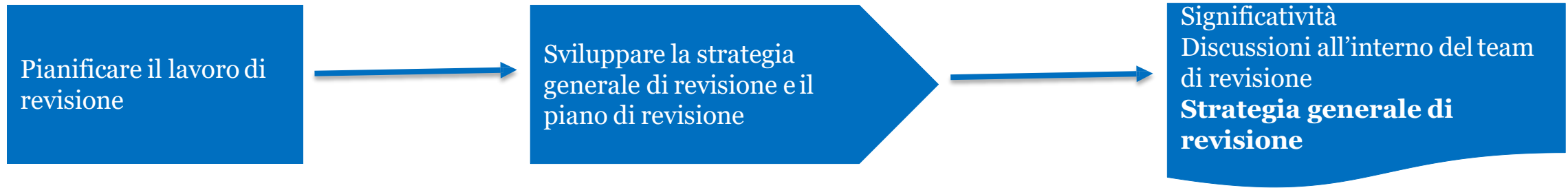
	SI	NO	Data	Note	WP	Sigla
Tempistiche delle discussioni con il team						
Durante la fase iniziale dell'incarico (pianificazione, identificazione e valutazione dei rischi) il responsabile dell'incarico e gli eventuali altri membri chiave hanno organizzato e partecipato alle discussioni del team?						
Durante lo svolgimento dell'incarico il team si è incontrato per discutere i risultati ottenuti al termine delle fasi principali dell'incarico?						

Discussione all'interno del team di revisione

Esempio di carta di lavoro riepilogativa delle discussioni con il team di revisione

	SI	NO	Data	Note	W P	Sigla
Tempistiche delle discussioni con il team						
Prima dell'emissione della relazione di revisione il responsabile dell'incarico ha avuto un confronto con il team di revisione al fine di assicurarsi che sono stati acquisiti tutti gli elementi probativi a supporto delle conclusioni raggiunte?						
Dopo aver terminato l'incarico si è tenuta una breve riunione al fine di ottenere riscontri dai membri del team e stabilire cosa può essere migliorato in vista dell'audit sul bilancio dell'anno successivo?						

Strategia generale di revisione

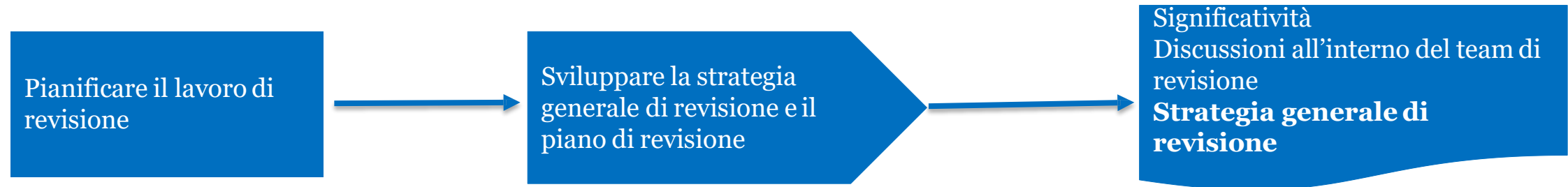


La pianificazione del lavoro di revisione, preordinata a individuare le verifiche più opportune da porre in essere nell'ottica di massimizzare l'efficienza e l'efficacia del lavoro, si conclude con:

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

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

Strategia generale 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 formulazione della strategia generale di revisione e la formalizzazione del piano di revisione dettagliato non rappresentano, necessariamente, processi separati; esse, piuttosto, sono strettamente correlate dal momento che cambiamenti nell'una possono determinare conseguenti cambiamenti nell'altra.

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.

Valutazione del rischio



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

- il **rischio intrinseco** È la possibilità che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contengano un errore, indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno;
- il **rischio di controllo** È l'eventualità che un errore non sia prevenuto, oppure individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

Valutazione del rischio

Il revisore identifica e valuta 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 la valutazione dei rischi di errori significativi avvengono mediante la conoscenza dell'impresa e del contesto in cui questa opera, incluso il suo controllo interno.

Il **rischio intrinseco** può essere articolato in 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 internazionali di revisione, 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): la **falsa informativa finanziaria** e **l'appropriazione illecita di beni ed attività dell'impresa**

Valutazione del rischio

Rischio di controllo

Nelle imprese di dimensioni minori, possono non essere presenti molte delle attività di controllo che il revisore può aver individuato come necessarie, o si possono dare 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).

Valutazione del rischio

La fase finale delle procedure d'identificazione e di valutazione del rischio è costituita dal riesame delle procedure svolte per l'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 d'identificazione e di 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.

Approfondimento

Analisi del documento predisposto dal CNDCEC (Aprile 2018):

«Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni»

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Elementi probativi – brevi cenni (ISA 500)

Il revisore deve acquisire **sufficienti ed appropriati** elementi probativi che gli consentano di trarre ragionevoli conclusioni, sulle quali fondare il proprio giudizio sul bilancio

Elementi probativi → si intendono le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale (registrazioni contabili, documentazione di supporto e altro).

Sufficienza → è la misura della quantità degli elementi probativi.

Appropriatezza → è la misura della qualità degli elementi probativi.

Elementi probativi – brevi cenni (ISA 500)

Per “elementi probativi” si intendono le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale

Gli “elementi probativi” comprendono :

- **Le fonti documentali**
- **Le registrazioni contabili**
- **Le informazioni di supporto aventi altra origine**

Elementi probativi – brevi cenni (ISA 500)

Per “elementi probativi” si intendono le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale

Gli “elementi probativi” comprendono :

- **Le fonti documentali**
- **Le registrazioni contabili**
- **Le informazioni di supporto aventi altra origine**

Elementi probativi – brevi cenni (ISA 500)

L'**ATTENDIBILITA'** degli elementi probativi è influenzata dalla
loro **fonte di provenienza**
e dalla loro **natura**
e dipende dalle **circostanze specifiche** in cui sono ottenuti



Pur tenendo presente che possono esistere delle eccezioni si possono formulare dei **principi generali** in merito all'attendibilità degli elementi probativi



Elementi probativi – brevi cenni (ISA 500)

I **Principi generali** in merito dell'ATTENDIBILITA' degli elementi probativi :

- 1) Gli elementi probativi sono maggiormente attendibili se ottenuti da fonti indipendenti esterne all'impresa;
- 2) Gli elementi probativi ottenuti da fonti interne sono più attendibili quando i relativi controlli adottati dall'impresa sono efficaci;
- 3) Gli elementi probativi ottenuti direttamente dal revisore sono più attendibili di quelli ottenuti indirettamente o per deduzione;
- 4) Gli elementi probativi sono più attendibili se sono rappresentati da documenti cartacei, elettronici od in altra forma;
- 5) Gli elementi probativi costituiti da documenti originali sono maggiormente attendibili di quelli rappresentati da fotocopie o fax.

La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione

Il principio di revisione ISA Italia n° 230 prevede:

- enfasi sulla tempestività della preparazione della documentazione
- documentazione delle deroghe ai principi di revisione
- documentazione di circostanze eccezionali.

Il revisore deve documentare gli aspetti che costituiscono gli elementi probativi dell'attività di verifica a sostegno del giudizio espresso sul bilancio e per evidenziare che il lavoro è stato svolto in conformità con gli statuiti principi di revisione.

- La documentazione è costituita dalle “carte di lavoro” preparate od ottenute durante l’esecuzione del lavoro.
- Le carte di lavoro devono essere sufficientemente complete e dettagliate per permettere una comprensione globale della revisione svolta.
- Nelle aree che necessitano il ricorso a un giudizio professionale del revisore, devono essere indicati gli elementi sui quali è basata la decisione e il processo logico che ha portato alla conclusione raggiunta.
- Consentano a un revisore esperto senza cognizione dell’incarico di ripercorrere e comprendere il processo di revisione, i giudizi significativi per le conclusioni.

In generale le “carte di lavoro” sono utili strumenti per il revisore se:

- Assistono e comprovano la pianificazione e lo svolgimento del lavoro di revisione (rischi identificati, programmi di lavoro, ...)
- Assistono e comprovano la supervisione e il riesame del lavoro svolto.
- Documentano le scelte e le conclusioni a cui giunge il revisore.
- Costituiscono effettivamente l'elemento probativo dei risultati del lavoro effettuato a sostegno del giudizio espresso dal revisore.

Forma e contenuto delle carte di lavoro

- Le carte di lavoro possono essere in forma elettronica e in tale forma archiviabili
- Le carte di lavoro possono essere:
 - Ad uso pluriennale (o “permanenti”).
 - Ad uso corrente.

- Le carte di lavoro a uso pluriennale sono una raccolta sistematica di documenti riguardanti informazioni che hanno o possono avere una rilevanza anche nello svolgimento dei successivi lavori di revisione.
- Esempio:
 - Dati e informazioni storiche (es. atto costitutivo, statuto, organigramma ecc.)
 - Contratti e accordi rilevanti
 - Mappatura dei sistemi informativi e contabili

- Le carte di lavoro a uso corrente sono invece una raccolta sistematica di documenti riguardanti informazioni che hanno o possono avere una rilevanza specifica per il bilancio oggetto di revisione.
- Esempio:
 - Documentazione sulla pianificazione dell'incarico
 - Documentazione sulla comprensione del sistema di controllo interno e la valutazione dei rischi
 - Prospetto riassuntivo degli errori rilevati nel corso della revisione

Forma e contenuto delle carte di lavoro

- Le carte di lavoro devono essere:
 - Complete
 - Dettagliate
 - Devono includere informazioni sulla pianificazione del lavoro di revisione, sulla *natura*, *tempistica* ed *estensione* delle procedure di verifica e dei relativi esiti.
 - Devono riportare i fatti rilevanti conosciuti dal revisore al momento in cui ha raggiunto le proprie conclusioni.

Forma e contenuto delle carte di lavoro

- Gli elementi formali in ogni carta di lavoro sono:
 - Identificazione del nome della società oggetto del lavoro di revisione
 - Data del bilancio in esame
 - Firma del revisore o del suo collaboratore che ha svolto il lavoro e di chi lo ha riesaminato
 - Data in cui è stato svolto e rivisto il lavoro
 - Numerazione secondo un indice progressivo prestabilito.

Forma e contenuto delle carte di lavoro

- La *forma*, il *contenuto* e l'*ampiezza* della documentazione di revisione dipendono da vari fattori, quali:
 - Natura delle procedure di revisione da svolgere
 - Rischi identificati di errori significativi
 - Grado di giudizio professionale necessario per svolgere il lavoro e valutarne i risultati
 - Importanza degli elementi probativi
 - Natura e portata delle eccezioni identificate
 - Necessità di documentare una conclusione
 - Metodologia di revisione e strumenti adottati.

Forma e contenuto delle carte di lavoro

L'esperienza e la capacità professionale guidano il revisore nel determinare quanto ampio debba essere il contenuto delle carte di lavoro

Forma e contenuto delle carte di lavoro

L'utilizzo di carte di lavoro **standardizzate** come ad esempio checklist, lettere standard può migliorare l'efficienza con cui le stesse sono preparate e riviste facilitando anche il controllo della loro qualità.

Modifiche alla documentazione in circostanze eccezionali successive alla data della relazione di revisione

In presenza di circostanze eccezionali che rendono necessario effettuare nuove procedure o integrare quelle già svolte o addirittura modificare le conclusioni del revisore si devono documentare:

- Le circostanze emerse
- Le procedure di revisione svolte, nuove o integrative, gli elementi probativi ottenuti e le conclusioni raggiunte
- Chi ha effettuato modifiche alla documentazione esistente e chi le ha riesaminate

Raccolta e Archiviazione della documentazione del lavoro di revisione

- Archiviazione della documentazione del lavoro di revisione richiesta **entro 60 giorni** dopo la data della relazione, ma dopo la relazione si tratta di sola sistemazione non di svolgimento di nuove procedure di revisione (archiviazioni, modifiche solo di natura formale)
- Conservazione per 10 anni (specifica legge italiana, 5 anni nel ISA)
- In linea di principio nessuna documentazione può essere cancellata o cambiata dopo la data di archiviazione

Riservatezza, sicurezza, conservazione e proprietà delle carte di lavoro

- Devono essere adottate procedure per garantire riservatezza, sicurezza, conservazione e proprietà delle carte di lavoro
- Adottare cautele necessarie per evitare la modifica delle carte di lavoro successivamente al rilascio della relazione
- Le carte devono essere conservate per un periodo di almeno 10 anni. Limite stabilito in base alle norme sulle scritture contabili
- Le carte di lavoro sono proprietà del revisore e non sostituiscono i documenti contabili della società.

***I compiti e le attività di verifica richiesti al
revisore legale in presenza di operazioni
straordinarie di azienda***

Incarichi professionali

1. Esame limitato

Nei principi di revisione internazionali vi sono i principi ISRE 2400 e 2410, che trattano della *review* del bilancio, e nella prassi a livello internazionale vi sono molti tipi di esami limitati che prevedono interventi di entità molto variabile. In pratica, il revisore di una capogruppo, che ha numerose controllate di dimensioni alquanto variabili sparse in molti Paesi diversi, può decidere di chiedere ai revisori locali delle singole controllate lavori di revisione la cui profondità è determinata in base alle dimensioni della società interessata e a valutazioni del rischio connesse alla società stessa.

Incarichi professionali

1. Esame limitato

- Revisione completa con limite di materialità: il revisore secondario deve riportare solo gli errori che superano l'ammontare stabilito dal revisore principale e che sono ritenuti rilevanti a livello consolidato. La revisione è pianificata di conseguenza.
- Lavoro completo limitato a determinate voci di bilancio: il revisore secondario svolge un intervento limitato alle voci più importanti o rischiose;
- Esecuzione delle sole procedure di revisione stabilite dal revisore principale;

Incarichi professionali

1. Esame limitato

- Review in applicazione del principio di revisione internazionale ISRE 2400 e 2410 o degli analoghi principi americani o inglesi. Il revisore quando svolge una review non ha l'obbligo di esaminare documenti o altri documenti probativi. Tuttavia sulla base dei risultati può approfondire le indagini su problemi particolari.
- Nel documento emesso da Consob (delibera 10867 al 31 luglio 1997) si parla di “*revisione contabile limitata*”, ma il contenuto delle procedure è esattamente lo stesso previsto dai principi internazionali per il lavoro di review.

Incarichi professionali

1. Esame limitato

Al termine di una revisione limitata, la relazione che viene emessa non può concludere sulla attendibilità dei documenti contabili esaminati ma può solo dare una *negative assurance*, cioè attestare che il lavoro eseguito non ha portato alla luce nulla che potesse far ritenere necessarie rettifiche o integrazioni dei documenti esaminati.

Incarichi professionali

1. Esame limitato

La tipologia di giudizio per tali incarichi assume la seguente configurazione:

«Sulla base della revisione contabile limitata svolta, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che l'allegato bilancio [consolidato] intermedio della ABC S.p.A. [del Gruppo ABC] per il periodo di [numero mesi] chiuso al [gg][mm][aa], non fornisca una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria, del risultato economico e dei flussi di cassa della ABC S.p.A. [del Gruppo ABC], in conformità al principio contabile internazionale applicabile per l'informativa finanziaria infrannuale (IAS 34) adottato dall'Unione Europea».

Incarichi professionali

2. Procedure concordate con il cliente

Il principio di revisione sulle procedure concordate è ISRS 4400 (International Standard on Related Services).

L'obiettivo di un incarico per l'esecuzione di procedure di revisione concordate è quello di eseguire dette procedure e fornire agli interessati una relazione contenente una descrizione dei risultati del lavoro, **senza nessuna valutazione o conclusione.**

Le conclusioni dovranno essere tratte dagli utilizzatori della relazione e la circolazione della relazione deve essere limitata alle parti che hanno concordato le procedure da eseguire.

Incarichi professionali

3. Revisione di dati previsionali

La revisione di dati previsionali è richiesta spesso nell'ambito delle procedure per l'ammissione alla quotazione in borsa. Si fa riferimento al principio internazionale ISAE 3400, che ha sostituito l'ISA 810.

Il revisore deve ottenere sufficienti elementi probativi sui seguenti elementi:

- Le stime e le ipotesi formulate dalla Direzione sulle quali sono basati i dati previsionali non sono irragionevoli e, nel caso delle ipotesi, sono coerenti con gli obiettivi delle informazioni;

Incarichi professionali

3. Revisione di dati previsionali

- I dati finanziari prospettici sono stati preparati appropriatamente sulla base delle ipotesi;
- Le informazioni prospettiche sono presentate in modo chiaro e tutte le ipotesi rilevanti sono adeguatamente illustrate, indicando se si tratta di stime o di previsione di fatti ipotetici;
- I dati previsionali sono preparati in modo coerente con i bilanci d'esercizio basati su dati consuntivi, utilizzando principi contabili appropriati.

Incarichi professionali

4. Revisione del solo stato patrimoniale

La revisione del solo stato patrimoniale è una possibilità che si presenta al revisore quando riceve l'incarico di effettuare il primo intervento di revisione del bilancio di un'impresa che non era mai stata assoggettata a tali procedure.

Generalmente in questi casi non si ha la possibilità di concludere sui dati mostrati dal conto economico, perché in mancanza di una revisione del bilancio precedente, qualsiasi errore sui saldi di apertura si riflette sul conto economico dell'esercizio, senza che il revisore abbia la possibilità di rilevarlo.

Incarichi professionali

5. Settore energia-gas: procedure di revisione conti annuali separati

L'Autorità per l'Energia Elettrica e il Gas (Aeeg) ha definito con la delibera n. 11 del 18 gennaio 2007, e successive modifiche e integrazioni, (il “Testo Integrato”) i nuovi obblighi di separazione amministrativa e contabile per le imprese operanti nei settori dell'energia elettrica e del gas.

L'art. 21.2 del testo integrato stabilisce che i conti annuali separati, sono sottoposti a revisione effettuata dallo stesso soggetto a cui è demandato ai sensi di legge il controllo contabile sulla società.

Il DDR n 220 Assirevi fornisce indicazioni e linee guida circa tale tipologia di incarico

Incarichi professionali

6. Acconti sui dividendi

La società di revisione legale emette un parere sulla distribuzione degli acconti dividendi: il DDR 219 di Assirevi contiene le linee guida per le attività di verifica da svolgere e per la redazione del parere.

Il revisore deve accertarsi del rispetto delle condizioni previste dall'articolo 2433-*bis* del codice civile. Deve effettuare un esame del prospetto contabile secondo i principi contabili di riferimento e, generalmente, rispetta le disposizioni contenute nel principio di revisione internazionale ISRE 2410 (*Review of interim financial information performed by the independent auditor of the entity*).

Incarichi professionali

7. Esclusione del diritto di opzione (art. 2441 c.c. comma 5)

La normativa prevede la comunicazione al collegio sindacale, e al soggetto incaricato delle revisione legale della relazione degli amministratori, ai fini di dare trasparenza al processo decisionale e tutelare il diritto alla sottoscrizione delle azioni.

Il collegio sindacale e il soggetto incaricato del controllo legale devono esprimere il parere sulla congruità del prezzo di emissione.

Il lavoro di revisione sul prezzo di emissione delle azioni in caso di esclusione del diritto di opzione non è attualmente oggetto di alcun documento che fornisca linee guida da seguire. Si tratta di un controllo che riguarda il prezzo di mercato di azioni quotate e che può essere eseguito facendo riferimento al principio di revisione internazionale Isae 3000.

Incarichi professionali

8. Patrimoni destinati

L'art 2447-*bis* c.c. tratta dei patrimoni destinati ad uno specifico affare e consente alla società di costituire uno o più patrimoni ciascuno dei quali destinati in via esclusiva ad uno specifico affare.

Le disposizioni contenute nell'articolo 2447-*ter* c.c. lettera f) prevede la “*nomina di un revisore legale o di una società di revisione legale per la revisione dei conti dell'affare, quando la società non è già assoggettata alla revisione legale*”.

Incarichi professionali

8. Patrimoni destinati

Non esistono specifici principi di revisione che trattano l'argomento. L'attività di revisione tuttavia potrebbe inquadrarsi tra quelle che sono oggetto dell'Isa 805R, cioè i lavori con fini speciali: in questo caso il revisore emette una relazione sui dati che fanno parte di un bilancio di livello superiore dal quale sono estratti. Su tali attività di revisione ASSIREVI ha elaborato specifico Documento di Ricerca (n. 218) che disciplina le linee guida per la redazione di relazioni di revisione nell'ambito di incarichi svolti ai sensi dell'ISA 800R oppure ISA 805R.

I compiti e le attività di verifica richiesti al revisore legale in presenza di operazioni straordinarie di azienda

Incarichi professionali

Si riportano nella tabella a seguire altri incarichi professionali che trovano specifica regolamentazione nei Documenti di Ricerca Assirevi

N DDR	Oggetto
DdR 223	Società partecipate da Regioni ed Enti Locali – Asseverazione ex art. 11, comma 6, lettera j del Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118. (luglio 2018)
DdR 222	La relazione del revisore sulla deducibilità ai fini IRAP dei costi del personale addetto alla ricerca e sviluppo. (Luglio 2018)
DdR 216	La relazione della società di revisione indipendente sui dati segnalati relativamente alla seconda serie delle operazioni mirate di rifinanziamento a più lungo termine (TLTRO II). (Aprile 2018)
DdR 211	Sottoscrizione della dichiarazione fiscale ai fini della compensazione dei crediti tributari. (Ottobre 2017)
DdR 210	Sottoscrizione della dichiarazione annuale e delle istanze trimestrali IVA ai fini della compensazione o del rimborso dei crediti IVA. (Ottobre 2017)
DdR 208	Sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali. (Settembre 2017)
DdR 203	Procedure richieste dalla società sulla comunicazione di specifici obblighi previsti nei contratti di finanziamento (“financial covenants”). (Ottobre 2016)
DdR 196	La relazione del revisore contabile sulla situazione patrimoniale intermedia ai fini della rateazione dei debiti tributari (Marzo 2016)
DdR 189	Il parere della società di revisione ai sensi dell'art. 2437-ter e ss. del Codice Civile (esercizio del diritto di recesso da parte del socio). (Marzo 2015)
DdR 180	La società di revisione e l'attività dell'attestatore nelle procedure di risoluzione della crisi d'impresa alternative al fallimento. (Gennaio 2014)

Organizzazione interna– articolo 10 ter del D.lgs. 39/2010

Il revisore legale o la società di revisione deve definire direttive e procedure per assicurare il rispetto delle norme sull'indipendenza. Tali direttive devono includere:

- Procedure amministrativo – contabili e sistemi di controllo interno adeguati per identificare rischi di indipendenza e adottare le necessarie azioni correttive.
- Procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che i dipendenti dispongano delle conoscenze ed esperienze adeguate per svolgere l'incarico.
- Procedure che prevedano annualmente la valutazione dell'adeguatezza e dell'efficacia del sistema di controllo interno adottato.
- Procedure in materia di retribuzione atte a fornire incentivi sulla qualità e non sull'esito della revisione legale.

Tali procedure e direttive sono documentate e comunicate ai dipendenti e collaboratori del revisore legale o della società di revisione.

Il sistema di controllo interno della qualità è proporzionato all'ampiezza e alla complessità delle attività di revisione legale svolte. Il revisore legale o la società di revisione è in grado di dimostrare all'autorità competente che le direttive e le procedure di controllo interno della qualità sono adeguate in considerazione dell'ampiezza e della complessità delle attività di revisione legale svolte.

La formazione del giudizio di revisione

Indice

La valutazione degli errori identificati

1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi
2. Esempio di riepilogo degli errori non corretti
3. Esempio di paragrafo sulla lettera di attestazione

La formazione del giudizio di revisione, la Relazione di revisione, richiami di informativa e coerenza delle informazioni

1. Elenco degli ISA Italia di riferimento
2. Obiettivi del revisore
3. La forma della relazione

La valutazione degli errori identificati

1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

ISA Italia 450 - tratta della valutazione dell'effetto degli errori identificati nello svolgimento della revisione contabile. In particolare:

- Il principio distingue fra: errore corretto / non corretto/ trascurabile / non significativo; oggettivo / soggettivo / proiettato
- Illustra le regole riguardanti l'accumulo degli errori identificati;
- Richiede la comunicazione degli errori alla Direzione;
- Richiede la valutazione degli errori non corretti;
- La necessità di rivedere il piano di revisione qualora:
 - La natura degli errori identificati indichino la possibile esistenza di ulteriori errori;
 - L'insieme degli errori identificati approssimi la significatività determinata ai sensi del ISA Italia 320.
- La necessità di un attestazione scritta della Direzione sulla non significatività degli errori non corretti singolarmente o nel loro insieme ed riepilogo degli stessi nell'attestazione (ISA Italia 580 e DR Assirevi n.204 del 2/2017);
- Richiede la documentazione nelle carte:
 - Soglia degli Errori trascurabili;
 - Errori identificati corretti e non;
 - Conclusioni se gli errori non corretti considerati singolarmente o cumulativamente siano significativi.

La valutazione degli errori identificati

1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

Il revisore deve esprimere il proprio giudizio (ISA Italia 700) circa la **ragionevole certezza** che il bilancio nel suo complesso non contenga **errori significativi**, intesi come differenza fra la l'importo, classificazione, presentazione o informativa di un valore rispetto a quanto richiesto dall'informativa finanziaria applicabile; l'errore può essere originato da comportamenti non intenzionali a da frodi (vedi ISA Italia 240). Gli errori possono essere dovuti a:

- mancata accuratezza nella raccolta o elaborazione;
- omissione di importo o informativa;
- Errata stima contabile dovuta a mancata rilevazione o fraintendimento dei fatti;
- Valutazione della direzione su stime contabili irragionevoli o applicazione di principi inappropriati.

Il revisore può definire una soglia al di sotto della quale gli errori siano **chiaramente trascurabili**. Un errore **Chiaramente trascurabile** è diverso da un **Errore non significativo**.

Gli errori **Chiaramente trascurabili** sono errori minori rispetto alla significatività (operativa) determinata in sede di pianificazione ISA Italia 320 e sono chiaramente irrilevanti singolarmente e nel loro insieme.

L'**Errore non significativo** è un errore al di sotto della soglia di significatività.

La valutazione degli errori identificati

1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

Nella **valutazione dell'errore** occorre considerare quanto segue:

- Un errore **può non essere un evento isolato** se deriva da un mancato funzionamento del controllo interno o dall'applicazione di assunzioni o criteri di valutazione inappropriati.
- Se l'insieme degli errori **approssima la significatività** aumenta il livello di rischio accettabile che errori non individuati possano superare cumulativamente la significatività.
- Prima di valutare gli errori non corretti **può essere necessario rivedere la significatività** come determinata da ISA Italia 320 sulla base dei risultati patrimoniali e finanziari ed economici effettivi.
- Ogni **singolo errore** va considerato al fine di valutarne l'effetto nella rispettiva classe tenendo conto di un eventuale specifica significatività ove presente.
- Un errore ritenuto significativo è **improbabile che possa essere compensato** da altri errori a meno che non rientrino nel medesimo saldo contabile o nella stessa classe di operazioni.
- Il revisore può richiedere alla direzione di **ri-esaminare operazioni, saldi o informativa** al fine di comprenderne le cause.

La formazione del giudizio di revisione

La valutazione degli errori identificati

1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

Alcune circostanze possono indurre a ritenere un errore come significativo singolarmente o cumulativamente:

Esempi di circostanze che facciano ritenere gli errori significativi (1/2)

- influenza la conformità alle disposizioni regolamentari;
- influenza la conformità alle clausole dei contratti di finanziamento o altri obblighi contrattuali;
- riguarda la non corretta scelta o applicazione di un principio contabile che ha un effetto non significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame ma che è probabile abbia un **effetto significativo sui bilanci dei periodi amministrativi futuri**;
- maschera un **cambiamento nell'andamento degli utili** o in altri andamenti, in particolare nel contesto delle condizioni economiche generali e del settore;
- influenza gli **indici utilizzati per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria** dell'impresa, i risultati operativi o i flussi di cassa;
- influenza **l'informativa di settore presentata in bilancio** (per esempio, la rilevanza dell'aspetto per un settore o altro comparto dell'attività dell'impresa il cui ruolo sia stato identificato come significativo per le attività operative o la redditività dell'impresa);

La valutazione degli errori identificati

1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

Esempi di circostanze che facciano ritenere gli errori significativi (2/2)

- ha l'effetto di **aumentare i compensi della direzione**, per esempio, assicurando che le condizioni necessarie per ottenere premi o altri incentivi siano soddisfatte;
- è significativo con riferimento a **precedenti comunicazioni** agli utilizzatori, per esempio, riguardo agli utili attesi;
- riguarda voci che coinvolgono **particolari soggetti** (per esempio, se le parti esterne dell'operazione siano correlate ai membri della direzione dell'impresa);
- è un'omissione di un'informazione non specificamente richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ma che, a giudizio del revisore, **è importante per la comprensione da parte degli utilizzatori** della situazione patrimoniale e finanziaria, del risultato economico o dei flussi di cassa dell'impresa;
- influenza altre informazioni che saranno comunicate nei documenti contenenti il bilancio oggetto di revisione contabile che ci si può ragionevolmente attendere che **influenzino le decisioni economiche degli utilizzatori dei bilanci**.

La valutazione degli errori identificati

1. ISA Italia di riferimento e principali procedure previste dagli stessi

In relazione agli errori non corretti il revisore deve stabilire se sono **significativi singolarmente e cumulativamente** considerando:

- L'entità e natura degli errori;
- L'effetto di errori non corretti relativi a periodi amministrativi precedenti.

Il revisore deve **tempestivamente comunicare** gli errori emersi alla Direzione della Società (leggi o regolamenti possono limitare tale comunicazione) e l'effetto che questi possono avere sulla relazione di revisione.

Il revisore deve richiedere alla Direzione della Società **un'attestazione scritta** se essi ritengono che gli effetti degli errori non corretti, singolarmente o cumulativamente, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso.

La formazione del giudizio di revisione

La valutazione degli errori identificati

2. Esempio di riepilogo degli errori non corretti

Client Name:	ABC Spa	F/S Period End:	2014
Document Name:	Summary of Uncorrected Misstatements	Document #:	

		2013 Balance Sheet	2014 P & L	2014 Balance Sheet	Discussed with client?	Date	Detail why correction has not been made to the financial
	Error type						
1 Sottoaccantonamento F.do svalutazione crediti	Judgemental Misstatement	(230.000)	(256.918)	(486.918)	Yes	xx/xx/2015	Judgemental
2 fatture da ricevere non stanziate	Factual Misstatement	-	(39.100)	(39.100)	Yes	xx/xx/2015	Error
3 Costi pubblicità capitalizzati	Factual Misstatement	-	(31.389)	(31.389)	Yes	xx/xx/2015	Error
Total		(230.000)	(327.407)	(557.407)			
	TAX IMPACT	63.250	90.037	153.287			
Cumulative effect, including tax, on Net Assets/(Liabilities)			(237.370)	(404.120)			
	Significatività per il Bilancio	600.000					
	Errore trascurabile	30.000					

La valutazione degli errori identificati

3. Esempio di paragrafo sulla lettera di attestazione

12. Vi confermiamo, con la precisazione di cui al precedente paragrafo 7, che il bilancio d'esercizio [consolidato] non è [sono] inficiato[i] da errori rilevanti, incluse le omissioni.

FORMULAZIONI ALTERNATIVE

CASO A - (In presenza di differenze di revisione non corrette)

Vi confermiamo che gli effetti degli errori da Voi riscontrati e non corretti non sono rilevanti, sia singolarmente sia nel loro insieme, per il bilancio d'esercizio [consolidato] nel suo complesso. L'elenco degli errori non corretti è allegato alla lettera di attestazione.

CASO B - (Formulazione da adottare quando la Direzione aziendale ritiene che uno o più elementi inclusi fra le differenze di revisione, benché non rilevanti, non rappresentano differenze di revisione)

Non concordiamo (invece) sul fatto che la/le differenza/e relativa/e a [SPECIFICARE] costituisca/no un errore per i seguenti motivi:

La formazione del giudizio di revisione

1. Elenco degli ISA Italia di riferimento

- **ISA Italia n.700:** Formazione sul giudizio e relazione sul bilancio;
- **ISA Italia n.701:** comunicazione degli aspetti chiave (KAM - EIP);
- **ISA Italia n.705:** Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente
- **ISA Italia n.706:** Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente
- **ISA Italia n.710:** Informazioni comparative
- **ISA Italia n.720:** altre informazioni presenti in bilancio
- **SA Italia n.720B:** relazione sulla gestione ed altre specifiche informazioni
decreto legislativo 39 del 27 gennaio 2010, artt. 11 e 14;

La formazione del giudizio di revisione

La formazione del giudizio di revisione

2. Obiettivi del revisore ISA Italia 700

- Formarsi un **giudizio sul bilancio** sulla base della valutazione delle conclusioni tratte dagli **elementi probativi ottenuti**.
- Al fine della formazione di tale giudizio, il revisore deve concludere se ha acquisito una **ragionevole certezza** sul fatto che il bilancio nel suo complesso **non contenga errori significativi** tenendo conto:
 - Degli elementi probativi raccolti ISA Italia 330
 - Della conclusione circa errori non corretti significativi singolarmente o nel loro insieme ISA Italia 450
- Esprimere chiaramente tale giudizio mediante una **relazione scritta** che descriva anche gli elementi su cui è basato il giudizio.

La formazione del giudizio di revisione

La formazione del giudizio di revisione

3. La forma della relazione - prima

La forma della relazione prevede:

- **Titolo**
- **Destinatario**
- **Responsabilità della direzione per il bilancio**
- **Responsabilità del revisore**
- (Elementi alla base del giudizio con rilievi)
- **Giudizio del revisore**
- (Richiami di informativa)
- **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamenti**
 - Giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione
- **Firma** (nome e cognome, firma, data)

La formazione del giudizio di revisione

3. La forma della relazione - dopo (1/2)

La forma della relazione prevede (EIP):

- Titolo
- Destinatario
- Giudizio del revisore
- Elementi alla base del giudizio
- **Aspetti chiave della revisione contabile (KAM)**
- **Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale**
- **Responsabilità del revisore**
- **Altre informazioni comunicate ai sensi art. 10 Regolamento UE 537/2014**
- **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamenti**
 - Giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione
- **Firma** (nome e cognome, firma, sede e data)

La formazione del giudizio di revisione

3. La forma della relazione - dopo (2/2)

La forma della relazione prevede (non EIP):

- Destinatario
- Titolo
- Giudizio del revisore
- Elementi alla base del giudizio
- Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale
- Responsabilità del revisore
- Relazione su altre disposizioni di legge e regolamenti
 - Giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione
- Firma (nome e cognome, firma, sede e data)

3. La forma della relazione

Esempio di relazione relativo a:

- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico (**non EIP**);
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale (**governance tradizionale**);
- Il bilancio è redatto dagli amministratori dell'impresa in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (**OIC**);
- Giudizio senza modifica (**clean opinion**);
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (**giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio**).

3. La forma della relazione

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI
SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39
[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio [d'esercizio][consolidato]

Giudizio

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

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

3. La forma della relazione

Elementi alla base del giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio della presente relazione. [Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. [Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

3. La forma della relazione

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Nel redigere il bilancio d'esercizio gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società.

3. La forma della relazione

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

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

3. La forma della relazione

[Il paragrafo 40 b) del presente principio di revisione spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione]

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

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

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

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

3. La forma della relazione

Segue responsabilità del revisore

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

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

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

3. La forma della relazione

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della ABC sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC al 31 dicembre 20xx, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (Sa Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC al 31 dicembre 20xx e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ABC al 31 dicembre 20xx ed è redatto in conformità alla legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'articolo 14, co.2, lettera e), del D.Lgs 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non ho [abbiamo] nulla da riportare.

[Nome, Cognome e Firma del revisore Sede del revisore

Data]

La formazione del giudizio di revisione

ISA ITALIA 705 - cenni

Giudizio con modifica = qualified opinion

Giudizio con modifica - Definizione: un giudizio con rilievi, un giudizio negativo, una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

Il revisore deve esprimere un **giudizio con modifica** nella relazione di revisione laddove:

- a) concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero
- b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

La formazione del giudizio di revisione

ISA ITALIA 705

Giudizio con rilievi

Giudizio con rilievi

Il revisore deve esprimere un **giudizio con rilievi** laddove:

- A. avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli **errori**, singolarmente o nel loro insieme, **siano significativi, ma non pervasivi, per il bilancio**; ovvero
- B. **non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti** ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali **errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi**.

ISA ITALIA 705

Giudizio con rilievi - caso A

L'espressione del **giudizio con rilievi** deve essere effettuata secondo la seguente formulazione:

«A nostro giudizio, **ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo «Elementi alla base del giudizio con rilievi»**, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società ABC al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art.9 del dlgs 38/05».

La formazione del giudizio di revisione

ISA ITALIA 705

- Giudizio con rilievi per limitazioni – caso B

Le **limitazioni al processo di revisione** rappresentano invece ostacoli allo svolgimento del lavoro secondo le regole fissate dai principi di revisione di riferimento, ostacoli che possono derivare da **mancanze di elementi probativi** o da vere e **proprie limitazioni che la società ha imposto alle verifiche del revisore**.

Esempi di tali fenomeni possono essere:

- ✓ motivata indisponibilità dei bilanci di società partecipate;
- ✓ diniego da parte della società all'invio a terzi di richieste di conferma;
- ✓ diniego al rilascio della lettera di attestazione;
- ✓ impossibilità di assistere alle operazioni inventariali delle rimanenze di apertura, non verificate da altri revisori, avendo ricevuto l'incarico successivamente alla loro esecuzione, quando non sono possibili procedure alternative;
- ✓ situazioni di incertezza nei cui confronti gli amministratori hanno posto in essere azioni e conseguenti trattamenti contabili fortemente opinabili.

La formazione del giudizio di revisione

ISA ITALIA 705

- Giudizio con rilievi per limitazioni – caso B

«A nostro giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo «Elementi alla base del giudizio con rilievi», il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società ABC al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art.9 del dlgs 38/05».

ISA ITALIA 705

Il giudizio negativo

"Giudizio negativo"

Il revisore deve esprimere un giudizio negativo laddove, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, **singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi per il bilancio.**"

L'espressione del giudizio con rilievi deve essere effettuata secondo la seguente formulazione:

"A nostro giudizio, **a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo «Elementi alla base del giudizio negativo»**, il bilancio d'esercizio, **non fornisce** una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società ABC al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'unione Europea nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art.9 del dlgs 38/05."

ISA ITALIA 705

–Impossibilità ad esprimere il giudizio

Dichiarazione di impossibilità ad esprimere il giudizio:

- In presenza di rilievi significativi, legati alle limitazioni al procedimento di revisione, tali per cui i possibili effetti delle stesse sono così rilevanti da far mancare gli elementi indispensabili per un giudizio sul bilancio.
- In presenza di situazioni di incertezza molto rilevanti, o di più situazioni di incertezza, tanto da porre in discussione l'attendibilità del bilancio nel suo complesso.

ISA ITALIA 705

Impossibilità ad esprimere il giudizio

...Responsabilità della società di revisione

.....

Tuttavia, a causa di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”, **non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.**

ISA ITALIA 705

– Impossibilità ad esprimere il giudizio

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

La Società al 31 dicembre 2017 ha consuntivato un risultato negativo di euro XXXX migliaia che, unitamente alle perdite consuntivate nei precedenti esercizi, ha comportato che il patrimonio netto al 31 dicembre 2017 sia negativo per euro XXXX migliaia circa, configurandosi quindi la fattispecie di cui all'art. 2482-ter del Codice Civile. Fino alla data della presente relazione non risulta che i soci, tra cui la controllante XWW S.p.A. dichiarata fallita nel corso del 2017, si siano impegnati a ripianare le perdite maturate ed a ricapitalizzare la società. Nel corso del nostro incarico di revisione non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'appropriato utilizzo da parte della direzione della ABC S.r.l. del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio; in particolare non ci risultano esser stati approvati dagli amministratori i piani previsionali pluriennali. Gli amministratori tuttavia ritengono che le perdite consuntivate siano correlate ad eventi non prevedibili ed esogeni, tali da non compromettere il presupposto della continuità aziendale. A causa della descritta situazione non siamo in grado di concludere se sussista una incertezza significativa riguardo ad eventi o circostanze che possono far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Il bilancio chiuso al 31 dicembre 2017 include crediti verso la società controllante per euro XXXXX, al netto delle svalutazioni effettuate a seguito della dichiarazione di fallimento della stessa, intervenuta nel corso dell'esercizio 2017. Le nostre verifiche sulla corretta valutazione di tale credito non hanno potuto essere conclusive in quanto, come peraltro indicato dagli amministratori in nota integrativa, l'effettiva possibilità di incassare lo stesso credito dipende dalla capienza della massa attiva del fallimento, al momento non verificabile.

ISA ITALIA 705

– Impossibilità ad esprimere il giudizio

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

Al 31 dicembre 2017 gli amministratori, nonostante la presenza di indicatori di potenziali perdite di valore, non hanno proceduto a svalutare le immobilizzazioni materiali ed immateriali, rispettivamente pari ad euro XXXX e XXXX migliaia ed hanno iscritto in bilancio crediti per imposte anticipate per euro XXX. migliaia. Con riferimento a tali poste di bilancio non abbiamo ottenuto adeguati elementi probativi, tra cui i già citati piani previsionali, al fine di verificare la correttezza dei valori iscritti in bilancio.

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “*elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*”, non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio. Pertanto non esprimiamo un giudizio sul bilancio d’esercizio della società ABC S.r.l. al 31 dicembre 2017.

ISA ITALIA 706

Richiami di informativa ed altri aspetti

ISA 706 RICHIAMO DI INFORMATIVA – 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

Esempi di circostanze in cui il revisore può considerare necessario inserirlo sono:

- Incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte dell'autorità di vigilanza
- Applicazione anticipata di un nuovo principio contabile
- Grave catastrofe che ha avuto o continua ad avere effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa

ISA ITALIA 706

Richiami di informativa e altri aspetti

ISA 706 ALTRI ASPETTI - UN PARAGRAFO INSERITO NELLA RELAZIONE DI REVISIONE CHE FA RIFERIMENTO AD UN ASPETTO DIVERSO DA QUELLI PRESENTATI O OGGETTO DI INFORMATIVA NEL BILANCIO CHE, SECONDO IL REVISORE, E' RILEVANTE AI FINI DELLA COMPrensIONE DA PARTE DEGLI UTILIZZATORI DELLA REVISIONE CONTABILE, DELLE RESPONSABILITA' DEL REVISORE O DELLA RELAZIONE DI REVISIONE.

ISA 706 R

Richiami di informativa e altri aspetti

Il principio è stato modificato per recepire ISA 570 R e ISA 720 R per fornire una guida nella comunicazione nella relazione di revisione su continuità e altri aspetti, rispettivamente.

Richiamo di informativa

Se si applica ISA 701, l'aspetto non viene considerato una KAM che deve essere comunicata come tale nella relazione, cioè non ha richiesto un'attenzione particolare da parte del revisore.

Se si intende includere un richiamo di informativa o un paragrafo di altri aspetti nella relazione, si deve comunicare a TCWG questa intenzione e la forma del paragrafo.

ISA 706 R

Richiamo di informativa ed altri aspetti

Posizionamento nella relazione

Il richiamo d'informativa può essere subito prima o dopo il KAM, in base alla valutazione del revisore.

È consentito modificare il titolo del paragrafo richiamo di informativa, ad esempio :

Richiamo di informativa - eventi successivi

La formazione del giudizio di revisione

ISA ITALIA 710

– Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo

- Informazioni comparative = dati contabili e informazioni
- Due approcci: quello dei dati corrispondenti e quello del bilancio comparativo



ISA ITALIA 710

– Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo

- Se il bilancio del periodo precedente non è stato sottoposto a revisione, si applica ISA Italia 510 su saldi di apertura
- Nella relazione di revisione **normalmente non sarà presente un rinvio** alla relazione sul bilancio dell'esercizio precedente; il **rinvio sarà presente** se:
 - Il bilancio dell'esercizio precedente non è stato «revisionato» o l'assoggettamento a revisione contabile è stato effettuato da parte di un altro revisore (in quest'ultimo caso si aggiunge il paragrafo «**altri aspetti**»);
 - La relazione di revisione sul bilancio dell'esercizio precedente conteneva un giudizio diverso da uno senza modifica e l'aspetto che ha dato origine alla modifica non è stato risolto e gli effetti o i possibili effetti sul bilancio dell'esercizio in esame sono ancora significativi oppure non sono più significativi, ma richiedono un giudizio diverso da uno senza modifica;
 - il revisore esprime un giudizio diverso da uno senza modifica sul bilancio dell'esercizio in esame con riferimento ai dati corrispondenti in esso contenuti (situazioni in cui si è in presenza di un errore significativo nel bilancio dell'esercizio precedente non rilevato nella relativa relazione di revisione e di una mancata rideterminazione dei dati corrispondenti o di una mancata informativa a riguardo).