



IL LAVORO DI REVISIONE LEGALE: LA NORMATIVA, I PRINCIPI DI REVISIONE E IL CONFERIMENTO DELL'INCARICO



IL QUADRO DI RIFERIMENTO

L'EVOLUZIONE DELLA REVISIONE LEGALE IN ITALIA

2004 CONTROLLO CONTABILE

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

2010 REVISIONE LEGALE

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

2014 ISA ITALIA

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

2016 D.LGS. 135/16

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

LA RIFORMA EUROPEA DELLA REVISIONE LEGALE

DA DOVE DERIVA?

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

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

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

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

ART. 3 - TIROCINIO

DURATA

- **Confermati 3 anni**
- Possibilità di **svolgere tirocinio durante il corso di laurea SPECIALISTICA o MAGISTRALE** una volta che sarà approvata convenzione Ministero Istruzione e MEF

OBBLIGHI DOMINUS E TIROCINANTE

- **Massimo 3 tirocinanti se revisore individuale**
- **Solo revisori sezione A**
- **Nessun limite per società di revisione**
- **Obbligo partecipazione tirocinante ad incarichi di revisione**
- **Obbligo dominus: assicurare e controllare l'effettiva collaborazione del tirocinante a incarichi revisione legale**
- **Tenuta registro tirocinanti**

CONTENUTO REGISTRO TIROCINANTI

- Molteplici e regolate dalle linee guida tirocinio pubblicate sul sito MEF tra cui:
- Le **generalità** complete del tirocinante e il **recapito da questo indicato per l'invio delle comunicazioni** concernenti il tirocinio;
 - La **data di inizio** del tirocinio;
 - Il **soggetto presso il quale il tirocinio è svolto**;
 - I **trasferimenti del tirocinio, le interruzioni e ogni altro fatto**.

ART. 4 - ESAME IDONEITÀ

CADENZA E CONTENUTO

- *Da semestrale ad annuale*
- *Tre prove scritte e una orale*
- *Esoneri da alcune prove -*
DECRETO 19 gennaio 2016 n. 63. «Regolamento recante attuazione della disciplina legislativa in materia di esame di idoneità professionale per l'abilitazione all'esercizio della revisione legale»

MATERIE ESAME

- *Generali simili ad esame Commercialista*
- *Specifiche:*
 1. *Gestione del rischio e controllo interno,*
 2. *Principi di revisione nazionali ed internazionali,*
 3. *Disciplina della revisione legale,*
 4. *Deontologia professionale ed indipendenza,*
 5. *Tecnica professionale della revisione.*

ESAME INTEGRATIVO

- Previsto:*
- *Una prova scritta con quesito pratico e una orale*
 - *Solo sulle materie specifiche di revisione*

ART. 5 - FORMAZIONE

ORE

- **20 ore all'anno**
- **60 ore nel triennio**
- **Ore 2017 recuperabili nel 18**

MATERIE A

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

MATERIE B - C

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

ART. 6,7 E 8 - REGISTRO

CONTENUTO

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

FORMAZIONE

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

CONTRIBUTO ANNUALE

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

CONTROLLO DI QUALITÀ

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

ART. 9 - DEONTOLOGIA E SCETTICISMO PROFESSIONALE

DEONTOLOGIA



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

SCETTICISMO PROFESSIONALE



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

ART. 9BIS - RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE

OBBLIGHI

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

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

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

CARTE REVISORE PRECEDENTE

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

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

ART. 10 - INDIPENDENZA E OBIETTIVITÀ

PRINCIPI GENERALI

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

QUALI PRINCIPI?

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

RETE

DEFINIZIONE ART 1

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

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

NUOVI ARTICOLI

10 BIS

10 TER

10 QUATER

10 QUINTES

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

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

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

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

10 BIS – ACCETTAZIONE INCARICO

ATTIVITÀ



«Il revisore legale o la società di revisione legale, prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale, deve **VALUTARE E DOCUMENTARE**:

- a. Il possesso dei **requisiti di INDIPENDENZA ED OBIETTIVITÀ** di cui all'articolo 10 e, ove applicabile, all'articolo 17;
- b. L'eventuale presenza di **rischi per la sua indipendenza** e, nel caso, se siano state **adottate IDONEE MISURE PER MITIGARLI**;
- c. La **disponibilità di PERSONALE professionale competente, TEMPO e RISORSE necessari** per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione;
- d. Nel caso di società di revisione legale, l'**abilitazione del responsabile dell'incarico all'esercizio della revisione legale ai sensi del presente decreto.**»

10 TER - ORGANIZZAZIONE INTERNA

CONTENUTO MINIMO CONTROLLO INTERNO QUALITÀ



Il revisore è tenuto a stabilire direttive e procedure (sistema di controllo interno della qualità) che consentano di ottenere una **ragionevole sicurezza** che:

- I **propri dipendenti e le persone fisiche che gli forniscono servizi nell'ambito della revisione dispongano delle CONOSCENZE E DELL'ESPERIENZA ADEGUATE** per svolgere l'incarico;
- Che l'**ESTERNALIZZAZIONE** di parte delle attività di revisione **non COMPROMETTA L'EFFICACIA del controllo interno di qualità o le capacità dell'Autorità di vigilanza di operare i previsti controlli.**
- Che siano **adottate specifiche disposizioni organizzative e amministrative per gestire i RISCHI DI INDIPENDENZA**
- Che il sistema di controllo interno **garantisca che gli incarichi siano svolti in CONFORMITÀ AI PRINCIPI professionali e alle DISPOSIZIONI NORMATIVE e REGOLAMENTARI applicabili.**

Tale sistema di controllo interno deve prevedere **direttive e procedure adeguate anche in tema di FORMAZIONE, RIESAME E CUSTODIA delle CARTE DI LAVORO.**

L'ADEGUATEZZA E L'EFFICACIA del sistema di controllo interno della qualità devono essere **VALUTATE CON CADENZA ANNUALE** apportando le opportune misure per rimediare ad eventuali carenze.

Gli ESITI delle valutazioni effettuate devono essere oggetto di APPROPRIATA DOCUMENTAZIONE.

10 QUATER - ORGANIZZAZIONE LAVORO

RESPONSABILE INCARICO

ART. 1 l) «1) il revisore legale o i revisori legali ai quali è stato conferito l'incarico di revisione legale e che firmano la relazione di revisione;2) nel caso in cui l'incarico di revisione legale sia stato conferito ad una società di revisione legale, il revisore legale o i revisori legali... che firmano la relazione di revisione»

CARTE DI LAVORO

- **Conservate 10 anni da data firma relazione**
- **Carte di lavoro chiuse MASSIMO 60GG dopo firma relazione**

FASCICOLO DI REVISIONE – CONTENUTO MINIMO

- **i dati e i documenti relativi alle attività preliminari ALL'ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO dell'incarico**
- **i dati e i documenti rilevanti a sostegno (SUFFICIENTI ED APPROPRIATI) per l'espressione del giudizio sul bilancio**
- **i dati e i documenti necessari per monitorare il rispetto delle disposizioni del D.Lgs. 39/2010 e delle ulteriori disposizioni applicabili.**

10 QUINQUIES - REVISIONE CONSOLIDATO

ASPETTI AGGIUNTIVI



- *Revisore di gruppo (revisore principale) ha LA PIENA RESPONSABILITÀ DEL GIUDIZIO sul consolidato (art 10 quinquies)*
- *Deve **INDIRIZZARE E VALUTARE** il lavoro dei revisori delle società partecipate (revisori secondari) anche se esteri*
- *Deve mantenere **traccia del lavoro di RIESAME svolto** sul lavoro dei revisori secondari*
- *Deve ottenere **ACCESSO A CARTE DI LAVORO** dei revisori secondari*
- *In caso di controllo di qualità è **lui RESPONSABILE** della **MESSA A DISPOSIZIONE** alle Autorità vigilanti delle **CARTE DI LAVORO DEI REVISORI SECONDARI***

CAPO VIII - SANZIONI E CENSURE AMMINISTRATIVE

SANZIONI PER MANCATO RISPETTO OBBLIGHI DI LEGGE O ISA ITALIA



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

Special Event



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Latina

IL PUNTO SUGLI AGGIORNAMENTI

PRINCIPALI DOCUMENTI EMESSI

Esame idoneità professionale

- *Decreto del Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, del 19 gennaio 2016, n. 63*

Gestione sezione inattivi

- *Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze dell'8 gennaio 2013 , n. 16*

Revoca dimissioni revisore

- *Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2012, n. 261*

Tirocinio

- *Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 25 giugno 2012, n. 146*
- *Bozza linee guida tirocinio novembre 17*

Iscrizione cancellazione

- *Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 20 giugno 2012, n. 144*

Formazione continua

- *Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 11 ottobre 2017*
- *Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 07 marzo 2017*

ISA Italia

- *Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 12 gennaio 2018*
- *Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 31 luglio 2017*
- *Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 15 giugno 2017*
- *Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 23 dicembre 2014*

Norme deontologiche

- *Determina del Ragioniere generale dello Stato del 20 novembre 2018*

PRINCIPALI PUNTI DA DEFINIRE

Contributi annuali

- *Modalità calcolo contributi a regime che devono finanziare attività di vigilanza e controllo qualità*

Qualità

- *MEF con CONSOB deve definire con decreto i criteri di accreditamento dei corsi di formazione per i soggetti incaricati dei controlli della qualità, nonché i programmi e il contenuto minimo di tali corsi (Art 5 bis)*
- *MEF provvede (Art 21 bis):*
 - *approvazione e l'eventuale modifica dei metodi e dei programmi di controllo;*
 - *approvazione o la designazione dei soggetti incaricati del controllo della qualità;*
 - *emanazione di raccomandazioni e di istruzioni in qualsiasi forma destinate all'ente al quale sono stati delegati i compiti*
 - *relazione annuale esiti controlli entro 30 aprile anno successivo*

Applicazione sanzioni

- *Modalità operative applicazioni sanzioni*

I CONTRIBUTI DEL CNDCEC – GRUPPO SFIDA QUALITÀ

TRE CONTRIBUTI

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

**FACSIMILI CARTE DI
LAVORO**

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



IL PROCESSO DI REVISIONE

COME SI ARTICOLA IL LAVORO?

GUIDA IFAC - TRE FASI PRINCIPALI

VALUTAZIONE RISCHI

Identificazione e valutazione dei RISCHI del lavoro

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

RISPOSTE AI RISCHI

Selezione delle verifiche da eseguire per fronteggiare i rischi SIGNIFICATIVI individuati

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

REPORTING

Valutazione degli elementi probativi acquisiti ed emissione del giudizio sul bilancio

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

QUALI OBIETTIVI HA IL LAVORO DI REVISIONE?

ISA ITALIA 200

*acquisire una
ragionevole
sicurezza*

*che il bilancio nel
suo complesso*

*non contenga
errori
significativi*

*dovuti a frodi o a
comportamenti o
eventi non
intenzionali*

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

PREREQUISITI

NECESSARIA CONOSCENZA:

Principi di revisione

Principi contabili

Norme di legge

ISA Italia

OIC o IFRS

Codice civile

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

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

LE REGOLE DI BASE PER LO SVOLGIMENTO DELL'INCARICO

TRE ASPETTI PRINCIPALI

INDIPENDENZA

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

SCETTICISMO PROFESSIONALE

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

RISERVATEZZA

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

COME PROCEDERE NEL LAVORO DI REVISIONE?

TENERE PRESENTE I TRE ASPETTI PRINCIPALI DEL LAVORO E CHIEDERSI:

VALUTAZIONE DEI RISCHI

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

RISPOSTA AI RISCHI

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

CONCLUSIONI

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

INDIVIDUAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI

QUANDO?

**ACCETTAZIONE E CONTINUAZIONE
DELL'INCARICO**

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



LE PROCEDURE DI ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

LE PROCEDURE DI ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

TRE ASPETTI PRINCIPALI

VALUTAZIONE INDIPENDENZA

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

VALUTAZIONE RISCHI INCARICO

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

EMISSIONE LETTERA DI INCARICO

Necessario formalizzare i termini dell'incarico in forma scritta



LA VALUTAZIONE DELL'INDIPENDENZA

INDIPENDENZA

DUE REQUISITI DI BASE

MENTALE

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

FORMALE

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

REGOLE INDIPENDENZA

SINDACO

2399 cc **INCOMPATIBILITÀ non indipendenza**

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

REVISORE

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

1. Il revisore legale ..(omissis).. **devono essere indipendenti** dalla società sottoposta a revisione e **non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale.**

1-ter. Il revisore legale ..(omissis).. **deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi, ..(omissis).. e laddove applicabile la sua RETE ..(omissis)..**

2. Il revisore legale ..(omissis).. **non effettua la revisione legale** di una società qualora sussistano dei rischi di **autoriesame, di interesse personale** o rischi derivanti dall'**esercizio del patrocinio legale**, o da **familiarità** ovvero una **minaccia di intimidazione**, determinati da **relazioni finanziarie**, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra tale società e il revisore legale ..(omissis).. **o la sua RETE, ..(omissis).. dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale ..(omissis).. risulti compromessa.**

CONCETTO DI RETE

NORME DI COMPORTAMENTO

NC 1.4

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

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

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

D.LGS 39/2010

ART 1

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

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

INDIPENDENZA SINDACO

NORME DI COMPORTAMENTO

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

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

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

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

GIURISPRUDENZA E DOTTRINA

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

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

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

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

Dottrina giuridica pressoché unanime sulla falsariga della Cassazione.

QUANDO IL REVISORE DOVRÀ ASTENERSI?

ART 10 D.LGS 39

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

CONSULENZA?

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

VALUTAZIONE

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

REGOLA DI BASE

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

PRINCIPALI MINACCE ALL'INDIPENDENZA

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

LE MISURE DI SALVAGUARDIA

COME DEVONO ESSERE STRUTTURATE?

REGOLAMENTI

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

SANZIONI

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

PROCEDURE

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

CARTE LAVORO

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

VALUTAZIONE DELL'INDIPENDENZA

QUANDO? – COME?

*In sede di
ACCETTAZIONE E
CONTINUAZIONE
DELL'INCARICO*

*OGNI QUALVOLTA
che si presenta una
CASISTICA DI
MINACCIA*

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

*I RISULTATI
dell'esame devono
essere
DOCUMENTATI*

LE MISURE DI SALVAGUARDIA

QUALI?

IDENTIFICAZIONE

*L'IDENTIFICAZIONE delle
MINACCE,
la VALUTAZIONE della
RILEVANZA delle stesse
e le MISURE di salvaguardia
ADOTTATE PER RIDURLE O
ELIMINARLE (art. 10, comma 7)*

PROCEDURE

*Le PROCEDURE ADOTTATE per
RILEVARE e PREVENIRE
tempestivamente le MINACCE
(art. 10, comma 6)*

LAVORO FATTO

*Le CONCLUSIONI sulla conformità
ai principi sull'indipendenza
applicabili all'incarico di revisione
ed eventuali discussioni al
riguardo*

ESEMPIO DICHIARAZIONE SCRITTA DA ALLEGARE LAVORO

Io sottoscritto Nome e Cognome

DICHIARO

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

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

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

CONFERMO

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

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

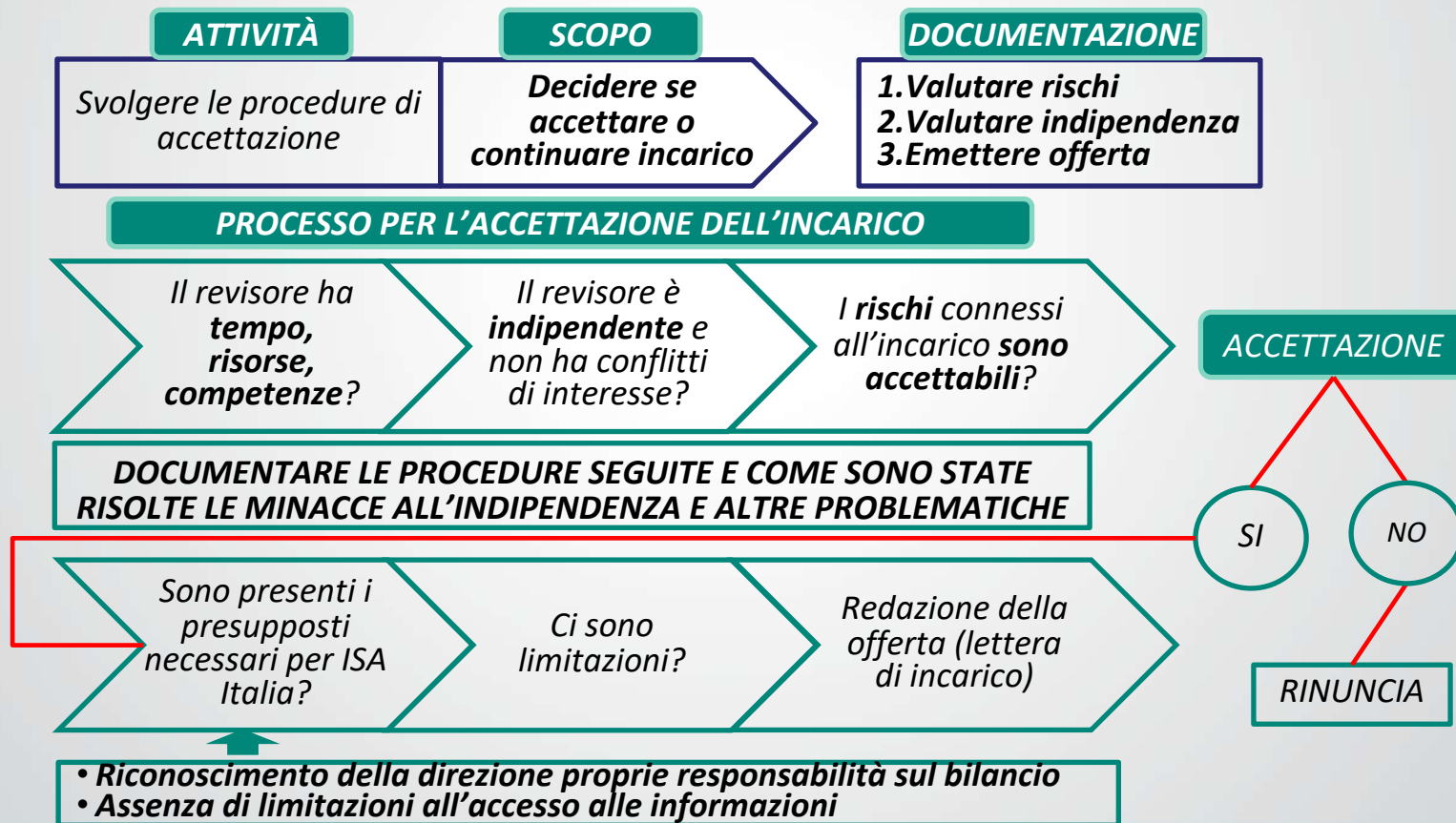
Firma: _____

Data: _____



LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DELL'INCARICO

L'ACCETTAZIONE E CONTINUAZIONE INCARICO



L'ACCETTAZIONE CONTINUAZIONE DELL'INCARICO

QUALI FATTORI CONSIDERARE?

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

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

COSA VERIFICARE SUI SINGOLI ASPETTI?

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

COSA VERIFICARE SUI SINGOLI ASPETTI?

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

COSA VERIFICARE SUI SINGOLI ASPETTI?

Valutazione preliminare rischio dell'incarico

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

COSA VERIFICARE SUI SINGOLI ASPETTI?

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

L'ACCETTAZIONE CONTINUAZIONE DELL'INCARICO

COME FORMALIZZARE IL LAVORO FATTO?

Forma libera ma deve risultare come minimo:

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

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



LA STESURA DELLA LETTERA DI INCARICO

LA LETTERA DI INCARICO

COS'È?



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

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

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

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

QUALI ASPETTI DEVE TRATTARE LA LETTERA DI INCARICO

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

QUALI ASPETTI DEVE TRATTARE LA LETTERA DI INCARICO

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

QUALI ASPETTI DEVE TRATTARE LA LETTERA DI INCARICO

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

QUALI ASPETTI DEVE TRATTARE LA LETTERA DI INCARICO

Altri aspetti

Devono essere inseriti i seguenti aspetti:

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

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

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

LA QUANTIFICAZIONE DEI CORRISPETTIVI

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

QUAL È LA BEST PRACTICE PER LA DETERMINAZIONE DEGLI ONORARI?

DATI PER STIMA ORE

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

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

APPLICAZIONE TASSI PER QUALIFICA

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

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



LA PROPOSTA MOTIVATA DELL'ORGANO DI CONTROLLO

LA NOMINA DEL REVISORE LEGALE

RUOLO PROPOSITIVO CENTRALE DELL'ORGANO DI CONTROLLO



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



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

LA PROPOSTA MOTIVATA

NESSUNA ATTIVITÀ ISPETTIVA DELL'ORGANO DI CONTROLLO



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

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

LA PROPOSTA MOTIVATA

TRE ASPETTI PRINCIPALI DA TENERE PRESENTE

REQUISITI MINIMI

*Rispetto delle
PRESCRIZIONI DI
LEGGE E
DEONTOLOGICHE*

CONTENUTO OFFERTA

*Esplicitazione dei
punti che consentano
una COMPARAZIONE
DEI CANDIDATI*

VALUTAZIONE COMPARATIVA

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

REQUISITI MINIMI

QUALI?

***L'ISCRIZIONE nel
Registro dei
Revisori Legali***

***La sussistenza del
requisito
dell'INDIPENDENZA***

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

PRINCIPALI AREE OGGETTO DI VALUTAZIONE

QUALI?

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

PUNTI DI ATTENZIONE

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

ESEMPIO PROPOSTA MOTIVATA

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

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

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

Premesso che:

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

CONSIDERATO CHE:

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

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

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

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

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

ESEMPIO PROPOSTA MOTIVATA

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

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

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

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

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

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

TABELLA

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

ESEMPIO PROPOSTA MOTIVATA

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

In caso di rinuncia da parte di _____, in via subordinata il collegio sindacale propone che l'incarico per la revisione legale dei conti per gli esercizi dal 201X al 201X sia attribuito in base alla seguente graduatoria, in conformità alle offerte di ciascun candidato:

1. _____;
2. _____.

*Luogo, data
Il collegio sindacale*



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

REVISIONE AFFIDATA A ORGANO DI CONTROLLO

PUNTI DI ATTENZIONE IN TUTTE LE FASI DEL LAVORO

*Indipendenza e
accettazione
dell'incarico*

*Modalità di
esecuzione delle
verifiche*

*Reporting e gestione
del dissenso*

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

REVISIONE AFFIDATA A ORGANO DI CONTROLLO

INDIPENDENZA - INCOMPATIBILITÀ

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

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

REVISIONE AFFIDATA A ORGANO DI CONTROLLO

ESECUZIONE VERIFICHE



SINDACO REVISORE

VANTAGGI:

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

SVANTAGGI:

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

Altri aspetti

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

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

REVISIONE AFFIDATA A ORGANO DI CONTROLLO

GESTIONE DEL DISSENSO



SINDACO REVISORE

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

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



LA QUALITÀ NEL LAVORO DI REVISIONE

LA QUALITÀ NEL LAVORO DI REVISIONE

DUE COMPONENTI

CONTROLLO INTERNO

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

CONTROLLO ESTERNO

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

FINALITÀ

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

LA QUALITÀ NEL LAVORO DI REVISIONE

4 TIPOLOGIE DI CONTROLLO

PREVENTIVI

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

FORMATIVI

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

MONITORAGGIO

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

SUCCESSIVI

CONTROLLO ESTERNO di qualità da parte del MEF - CONSOB

ISQC1 - 220

IL CONTROLLO DI QUALITÀ INTERNO

ISQC 1 ITALIA



PARAGRAFO 1

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

PARAGRAFO 16

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

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

PARAGRAFO 17

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

MANUALE DELLA QUALITÀ

DUE CONTRIBUTI DA PARTE DELLA PROFESSIONE

IFAC

GUIDA AL CONTROLLO DELLA QUALITÀ NEI PICCOLI E MEDI STUDI PROFESSIONALI

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

CNDCEC

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

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

MANUALE DELLA QUALITÀ

DUE PRINCIPALI CRITICITÀ PER IL COLLEGIO

*ASSENZA RAPPORTO
GERARCHICO*

APPLICAZIONE SANZIONI

IL CONTROLLO DI QUALITÀ ESTERNO

PUNTI DI ATTENZIONE PER I CONTROLLI

**QUALI LAVORI
ESAMINERANNO?**

**QUALI SARANNO
LE VERIFICHE?**

**CHI SI OCCUPERÀ
DI ESEGUIRE I
CONTROLLI?**

**QUALI SARANNO
LE MODALITÀ
OPERATIVE?**

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

IL CONTROLLO DI QUALITÀ ESTERNO

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

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

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

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

ART 1

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

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

IL CONTROLLO DI QUALITÀ ESTERNO

ART 20 DLGS 135/16 – CHI LI FARÀ?

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

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

ART 5 BIS

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

IL CONTROLLO DI QUALITÀ ESTERNO

PUNTI APERTI

Il testo del D.Lgs. 39/10 ante D.Lgs. 135/16 conteneva espressi richiami all'emissione di regolamenti o provvedimenti che avrebbero regolato tra gli altri:

- *Casi di minaccia all'indipendenza del revisore e principi di deontologia professionale da seguire nel lavoro;*
- *Modalità di esecuzione del controllo di qualità.*

**TALI RIFERIMENTI SONO ASSENTI O PIÙ SFUMATI NEL NUOVO DECRETO,
QUINDI RIMANE INCERTEZZA:**

1. *Se le linee guida a cui attenersi per non incorrere in sanzioni a seguito del controllo di qualità, compresi i questionari che utilizzeranno i controllori, saranno disponibili al revisore prima che sia controllato*
2. *Quando partiranno i controlli*
3. *Da quale esercizio*
4. *Chi farà effettivamente i controlli*
5. *La graduazione pratica delle sanzioni*



LE VERIFICHE PERIODICHE DEL REVISORE

PRESCRIZIONI D.LGS 39/10

ART 14

Il revisore legale.... :..

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

OBBLIGO NEL CORSO DELL'ESERCIZIO:

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

SA 250B

INTRODUZIONE PUNTO 7

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

OBBLIGO NELLE VERIFICHE PERIODICHE:

- **SOLO REGOLARE TENUTA CONTABILITÀ**

OBBLIGO NEL PROCESSO DI REVISIONE:

- **CORRETTA RILEVAZIONE FATTI DI GESTIONE**

VERIFICHE PERIODICHE

NON È PIÙ PREVISTA CADENZA TRIMESTRALE



MA:

Il revisore deve:

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

PRASSI PREVIGENTE

ASSIREVI 160

- *Ottenimento di informazioni circa eventuali cambiamenti nel sistema di controllo interno, per quanto riguarda il sistema contabile-amministrativo, intervenuti nel periodo.*
- *Acquisizione di informazioni relative alle (ovvero significativi cambiamenti nelle) modalità seguite dalla società per:*
 - *accertare TUTTI i libri obbligatori da tenere;*
 - *introdurre nuovi libri obbligatori richiesti;*
 - *assicurare l'osservanza degli adempimenti, con particolare riferimento alle norme fiscali e previdenziali;*
 - *accertare la tempestività e la regolarità delle vidimazione di legge.*
- *Esame dei libri contabili obbligatori (ad es.: libro giornale, inventari, ecc.) per accertare la loro corretta vidimazione e/o bollatura (ove applicabile) nonché la tempestività dell'aggiornamento secondo quanto stabilito dalle norme in materia.*

PRASSI PREVIGENTE

ASSIREVI 160

- *Esame campionario dell'esistenza dei documenti formali relativi agli adempimenti tributari e previdenziali e dei documenti comprovanti i pagamenti dei relativi oneri.*
- *Svolgimento dei sondaggi di conformità campionari ritenuti adeguati nella fattispecie per accertare che le operazioni di gestione siano rilevate nelle scritture contabili in conformità alle procedure previste dal sistema contabile - amministrativo e dal connesso sistema dei controlli interni.*
- *Svolgimento di sondaggi, con l'utilizzo del metodo del campione, per accertare che le operazioni relative agli adempimenti tributari e previdenziali siano rilevate nelle scritture contabili in conformità alle previsioni di legge in merito alla loro tempestiva ed appropriata rilevazione nei libri e nei documenti formali.*

PRASSI PREVIGENTE

ASSIREVI 160

- *Esame della sistemazione dei fatti riscontrati in occasione degli accertamenti svolti nel corso della verifica precedente.*
- *Accertamento dell'esistenza e tempestività di preparazione delle riconciliazioni bancarie predisposte a data intermedia ed esame campionario delle poste in riconciliazione per alcuni conti bancari.*
- *Effettuazione della **conta di cassa e/o titoli** a data intermedia.*
- ***Lettura dei verbali** dell'assemblea degli azionisti, delle riunioni del consiglio di amministrazione, del comitato esecutivo, del collegio sindacale e dei revisori interni, tenutisi nel periodo intercorso dall'ultima verifica. Lettura delle comunicazioni pervenute dalle Autorità di Vigilanza.*
- ***Analisi comparativa sulla base della situazione contabile a data intermedia** al fine di individuare i principali scostamenti rispetto alla situazione contabile intermedia precedente, alla situazione periodica relativa al corrispondente periodo dell'esercizio precedente ed al budget.*

PRASSI PREVIGENTE

ASSIREVI 160

- *Colloqui con la direzione della società, utilizzando anche gli scostamenti di cui al punto precedente, con lo scopo di ottenere informazioni su eventuali operazioni ed eventi significativi che si sono verificati nel periodo. Ottenimento di riscontri documentali per le operazioni ritenute particolarmente significative.*

PUNTI ATTENZIONE

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

REGOLE ATTUALI

SA 250B

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

- a) **individuare i libri obbligatori da tenere ed introdurre nuovi libri obbligatori richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale e da eventuali leggi speciali, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;**
- b) **assicurare la tempestiva e regolare vidimazione e bollatura dei libri obbligatori, ove applicabile;**
- c) **assicurare l'osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;**
- d) **verificare, su base campionaria, l'esistenza dei libri obbligatori di cui alla lettera a) precedente, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;**
- e) **verificare, su base campionaria, la regolare tenuta ed il tempestivo aggiornamento dei libri di cui alla lettera a) precedente, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;**

REGOLE ATTUALI

SA 250B

- f) *verificare, su base campionaria, l'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali richiesti dalla normativa di riferimento, attraverso l'esame della documentazione pertinente e delle relative registrazioni;*
- g) *verificare la sistemazione da parte della direzione di carenze nelle procedure adottate dall'impresa per la regolare tenuta della contabilità sociale e non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento, se riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente;*
- h) *verificare la sistemazione da parte della direzione di errori nelle scritture contabili laddove riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente.*

PUNTI ATTENZIONE

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

VERIFICHE FACOLTATIVE

QUATTRO GRANDI CATEGORIE

*Esame
situazioni
periodiche*

*Colloqui
amministratori*

*Comprensione
e test sistema
controllo
interno*

*Verifiche di
revisione
anticipate sul
bilancio*

VERIFICHE FACOLTATIVE – SITUAZIONI PERIODICHE

QUALI MODALITÀ ?-CHE UTILITÀ?

MODALITÀ

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

UTILITÀ

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

FACOLTATIVE - COLLOQUI CON GLI AMMINISTRATORI

PUNTI DI ATTENZIONE

ESEMPI DI INFORMAZIONI DA ACQUISIRE

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

VERIFICHE DI REVISIONE ANTICIPATE SUL BILANCIO

TIPICAMENTE:

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

Pianificazione verifiche inventariali

Invio di richieste di conferma a terzi



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



L'APPROCCIO AL RISCHIO

RISCHIO DI REVISIONE

COS'È



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

LE TIPOLOGIE DI ERRORI PER LA REVISIONE

QUALI SONO?

NON INTENZIONALI

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

INTENZIONALI

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

IL RISCHIO DI REVISIONE

TRE COMPONENTI

RISCHIO INTRINSECO

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

RISCHIO DI CONTROLLO

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

RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE

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

COME CI SI DEVE APPROCCIARE AI RISCHI?

QUATTRO FASI PRINCIPALI

*Identificazione dei
RISCHI*

*Valutazione dello
loro
SIGNIFICATIVITÀ*

*Comprensione
CONTROLLO
INTERNO*

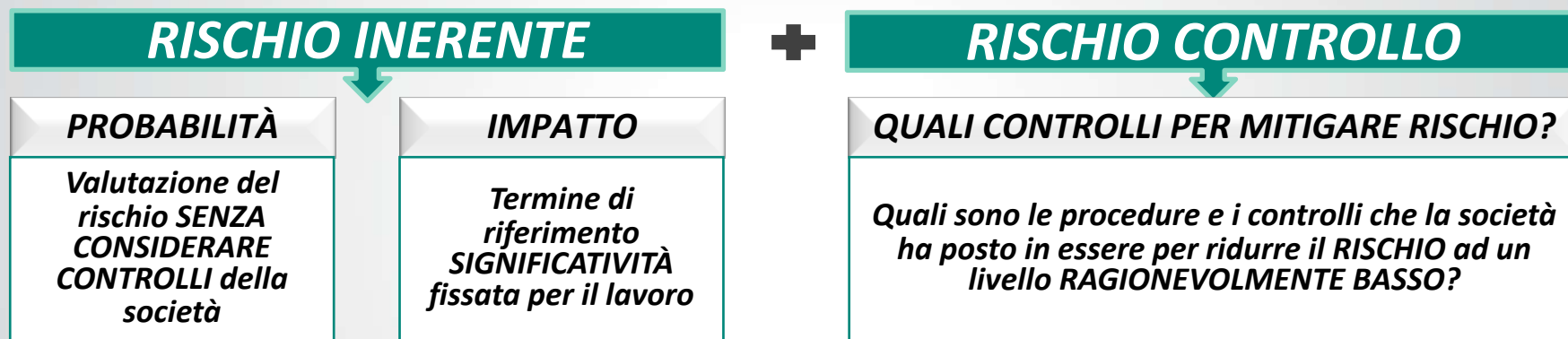
*Definizione delle
RISPOSTE ai rischi
necessarie
(natura, tempistica
e ampiezza delle
verifiche)*

Rischio intrinseco o inerente

*Rischio di
controllo*

*Rischio di
individuazione*

COME PROCEDERE?



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

METODOLOGIE DI IDENTIFICAZIONE RISCHI



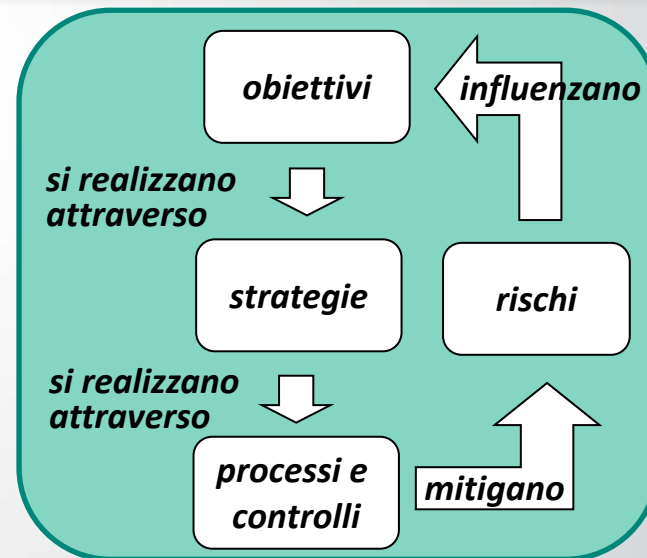
Fatto o un avvenimento di origine interna o esterna che influisce sul conseguimento degli obiettivi.



IMPATTO NEGATIVO



IMPATTO POSITIVO



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

METODOLOGIE DI IDENTIFICAZIONE RISCHI

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

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

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

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

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



ERM GESTIONE RISCHIO

Secondo ERM i passi operativi per una corretta gestione dei rischi dovrebbero essere:



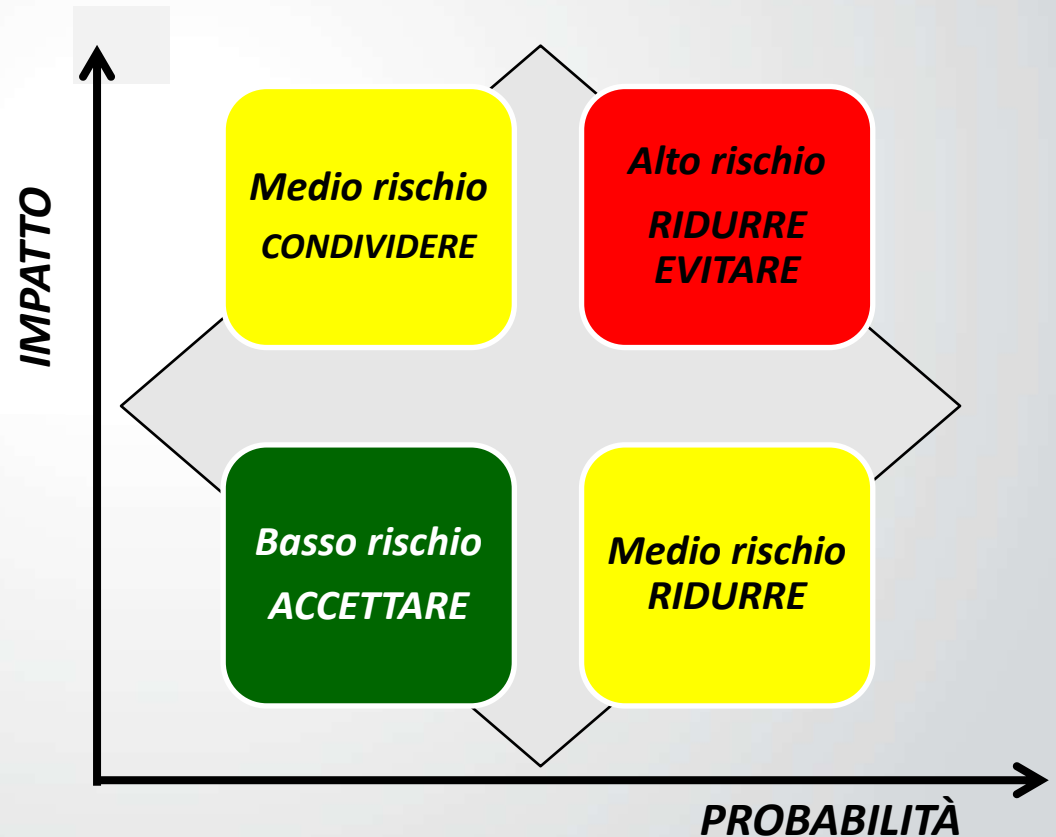
NE CONSEGUE...

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

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

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

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



ANALISI STRATEGICA – SWOT E TOWS



		ANALISI INTERNA	
		Matrice TOWS	
ANALISI ESTERNA	Opportunità:	Punti di forza: 1. cosa facciamo bene? 2. quali particolari risorse abbiamo? 3. che cosa gli altri vedono come punti di forza?	Punti di debolezze: 1. che cosa potremmo migliorare? 2. dove si hanno meno risorse rispetto agli altri? 3. ...
	Minacce:	Strategie S-O: Sviluppare nuove metodologie in grado di sfruttare i punti di forza dell'azienda e le opportunità dell'ambiente. Zona da sfruttare	Strategie W-O: Eliminare le debolezze per attivare nuove opportunità
		Strategie S-T: Sfruttare i punti di forza per difendersi dalle minacce	Strategie W-T: Individuare piani di difesa per evitare che le minacce esterne aggravino i punti di debolezza. Zona da evitare.

METODI DI VALUTAZIONE DEI RISCHI - CRSA

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



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

CRSA - MATRICE VALUTAZIONE RISCHI

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

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

Nella pratica il redattore preferibilmente utilizzerà dei parametri numerici per rendere più "OGGETTIVA", seppur nella soggettività del parametro, la sua indicazione di rischio (ad esempio, un evento deve essere DEFINITO RARO SE LA SUA PROBABILITÀ È INFERIORE AL 10%).

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



LA FASE DI PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

SVOLGIMENTO DEL LAVORO

TRE FASI PRINCIPALI

PIANIFICAZIONE

***ACQUISIZIONE
ELEMENTI PROBATIVI***

***RIESAME ELEMENTI
PROBATIVI E
EMISSIONE RELAZIONE***

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

PIANIFICAZIONE – QUALI OBIETTIVI?

FASE CRITICA ED ESSENZIALE PER VALUTARE I RISCHI

SVOLGERE LE PROCEDURE CHE CONSENTONO DI RIDURRE IL RISCHIO DI REVISIONE AD UN LIVELLO RAGIONEVOLMENTE BASSO

RISCHIO INTRINSECO

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

RISCHIO DI CONTROLLO

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

RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE

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

MODELLO DEL RISCHIO DI REVISIONE

Il modello del rischio di revisione impone al revisore di:

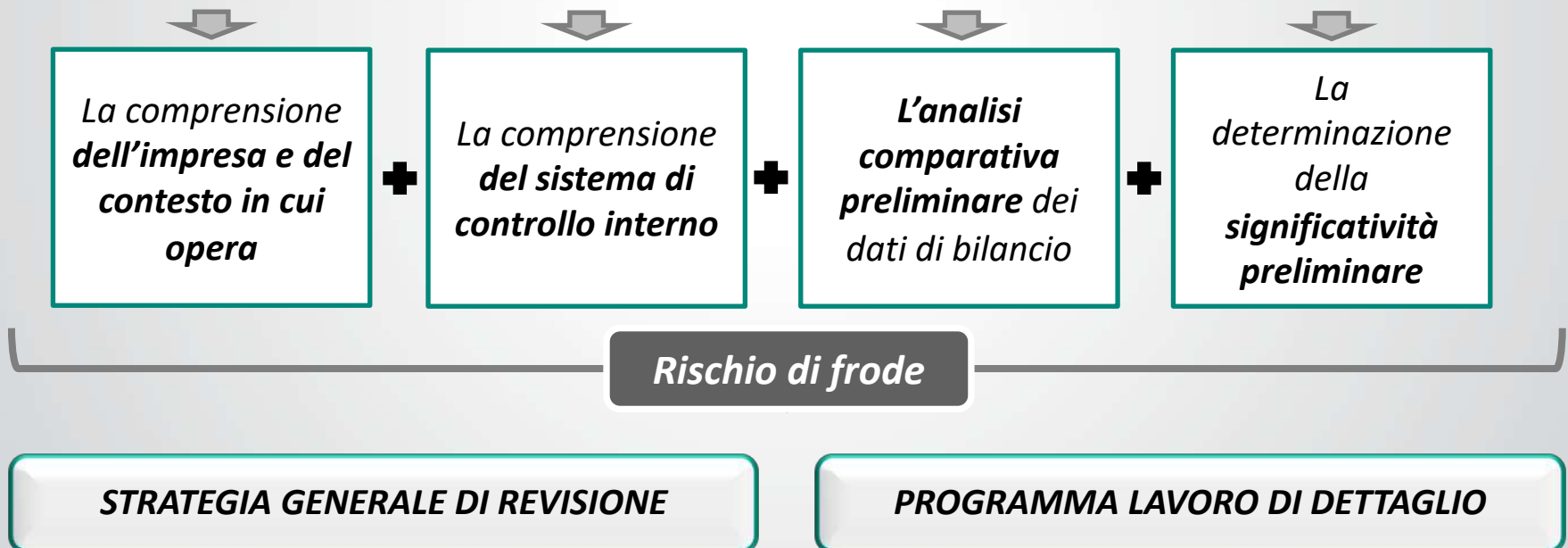
identificare e valutare il rischio di ERRORI SIGNIFICATIVI (rischio intrinseco e di controllo), declinandolo per VOCI di bilancio e sulle singole ASSERZIONI interessate

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

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

PIANIFICAZIONE – QUALI ATTIVITÀ?

LE PRINCIPALI ATTIVITÀ DELLA FASE DI PIANIFICAZIONE





LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

COMPrensione IMPRESA

TRE ASPETTI PRINCIPALI

**MACROECONOMICI
REGOLAMENTARI**

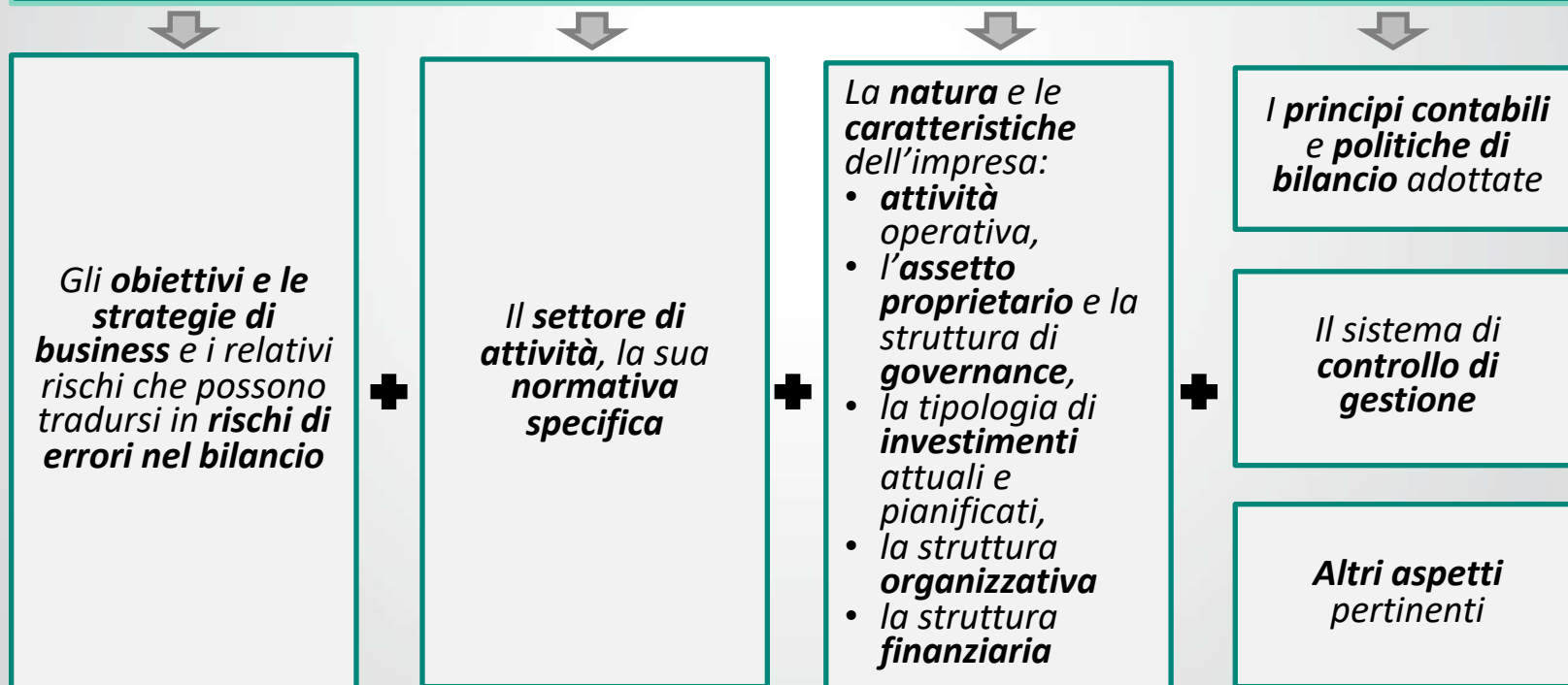
**SETTORE DI ATTIVITÀ
E POSIZIONE
COMPETITIVA**

**CARATTERISTICHE
PECULIARI DELLA
SOCIETÀ E SUA
ORGANIZZAZIONE**

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

LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

QUALI COSE DEVE COMPRENDERE IL REVISORE?



LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

Obiettivi e strategie

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

LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

*Settore,
regolamentazione
e fattori esterni*

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

LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

Natura dell'impresa

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

LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

Natura dell'impresa (segue)

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

LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

Natura dell'impresa (segue)

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

LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

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

LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

Altri aspetti

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

VALUTAZIONE RISCHI. COME PROCEDERE?

ESEMPIO DI FORMALIZZAZIONE

RISCHIO INTRINSECO/INERENTE

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

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

ESEMPIO PER RISCHIO INTRINSECO/INERENTE

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

Special Event



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Latina

LA COMPrensIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

L'ANALISI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

COSA DEVE FARE IL REVISORE?

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

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

I TEST sui cicli NON SONO OBBLIGATORI.

Si procede a test delle singole procedure contabili solo se:

- *lavoro più EFFICIENTE*
- *verifiche documentali NON SUFFICIENTI*

L'ANALISI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

COS'È IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO?



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

L'ANALISI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

QUALI SONO LE SUE PRINCIPALI COMPONENTI?

L'AMBIENTE dei controlli

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

Le attività e le PROCEDURE di controllo

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

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

L'ANALISI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

COME DEVE ESSERE STRUTTURATO IL SISTEMA DEI CONTROLLI?

COMPLETEZZA

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

ACCURATEZZA

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

VALIDITÀ

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

RISTRETTO ACCESSO

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

5 AREE DI RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI



- 1 *Codice di condotta, stile di direzione, organigramma, responsabilità, deleghe etc...*
- 2 *Individuazione rischi, valutazione probabilità e impatto, quali procedure necessarie per mitigare i rischi etc...*
- 3 *Budget, piani, KPI, reporting, comunicazione risultati, controllo di gestione etc...*
- 4 *Procedure in essere nei vari cicli contabili e robustezza dei controlli per 4 macro obiettivi (CAVR) etc...*
- 5 *Processo continuativo di monitoraggio del sistema di controllo interno e della reportistica per identificazione carenze etc...*

LA COMPRENSIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Ambiente di controllo

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

LA COMPRENSIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

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

LA COMPRENSIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

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

LA COMPRENSIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

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

LA COMPRENSIONE DEI CICLI SIGNIFICATIVI

COSA FA IL REVISORE?

Significatività

Si basa sulla rilevanza degli importi in bilancio a cui la procedura si riferisce

+

Comprensione

Per quelle da lui ritenute **SIGNIFICATIVI**, li comprende e formalizza la comprensione tramite flow chart e/o note descrittive

+

Controlli chiave

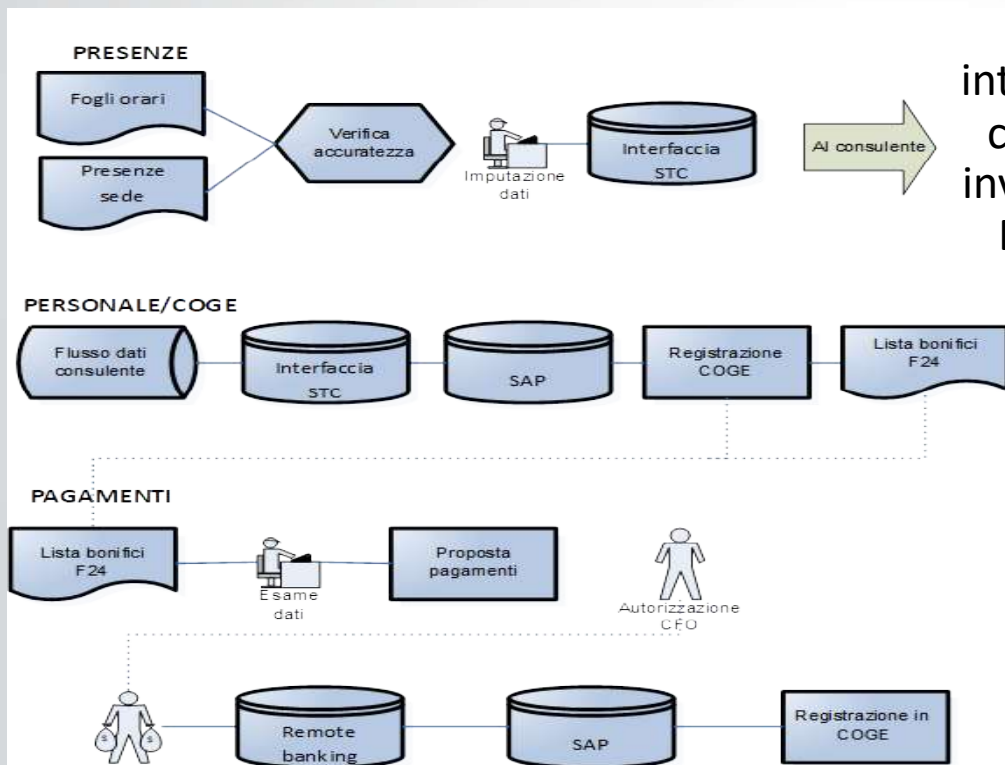
Individua tra tutti i controlli della procedura quelli da lui ritenuti **CHIAVE** per convalidare 4 macro obiettivi (completezza, accuratezza, validità, ristretto accesso)

+

Eventuale test

Se lo ritiene **EFFICIENTE**, esegue test di conformità sui controlli chiave della procedura

ESEMPIO COMPRESIONE CICLO RETRIBUZIONI CON *FLOW CHART*



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

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

ESEMPIO TEST CONCRETO FUNZIONAMENTO SCI

WALKTHROUGH TEST

Vendite

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

COME SINTETIZZARE LA COMPRENSIONE DEI RISCHI?

ESEMPIO DI FORMALIZZAZIONE

RISCHIO INERENTE

+

RISCHIO CONTROLLO

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

GIÀ ESAMINATO PRECEDENTE SLIDE

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

ESEMPIO FORMALIZZAZIONE RISCHIO INERENTE E DI CONTROLLO

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

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



L'ANALISI COMPARATIVA PRELIMINARE GLOBALE

L'ANALISI COMPARATIVA GLOBALE PRELIMINARE

QUALI FINALITÀ?

INDIVIDUARE RISCHI

**CAPIRE L'ANDAMENTO
ECONOMICO -
FINANZIARIO**

**INDIVIDUARE SITUAZIONI
ANOMALE O AREE
CRITICHE DI BILANCIO**

Come?

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

DATI STORICI

PROSPETTICI

SETTORE

PREREQUISITO: OMOGENEITÀ E COMPARABILITÀ DEI DATI

L'ANALISI COMPARATIVA GLOBALE PRELIMINARE

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



*Esaminare
scostamenti*

+

**Formarsi
aspettative
sulle ragioni
scostamenti**

+

**Valutare
cambiamenti
significatività
voci**

+

*Esaminare
rischio
continuità
aziendale*

INDIVIDUARE ANOMALIE E RISCHI

**INDICAZIONI PER PIANIFICAZIONE TEST DI
VALIDITÀ**

L'ANALISI COMPARATIVA GLOBALE PRELIMINARE

COME VIENE EFFETTUATA?

Analisi del bilancio tramite relazioni dirette o indirette dei dati

DIRETTE

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

INDIRETTE

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

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

ESAME STATO PATRIMONIALE

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

Voci significative

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

Variazioni significative

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

ESAME CONTO ECONOMICO GESTIONALE

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

Variazioni significative

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

ESAME COMPARATO BILANCIO

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

Anomalie

- **Aumento clienti e diminuzione fatturato**
- **Aumento magazzino e diminuzione fatturato**

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

ESAME RENDICONTO E CICLO OPERATIVO

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

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

Osservazioni

- *Flussi di cassa della gestione corrente in riduzione ma in proporzione minore a riduzione utile netto - non appaiono criticità nella gestione che meritino esame continuità aziendale*
- *Gestione del capitale di funzionamento operativo molto negativo*
- *Necessità indagare redditività investimenti effettuati e giustificazioni rispetto alla necessità di investire e non posticipare a fronte assorbimento di cassa del capitale di funzionamento*
- *Dividendi non opportuni*

LE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

COSA RIEPILOGARE?

RISCHI INDIVIDUATI

*LINEE GUIDA PER
VERIFICHE*

COMUNICAZIONE ASPETTI



SINGOLE VOCI / FRODI

*SPUNTI PER VERIFICHE / AZIONI NECESSARIE
AMMINISTRATORI COLLEGIO*

GLI SPUNTI OPERATIVI PER STRATEGIA E PROGRAMMA DI LAVORO

Punti di attenzione

- **AUMENTO CREDITI E RIMANENZE a fronte RIDUZIONE FATTURATO**
- **PERDITA FATTURATO**
- **DIMINUIZIONE % PRIMO MARGINE**
- **DIMINUIZIONE % MARGINE DI CONTRIBUZIONE**
- **AUMENTO COSTI VARIABILI**
- **DIMINUIZIONE COSTI FISSI**
- **AUMENTO ACCANTONAMENTI**
- **Necessità INDAGARE REDDITIVITÀ INVESTIMENTI effettuati e giustificazioni rispetto alla necessità di investire e non posticipare a fronte assorbimento di cassa del capitale di funzionamento**
- **DIVIDENDI NON OPPORTUNI**

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

GLI SPUNTI OPERATIVI PER STRATEGIA E PROGRAMMA DI LAVORO

<i>Da tenere presente per strategia e programma di lavoro</i>	<ul style="list-style-type: none">• Attenta analisi della RECUPERABILITÀ CREDITI• Attenta analisi SLOW MOVING E OBSOLETO• Comprensione RISCHI ACCANTONATI A FONDO e loro stima• Comprensione ragioni diminuzione fatturato, margini e aumento costo variabili (INEFFICIENZA E POSSIBILI EFFETTI SU VALORE RIMANENZE)• NESSUNA apparente CRITICITÀ per presupposto CONTINUITÀ AZIENDALE
<i>Comunicazioni organi di governance e collegio sindacale</i>	<ul style="list-style-type: none">• Ragioni investimenti periodo e giustificazioni su perché non potevano essere posticipati o mantenuti a livello del precedente esercizio• CRITICITÀ DISTRIBUZIONE DIVIDENDI con risorse prese da sistema bancario• PROSPETTIVE PER RECUPERO FATTURATO, MARGINI E MIGLIORE GESTIONE CAPITALE DI FUNZIONAMENTO

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



LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI FRODE

IL RISCHIO DI FRODE

ISA 240



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

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

PRESUPPOSTI FRODE

PUNTI DI ATTENZIONE



INCENTIVI

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



PRESUPPOSTI

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



GIUSTIFICAZIONI

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

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

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

QUALI PROCEDURE DI REVISIONE?

NON CODIFICABILI PER OGNI SITUAZIONE



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

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

RIEPILOGO RISCHIO DI REVISIONE E SINTESI APPROCCIO

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

ESEMPIO DI FORMALIZZAZIONE

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



LA DETERMINAZIONE DELLA SIGNIFICATIVITÀ

LA RILEVANZA E LA SIGNIFICATIVITÀ

DIFFERENTI OTTICHE TRA REDATTORE E CONTROLLORE DI BILANCIO



AMMINISTRATORI



RILEVANZA



REVISORI



SIGNIFICATIVITÀ/MATERIALITÀ

IL CONCETTO DI RILEVANZA IN BILANCIO

OIC 11



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

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

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

IL CONCETTO DI RILEVANZA IN BILANCIO

COSA TENERE PRESENTE PER DETERMINARLA?

Si tratta di un
GIUDIZIO
PROFESSIONALE
non di un
CALCOLO
MATEMATICO

È importante sia
l'aspetto
QUALITATIVO che
QUANTITATIVO

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

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

IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITÀ

ISA ITALIA 320



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

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

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

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

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

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

LA SIGNIFICATIVITÀ

COSA RIASSUMERE?

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

È importante sia
l'aspetto
QUALITATIVO che
QUANTITATIVO

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

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

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

DIFFERENZA TRA RILEVANZA E SIGNIFICATIVITÀ

STESSE LINEE GUIDA MA DIFFERENTI OBIETTIVI

RILEVANZA

ERRORE MATERIALE	ERRORE VALUTATIVO
Obiettivo è che sia PROSSIMO ALLO ZERO	Obiettivo mantenere il livello di errore il PIÙ BASSO POSSIBILE

SIGNIFICATIVITÀ

NON È IMPORTANTE distinzione tra errore
MATERIALE E VALUTATIVO.
Necessario è definire la soglia
QUANTITATIVA sulla base della quale il
TERZO CAMBIEREBBE il suo
comportamento nei confronti della società.
Normalmente **SOGLIA QUANTITATIVA**
MOLTO PIÙ ELEVATA DELLA RILEVANZA

Qualitativa?

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

LA SIGNIFICATIVITÀ COMPLESSIVA

LE INDICAZIONI DELL'ISA 320 SULLA DETERMINAZIONE QUANTITATIVA

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

QUALI INDICA?

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

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

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

LE SOGLIE QUANTITATIVE DELLA SIGNIFICATIVITÀ

DIFFERENTI SOGLIE PER GIUDICARE ERRORI

TRE SOGLIE

COMPLESSIVA

Obbligo segnalare in relazione errori superiori a questa soglia

4 principali metodi di calcolo:

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

OPERATIVA 60-85% COMPLESSIVA

Utilizzata per effettuare le verifiche

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

TRASCURABILE 5-15% OPERATIVA

Errori che possono essere non comunicati a direzione

Non indispensabile determinarla

I METODI EMPIRICI DI CALCOLO

METODOLOGIE PER IL CALCOLO ELABORATE DALLA PRASSI PROFESSIONALE

RULE OF THUMBS

*Applicazione di una %
a determinate voci di
bilancio*

*Utilizzo molto
frequente*

SIZE

*Applicazione di una %
(di solito ai ricavi)
aggiustata sulla base
della dimensione
dell'impresa*

*Utilizzo
raro*

BLEND

*Applicazione di una %
a più voci di bilancio e
scelta della media del
valore*

*Utilizzo
molto raro*

GAUGE

*Utilizza una formula
elaborata mediante
un'analisi statistica
dei livelli di
varianza di alcuni
parametri*

*Utilizzo
molto raro*

LA SIGNIFICATIVITÀ

METODO RULE OF THUMB

GUIDA IFAC – PARAMETRI PER SIGNIFICATIVITÀ COMPLESSIVA

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

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

LA SIGNIFICATIVITÀ

METODO SIZE

VARIANTE DEL RULE OF THUMB CHE SCEGLIE PARAMETRO SULLA BASE
DIMENSIONE IMPRESA

<i>Parametro</i>	<i>Se valore</i>
ES: RICAVI:	
<i>da 2 a 5% se:</i>	<i>Inferiore 200k</i>
<i>da 1 a 2% se:</i>	<i>maggiore 200k ma inferiore a 1.000k</i>
<i>da 0,5 a 1% se:</i>	<i>maggiore 1.000k ma inferiore a 100.000k</i>
<i>0,5% se:</i>	<i>Maggiore 100.000k</i>

LA SIGNIFICATIVITÀ

METODO BLEND



QUESTO METODO PRENDE IN CONSIDERAZIONE PIÙ PARAMETRI AL FINE DI PONDERARE EVENTUALI ANDAMENTI ANOMALI O NON RICORRENTI CHE POSSONO RILEVARSI IN UNA O PIÙ QUANTITÀ PRESE A BASE PER IL CALCOLO



SPESSO I PARAMETRI VENGONO SCELTI SULLA BASE GUIDA IFAC

LA SIGNIFICATIVITÀ

METODO GAUGE

QUESTO METODO UTILIZZA UNA FORMULA ELABORATA MEDIANTE UN'ANALISI STATISTICA DEI LIVELLI DI VARIANZA DI ALCUNI PARAMETRI

<i>Importo di riferimento (KEuro)</i>		<i>Moltiplicatore</i>	<i>Importo aggiuntivo</i>
<i>superiore a</i>	<i>Inferiore a</i>		
0	30	0,540%	0,75
30	100	0,290%	0,75
100	300	0,180%	1,85
300	1.000	0,125%	3,50
1.000	3.000	0,083%	7,70
3.000	10.000	0,060%	14,60
10.000	30.000	0,040%	34,60
30.000	100.000	0,272%	73,00
100.000	300.000	0,019%	155,00
----	----	----	----

CONDUCE A VALORI MOLTO INFERIORI A RULE OF THUMB GUIDA IFAC

I METODI EMPIRICI DI CALCOLO

PUNTI DI ATTENZIONE

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

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

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

IL CALCOLO DELLA SIGNIFICATIVITÀ- *RULE OF THUMB*

Cliente	Mucca		
----------------	--------------	--	--

Osservazioni

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

Calcolo della significatività complessiva preliminare

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

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

Motivazioni:

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

IL CALCOLO DELLA SIGNIFICATIVITÀ - *RULE OF THUMB*

Calcolo della significatività operativa preliminare

% scelta di aggiustamento 80% della massima

Calcolo 960

Significatività operativa preliminare 950

Motivazioni:

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

Ammontare errore trascurabile preliminare

% scelta di aggiustamento 15% della operativa

Calcolo 143

Errore trascurabile preliminare 140

Motivazioni:

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



LA STRATEGIA E IL PROGRAMMA DI LAVORO DI DETTAGLIO

LA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE

COS'È?



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

LA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE

COSA DEVE INCLUDERE?



LA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE

I SUGGERIMENTI DEL CNDCEC

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

LA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE

I SUGGERIMENTI DEL CNDCEC

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

IL PIANO DI LAVORO DI DETTAGLIO

DEFINIRE NATURA, AMPIEZZA E TEMPISTICA DELLE VERIFICHE

Non ha struttura e contenuto standard

Consigliato riferimento asserzioni

ESEMPIO DI FORMALIZZAZIONE - CNDCEC

<i>Descrizione della procedura</i>	<i>Costo</i>				<i>Ammo.ti e fondo</i>			
	<i>C</i>	<i>E</i>	<i>A</i>	<i>V</i>	<i>C</i>	<i>E</i>	<i>A</i>	<i>V</i>
<i>Ottenere informazioni circa i piani, le politiche di investimento e circa eventuali mutamenti nelle politiche di ammortamento. Effettuare procedure di analisi comparativa.</i>	x	x	x		x	x	x	
<i>.....</i>								



IL LAVORO DI REVISIONE LEGALE: LA CONCLUSIONE DEL LAVORO E LA RELAZIONE AL BILANCIO



I PRINCIPI DI REVISIONE

PRINCIPI DI REVISIONE

DETERMINA RAGIONIERE GENERALE 100736 DEL 23.12.14



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

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

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

ADOZIONE OBBLIGATORIA PER TUTTI I LAVORI DI REVISIONE

PRINCIPI DI REVISIONE

DIVISI IN SEZIONI

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

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

PRINCIPI DI REVISIONE

STESSA STRUTTURA DEGLI ISA CLARIFIED

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

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

PRINCIPI DI REVISIONE

ISA ITALIA 200 § 20

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

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

SANZIONI

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



L'ACQUISIZIONE DI ELEMENTI PROBATIVI E LE PROCEDURE DI VERIFICA

CONCETTI GENERALI

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

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

NE DISCENDE

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

ELEMENTI PROBATIVI – REGOLE GENERALI

Cosa vedere e quanto?

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

Come?

Acquisire elementi probativi SUFFICIENTI e APPROPRIATI

Quali obiettivi per le verifiche?

Convalidare ASSERZIONI:

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

LE ASSERZIONI

COSA SONO?



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

LE ASSERZIONI

Quali sono?

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

CNDCEC - LE ASSERTZIONI COMBIMATE

4 ASSERTZIONI COMBIMATE IN DOCUMENTO CNDCEC

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

QUALI TIPI DI VERIFICA?

DI VALIDITÀ

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

DI CONFORMITÀ

- *Test sul sistema contabile e di controllo interno*

PROCEDURE DI VERIFICA OBBLIGATORIE

MOLTE ATTIVITÀ OBBLIGATORIE – POCHE VERIFICHE OBBLIGATORIE



ATTIVITÀ OBBLIGATORIE

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



VERIFICHE OBBLIGATORIE

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

COME OTTENGO ELEMENTI PROBATIVI?

ESISTONO 6 METODOLOGIE PER OTTENERE ELEMENTI PROBATIVI

ISPEZIONE

OSSERVAZIONE

INDAGINE

CONFERMA
ESTERNA

CONTEGGI

ANALISI
COMPARATIVE

QUALI PROCEDURE DI VERIFICA?

**COSA SONO
E COME SI
ESEGUONO?**

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

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

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

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

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

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

COME SCEGLIERE GLI ELEMENTI PROBATIVI?

ISA 530 - TRE METODI



TUTTE LE VOCI

INTEGRALE

Difficilmente utilizzato nella pratica

UN CAMPIONE

SELEZIONE VOCI SPECIFICHE

Utilizzo frequente ma richiede esperienza per sapere cosa scegliere e giustificazioni soggettive del criterio di scelta

CAMPIONAMENTO

Utilizzo frequente. La scelta è guidata dalla metodologia di campionamento utilizzata. Pochi elementi soggettivi ma necessaria conoscenza metodologia e sua rigorosa applicazione

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

LA SCELTA DEL CAMPIONE

REGOLE DEL POLLICE PER LA SCELTA DELLE VOCI

SELEZIONE VOCI SPECIFICHE

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

CAMPIONAMENTO

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

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

LE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO

DIFFERENTI METODI TEST DI CONFORMITÀ O VALIDITÀ



I PIÙ UTILIZZATI NELLA PRATICA

CONFORMITÀ

Campionamento per attributi

VALIDITÀ

*Campionamento per unità monetarie
(MUS)*

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

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

LE INDICAZIONI DELLA GUIDA IFAC

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

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

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

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

CAMPIONAMENTO PER ATTRIBUTI

REGOLE DEL POLLICE - GUIDA IFAC PMI

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

FORMULA



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

CAMPIONAMENTO PER UNITÀ MONETARIE (MUS)

CARTA LAVORO CNDCEC – F100.4

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

FORMULE

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

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



LE FASI CONCLUSIVE DEL LAVORO DI REVISIONE

LE FASI CONCLUSIVE DEL LAVORO DI REVISIONE

QUALI SONO?

VALUTARE GLI ELEMENTI PROBATIVI ACQUISITI

*Riesaminare
elementi
probativi
acquisiti*

*Esaminare gli
eventi
successivi*

*Effettuare le
procedure
analitiche
finali*

*Confermare
la
significatività*

*Riepilogare
le criticità*

PREDISPORRE LA RELAZIONE AL BILANCIO

*Documentare
le decisioni
finali*

*Comunicare
con
responsabili
della
governance*

*Ottenere la
lettera di
attestazione*

*Emettere la
relazione*

RIESAME DEGLI ELEMENTI PROBATIVI

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

ESAME DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

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

SEGUE

ESAME DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

Punti di attenzione

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

PROCEDURE ANALITICHE FINALI

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

RIEPILOGARE LE CRITICITÀ

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

RIEPILOGARE LE CRITICITÀ

Punti di attenzione

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

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

ESEMPIO MEMO DI FINE LAVORO

NATURA DELL'INCARICO

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

Descrizione sintetica aspetti particolari

PROCEDURE ANALITICHE FINALI

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

Seguono tabelle e commenti

EVENTI SIGNIFICATIVI DEL PERIODO

Commenti

SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E STRATEGIA DI REVISIONE

Descrizione punti essenziali

SIGNIFICATIVITÀ

Indicazione della significatività definitiva usata per il lavoro

ESEMPIO MEMO DI FINE LAVORO

ASPETTI DI RILIEVO EMERSI DALLE VERIFICHE

Descrizione sintetica aspetti e loro effetti sul bilancio

Riepilogo degli stessi sul tipo

Rollover

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

Rettifiche:

Note accredito resi	41	-30	30	0
Debito ferie	45	-200	100	-100
Fondo svalutazione crediti	34	-140	-60	-200
Fondo svalutazione magazzino	33	-100	-130	-230
Fondo suppletiva clientela	41	<u>-20</u>	<u>30</u>	<u>10</u>
<hr/>				
Totale rettifiche lorde		-490	-30	-520
Effetto fiscale		103	47	150
Totale rettifiche nette		-387	17	-370

Iron Curtain

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

Rettifiche:

Note accredito resi	41	0	0
Debito ferie	45	-100	-100
Fondo svalutazione crediti	34	-200	-200
Fondo svalutazione magazzino	33	-230	-230
Fondo suppletiva clientela	41	<u>10</u>	<u>10</u>
<hr/>			
Totale rettifiche lorde		-520	-520
Effetto fiscale		150	150
Totale rettifiche nette		-370	-370

Conclusioni con evidenza effetti sulla relazione

LA LETTERA DI ATTESTAZIONE

SCOPO



Conferma scritta da parte della direzione circa:

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

LA LETTERA DI ATTESTAZIONE

PUNTI DI ATTENZIONE



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

- a) discutere la questione con la direzione;*
- b) effettuare una nuova valutazione dell'integrità della direzione e valutare l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) ottenute e degli elementi probativi raccolti in generale;*
- c) intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione.*

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

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

COME REDIGERE LA LETTERA DI ATTESTAZIONE?

TRE PRINCIPALI FACSIMILI

Allegato ISA 580

*Molto sintetico
(3 pagine)*

*Allegato GEN 9.0
volume CNDCEC*

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

*Documento Assirevi
214R*

*Utilizzato dalle società di
revisione
(9 pagine)*



IL GIUDIZIO SUL BILANCIO. LA RELAZIONE DEL REVISORE

LA RELAZIONE DEL REVISORE

STRUTTURA E CONTENUTO STANDARD



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

RELAZIONE REVISORE

ISA Italia 700

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

Agli azionisti della ABC SpA

RELAZIONE SULLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

GIUDIZIO

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

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

SEGUE

RELAZIONE REVISORE

ISA Italia 700

ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO

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

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

SEGUE

RELAZIONE REVISORE

ISA Italia 700

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

SEGUE

RELAZIONE REVISORE

ISA Italia 700

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

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

SEGUE

RELAZIONE REVISORE

ISA Italia 700

[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;***

SEGUE

RELAZIONE REVISORE

ISA Italia 700

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

SEGUE

RELAZIONE REVISORE

ISA Italia 700

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

SEGUE

RELAZIONE REVISORE

ISA Italia 700

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

SEGUE

RELAZIONE REVISORE

ISA Italia 700

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

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

SEGUE

RELAZIONE REVISORE

ISA Italia 700

RELAZIONE SU ALTRE DISPOSIZIONI DI LEGGE E REGOLAMENTARI

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

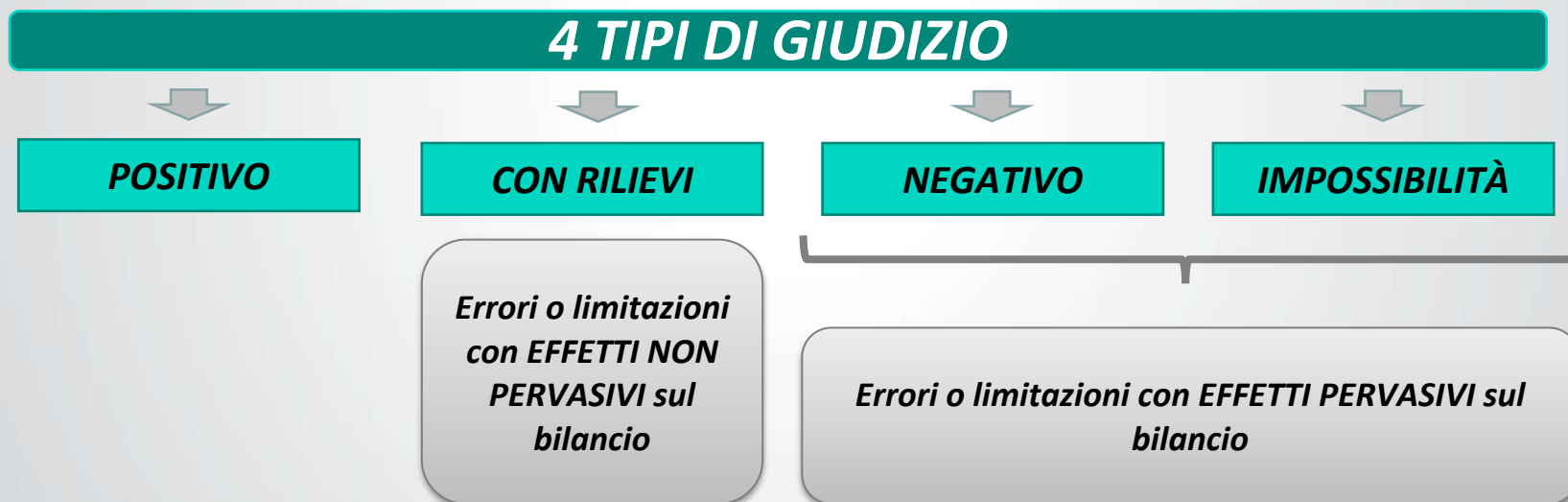
[Ho] [Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sulla conformità delle stesse alle norme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

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

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

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

LE TIPOLOGIE DI GIUDIZIO



COSA SONO I RILIEVI?

LIMITAZIONI ALLA PROCEDURE DI REVISIONE

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

DEVIAZIONI DA NORME DI LEGGE E/O PRINCIPI CONTABILI

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

VALE SEMPRE IL CONCETTO DELLA SIGNIFICATIVITÀ

MODIFICHE PRINCIPIO 700 STRUTTURA RELAZIONE

**TOLTO RIFERIMENTO
NUMERICO
PARAGRAFI**

**PARAGRAFI HANNO
UN TITOLO**

**AUMENTATO
NUMERO PARAGRAFI**

RILIEVI/LIMITAZIONI

**ELEMENTI ALLA BASE DEL
GIUDIZIO CON RILIEVI**



GIUDIZIO

GIUDIZIO CON RILIEVI

**ELEMENTI ALLA BASE DEL
GIUDIZIO NEGATIVO**



GIUDIZIO

GIUDIZIO NEGATIVO

**ELEMENTI ALLA BASE
DELL'IMPOSSIBILITÀ DI
ESPRIMERE UN GIUDIZIO**



GIUDIZIO

**DICHIARAZIONE
D'IMPOSSIBILITÀ DI
ESPRIMERE UN GIUDIZIO**

COME RIPORTARE I RILIEVI IN RELAZIONE?

VANNO COLLOCATI OBBLIGATORIAMENTE SUBITO DOPO GIUDIZIO

TIPO DI GIUDIZIO DIPENDE DALLA SIGNIFICATIVITÀ RILIEVO

L'ATTENDIBILITÀ COMPLESSIVA DEL BILANCIO È COMPROMESSA?



ESEMPIO DI RILIEVO PER DEVIAZIONE PRINCIPI

Elementi alla base del giudizio con rilievi

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

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

POSITIVO CON RILIEVI

Giudizio con rilievi

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

NEGATIVO

Giudizio negativo

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

ESEMPIO DI RILIEVO PER LIMITAZIONI

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

POSITIVO CON RILIEVI

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

IMPOSSIBILITÀ

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

RICHIAMI DI INFORMATIVA

DOVE VANNO COLLOCATI IN RELAZIONE?

***DOPO
PARAGRAFO DEL GIUDIZIO***

***PRIMA
PARAGRAFO RESPONSABILITÀ
AMMINISTRATORI***

RICHIAMI DI INFORMATIVA

COSA SONO E COSA SERVONO?



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

RICHIAMI DI INFORMATIVA

COSA NON SI PUÒ FARE?

*ESPORRE PROPRIE
CONSIDERAZIONI E
COMMENTI*

SEGNALARE RILIEVI

*INTEGRARE ASPETTI
DELL'INFORMATIVA
RITENUTI CARENTI*

CONTINUITÀ AZIENDALE – EFFETTI SUL GIUDIZIO

**QUALI LE
POSSIBILI
CONCLUSIONI?**

- 1 **CONCORDA CON GLI AMMINISTRATORI**
- 2 **NON OTTIENE SUFFICIENTI ELEMENTI PROBATIVI PER
CONCORDARE CON GLI AMMINISTRATORI**
- 3 **NON CONCORDA CON GLI AMMINISTRATORI**

**EFFETTI SUL
GIUDIZIO?**

- 1 **POSITIVO CON EVENTUALE RICHIAMO DI INFORMATIVA**
- 2 **POSITIVO CON RICHIAMO DI INFORMATIVA O IMPOSSIBILITÀ DI
ESPRIMERE UN GIUDIZIO**
- 3 **GIUDIZIO NEGATIVO**

CONTINUITÀ AZIENDALE – EFFETTI SUL GIUDIZIO

**EFFETTI SUL
GIUDIZIO?**

2

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

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

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

I GIUDIZI SULLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

SA 720B - TRE GIUDIZI

COERENZA

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

CONFORMITÀ LEGGI

ASSENZA di informazioni RICHIESTE DALLE NORME DI LEGGE

PUNTO PIÙ CRITICO

ERRORI SIGNIFICATIVI

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

PER ESPRESSA PREVISIONE SA 720B

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

EFFETTI SUI GIUDIZI SULLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

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

NEGATIVO

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

IMPOSSIBILITÀ

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

SE INVECE IL GIUDIZIO È CON RILIEVI; TRE CASI:

DEVIAZIONE/LIMITAZIONE

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

DEVIAZIONE

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

LIMITAZIONE

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



ESEMPI DI RELAZIONI REVISIONE MODIFICATE

GIUDIZIO CON ECCEZIONI

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

Agli azionisti della ABC SpA

**RELAZIONE SUL BILANCIO [D'ESERCIZIO][CONSOLIDATO]
UGUALE ALLO STANDARD
GIUDIZIO CON RILIEVI**

A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto indicato al paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi”, il bilancio [d’esercizio] [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] e del risultato economico per l’esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

SEGUE

GIUDIZIO CON ECCEZIONI

ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO CON RILIEVI

La Società non ha adeguato le rimanenze finali di magazzino a lento rigiro al valore di mercato che è risultato essere inferiore al costo registrato a bilancio, come richiesto dalle norme di legge ed i principi contabili. Conseguentemente le rimanenze finali di magazzino sono sopravvalutate per Euro ..., mentre il patrimonio netto ed il risultato d'esercizio sono rispettivamente sopravvalutati per Euro ... ed Euro ... al netto di effetti fiscali.

RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI E DEL COLLEGIO SINDACALE PER IL BILANCIO [D'ESERCIZIO][CONSOLIDATO]

UGUALE ALLO STANDARD

RESPONSABILITÀ [DEL REVISORE][DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE]

UGUALE ALLO STANDARD SALVO

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio **CON RILIEVI**.

GIUDIZIO CON LIMITAZIONI

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

Agli azionisti della ABC SpA

RELAZIONE SUL BILANCIO [D'ESERCIZIO][CONSOLIDATO]

UGUALE ALLO STANDARD

GIUDIZIO CON RILIEVI

A mio giudizio, ad eccezione dei POSSIBILI effetti di quanto indicato al paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", 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] e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

SEGUE

GIUDIZIO CON LIMITAZIONI

ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO CON RILIEVI

Alla data della presente relazione non ho ricevuto la risposta del legale che assiste la società nella causa xx con il cliente yy per la quale è iscritto un fondo in bilancio di ZZ Euro. L'assenza di questa risposta non mi consente di valutare l'adeguatezza del fondo accantonato in bilancio rispetto alla richiesta di risarcimento formulata dal cliente.

RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI E DEL COLLEGIO SINDACALE PER IL BILANCIO [D'ESERCIZIO][CONSOLIDATO]

UGUALE ALLO STANDARD

RESPONSABILITÀ [DEL REVISORE][DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE]

UGUALE ALLO STANDARD SALVO

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio **CON RILIEVI**.

IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO

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

Agli azionisti della ABC SpA

RELAZIONE SUL BILANCIO [D'ESERCIZIO][CONSOLIDATO]

UGUALE ALLO STANDARD

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 sono stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio.

SEGUE

IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO

ELEMENTI ALLA BASE DELLA DICHIARAZIONE DI IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO

La società ha iscritto in bilancio la partecipazione nella Joint Venture XYZ (Paese X) per un importo di xxx Euro che rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto della Società alla data di bilancio. La società non è stata in grado di fornirmi la possibilità di contattare direttamente la direzione e i revisori della XYZ, né di accedere alla documentazione della revisione svolta dai revisori della XYZ. Conseguentemente, non sono stato in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche rispetto al valore della partecipazione iscritta in bilancio.

RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI E DEL COLLEGIO SINDACALE PER IL BILANCIO [D'ESERCIZIO][CONSOLIDATO]

UGUALE ALLO STANDARD

SEGUE

IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO

RESPONSABILITÀ [DEL REVISORE][DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE]

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tuttavia, a causa di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non sono stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio.

GIUDIZIO NEGATIVO

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

Agli azionisti della ABC SpA

RELAZIONE SUL BILANCIO [D'ESERCIZIO][CONSOLIDATO]

UGUALE ALLO STANDARD

GIUDIZIO NEGATIVO

*A mio giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio negativo”, il soprammenzionato bilancio d’esercizio **NON** fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC SpA al [gg][mm][aa] e del risultato economico per l’esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.*

SEGUE

GIUDIZIO NEGATIVO

ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO NEGATIVO

La società ha iscritto in bilancio crediti per imposte anticipate sulle perdite del corrente e dei precedenti esercizi per un ammontare di xx Euro anche se il piano pluriennale a me consegnato mostra risultati in perdita fiscale per tutti gli anni di previsione coperti dal piano. Conseguentemente l'intero importo dovrebbe essere stornato dall'attivo con un effetto sul patrimonio netto e sul risultato di esercizio di pari importo

RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI E DEL COLLEGIO SINDACALE PER IL BILANCIO [D'ESERCIZIO][CONSOLIDATO]

UGUALE ALLO STANDARD

RESPONSABILITÀ [DEL REVISORE][DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE]

UGUALE ALLO STANDARD SALVO

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio **NEGATIVO**.



RELAZIONE DI REVISIONE: CASI PARTICOLARI

CONTRIBUTO ASSIREVI

DOCUMENTO DI RICERCA 215 – MARZO 2018



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



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

INDICAZIONI PER REVISORE NON EIP

TRE PRINCIPALI ASPETTI DI INTERESSE GENERALE

***REVISIONE
VOLONTARIA***

***SOCIETÀ IN
LIQUIDAZIONE***

MICROIMPRESE

REVISIONE VOLONTARIA

DEFINIZIONE

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

INDICAZIONI

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

REVISIONE VOLONTARIA

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

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

Dopo paragrafo «Elementi alla base del giudizio» inserire:

ALTRI ASPETTI

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

SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE

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

Agli azionisti della ABC SpA

Relazione sulla revisione contabile del bilancio intermedio di liquidazione

Giudizio

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

Richiamo d'informativa

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

SEGUE

SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE

Altri aspetti

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

SEGUE

SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE

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

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

SEGUE

SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE

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

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

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

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

MICROIMPRESE

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

Agli azionisti della ABC

Giudizio

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

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

ALTRI CASI PARTICOLARI

INDICAZIONI NEL PARAGRAFO «ALTRI ASPETTI»

BILANCIO PRECEDENTE NON REVISIONATO

Altri aspetti

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

SOCIETÀ SOTTOPOSTA A DIREZIONE E COORDINAMENTO

Altri aspetti

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

GIUDIZIO BILANCIO PRECEDENTE DI ALTRO REVISORE NON POSITIVO

Altri aspetti

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



LA RELAZIONE DEL SINDACO

LA RELAZIONE DEL SINDACO

STRUTTURA E CONTENUTO LIBERO



Struttura consigliata	<i>Titolo Destinatario Riferire sui risultati dell'esercizio sociale Riferire sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri Presentare osservazioni e proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione Firma dei sindaci Sede della società Data</i>
Esempi	<i>Documento «La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti» - marzo 2018; La relazione del collegio sindacale nel documento «Verbali e procedure del collegio sindacale»</i>

FIRMA DELLA RELAZIONE DEL COLLEGIO

CONSENSO UNANIME



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

SINDACO DISSENZIENTE



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

RELAZIONE UNITARIA

QUARTA EDIZIONE – MARZO 2019



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

LE NOVITÀ E LE CONFERME DEL DOCUMENTO

NOVITÀ

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

CONFERME

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

MODIFICHE PARAGRAFO ESORTAZIONE

GIUDIZIO CON MODIFICA PER:

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

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

GIUDIZIO CON MODIFICA PER:

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

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

SINDACO DISSENZIENTE

SOLO PARTE VIGILANZA

ANCHE O SOLO PARTE REVISIONE

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

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

DISSENSO SU PARTE REVISIONE


GIUDIZIO POSITIVO



SEZIONE A

Altri aspetti

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



SEZIONE B3

(Indicare le motivazioni del dissenso)

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

DISSENSO SU PARTE REVISIONE


GIUDIZIO CON RILIEVI



SEZIONE A

Altri aspetti

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



SEZIONE B3

(Indicare le motivazioni del dissenso)

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

DISSENSO SU PARTE REVISIONE


GIUDIZIO NEGATIVO



SEZIONE A

Altri aspetti

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



SEZIONE B3

(Indicare le motivazioni del dissenso)

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

LA RELAZIONE UNITARIA

RELAZIONE UNITARIA DEL COLLEGIO SINDACALE ALL'ASSEMBLEA DEGLI AZIONISTI (DEI SOCI)

All'Assemblea degli azionisti (dei Soci) della società XYZ S.p.A. [S.r.l.]

Premessa

Il collegio sindacale, nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX, ha svolto sia le funzioni previste dagli artt. 2403 e ss. c.c. sia quelle previste dall'art. 2409-bis c.c.

La presente relazione unitaria contiene nella sezione A) la "Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n.39" e nella sezione B) la "Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c."

A) Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

UGUALE ALLO STANDARD

SEGUE

LA RELAZIONE UNITARIA

B) Relazione sull'attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

Nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX la nostra attività è stata ispirata alle disposizioni di legge e alle Norme di comportamento del collegio sindacale emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nel rispetto delle quali abbiamo effettuato l'autovalutazione, con esito positivo, per ogni componente il collegio sindacale.

B1) Attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2403 e ss. c.c.

Abbiamo vigilato sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione.

Abbiamo partecipato alle assemblee dei soci ed alle riunioni del consiglio di amministrazione, in relazione alle quali, sulla base delle informazioni disponibili, non abbiamo rilevato violazioni della legge e dello statuto, né operazioni manifestamente imprudenti, azzardate, in potenziale conflitto di interesse o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale.

SEGUE

LA RELAZIONE UNITARIA

Abbiamo acquisito da [amministratore unico] [legale rappresentante] [amministratore delegato] [e/o dal direttore generale], durante le riunioni svolte, informazioni sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggiore rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate e, in base alle informazioni acquisite, non abbiamo osservazioni particolari da riferire.

[Eventualmente: Abbiamo incontrato i sindaci delle società controllate (oppure: Abbiamo scambiato informazioni con i sindaci delle società controllate _____) e non sono emersi dati ed informazioni rilevanti che debbano essere evidenziati nella presente relazione (oppure: sono emersi dati ed informazioni rilevanti riguardanti → precisare la fattispecie)].

SEGUE

LA RELAZIONE UNITARIA

[Solo per le società che hanno nominato un preposto al sistema di controllo interno: Abbiamo incontrato il preposto al sistema di controllo interno (oppure: Abbiamo acquisito informazioni dal preposto al sistema di controllo interno) e non sono emersi dati ed informazioni rilevanti che debbano essere evidenziate nella presente relazione (oppure: sono emersi dati ed informazioni rilevanti riguardanti: precisare la fattispecie)].

[Solo per le società che hanno istituito l'organismo di vigilanza composto da persone diverse dai membri del collegio sindacale: Abbiamo incontrato l'organismo di vigilanza (oppure: Abbiamo preso visione della/e relazione/i dell'organismo di vigilanza; oppure: Abbiamo acquisito informazioni dall'organismo di vigilanza) e non sono emerse criticità rispetto alla corretta attuazione del modello organizzativo che debbano essere evidenziate nella presente relazione (oppure: sono emerse criticità riguardanti: precisare la fattispecie)].

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo della società, anche tramite la raccolta di informazioni dai responsabili delle funzioni e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire.

SEGUE

LA RELAZIONE UNITARIA

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione, mediante l'ottenimento di informazioni dai responsabili delle funzioni e l'esame dei documenti aziendali, e a tale riguardo, non abbiamo osservazioni particolari da riferire.

Non sono pervenute denunce dai soci ex art. 2408 c.c..

Nel corso dell'esercizio non sono stati rilasciati dal collegio sindacale pareri previsti dalla legge.

Nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi altri fatti significativi tali da richiederne la menzione nella presente relazione.

SEGUE

LA RELAZIONE UNITARIA

B2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio

Per quanto a nostra conoscenza, gli amministratori, nella redazione del bilancio, non hanno derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 5, c.c..

Ai sensi dell'art. 2426, n. 5 c.c. abbiamo espresso il nostro consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di costi di impianto e di ampliamento per € [...], costi di sviluppo per € [...].

Ai sensi dell'art. 2426, n. 6 c.c. abbiamo espresso il nostro consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di un avviamento per € [...].

I risultati della revisione legale del bilancio da noi svolta sono contenuti nella sezione A) della presente relazione.

B3) Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta il collegio propone alla assemblea di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX, così come redatto dagli amministratori.

Il collegio concorda con la proposta di destinazione del risultato d'esercizio fatta dagli amministratori in nota integrativa.

Data Sede Firme