

# MINIMASTER SULLA REVISIONE LEGALE

1

## EDIZIONE 2019 PRIMA GIORNATA

DOTT.SSA ARIANNA PEREZ  
DOTT. STEFANO SASSO

*Tivoli – 27 novembre 2019*

- *Attività:*  
PROCEDURE PRELIMINARI ALL'INCARICO
- *Scopo:*  
DECIDERE SE ACCETTARE O MENO L'INCARICO
- *Contenuti:*

VERIFICA DELLE COMPETENZE, DELLE CAPACITA' ,  
DELLE RISORSE

VERIFICA DELL'INDIPENDENZA

STESURA LETTERA DI INCARICO



### *Attività:*

- PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

### *Scopo:*

- SVILUPPARE LA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE E IL PIANO DI REVISIONE

### *Contenuti:*

- INDIVIDUAZIONE DELLA SIGNIFICATIVITA'
- DISCUSSIONI ALL'INTERNO DEL TEAM
- INDIVIDUAZIONE STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE



## LE FASI DELLA REVISIONE

4

### *Attività:*

- SVOLGERE LE PROCEDURE PER L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO

### *Scopo:*

- IDENTIFICARE E VALUTARE IL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI ATTRAVERSO LA CONOSCENZA DELL'IMPRESA

### *Contenuti:*

- VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO
- VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO
- VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO E DI ASSERZIONI



- **IL RISCHIO DI REVISIONE**
- Il rischio che il revisore esprima un giudizio non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato.
- L'obiettivo del revisore è identificare e valutare i rischi di errori significativi, dovuti a frodi e a comportamenti non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione ai rischi



## LE FASI DELLA REVISIONE

6

- **Il rischio intrinseco:** la possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito.
- **Il rischio di controllo:** il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.
- **Il rischio di individuazione:** il rischio che le procedure svolte dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso non individuino un errore che è presente e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o insieme ad altri errori.



- **IL RISCHIO INTRINSECO**
- **Il rischio che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa possano presentare errori indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno**
- **Esempi:**
  - Obiettiva difficoltà di calcolo o valutazione
  - Possibilità di furto di beni aziendali
  - Opportunità o motivazione per la direzione a alterare quantificazioni e valutazioni



### RISPOSTE AL RISCHIO

*Attività:*

- CONFIGURARE LE RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE E LE PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

*Scopo:*

- SVILUPPARE RISPOSTE APPROPRIATE AI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI

*Contenuti:*

- AGGIORNAMENTO DELLE STRATEGIE DI REVISIONE
- RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE



### RISPOSTE AL RISCHIO

*Attività:*

- SVOLGERE LE PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

*Scopo:*

- RIDURRE IL RISCHIO DI REVISIONE AD UN LIVELLO ACCETTABILMENTE BASSO

*Contenuti:*

- CARTE DI LAVORO
- CRITICITA' RILEVATE
- SUPERVISIONE DELLO STAFF E RIESAME DELLE CARTE DI LAVORO



### *Attività:*

- VALUTARE GLI ELEMENTI PROBATIVI RACCOLTI

### *Scopo:*

- DETERMINARE LE EVENTUALI ULTERIORI PROCEDURE DI REVISIONE

### *Contenuti:*

- AGGIORNAMENTO DELLA VALUTAZIONE DEI RISCHI E DELLA SIGNIFICATIVITA'
- COMUNICAZIONE DELLE CRITICITA' RILEVATE
- ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE
- CONCLUSIONI RAGGIUNTE



### *Attività:*

- **PREPARARE LA RELAZIONE DI REVISIONE** (*quando le procedure di revisione sono completate*)

### *Scopo:*

- **FORMARSI UN GIUDIZIO BASATO SUGLI ELEMENTI PROBATIVI RACCOLTI E SULLE CRITICITA' RILEVATE**

### *Contenuti:*

- **DECISIONI RILEVANTI**
- **EMISSIONE DELLA RELAZIONE DI REVISIONE**



**Gli errori in bilancio** possono derivare da:

- frodi
  - comportamenti o eventi non intenzionali
- Il fattore di distinzione tra le due categorie di errori è l'intenzionalità o meno dell'atto che determina gli errori in bilancio
  
  - **Tipologie di frodi:**
    - ✓ errori derivanti da una falsa informativa finanziaria
    - ✓ errori derivanti da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa



- **RESPONSABILITA' DELLA DIREZIONE?**
- La responsabilità nella prevenzione e individuazione delle frodi compete ai **responsabili delle attività di governance e alla direzione** (anche se sovente sono proprio i responsabili delle attività di governance e/o la direzione a commettere le frodi)
- E' importante che la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, ponga forte enfasi sulla prevenzione delle frodi volta a ridurre le occasioni che esse si verificano, nonché introduca azioni deterrenti finalizzate a dissuadere dal commettere le frodi a causa della più elevata probabilità che queste siano individuate e punite



- **RESPONSABILITA' DEL REVISORE**
- Il **revisore** ha la responsabilità di acquisire una **ragionevole sicurezza** che il bilancio non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali
- A causa dei limiti intrinseci dell'attività di revisione, esiste il rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, nonostante la revisione sia stata correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione





- 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 od eventi non intenzionali.
- Ciò in quanto la frode può prevedere piani sofisticati ed organizzati attentamente, progettati al fine di occultarla, come ad esempio falsificazioni, omissioni intenzionali nella registrazione contabile di operazioni ovvero dichiarazioni intenzionalmente fuorvianti rilasciate al revisore





- il rischio per il revisore di non individuare errori significativi dovuti a frodi **poste in essere dalla direzione** è maggiore rispetto a quello dovuto a frodi perpetrate dai dipendenti, poiché la direzione è spesso nella posizione di manipolare, direttamente o indirettamente, le registrazioni contabili, di presentare una informativa finanziaria falsa, ovvero di forzare le procedure di controllo definite per prevenire simili frodi perpetrate da altro personale dipendente.



## ● DEFINIZIONI

- **Frode:** atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili della governance, del personale dipendente o di terzi, allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti
- **Fattori di rischio di frodi:** Eventi o circostanze che indicano incentivi o pressioni a commettere frodi o che forniscono un'occasione per commettere frodi



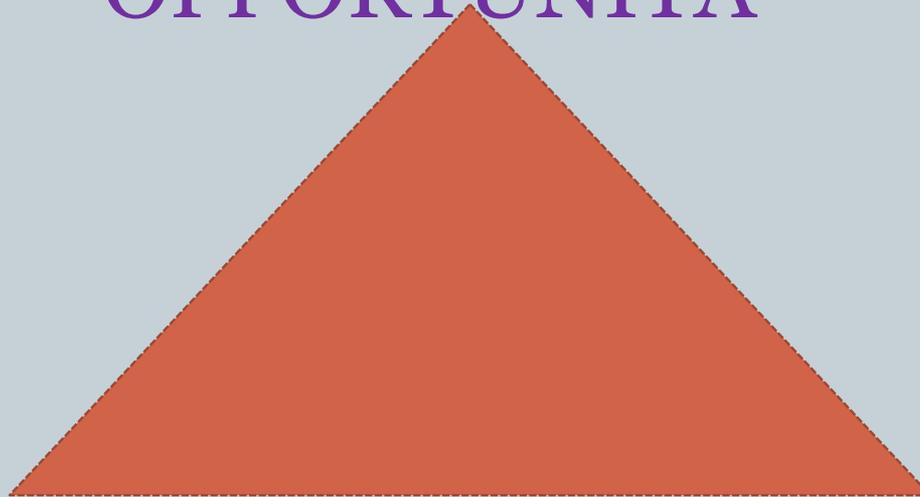
- *Obiettivi del revisore*

- IDENTIFICARE E VALUTARE I RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI NEL BILANCIO DOVUTI A FRODI
- ACQUISIRE ELEMENTI PROBATIVI SUFFICIENTI ED APPROPRIATI
- FRONTEGGIARE ADEGUATAMENTE FRODI O SOSPETTE FRODI INDIVIDUATE DURANTE LA REVISIONE



# IL TRIANGOLO DELLE FRODI

OPPORTUNITA'



GIUSTIFICAZIONE

INCENTIVI/PRESSIONI

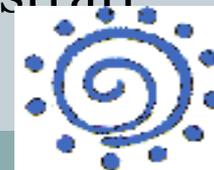


## ● INCENTIVI E PRESSIONI:

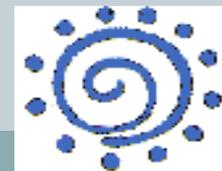
- Falsa informativa finanziaria
  - assegnazione di obiettivi di redditività
  - conseguente rinuncia a benefit, premi
  - rinnovo di affidamenti
  - Difficoltà ad avere i requisiti per le quotazioni
  - Effetti negativi su operazioni straordinarie
- Appropriazione indebita di beni
  - Impegni finanziari del dipendente (tenore di vita troppo elevato, debiti, mutui)
  - Vendette (ad esempio in correlazione a trasferimenti, mancate promozioni, licenziamenti)



- OPPORTUNITA':
  - Falsa informativa finanziaria
    - effettuazione di operazioni rilevanti con parti correlate
    - elevato grado di soggettività nelle stime
    - operazioni con entità estere con ordinamenti legali e fiscali peculiari
    - Ricorso ad intermediazioni esose o ingiustificate
    - Conti bancari in paradisi fiscali
  
  - Appropriazione indebita di beni
    - Rilevante giacenza di liquidi
    - Magazzino caratterizzato da numerosi beni di dimensioni ridotte e elevato valore unitario o di facile rivendita
    - Iscrizione tra le immobilizzazioni materiali di beni non registrati



- **GIUSTIFICAZIONE (contesto psicologico e di valori):**
  - **Falsa informativa finanziaria**
    - poca enfasi sul rispetto di codici etici all'interno dell'azienda
    - precedenti
    - tendenza ad assumere impegni irrealizzabili
    - Mancato intervento della direzione per l'eliminazione di carenze nel controllo interno
  - **Appropriazione indebita di beni**
    - Cambiamento nel tenore di vita dei dipendenti
    - Tolleranza rispetto ai piccoli furti
    - Disinteresse per il fronteggiamento di rischi connessi alla tutela della proprietà aziendale



- **SINTOMI DI FRODE:**

- Discrepanze nelle registrazioni contabili, incluse:

- operazioni che non siano registrate in maniera completa e tempestiva ovvero siano registrate in maniera impropria per quanto riguarda il loro ammontare, il periodo contabile, la classificazione o le direttive aziendali;
- operazioni o saldi contabili non documentati o non autorizzati;
- rettifiche dell'ultimo minuto che influenzano significativamente i risultati economico-finanziari;
- accesso a sistemi e registrazioni da parte dei dipendenti non conforme ai limiti previsti dalle loro funzioni autorizzate;
- segnalazioni e lamentele indirizzate al revisore in merito a presunte frodi



- SINTOMI DI FRODE
- Evidenze contraddittorie o mancanti:
  - documentazione mancante;
  - documentazione che sembra aver subito manipolazioni;
  - indisponibilità di documentazione diversa da quella fotocopiata o trasmessa elettronicamente nei casi in cui
  - dovrebbe esistere documentazione originale;
  - significative partite in riconciliazione non giustificate;
  - inusuali variazioni di bilancio, variazioni dei trend o di importanti indici di bilancio o correlazioni tra dati di bilancio, come ad esempio crediti che crescono più rapidamente dei ricavi;



- SINTOMI DI FRODE
- Evidenze contraddittorie o mancanti:
  - risposte incoerenti, vaghe o non plausibili fornite dalla direzione o dai dipendenti alle indagini del revisore o alle procedure di analisi comparativa;
  - discrepanze inusuali tra le registrazioni contabili dell'impresa e le conferme ricevute;
  - numerose registrazioni di crediti e di rettifiche effettuate nei conti dei crediti;
  - differenze non giustificate o non adeguatamente giustificate tra partitari e conti dei crediti, o tra gli estratti conto dei clienti e i partitari dei crediti;



- SINTOMI DI FRODE
- Evidenze contraddittorie o mancanti:
  - smarrimento o inesistenza di assegni annullati, in circostanze nelle quali, di norma, gli assegni annullati sono riconsegnati all'impresa con una dichiarazione della banca;
  - insussistenze significative di magazzino o di altri beni materiali;
  - evidenze elettroniche non disponibili o mancanti, incoerenti con le procedure e le direttive di archiviazione e conservazione delle registrazioni da parte dell'impresa;
  - un numero di risposte a richieste di conferme minore o maggiore rispetto a quello previsto



- Relazioni problematiche ed inusuali tra il revisore e la direzione:
- rifiuto di concedere l'accesso alle registrazioni contabili, alle strutture dell'impresa, e di consentire il contatto con determinati dipendenti, clienti, fornitori o con altri soggetti presso i quali si potrebbero ricercare elementi probativi;
- ingiustificata pressione imposta dalla direzione riguardo la tempistica per la risoluzione di aspetti complessi e controversi



- Altro:
- riluttanza della direzione a consentire incontri diretti tra il revisore ed i responsabili della attività di governance;
- principi contabili che sembrano differire da quelli abituali del settore;
- frequenti mutamenti nelle stime contabili che non sembrano essere originati da mutamenti nelle circostanze;
- tolleranza nei confronti delle violazioni del codice di comportamento dell'impresa



- REGOLE

1. SCETTICISMO PROFESSIONALE

2. DISCUSSIONE TRA I MEMBRI DEL TEAM DI REVISIONE (rif. ISA 315)

3. PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO *(verifica a valutazione, da parte della direzione, del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi incluse la natura, l'estensione e la frequenza di tale valutazione; il processo adottato dalla direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa, compresi gli eventuali rischi specifici di frode che la direzione ha identificato o che sono stati portati alla sua attenzione)*



- REGOLE
- **4. IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI** *(il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio, e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa. Nell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi, il revisore, basandosi sul presupposto che vi siano rischi di frodi nella rilevazione dei ricavi, deve valutare quali tipologie di ricavi, operazioni di vendita o asserzioni diano origine a tali rischi)*



- REGOLE

- **5. RISPOSTE DI REVISIONE**

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



- REGOLE

## 6. VALUTAZIONE ELEMENTI PROBATIVI

## 7. IMPOSSIBILITA' A PROSEGUIRE L'INCARICO

## 8. ATTESTAZIONI SCRITTE

## 9. COMUNICAZIONI ALLA DIREZIONE

## 10. COMUNICAZIONI ALL'AUTORITA' DI VIGILANZA

## 11. DOCUMENTAZIONE



***Necessità di attestazioni scritte:***

***LA DIREZIONE E I RESPONSABILI DELLA GOVERNANCE***

- 1. DEVONO ATTESTARE LA LORO RESPONSABILITA' SUL CONTROLLO INTERNO**
- 2. DEVONO COMUNICARE I RISULTATI DELLA LORO VALUTAZIONE DEI RISCHI**
- 3. DEVONO COMUNICARE FRODI O SOSPETTE FRODI CONOSCIUTE**



COMUNICAZIONE A DIREZIONE E RESPONSABILI DI GOVERNANCE

IN CASO DI FRODE O SOSPETTA FRODE IL REVISORE DEVE INFORMARE **TEMPESTIVAMENTE** LA DIREZIONE AD UN LIVELLO APPROPRIATO E I RESPONSABILI DELL'ATTIVITÀ DI GOVERNANCE



## COMUNICAZIONE ALLE AUTORITA' VIGILANZA

STABILIRE SE VI SIA LA RESPONSABILITÀ DI  
INFORMARE SOGGETTI ESTRANEI ALL'IMPRESA

N.B. le responsabilità di tipo  
legale prevalgono  
sull'obbligo di riservatezza



## CARTE DI LAVORO?

- decisioni della discussione tra i membri del team di revisione
- rischi identificati e valutati di errori significativi
- risposte generali di revisione
- risultati delle procedure di revisione
- comunicazioni alla direzione, ai responsabili dell'attività di governance, alle autorità di vigilanza
- motivazioni delle conclusioni per cui la presunzione che vi sia un rischio di errori significativi correlato alla rilevazione dei ricavi non sia applicabile alle circostanze dell'incarico



## PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

Visitare sedi aziendali o svolgere specifiche verifiche a sorpresa o senza preavviso. Ad esempio assistere all'inventario in sedi dell'impresa per le quali non era stata preannunciata la presenza del revisore, ovvero effettuando controlli di cassa ad una certa data e a sorpresa.

Modificare l'approccio di revisione nell'anno in corso, ad esempio, in aggiunta all'invio della conferma scritta, contattare verbalmente i principali clienti e fornitori; trasmettere le richieste di conferme ad uno specifico soggetto all'interno dell'organizzazione o cercare ulteriori e diverse informazioni.

Eseguire un riesame dettagliato delle scritture di rettifica trimestrali o di fine esercizio dell'impresa ed esaminare con attenzione quelle che appaiono inusuali per la loro natura o per il loro ammontare.



## PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

Con riferimento ai ricavi, svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità utilizzando dati disaggregati, ad esempio confrontando i ricavi per mese, per linee di prodotto o per settori di attività relativi al periodo amministrativo in esame con dati omogenei relativi a periodi amministrativi precedenti.

Ottenere conferma dai clienti di alcune condizioni contrattuali rilevanti, dell'assenza di accordi "a latere".

Ad esempio i criteri di accettazione, i termini di consegna e di pagamento, l'assenza di obblighi futuri o continuativi del venditore, il diritto di reso delle merci, le quantità garantite di rivendita, nonché le regole di annullamento e di rimborso sono spesso rilevanti in queste circostanze



## PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

Con riferimento alle appropriazioni indebite:

- la conta di cassa e dei titoli alla fine del periodo amministrativo o in prossimità della stessa;
- la richiesta ai clienti di una conferma diretta circa i movimenti del conto (comprese le informazioni sulle note di accredito, sui resi su vendite e sulle date nelle quali sono stati effettuati i pagamenti) per il periodo soggetto a revisione;
- l'analisi dei recuperi su crediti stralciati;
- l'analisi delle differenze inventariali per sede o per tipo di prodotto;
- il confronto dei principali indici connessi alle rimanenze con quelli prevalenti nel settore



## PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

Con riferimento alle appropriazioni indebite:

- il riesame della documentazione a supporto delle differenze negative nelle registrazioni dell'inventario permanente;
- il confronto tramite computer della lista dei soggetti che percepiscono provvigioni (venditori) con quella dei dipendenti, al fine di individuare le corrispondenze negli indirizzi o nei numeri di telefono;
- Il confronto tramite computer delle registrazioni contabili degli stipendi al fine di individuare eventuali doppioni di indirizzi, numeri di identificazione dei dipendenti o codici fiscali degli stessi, o conti correnti;
- l'analisi degli sconti sulle vendite o dei resi per identificare andamenti o tendenze inusuali;
- la conferma di particolari condizioni nei contratti conclusi con terzi





- L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA:

**Oggetto:**

tratta della responsabilità del revisore nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.





## Obiettivo

L'obiettivo del revisore è quello di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi.





## **Regole:**

### **PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO**

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





## **Regole:**

### **PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO**

Devono includere le seguenti attività:

- a) indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa che, a giudizio del revisore, possono essere in possesso di informazioni che potrebbero aiutarlo ad identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- b) procedure di analisi comparativa;
- c) osservazioni ed ispezioni





## **Regole:**

### **La necessaria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo Interno**

Il revisore deve acquisire una comprensione di:

- A) settore di attività, regolamentazione ed altri fattori esterni rilevanti, incluso il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile
- B) la natura dell'impresa, che include:
  - i) le attività operative;
  - ii) l'assetto proprietario e la struttura di governance;
  - iii) le tipologie degli investimenti in essere e quelli pianificati per il futuro, inclusi gli investimenti in imprese a destinazione specifica;
  - iv) il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata.





## **Regole:**

- Il controllo interno dell'impresa

Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile.





- **Cos'è?**
- Processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa, ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili



## CONTROLLO INTERNO



- In generale, le componenti del sistema di controllo interno sono:
  - ❑ Ambiente di controllo
  - ❑ Processo di valutazione del rischio (se esiste)
  - ❑ Sistema informativo
  - ❑ Attività di controllo rilevanti
  - ❑ Monitoraggio dei controllo



## CONTROLLO INTERNO

- **Ambiente di controllo**

Occorre valutare:

- valori etici
- competenza
- coinvolgimento del CdA
- filosofia e stile operativo
- struttura organizzativa
- autorità e responsabilità
- gestione risorse umane





- **Ambiente di controllo**

Il revisore deve acquisire una comprensione dell'ambiente di controllo. A tal fine, il revisore deve valutare se:

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





- Il revisore deve comprendere se l'impresa disponga di un **processo di valutazione del rischio** finalizzato a:
  - A) identificare i rischi connessi all'attività rilevanti per gli obiettivi di informativa finanziaria;
  - B) stimare la significatività dei rischi;
  - C) valutare la probabilità che si verifichino tali rischi;
  - D) decidere le azioni da intraprendere per fronteggiare tali rischi



## CONTROLLO INTERNO



- Il revisore deve comprendere l'esistenza di eventuali fattori di rischio:
  - cambiamenti contesto operativo
  - nuovo personale
  - nuovi sistemi informativi
  - crescita rapida
  - nuovi processi, prodotti, attività, ecc.
  - sviluppo attività all'estero





- Il revisore deve acquisire una comprensione del **sistema informativo** rilevante per l'informazione finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, comprendenti le seguenti aree:
  - classi di dati significativi
  - rilevazione e gestione dei dati
  - reportistica





### **Attività di controllo rilevanti** (per valutare i rischi e definire le procedure)

- ❖ separazione funzioni
- ❖ autorizzazioni
- ❖ riconciliazioni contabili
- ❖ controlli IT
- ❖ esame della performance
- ❖ controlli fisici





## Monitoraggio

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



## Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi



Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi:

- a) a livello di bilancio;
- b) a livello di **asserzioni** per classi di operazioni, saldi contabili e informativa, su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti.





## Cosa sono le asserzioni?

- Asserzioni–
- **Le attestazioni della direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi.**

Ad esempio:

- *“Nel bilancio sono iscritti tutti i crediti verso clienti non ancora incassati alla data di chiusura dell’esercizio”*
- *“I crediti verso clienti si riferiscono alle operazioni di vendita realizzate dalla società”*
- *“I crediti in valuta sono adeguati al cambio del giorno di chiusura dell’esercizio”*
- *“I crediti sono valutati al minore tra valore nominale e presunto valore di realizzo”*





Occorre verificare cosa?

*In breve*

ESISTENZA

ACCURATEZZA

VALUTAZIONE

COMPLETEZZA





Occorre verificare cosa?

**ESISTENZA**

Le attività, le passività ed il patrimonio netto esistono

**ACCURATEZZA**

Gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato.





Occorre verificare cosa?

## VALUTAZIONE

Le attività, le passività ed il patrimonio netto sono valutati ed esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o di classificazione è stata registrata correttamente

## COMPLETEZZA

Tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati.





In relazione a cosa?

**CLASSI DI OPERAZIONI**

Operazioni registrate nel corso dell'esercizio

**SALDI CONTABILI DI FINE ESERCIZIO**

Saldi di bilancio

**INFORMATIVA**

Nota integrativa e relazione di gestione





Per classi di operazioni ed eventi del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile:

- i) manifestazione - le operazioni e gli eventi che sono stati registrati si sono verificati e riguardano l'impresa?
- ii) completezza – tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati;





Per classi di operazioni ed eventi del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile:

- iii) accuratezza – gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato;
- iv) competenza - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto periodo amministrativo;
- v) classificazione - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati;





- In relazione ai **saldi contabili** di fine periodo amministrativo:
  - i) Esistenza – le attività, le passività ed il patrimonio netto esistono;
  - ii) diritti ed obblighi – l’impresa possiede, o controlla, i diritti sulle attività, mentre le passività sono effettivamente obbligazioni dell’impresa;
  - iii) Completezza – tutte le attività, le passività ed il patrimonio netto che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati;
  - iv) valutazione e classificazione – le attività, le passività ed il patrimonio netto sono esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o di classificazione è stata registrata correttamente;





In relazione **alla presentazione e all'informativa di bilancio:**

- i) manifestazione, diritti ed obblighi –gli eventi, le operazioni e gli altri aspetti rappresentati si sono verificati e riguardano l'impresa;
- ii) completezza –tutte le informazioni che avrebbero dovuto essere incluse nel bilancio vi sono state effettivamente incluse;
- iii) classificazione e comprensibilità –le informazioni finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l'informativa è espressa con chiarezza;
- iv) accuratezza e valutazione –le informazioni finanziarie e le altre informazioni sono presentate correttamente e per il loro esatto ammontare.





## **Rischi significativi:**

- il revisore deve considerare almeno quanto segue:
  - a) se il rischio sia un rischio di frode (ISA 240);
  - b) se il rischio sia connesso a recenti e significativi sviluppi economici, contabili o di altra natura e richieda quindi un'attenzione particolare;
  - c) la complessità delle operazioni;
  - d) se il rischio sia connesso a operazioni significative con parti correlate (ISA 550);





## Rischi significativi:

- il revisore deve considerare almeno quanto segue:
  - e) il grado di soggettività nella quantificazione delle informazioni finanziarie connesse al rischio, specialmente in quelle quantificazioni che comportino un ampio grado di incertezza;
  - f) se il rischio sia connesso ad operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale o che, sotto altri aspetti, sembrano essere inusuali.

*Se il revisore ha stabilito che sussiste un rischio significativo, egli deve acquisire una comprensione dei controlli dell'impresa, incluse le attività di controllo, rilevanti per tale rischio.*





## Sintesi della Valutazione dei Rischi per cicli

Ciclo	Asserzioni	RI	RC	Rischio residuo	Descrizione dei fattori che contribuiscono alla valutazione dei rischi
<b>BILANCIO nel suo complesso</b>					
	Rischi pervasivi	M	B	B	.....
<b>VENDITE</b>					
	Completezza	A	B	M	.....
	Esistenza	M	B	B	.....
	Accuratezza	M	B	B	.....
	Valutazione	NA	NA	NA	.....
<b>CLIENTI</b>					
	Completezza	B	B	B	.....
	Esistenza	A	M	M	.....
	Accuratezza	B	B	B	.....
	Valutazione	A	M	M	.....
<b>MAGAZZINO</b>					
	Completezza	B	B	B	.....
	Esistenza	A	A	A	.....
	Accuratezza	B	B	B	.....
	Valutazione	A	A	A	.....





- **Oggetto**

tratta della responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

- **Obiettivo**

applicare appropriatamente il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile





- Gli errori sono significativi se, **singolarmente** o nel loro **insieme**, sono in grado di influenzare le loro decisioni prese in base al bilancio
- Significatività basata sull'**entità** e sulla **natura** degli errori
- Utilizzatori come gruppi e non come singoli
- Si presume che gli utilizzatori:
  - Conoscano le attività aziendali e la contabilità
  - Capiscano che il bilancio e la revisione si basano sulla significatività
  - Riconoscano le incertezze delle stime e degli eventi futuri





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

### DUE LIVELLI DI SIGNIFICATIVITA':

1. Per il bilancio nel suo complesso
2. Significatività operativa





- SIGNIFICATIVITA':

1. Per il bilancio nel suo complesso

Serve per verificare se il bilancio contiene errori:

In percentuale:

Per ISA Guide: 0.5%-2% sui ricavi; 3%-7% sul reddito operativo; 1%-5% sul patrimonio netto; 0.5% - 1% attivo

Prassi nazionale: 1%-3% sui ricavi; 3%-7% sul reddito operativo; 3%-5% sul patrimonio netto; 1% - 3% attivo





- **SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA:**

Serve per valutare i rischi e progettare procedure di revisione; è minore della significatività per evitare l'accumulo di errori non significativo (*insomma è un margine di sicurezza*)

Dal 60% all'85% della significatività





- **SIGNIFICATIVITA' SPECIFICA:**

Per singole voci del bilancio → per verificare se la singola voce contenga errori

Importo dipende dall'importo della voce





- **ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE:**

Isa 450, punto A2:

- Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitino di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio

In percentuale (attorno al 5%-10%) della significatività generale



## ISA 320 – SIGNIFICATIVITA'



- **AMBITO DI APPLICAZIONE:**

### In sede di pianificazione

- **OPERATIVA:**

- Per la selezione delle aree
- Per la individuazione dei rischi errori significativi

### In sede di procedure di revisione

- **OPERATIVA:**

- Selezione voci
- Campionamento

### In sede di valutazione errori

- **GENERALE:**

- Modifiche al giudizio





### **Fattori da considerare per la individuazione della significatività generale:**

- Dove si concentra l'attenzione degli utilizzatori
- Natura dell'impresa
- Fase di vita del ciclo aziendale
- Settore dell'impresa
- Assetto proprietario e modalità di finanziamento
- Volatilità del valore di riferimento

*Attenzione!*

- *L'ISA 320 non pone vincoli particolari*
- *Giudizio professionale*
- *Motivare le scelte*





## Fattori da considerare per la individuazione della significatività operativa:

- Errori nel passato
- Aspettativa di errori nell'esercizio in esame
- Esito procedure di valutazione di rischi

ATTENZIONE (**ripetiamolo**)!

- L'ISA 320 non pone vincoli particolari
- Giudizio professionale
- Motivare le scelte
- Valutare se suddividerla per le voci di bilancio (complesso)



## Definizioni

### Procedura di validità

- Una procedura di revisione definita per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Le procedure di validità comprendono:
  - i) verifiche di dettaglio (sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa);
  - ii) procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.



## Definizioni

### Procedura di conformità –

- Una procedura di revisione definita per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni.



## PROCEDURE DI VALIDITA'

Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna **significativa** classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.

Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un **rischio significativo**, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio. Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio.



- Procedure di revisione definite per individuare errori significativi a livello di asserzioni.
- Comprendono:
  - I. Le verifiche di dettaglio sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa
  - II. Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità



Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità

- SVILUPPO DI UN'ASPETTATIVA INDIPENDENTE
- CALCOLO DELLE DIFFERENZE
- IDENTIFICAZIONE DI DIFFERENZE SIGNIFICATIVE
- ANALISI DELLE DIFFERENZE SIGNIFICATIVE



Verifiche di dettaglio:

- RICHIESTA DI CONFERMA ESTERNA
- RICERCA DI PASSIVITA' NON REGISTRATE
- VERIFICA DEL RISPETTO DEL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA
- VERIFICA CORRETTA CLASSIFICAZIONE



- **RICHIESTE DI CONFERMA ESTERNA (CIRCULARIZZAZIONI)**
- Consentono di acquisire elementi probativi particolarmente appropriati
- a) per verificare:
  - l'esistenza dei rapporti sottostanti
  - la consistenza effettiva dei saldi dei conti accesi a banche, clienti, fornitori, committenti, depositanti etc.
- b) per acquisire informazioni presso i consulenti esterni



- **RICHIESTE DI CONFERMA ESTERNA (CIRCULARIZZAZIONI)**
- Formalmente: richiesta della società al soggetto esterno, con richiesta di confermare direttamente al revisore circostanze pertinenti o meno al bilancio.
- Il revisore predispone il testo e la società effettua la spedizione per lettera o per pec, con indicazione di rispondere al revisore.
- In caso di lettere, è il revisore a spedirle direttamente.
- In caso di pec, il revisore dovrebbe essere messo in copia



- **RICERCA PASSIVITA' NON REGISTRATE**
- L'attività di ricerca delle passività non registrate viene svolta con lo scopo di avere una ragionevole certezza che alla data di riferimento del bilancio costi / ricavi di competenza economica dell'esercizio siano stati rilevati contabilmente, ancorché a detta data non risultino emesse / pervenute le relative fatture.
- Primo oggetto delle verifiche sulle fatture non registrate sono gli stanziamenti per fatture da emettere e/o da ricevere, note di credito da emettere e/o da ricevere



## ● CUT OFF

Obiettivo:

- verificare il rispetto del principio della competenza economica nella rilevazione contabile degli accadimenti di gestione, vagliando la corretta correlazione tra la rilevazione contabile di una determinata transazione e il momento di perfezionamento della stessa.

Obiettivo:

- accertare entro i limiti della ragionevolezza che gli amministratori non abbiano posto in essere atti finalizzati a spostare parte del risultato economico da un esercizio all'altro



- **INVENTARIO!**
- (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 501
- **OBIETTIVO:**
  - ❖ Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti l'esistenza e le condizioni delle rimanenze
- **REGOLE:**
  - ❖ Quando le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore **DEVE** acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante:



- **INVENTARIO!**
- (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 501
  - ✦ mediante:
    - La presenza alla conta fisica al fine di
      1. valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica
      2. Osservare lo svolgimento delle procedure di conta
      3. Svolgere ispezioni sulle rimanenze
      4. Svolgere conte di verifica sulle rimanenze

Occorre valutare se sia necessaria la presenza di un esperto



- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**

- Il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, se:
  - a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetti che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); ovvero
  - b) le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni



- PROCEDURE DI CONFORMITA'  
*COMBINAZIONE TRA*
  - ❑ ANALISI DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO DEI CONTROLLI
  - ❑ INTERVISTA AL PERSONALE ADDETTO AI CONTROLLI
  - ❑ OSSERVAZIONI DELLE MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DEI CONTROLLI
  - ❑ RIESECUZIONE DEI MEDESIMI CONTROLLI DA PARTE DEL REVISORE



- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**

Due tipi:

### PROCEDURE DI COMPrensIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Verifica di come dovrebbe funzionare il sistema di controllo interno:

- Manuali di procedure interne (esame per verificare il funzionamento dei controlli sulla carta)
- Descrizioni qualitative (indicazione dei compiti, dei soggetti, dei tempi, dei documenti, coinvolti nello svolgimento di funzioni, attività, cicli)
- Questionari sul sistema di controllo interno (da redigere)
- Diagrammi di flusso, per comprendere la logica del sistema di controllo interno



- PROCEDURE DI CONFORMITA'

Due tipi:

- TEST SUL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Mirano ad accertare come effettivamente funziona il controllo interno:

- Interviste al personale (dovrebbero rilevare profili non evidenziati nei documenti ufficiali, deficienze, errori, insoddisfazioni)
- Osservazione dei processi amministrativi ed operativi (esaminando se nella pratica una procedura viene effettivamente rispettata)
- Ispezione di documenti (per verificare se i documenti rispondano alle prescrizioni procedurali – es. timbri datari di ingresso, conservazione copia dei bonifici)
- Riesecuzione di un processo amministrativo



- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**
- Quando il revisore ritiene che alcuni controlli non siano efficaci a priori, dovranno essere svolte procedure di validità.

Le carenze possono essere classificate in tre categoria:

1. *Carenze di controlli:* assenza di procedure codificate (ad esempio nelle imprese di dimensioni minori)
2. *Carenze significative:* il sistema di controllo è parzialmente dotato di procedure, meccanismi ed interventi umani, in grado di prevenire, individuare e correggere gli scostamenti significativi, ma la probabilità che ci riescano è remota
3. *Punti di debolezza:* il sistema di controllo appare dotato di procedure, meccanismi ed interventi umani, in grado di prevenire, individuare e correggere gli scostamenti significativi, non pienamente efficaci e quindi occorre valutare la possibilità che errori e/o frodi possano comunque verificarsi



- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**

- Tipici confronti tra le informazioni finanziarie dell'impresa e altre informazioni, come
  - Le informazioni comparabili relativi a periodi amministrativi precedenti (all'interno del medesimo esercizio o in confronto all'esercizio precedente)
  - I risultati che l'impresa prevede di raggiungere
  - Aspettative del revisore (es.: ammontare degli ammortamenti rispetto al costo storico dei cespiti; accantonamento del Tfr rispetto al costo del lavoro; calcolo costo del lavoro in base al numero dei dipendenti)
  - Confronti degli indici dell'impresa con indici del settore



- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 indica che l'attendibilità degli elementi probativi è influenzata **dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura** e dipende dalle circostanze specifiche in cui sono acquisiti



- **considerazioni di carattere generale applicabili agli elementi probativi:**
  - ❑ gli elementi probativi sono più attendibili quando sono acquisiti da fonti indipendenti esterne all'impresa;
  - ❑ gli elementi probativi acquisiti direttamente dal revisore sono più attendibili di quelli acquisiti indirettamente o per deduzione;
  - ❑ gli elementi probativi sono più attendibili ove esistano in forma documentale, sia essa cartacea, elettronica od in altro formato



Per cui →

gli elementi probativi nella forma di conferme esterne ricevute direttamente dal revisore da parte dei soggetti destinatari della richiesta di conferma (i cosiddetti soggetti circularizzati) possono essere più attendibili rispetto a quelli generati internamente dall'impresa.

Il principio 505 ha lo scopo di assistere il revisore nel definire e svolgere procedure di conferma esterna per acquisire elementi probativi pertinenti ed attendibili.



- REGOLE

Il revisore, quando utilizza le procedure di conferma esterna, deve **mantenere il controllo sulle richieste di conferma**: ciò include:

- a) la determinazione delle informazioni da confermare o da richiedere;

*Le procedure di conferma esterna sono svolte spesso per confermare o richiedere informazioni sui saldi contabili e sui loro elementi. Esse possono essere utilizzate anche per confermare i termini di accordi, contratti, ovvero le operazioni tra un'impresa e le altre parti, ovvero per confermare l'assenza di alcune condizioni, quale un "accordo a latere"*



- REGOLE

Il revisore, quando utilizza le procedure di conferma esterna, deve **mantenere il controllo sulle richieste di conferma**: ciò include:

(b) la selezione del soggetto circularizzato appropriato;

*Le risposte alle richieste di conferma forniscono elementi probativi più pertinenti e attendibili quando le richieste di conferma sono inviate ad un soggetto circularizzato che il revisore ritiene abbia le conoscenze necessarie sulle informazioni da confermare. Per esempio, un funzionario di un istituto finanziario che abbia le conoscenze necessarie sulle operazioni o sugli accordi per i quali è richiesta una conferma può essere, nell'ambito dell'istituto finanziario, la persona più appropriata a cui richiedere la conferma*



- **REGOLE**

Il revisore, quando utilizza le procedure di conferma esterna, deve **mantenere il controllo sulle richieste di conferma**: ciò include:

- c) la definizione delle richieste di conferma, che includa l'accertamento che le richieste siano correttamente indirizzate e contengano le informazioni per far sì che le risposte siano inviate direttamente al revisore



- **REGOLE**

- **Fattori da considerare quando si fa una circolarizzazione:**

- le asserzioni in esame;
- i rischi specifici di errori significativi identificati, inclusi i rischi di frode;
- lo schema e la presentazione della richiesta di conferma;
- le precedenti esperienze in quello stesso incarico o in altri incarichi simili;
- il mezzo di comunicazione (per esempio, in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato);
- l'autorizzazione o l'invito da parte della direzione ai soggetti circolarizzati a rispondere al revisore. I soggetti circolarizzati possono essere disposti unicamente a rispondere ad una richiesta di conferma che contenga l'autorizzazione della direzione;
- la capacità del soggetto circolarizzato di confermare o di fornire le informazioni richieste (per esempio, l'importo di una singola fattura rispetto ad un saldo totale)



- In una richiesta di conferma esterna positiva si chiede al soggetto circularizzato di rispondere al revisore in tutti i casi, indicando il proprio accordo sulle informazioni date ovvero richiedendo al soggetto circularizzato di fornire informazioni.
- Solitamente ci si attende che la risposta ad una richiesta di conferma positiva fornisca elementi probativi attendibili. Vi è tuttavia il rischio che il soggetto circularizzato possa rispondere alla richiesta di conferma senza verificare che le informazioni siano corrette. Il revisore può ridurre tale rischio ricorrendo a richieste di conferma positiva che non esplicitino l'importo (o altre informazioni), ma richiedano al soggetto circularizzato di indicare l'importo o di fornire altre informazioni.
- D'altra parte, l'uso di questo tipo di richiesta di conferma "in bianco" può determinare la riduzione delle percentuali di risposta a motivo del maggiore impegno richiesto ai soggetti circularizzati.



- In una richiesta di conferma esterna positiva si chiede al soggetto circularizzato di rispondere al revisore in tutti i casi, indicando il proprio accordo sulle informazioni date ovvero richiedendo al soggetto circularizzato di fornire informazioni.
- Solitamente ci si attende che la risposta ad una richiesta di conferma positiva fornisca elementi probativi attendibili. Vi è tuttavia il rischio che il soggetto circularizzato possa rispondere alla richiesta di conferma senza verificare che le informazioni siano corrette. Il revisore può ridurre tale rischio ricorrendo a richieste di conferma positiva che non esplicitino l'importo (o altre informazioni), ma richiedano al soggetto circularizzato di indicare l'importo o di fornire altre informazioni.
- D'altra parte, l'uso di questo tipo di richiesta di conferma "in bianco" può determinare la riduzione delle percentuali di risposta a motivo del maggiore impegno richiesto ai soggetti circularizzati.



- **RIFIUTO DELLA DIREZIONE**

- Qualora la direzione si rifiuti di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma, il revisore deve:
  - a) svolgere indagini sulle motivazioni del rifiuto della direzione e ricercare elementi probativi in merito alla validità e alla ragionevolezza di tali motivazioni;
  - b) valutare le implicazioni del rifiuto della direzione sulla sua valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle altre procedure di revisione;
  - c) svolgere procedure di revisione alternative definite per acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.



- **RIFIUTO DELLA DIREZIONE**

- Qualora il revisore concluda che il rifiuto della direzione di consentirgli di inviare una richiesta di conferma sia irragionevole, ovvero qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili mediante procedure di revisione alternative, egli deve comunicare tale circostanza al collegio sindacale
- Il revisore deve anche stabilirne le implicazioni per la revisione contabile e per il proprio giudizio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705 → *impossibilità di esprimere un giudizio*



- *Attendibilità delle risposte alle richieste di conferma*

Qualora il revisore identifichi fattori che fanno sorgere dubbi in merito all'attendibilità della risposta ad una richiesta di conferma, egli deve acquisire ulteriori elementi probativi per risolvere tali dubbi.

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



- *Attendibilità delle risposte alle richieste di conferma*
- Qualora il revisore stabilisca che una risposta ad una richiesta di conferma non sia attendibile, egli deve valutarne le implicazioni sulla valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla relativa natura, tempistica e estensione delle altre procedure di revisione.



- **Mancate risposte**

- Per ciascuna mancata risposta, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili → *Procedure alternative*

ad esempio:

per i saldi dei crediti – l'esame degli specifici incassi successivi, della documentazione di spedizione e delle vendite in prossimità della fine del periodo amministrativo;

per i saldi dei debiti – l'esame dei pagamenti successivi o della corrispondenza proveniente da soggetti terzi e di altre evidenze, quali i documenti relativi alle merci ricevute



- **Conferme negative** (*Richiesta di conferma negativa – Una richiesta al soggetto circolarizzato di rispondere direttamente al revisore soltanto qualora esso sia in disaccordo con le informazioni fornite nella richiesta*)
- Le conferme negative forniscono elementi probativi meno persuasivi rispetto a quelli forniti dalle conferme positive.
- Di conseguenza, il revisore non deve utilizzare le richieste di conferma negativa come uniche procedure di validità per fronteggiare un rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni, a meno di casi di rischio basso



- **RICHIESTE DI CONFERMA ESTERNA (CIRCULARIZZAZIONI)**
- Formalmente: richiesta della società al soggetto esterno, con richiesta di confermare direttamente al revisore circostanze pertinenti o meno al bilancio.
- Il revisore predispone il testo e la società effettua la spedizione per lettera o per pec, con indicazione di rispondere al revisore.
- In caso di lettere, è il revisore a spedirle direttamente.
- In caso di pec, il revisore dovrebbe essere messo in copia



- CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE

- *Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale*
- Luogo, data
- Spett.le
- \_\_\_\_\_
- p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore
- Egregio Avvocato,
- in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni aggiornate alla data della risposta, al nostro revisore:



- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**

1. elenco di tutte le controversie (intimate o di imminente inizio), conciliazioni, arbitrati e cause in corso (attive o passive) al 31/12/20XX od ogni altra passività che possa coinvolgere la nostra Società di cui Lei fosse a conoscenza.
2. La preghiamo di indicare per ogni pratica:
  - a. la descrizione della controversia,
  - b. una sua valutazione del rischio di soccombenza,
  - c. l'attuale stato procedurale,
  - d. la quantificazione dell'eventuale onere per la società in caso di soccombenza o transazione e l'eventuale possibile recupero assicurativo.
3. un elenco che indichi la natura e gli importi di ogni giudizio reso o accordo raggiunto in cui la nostra Società è parte attiva o passiva, dall'inizio dell'esercizio fino alla data della Sua risposta;



- CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE

4. un elenco di tutte le altre possibili passività, sulla base delle informazioni in suo possesso, laddove vi sia una ragionevole possibilità che il manifestarsi possa influire in maniera determinante e negativa sulla situazione patrimoniale della Società;
5. qualsiasi altra informazione di natura legale a Sua conoscenza e per la quale la Sua opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o dei creditori o di altri terzi interessati.
6. l'importo dei Suoi onorari maturati alla data di bilancio ma da Lei non ancora fatturati.

La preghiamo di farci pervenire risposta alla presente entro il XXXX.



- INCONTRO CON IL LEGALE ESTERNO
- In alcune circostanze, il revisore può anche ritenere necessario incontrare il consulente legale esterno dell'impresa per discutere i probabili esiti dei contenziosi o delle contestazioni.
- Ciò può verificarsi, per esempio, nel caso in cui:
  - il revisore stabilisca che la questione comporti un rischio significativo;
  - la questione sia complessa;
  - vi sia disaccordo tra la direzione e il consulente legale esterno dell'impresa.
- Gli incontri richiedono **l'autorizzazione della direzione** e si svolgono alla presenza di un suo rappresentante



- CIRCOLARIZZAZIONE FORNITORI

*Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale*  
Luogo, data Spett.le

---

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni al nostro revisore



### ● CIRCOLARIZZAZIONE FORNITORI

- 1) Un estratto conto della nostra partita di credito sui Vostri libri contabili alla data del 31/12/20XX;
- 2) un elenco delle tratte da Voi emesse a nostro carico (indicando se sono state da noi accettate), nonché un elenco degli effetti in pagamento non ancora scaduti alla data del 31/12/20XX;
- 3) un elenco degli eventuali beni o merci di Vostra proprietà giacenti presso di noi in deposito od ad altro titolo, alla data del 31/12/20XX.

Per facilitare la risposta, alleghiamo una busta affrancata ed indirizzata al nostro revisore.

Vi preghiamo di far pervenire la vostra risposta alla presente entro il  
XXXX



- CIRCOLARIZZAZIONE CLIENTI  
(CON ESTRATTO CONTO ALLEGATO)

*Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale*

Luogo, data.....

Spett.le

---

p.c.c Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore



- **CIRCULARIZZAZIONE CLIENTI  
(CON ESTRATTO CONTO ALLEGATO)**

Vogliate a tal fine inviare questa stessa lettera, debitamente compilata e sottoscritta in calce.

Alleghiamo l'estratto conto della Vostra partita con noi al 31/12/20XX con il saldo netto Vostro debito (credito) di Euro \_\_\_\_\_

La presente è una conferma delle nostre risultanze contabili: per questo motivo Vi preghiamo di voler rispondere in ogni caso, anche se sono intervenuti pagamenti dopo la data suesposta.

*Per facilitare la risposta, alleghiamo una busta affrancata ed indirizzata al nostro revisore.*

Vi informiamo che i dati comunicati saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione contabile del nostro bilancio e saranno trattati e conservati in archivi cartacei ed elettronici secondo quanto previsto dal Decreto Legislativo n. 196 del 30 giugno 2003. Si rinvia all'art. 7 del citato decreto per i diritti spettanti all'interessato a propria tutela.



- **CIRCULARIZZAZIONE BANCHE**

*Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale*  
*Luogo, data Spett.le*

---

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

In relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore



### ● CIRCULARIZZAZIONE BANCHE

- Operazioni che avevamo in corso alle ore 24 del giorno 31 dicembre 20XX con Voi. Vi autorizziamo, anche in deroga alle norme ed alla prassi relativa al segreto delle operazioni bancarie od a qualsiasi eventuale intesa scritta o verbale esistente, a fornire al predetto revisore contabile tutte le informazioni previste dal modulo normalizzato in uso presso le Aziende di credito (modulo ABI-Rev) ed a tale riguardo Vi precisiamo che:
  - il limite di importo da indicare al punto 11.1 è Euro (ad esempio) 500,00;
  - le date da indicare al punto 11.3 sono le seguenti: tra il 1 gennaio 20XX e il 31 dicembre 20XX.

Vogliate anche confermare sul modulo ABI le operazioni fuori bilancio (così come definite al punto 5.10 del capitolo 1 del provvedimento Banca d'Italia 15/7/92) in corso con Voi alla data del 31 dicembre 20XX, precisando, secondo i casi, capitali di riferimento, titolo sottostante, margini in essere, premi incassati e/o pagati, modalità di determinazione e scadenza dei flussi futuri, scadenza del contratto.

Vogliate considerare questa nostra richiesta alla stregua di istruzioni irrevocabili da noi impartite.



## ● CIRCOLARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI

*Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale*

Luogo, data .....

Spett.le

---

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore le operazioni che avevamo con Voi in corso alle Vostre chiusure alle ore 24 del giorno 31.12.20XX indicando l'ammontare dei finanziamenti a noi concessi e per ciascuno di essi:



### ● CIRCOLARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI

1. il debito residuo alla data del 31 Dicembre 20XX;
2. le quote capitale pagate nel corso dell'esercizio 20XX;
3. le quote interessi pagate nel corso dell'esercizio 20XX
4. le quote di interessi maturati dall'ultimo pagamento al 31/12/20XX;
5. la durata del debito;
6. i piani di ammortamento dei finanziamenti stessi aggiornati alla data sopra indicata;
7. le garanzie da noi rilasciateVi a fronte delle operazioni da Voi accordateci;
8. le garanzie da noi rilasciateVi nell'interesse di terzi;
9. le garanzie da Voi rilasciate a favore di terzi per nostro conto;
10. i nominativi delle persone della nostra società autorizzate ad operare con il Vostro Istituto ed i limiti dei loro poteri;
11. l'indicazione di ogni tipo di modifica del contratto originariamente stipulato intervenuta nell'anno;
12. il tasso di interesse annuale e generale convenuto;
13. l'indicazione di ogni violazione agli accordi stipulati, con la segnalazione delle eventuali azioni intraprese o da intraprendere.





### ● CIRCOLARIZZAZIONE CONSULENTE FISCALE

1. Periodi di imposta accertabili da parte delle autorità competenti.
2. Eventuali esenzioni ed agevolazioni tributarie di cui usufruiamo o di cui è stata richiesta applicazione alle autorità fiscali competenti.
3. Eventuali opzioni effettuate e regimi speciali impiegati dalla società in materia di IVA: modificazioni rispetto al precedente periodo di imposta.
4. Eventuali accertamenti e/o verifiche tributari ricevuti durante l'esercizio e situazione dell'eventuale contenzioso fiscale in essere con indicazione degli importi contestati, delle motivazioni contenute nell'accertamento, del grado di trattazione raggiunto comprensivo degli esiti riportati nei vari gradi, nonché delle Vostre previsioni sul futuro esito delle controversie.



### ● CIRCOLARIZZAZIONE CONSULENTE FISCALE

5. Natura, effetti ed eventuali aspetti di particolare rilevanza in relazione ad operazioni straordinarie.
6. Dettaglio di eventuali istanze di condono tributario: specificazione delle relative regolarizzazioni contabili rese eventualmente necessarie, avvenute negli esercizi non ancora definiti.
7. Elenco di tutte le altre possibili passività laddove vi sia una ragionevole possibilità che il manifestarsi possa influire in maniera rilevante e negativa sulla situazione patrimoniale della Società.
8. Qualsiasi altra informazione di natura fiscale a Vostra conoscenza e per la quale la Vostra opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o di altri terzi interessati.
9. Ammontare degli onorari e delle spese dovuti e non ancora a voi liquidati alla data del 31/12/20XX.



## ● CIRCULARIZZAZIONE DEPOSITANTI

● *Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale*

● Luogo, data  
Spett.le

\_\_\_\_\_ p.c.c. Nome e indirizzo del revisore

● Egregi Signori,

● in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni,

● le quantità delle merci di nostra proprietà giacenti presso di Voi alla data del .....  
come risultanti da elenco allegato.

● Vi preghiamo inoltre di comunicare il numero e la data degli ultimi documenti di carico e scarico alla data del .....

● Vi preghiamo di far pervenire risposta alla presente entro il .....



- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni (Documento Assirevi 187)**

- La trasmissione del documento di richiesta di conferma esterna a mezzo PEC equivale, nei casi consentiti dalla legge, alla notificazione a mezzo posta in quanto è strumento idoneo ad assicurare la prova dell'invio, della consegna e della ricezione da parte del destinatario; quindi, come si trattasse di una raccomandata con ricevuta di ritorno, la PEC consente al revisore di avere prova documentata di tutto il flusso informativo



- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni (Documento Assirevi 187)**

- Dal punto di vista operativo, Assirevi evidenzia che ciascun revisore potrà delineare proprie procedure interne per l'utilizzo della PEC come strumento di esecuzione delle richieste di conferma esterna, anche attivando **diversi indirizzi PEC** destinati a fungere in modo dedicato da collettore delle risposte ricevute dalle controparti



- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni (Documento Assirevi 187)**
- → in merito alla **selezione delle controparti**, nulla cambia, per cui questa fase deve permanere **sotto il controllo del revisore** il quale dovrà anticipatamente informare la società circa i soggetti a cui sarà inviata la lettera di circolarizzazione a mezzo PEC;
- → per quanto concerne gli **indirizzi PEC delle controparti**, il revisore potrà verificarne l'**autenticità** anche consultando il registro imprese oppure il portale disponibile [www.inipec.gov.it](http://www.inipec.gov.it);



- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni (Documento Assirevi 187)**

- → nella **lettera di richiesta di conferma esterna** dovrà essere specificato l'indirizzo **PEC del revisore** a cui la controparte dovrà inoltrare la risposta;
- à la **lettera di circolarizzazione** potrà avere un **qualunque formato elettronico non modificabile**, come ad esempio un formato Pdf/A, oppure la richiesta stampata in formato cartaceo e firmata dal rappresentante della società cliente potrà poi essere allegata al messaggio trasmesso a mezzo PEC.
- à L'invio della lettera alle controparti da parte della società oggetto della revisione potrà quindi avvenire in forma di **allegato al messaggio inviato mediante PEC**

