

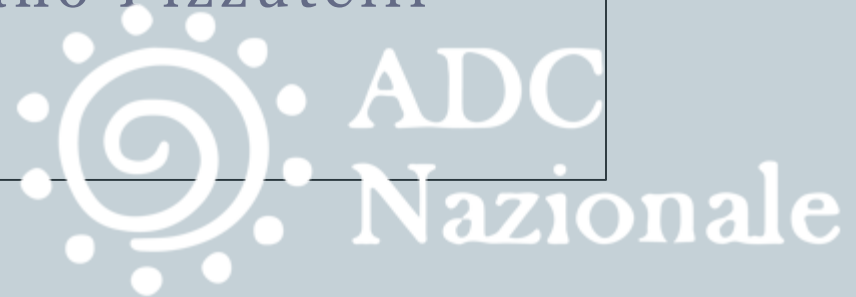
REVISIONE LEGALE

1

PRIMA GIORNATA

Arianna Perez - Stefano Pizzutelli

10 novembre 2025



Compliance con l'art. 2086 c.c.

2

- Art. 2086 c.c. nuovo secondo comma

«L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un **assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa**, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale».

Nuovo art. 2086 c.c.

3

- Assetto organizzativo e amministrativo-contabile?
- DEFINIZIONE
- Si può fare ricorso, alle Norme di comportamento del collegio sindacale (NCCS) emesse a **dicembre 2024** dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili
- (CNDCEC).

- **ASSETTO ORGANIZZATIVO**
 - (i) il sistema di funzionigramma e di organigramma e, in particolare, il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato a un appropriato livello di competenza e responsabilità,
 - (ii) il complesso procedurale di controllo.

- **ASSETTO ORGANIZZATIVO**

Un assetto organizzativo è adeguato se presenta una struttura compatibile alle dimensioni della società, nonché alla natura e alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale, nonché alla rilevazione tempestiva degli indizi di crisi e di perdita della continuità aziendale e possa quindi consentire, agli amministratori preposti, una sollecita adozione delle misure più idonee alla sua rilevazione e alla sua composizione.

Il Collegio sindacale vigila sul processo di valutazione da parte degli amministratori dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo rispetto alla natura, alle dimensioni, alla complessità e alle altre caratteristiche specifiche della società, verificando che sia idoneo a rilevare tempestivamente indizi di crisi e di perdita di continuità aziendale così da rendere possibile agli organi delegati (o all'organo di amministrazione) di adottare idonee misure per il superamento della crisi o il recupero della continuità.

Il Collegio sindacale vigila sul processo di valutazione da parte degli amministratori dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo rispetto alla natura, alle dimensioni, alla complessità e alle altre caratteristiche specifiche della società, verificando che sia idoneo a rilevare tempestivamente indizi di crisi e di perdita di continuità aziendale così da rendere possibile agli organi delegati (o all'organo di amministrazione) di adottare idonee misure per il superamento della crisi o il recupero della continuità.

Il Collegio sindacale pone particolare attenzione

- alla completezza delle funzioni aziendali esistenti,
- alla separazione e alla contrapposizione di responsabilità nei compiti e nelle funzioni
- alla chiara definizione delle deleghe o dei poteri di ciascuna funzione.

REQUISITI DELL'ASSETTO ORGANIZZATIVO

- organizzazione gerarchica;
- redazione di un organigramma aziendale con chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle linee di responsabilità;
- esercizio dell'attività decisionale e direttiva della società da parte dell'amministratore delegato nonché dei soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri;
- sussistenza di procedure che assicurano l'efficienza e l'efficacia della gestione dei rischi e del sistema di controllo, nonché la completezza, la tempestività, l'attendibilità e l'efficacia dei flussi informativi anche con riferimento alle società controllate;
- esistenza di procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata professionalità e competenza a svolgere le funzioni assegnate;
- presenza di direttive e di procedure aziendali, loro aggiornamento periodico ed effettiva diffusione.

OBIETTIVO

Accertamento dell'esistenza di adeguate procedure interne

Verifica dell'adeguatezza e dell'efficacia dei flussi informativi generati.

→ verifica della corrispondenza fra la struttura decisionale aziendale e le deleghe depositate presso il registro delle imprese.

ALL'INIZIO DELL'INCARICO:

- Verifica dei verbali precedenti relativi al periodo di tempo ritenuto significativo;
- conoscenza dell'assetto organizzativo, prendendo in considerazione l'oggetto sociale, il settore di attività e il mercato in cui la società opera oltre che la sua struttura interna, nonché il funzionigramma, da intendersi come configurazione (orizzontale) di compiti, funzioni e competenze, e l'organigramma, da intendersi come configurazione (verticale) di relazioni di sovra e subordinazione, poteri e responsabilità;

NEL CORSO DELL'INCARICO:

Il collegio

- vigila che l'organo amministrativo valuti costantemente l'adeguatezza degli assetti organizzativi, assumendo le eventuali conseguenti idonee iniziative per mitigare i rischi connessi a eventuali carenze significative constatate;
- vigila sull'adeguatezza e sul concreto funzionamento dell'assetto organizzativo, anche con specifico riferimento ai processi di gestione dei rischi, di controllo interno, di revisione interna, se applicabile, e di informativa finanziaria e non finanziaria;
- pianifica e svolge interventi di vigilanza periodici sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo;
- segnala agli amministratori, eventuali profili di non adeguatezza riscontrati nell'assetto organizzativo aziendale all'inizio dell'incarico ovvero riscontrati successivamente, informandone il soggetto incaricato della revisione legale, se presente;
- verifica l'efficacia delle azioni correttive adottate dalla società.

Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di inadeguatezza dell'assetto organizzativo, il Collegio sindacale richiede all'organo amministrativo l'adozione di immediate azioni correttive e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico.

Nel caso in cui le azioni correttive poste in essere siano ritenute dal collegio non sufficienti, ovvero in casi di urgenza, di particolare gravità o di avvenuto riscontro di violazioni, il collegio adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate.

Il Collegio sindacale riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.

IN DEFINITIVA

Il sistema organizzativo deve individuare in maniera sufficientemente chiara

- ❑ **l'attribuzione delle responsabilità,**
- ❑ **le linee di dipendenza gerarchica,**
- ❑ **la descrizione dei compiti**
- ❑ **la rappresentazione del processo aziendale di formazione e attuazione delle decisioni.**

I poteri autorizzativi e di firma devono essere quindi assegnati in coerenza con le responsabilità organizzative e gestionali in essere.

SISTEMA AMMINISTRATIVO - CONTABILE

l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative dirette a garantire la **completezza, la correttezza e la tempestività di una informativa societaria attendibile, in accordo con i principi contabili adottati dall'impresa.**

Un sistema amministrativo-contabile risulta adeguato se permette:

- la completa, tempestiva e attendibile rilevazione contabile e rappresentazione dei fatti di gestione;
- la produzione di informazioni valide e utili per le scelte di gestione e per la salvaguardia del patrimonio aziendale;
- la produzione di dati attendibili per la formazione del bilancio d'esercizio.

SISTEMA AMMINISTRATIVO - CONTABILE

L'adeguatezza e il corretto funzionamento del sistema amministrativo-contabile è responsabilità esclusiva

degli amministratori; il Collegio sindacale è chiamato a vigilare su tale adeguatezza e sul suo concreto funzionamento.

La valutazione di adeguatezza è un giudizio professionale emesso sulla base di un'analisi delle caratteristiche del sistema come desumibili dai flussi informativi acquisiti dal Collegio sindacale, tenuto conto delle dimensioni e delle caratteristiche dell'impresa nella quale esso si trova ad operare.

In occasione dello scambio di informazioni con l'incaricato della revisione legale, il collegio può richiedere informazioni in merito alle eventuali considerazioni formulate dal medesimo in ordine ai controlli informativi e organizzativi istituiti dalla società su cui il revisore abbia fatto affidamento

SISTEMA AMMINISTRATIVO - CONTABILE

Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di inadeguatezza dell'assetto amministrativo-contabile, il Collegio sindacale richiede all'organo amministrativo l'adozione di azioni correttive e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico. Nel caso in cui le azioni correttive poste in essere siano ritenute dal collegio non sufficienti, ovvero in casi di urgenza, di particolare gravità o di avvenuto riscontro di violazioni, il collegio adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate.

Il Collegio sindacale riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza posta in essere in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.

SISTEMA AMMINISTRATIVO - CONTABILE

L'attività di vigilanza del Collegio sindacale è diretta a verificare l'esistenza di un sistema idoneo ad assicurare la completezza e correttezza dei dati economico-finanziari.

NON è un giudizio di merito sui risultati dell'attività amministrativo-contabile, bensì di un giudizio sintetico sull'efficienza e la funzionalità del sistema, svolto alla luce dei rischi rilevanti emersi in tali aree operative.

Molto utile lo scambio di informazioni con il revisore

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

17

ART. 3 CCII

- 1. L'imprenditore individuale deve adottare **misure idonee** a rilevare tempestivamente lo stato di crisi e assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte.
- 2. L'imprenditore collettivo deve istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato ai sensi dell'*articolo 2086 del codice civile*, ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative.

3. Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

18

Art. 3, comma 3 CCII

3. Al fine di prevedere tempestivamente l'emersione della crisi d'impresa, le misure di cui al comma 1 e gli assetti di cui al comma 2 devono consentire di:

- a) **rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;**
- b) **verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i dodici mesi successivi e rilevare i segnali di cui al comma 4;**
- c) ricavare le informazioni necessarie a utilizzare la lista di controllo particolareggiata e a effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento di cui all'articolo 13, al comma 2.

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

Art. 3, comma 4 CCII

- **SEGNALI (DI CRISI):**

- Costituiscono segnali che, anche prima dell'emersione della crisi o dell'insolvenza, agevolano la previsione di cui al comma 3:

a) l'esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno trenta giorni pari a oltre la meta' dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;

b) l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno novanta giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;

c) l'esistenza di esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da piu' di sessanta giorni o che abbiano superato da almeno sessanta giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il cinque per cento del totale delle esposizioni;

d) l'esistenza di una o piu' delle esposizioni debitorie previste dall'articolo 25-novies, comma 1.

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

20

Art. 3, comma 4 CCII SEGNALI (DI CRISI):

DEBITI PER RETRIBUZIONI SCADUTI DA ALMENO 30 GIORNI > META' DELL'AMMONTARE DELLE RETIBUZIONI DI UN MESE

si tratta di un segnale che può essere ritratto agevolmente dalla contabilità aziendale. Occorre cioè che l'azienda quantifichi l'importo dovuto ai dipendenti per le retribuzioni di un mese.

- Retribuzioni mensili: 100
- Retribuzioni di aprile non pagate: 55
- Primo giugno: emersione del segnale

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

21

Art. 3, comma 4 CCII SEGNALI (DI CRISI):

***DEBITI VERSO FORNITORI SCADUTI DA OLTRE 90 GG >
DEBITI VERSO FORNITORI NON SCADUTI***

Questo segnale **non** può semplicemente essere ritratto dalla ordinaria contabilità dell'azienda.

Per poter verificare se tale *alert* è scattato, occorre infatti che l'azienda abbia a disposizione le seguenti informazioni:

- ammontare dei debiti verso fornitori (dato desumibile dalle schede contabili)
- scadenza dei debiti verso fornitori (dato extracontabile, desumibile dalle fatture, se vi è indicata la scadenza del pagamento o, comunque da altri elementi, come i contratti, gli ordinativi, sempre se esistenti)

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

22

Art. 3, comma 4 CCII SEGNALI (DI CRISI):

***ESPOSIZIONI VERSO BANCHE SCADUTE DA PIU' DI 60 GG
O
ABBIANO SUPERATO DA OLTRE 60 GG IL LIMITE
PURCHE' > 5% TOTALE DELLE ESPOSIZIONI***

- Questo segnale è la combinazione di dati extracontabili (esposizioni verso le banche o verso gli altri intermediari finanziari scaduti da oltre 60 giorni o fuori fido da oltre 60 giorni) e del dato contabile del totale delle esposizioni.
- *Qualora al 30/6/2025 il totale delle esposizioni ammonti a 100 e la società sia fuori fido da prima del 28/4/2025, con un'esposizione di 6, si avrà il verificarsi della situazione di allarme.*

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

23

Art. 25-novies – comma 1

Inps, Inail, Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Entrate Riscossione devono segnalare all'amministratore e al presidente del collegio sindacale l'esposizione debitoria rilevante:

Inps: (scaduti da più di 90 giorni) per le imprese con lavoratori subordinati e parasubordinati > 30% di quelli dovuti nell'anno precedente e all'importo di euro 15.000;

Inail: debito scaduto da più di 90 gg e non versato > euro 5.000;

Agenzia delle Entrate: per Iva > 5.000 Euro

Agenzia delle Entrate Riscossione: debiti definitivamente accertati e scaduti da oltre 90 giorni > 500.000 euro (per le società di capitali)

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

24

Composizione negoziata:

L'imprenditore può richiedere al segretario generale della CCIAA la nomina di un **esperto**, quando

❖ si trova nelle condizioni di cui all'articolo 2, comma 1, lettere a) o b),

a) «crisi»: lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi;

b) «insolvenza»: lo stato del debitore che si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni;

oppure

❖ **quando si trova anche soltanto in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza e risulta ragionevolmente perseguibile il risanamento dell'impresa.**

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

25

Composizione negoziata:

L'esperto agevole le trattative tra l'imprenditore, i creditori ed eventuali altri soggetti interessati, al fine di individuare la soluzione per il superamento delle condizioni di squilibrio, anche mediante il trasferimento dell'azienda o di rami di essa

POSSIBILITA' DI TRANSAZIONE CON LE AGENZIA FISCALI (art. 23, comma 2-bis)

- Nel corso delle trattative l'imprenditore può formulare una proposta di accordo transattivo alle agenzie fiscali, all'Agenzia delle entrate-Riscossione che prevede il pagamento, parziale o dilazionato, del debito e dei relativi accessori.
- La proposta non può essere formulata in relazione ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea (*ok per Iva*).
- Alla proposta sono allegate la relazione di un professionista indipendente che ne attesta la convenienza rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale per il creditore pubblico cui la proposta è rivolta e una relazione sulla completezza e veridicità dei dati aziendali redatta dal soggetto incaricato della revisione legale, se esistente, o da un revisore legale iscritto nell'apposito registro a tal fine designato. L'accordo è sottoscritto dalle parti e comunicato all'esperto e produce effetti con il suo deposito presso il tribunale competente ai sensi dell'articolo 27
- **E' UN ACCORDO CON NATURA PRIVATISTICA**

POSSIBILITA' DI TRANSAZIONE CON LE AGENZIA FISCALI (art. 23, comma 2-bis)

- Il giudice, verificata la regolarità della documentazione allegata e dell'accordo, ne autorizza l'esecuzione con decreto o, in alternativa, dichiara che l'accordo è privo di effetti.
- L'accordo si risolve di diritto in caso di apertura della liquidazione giudiziale o della liquidazione controllata o di accertamento dello stato di insolvenza oppure se l'imprenditore non esegue integralmente, entro sessanta giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti

RUOLO E RESPONSABILITA' DEGLI ORGANI DI CONTROLLO E DEI REVISORI

(**NUOVO art. 25- octies**)

- L'organo di controllo societario e il soggetto incaricato della revisione legale, nell'esercizio delle rispettive funzioni, segnalano, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti di cui all'articolo 2, comma 1, lettere a) e b), per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17.
- La segnalazione è motivata, è trasmessa con mezzi che assicurano la prova dell'avvenuta ricezione e contiene la fissazione di un congruo termine, non superiore a trenta giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese.
- In pendenza delle trattative, rimane fermo il dovere di vigilanza di cui all'articolo 2403 del codice civile

RUOLO E RESPONSABILITA' DEGLI ORGANI DI CONTROLLO E DEI REVISORI

(NUOVO art. 25- octies)

- La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del comma 1 e la vigilanza sull'andamento delle trattative sono valutate ai fini dell'attenuazione o esclusione della responsabilità prevista dall'articolo 2407 del codice civile o dall'articolo 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.
- **La segnalazione è in ogni caso considerata tempestiva se interviene nel termine di sessanta giorni dalla conoscenza delle condizioni di cui all'articolo 2, comma 1, lettera a), da parte dell'organo di controllo o di revisione**

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

30

Art. 2

1. Ai fini del presente codice si intende per:

- a) «crisi»: lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi;
- b) «insolvenza»: lo stato del debitore che si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni;

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

31

- **60 GIORNI DALLA CONOSCENZA**

MA

Collegio sindacale:

2404 c.c., primo comma:

Il collegio sindacale deve riunirsi almeno ogni **novanta giorni**

La riunione può svolgersi, se lo statuto lo consente indicandone le modalità, anche con mezzi di telecomunicazione

Revisore

Principio di revisione (SA Italia) 250B

Regole

Pianificazione delle verifiche periodiche (Rif.: Par. A1)

12. Il revisore deve pianificare la frequenza delle verifiche periodiche in funzione della dimensione e complessità dell'impresa

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

32

- **60 GIORNI DALLA CONOSCENZA**

- *Quindi in via pratica, sia il collegio sindacale che il revisore devono acquisire informazioni concernenti i segnali o la situazione della società con periodicità inferiore a 60 giorni → soluzione ottimale: verifiche mensili dei segnali e della sostenibilità dei debiti*

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

33

Art. 25-*decies*

Le banche e gli altri intermediari finanziari di cui all'articolo 106 del testo unico bancario, nel momento in cui comunicano al cliente variazioni in senso peggiorativo, sospensioni o revoche degli affidamenti, ne danno notizia anche agli organi di controllo societari, se esistenti

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

- MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE - Relazione n. 87 del 15/9/2022
- *Adeguati assetti*
- L'obbligo per l'impresa di dotarsi di "adeguati assetti" rappresenta un perno centrale del sistema di *early warnings*, destinato a favorire l'emersione tempestiva della crisi di impresa, sul presupposto che affrontare tardivamente tale situazione, quando ormai si è verificata la perdita della continuità aziendale, rappresenta un danno per l'intero sistema economico e per gli stessi creditori, che vedono in tal modo azzerarsi il residuo valore dell'azienda, oltre che le stesse opportunità occupazionali e di fare impresa, anche a causa della perdita di credibilità sul mercato

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

35

- MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE - Relazione n. 87 del 15/9/2022
- Art. 25-octies CCII: *"l'organo di controllo societario segnala, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza"* di accesso alla composizione negoziata.
- **L'uso dell'indicativo è sintomatico dell'esistenza di un vero e proprio dovere di segnalazione** in presenza dei presupposti di crisi che l'organo di controllo è quindi chiamato a rilevare tempestivamente. Si tratta di un dovere che, come è intuitivo notare, si aggiunge e rafforza quell'obbligo di costituzione di adeguati assetti da parte dell'imprenditore, alla luce del novellato art. 2086 c.c.

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

36

MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE - Relazione n. 87 del 15/9/2022

Adeguati assetti ↔ Doveri dell'organo di controllo: sinergia

Il dovere di segnalazione significa presidiare anche situazioni deficitarie, nelle quali gli adeguati assetti non siano stati costituiti o lo siano unicamente “sulla carta”.

La segnalazione è strumentale rispetto alla reale attuazione del dovere posto sull'imprenditore dalla seconda parte dell'art. 2086 c.c., corrispondente alla necessità di attivazione in vista dell'adozione — senza ritardo — di tutti gli strumenti più idonei offerti dall'ordinamento per il superamento della crisi ed il recupero della continuità

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

37

MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE - Relazione n. 87 del 15/9/2022

Segnalazione

- deve essere fatta per iscritto
- deve essere motivata,
 - per una esigenza di assunzione di responsabilità nell'atto,
 - per ragioni di prova e dimostrazione quindi della specificità della stessa, oltre che di controllo della risposta fornita dall'organo amministrativo rispetto ai temi segnalati per iscritto dal o dai sindaci.

Il nuovo dovere di segnalazione è entrato in vigore fin dal 15 novembre 2021, giusta la norma transitoria di cui all'art. 27 del d.l. 118/21.

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

38

- MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE - Relazione n. 87 del 15/9/2022

La risposta degli amministratori alla sollecitazione deve essere fornita entro un termine fissato dai sindaci nella propria segnalazione, termine che comunque non può eccedere i trenta giorni.

Il termine non richiede la compiuta risoluzione dei problemi finanziari, economici o patrimoniali eventualmente oggetto di "allarme", ma l'individuazione di possibili soluzioni e la pronta attivazione delle iniziative all'uopo previste (del resto la norma dispone che si debba riferire circa « le iniziative intraprese », volendo con ciò sottolineare la tempestività della conseguente attivazione, posto che non è sufficiente la indicazione di astratte soluzioni, ma l'aver già intrapreso delle iniziative al riguardo, pur se le stesse fossero ancora in corso e non ancora completate).

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

39

Massimario della Cassazione - relazione 10/2025

L'obbligo della verifica della continuità aziendale è previsto nel Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 570.

In tale principio è previsto che il revisore “deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per verificare l'utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale nel bilancio e giungere a una conclusione al riguardo”.

“l’inserimento del soggetto incaricato della revisione legale dei conti consente di garantire la segnalazione tempestiva della crisi anche per le S.r.l. che hanno optato, ai sensi dell’articolo 2477, comma 2, del codice civile, per la nomina del revisore quale organo di controllo.”

Prima della miniriforma del Correttivo-*ter*, infatti le srl che avevano legittimamente optato per il revisore singolo come organo di controllo, non avevano un soggetto terzo che fosse responsabile per la segnalazione.

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

40

- Il Massimario della Cassazione - **relazione 10/2025**
- la segnalazione si considera tempestiva *“se interviene nel termine di 60 giorni dal momento in cui l'organo di controllo è venuto a conoscenza della sussistenza dello stato di crisi, sempre che la conoscenza sia avvenuta nell'esercizio diligente dei doveri di verifica e controllo del medesimo organo.”*
- *In altre parole, **la data di effettiva conoscenza della crisi è parametro che rileva ai fini della tempestività solo se gli organi di controllo non hanno tenuto un comportamento negligente e quindi non hanno preso cognizione effettiva della situazione di difficoltà per loro colpa (ad esempio, perché hanno omesso o ritardato il compimento delle necessarie verifiche o l'acquisizione della documentazione utile)”**.*

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

41

- NORME DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE (Dicembre 2024) – Norma 11

Norma 11.2 Vigilanza per la rilevazione tempestiva della crisi → vigilanza sugli adeguati assetti, in grado di

- rilevare gli squilibri patrimoniali ed economico-finanziari
- verificare la sostenibilità dei debiti per 12 mesi
- rilevare i segnali

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

42

• NORME DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE (Dicembre 2024) – Norma 11

Se il collegio ritiene che il sistema di controllo interno e gli assetti non risultino adeguati a rilevare segnali che possano far emergere tempestivamente l'esistenza di una situazione di crisi, è opportuno che il collegio medesimo:

- richieda all'organo amministrativo di fornire informazioni e chiarimenti in merito alla situazione
- provveda a formalizzare per iscritto le proprie conclusioni all'organo amministrativo;
- richieda all'organo amministrativo, fissandone eventualmente i tempi di risposta, di intervenire tempestivamente, ponendo in essere provvedimenti idonei all'implementazione degli assetti e delle procedure.

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

43

- **NORME DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE (Dicembre 2024) – Norma 11**

Qualora, a seguito della sollecitazione da parte del collegio sindacale, l'organo amministrativo non provveda tempestivamente all'adozione di opportuni provvedimenti, il collegio sindacale scambia informazioni con il soggetto incaricato della revisione legale, e può:

- convocare, in un'apposita riunione del collegio, l'organo amministrativo; e, in subordine;
 - convocare l'assemblea – previa comunicazione all'organo amministrativo – per informarla dell'inerzia degli amministratori;
 - presentare, sussistendone i relativi presupposti, denuncia al Tribunale ai sensi dell'art. 2409 c.c.
- **ATTENZIONE** La domanda di apertura della liquidazione giudiziale è proposta con ricorso del debitore, degli organi e delle autorità amministrative che hanno funzioni di controllo e di vigilanza sull'impresa, di uno o più creditori o del pubblico ministero (ART. 37, COMMA 2 CCII)

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

- Norma 11.3
- *Il collegio sindacale, qualora nell'ambito della vigilanza richiesta dalla legge, rilevi l'esistenza dei presupposti di crisi o di insolvenza della società, scambia informazioni con il soggetto incaricato della revisione legale e, all'esito, provvede tempestivamente alla segnalazione per iscritto all'organo amministrativo, fissando un termine non superiore a trenta giorni entro cui l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese*
- Prima di effettuare la segnalazione il collegio sindacale scambia informazioni con il soggetto incaricato della revisione legale, al fine di evitare eventuali sovrapposizioni di segnalazioni, effettuate dall'organo di controllo e dal revisore senza opportuno coordinamento e indipendentemente l'uno dall'altro, e al fine di condividere con il soggetto incaricato della revisione legale le conclusioni cui è pervenuto in ordine alla ricorrenza dei presupposti di crisi o di insolvenza.

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

45

- Norma 11.3

La segnalazione deve

- essere indirizzata al consiglio di amministrazione o all'amministratore unico;
- essere formulata per iscritto;
- essere motivata;
- essere trasmessa al consiglio di amministrazione o all'amministratore unico per PEC o raccomandata con ricevuta di ritorno;
- essere trasmessa per conoscenza al soggetto incaricato della revisione legale per PEC o raccomandata con ricevuta di ritorno

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

46

- **Norma 11.3**
- Nel caso in cui il soggetto incaricato della revisione legale abbia effettuato la segnalazione per primo, il collegio sindacale può ratificare i contenuti della segnalazione già effettuata dal soggetto incaricato della revisione legale, effettuando a sua volta la segnalazione con le modalità previste nell'art. 25-octies e sopra indicate.
- Se il collegio sindacale non condivide le conclusioni del revisore?
- → promuove nel più breve termine un incontro col revisore informandone l'organo di amministrazione e riferisce a quest'ultimo in ordine alle informazioni e ai dati acquisiti dal soggetto incaricato della revisione legale con riferimento all'assetto organizzativo amministrativo e contabile adottato dalla società e alla valutazione della continuità aziendale

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

47

- ASSIREVI

DOCUMENTO DI RICERCA 259 del dicembre 2024

- Competenza della vigilanza sugli adeguati assetti → organo di controllo
- Oggetto della segnalazione: solo crisi o insolvenza.
- Evitare segnalazioni tardive o frettolose
- Evitare segnalazioni non utili, effettuati solo a finalità di autotutela

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

48

- ASSIREVI **DOCUMENTO DI RICERCA 259**

Organo di controllo:

- Competenza della vigilanza sugli adeguati assetti
- Controllo sull'osservanza della legge e dello statuto
- Potere / dovere di intervenire in caso di operazioni potenzialmente dannose per la società

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

49

- ASSIREVI **DOCUMENTO** **DI** **RICERCA** **259**

Revisore: Principio di revisione ISA 570 - obiettivi

- a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo appropriato da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e giungere ad una conclusione a tale riguardo;
 - b) concludere, sulla base degli elementi probativi acquisiti, se esista un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
 - c) formulare la relazione di revisione in conformità al presente principio
- IL REVISORE NON SI SOSTITUISCE ALL'AMMINISTRATORE NELLA VALUTAZIONE**

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

50

(anche ai sensi dell'art. 14, secondo comma, lettera f D.Lgs. 39/2010)

Non ci sono dubbi sulla continuità → nulla quaestio

Se ci sono incertezze significative:

a) Se adeguata informativa → giudizio senza modifica, con richiamo di informativa

b) Se informativa non adeguata → giudizio con rilievi o negativo secondo le circostanze

Se non corretta applicazione del principio di continuità → giudizio negativo

Se esistono molteplici incertezze significative → impossibilità di esprimere un giudizio

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

51

- DOCUMENTO DI RICERCA 259 – SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES AL MOMENTO DEL BILANCIO**

Se ci sono incertezze significative:

- a) Se adeguata informativa → giudizio senza modifica, con richiamo di informativa → NO SEGNALAZIONE**
- b) Se informativa non adeguata → giudizio con rilievi o negativo secondo le circostanze → NO SEGNALAZIONE**
- c) Se non corretta applicazione del principio di continuità → giudizio negativo → SI' SEGNALAZIONE**
- d) Se esistono molteplici incertezze significative → impossibilità di esprimere un giudizio → SI' SEGNALAZIONE**

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

52

- **DOCUMENTO DI RICERCA 259 – SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES AL MOMENTO DEL BILANCIO**
- **Occorre comunque sottolineare come il revisore trae le conclusioni sulla continuità aziendale solo al TERMINE DELL'INTERO PROCESSO DI REVISIONE → PROBLEMA DI RISPETTO DEL TERMINE DI 60 GIORNI**

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

53

- **DOCUMENTO DI RICERCA 259 – SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES NEL CORSO DELL'ESERCIZIO**

- **Il revisore procederà su informazioni più limitate**

***Attenzione!* → Non esistono procedure specifiche nel principio 250B**

- **Comunque lo svolgimento delle verifiche periodiche è occasione appropriata per raccogliere elementi informativi → segnali**
- **Importante scambio di informazioni con l'organo di controllo**
- **Dopo la segnalazione gli obblighi non sono in capo al revisore, ma all'organo di controllo (ad esempio in caso di omessa o insufficiente risposta degli amministratori)**

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

54

- **DOCUMENTO DI RICERCA 259 – SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES NEL CORSO DELL'ESERCIZIO**
- Se sono emersi i segnali il revisore effettuerà discussione con gli amministratori per acquisire informazioni in merito:
 - a) all'avvenuta risoluzione o superamento dei segnali
 - b) all'esistenza di circostanze che non rendano dovuta la segnalazione
- Se la società non è in grado di fornire le informazioni per arrivare ai segnali, il revisore informerà l'organo di controllo

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

55

- **DOCUMENTO DI RICERCA 259 – SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES NEL CORSO DELL'ESERCIZIO**
- TEMPESTIVITA'
- Occorre considerare che il revisore non è organo e quindi non partecipa alla riunioni.
- Viene a conoscenza delle circostanze dopo che gli atti gestori sono stati compiuti, nell'ambito dello svolgimento delle proprie verifiche

Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

56

- **DOCUMENTO DI RICERCA 259 – SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES NEL CORSO DELL'ESERCIZIO**
- FORMA E MODALITA'
- Relazione di revisione (segnalazione in connessione al bilancio)
- Pec inviata per conoscenza all'organo di controllo (segnalazione nel corso dell'esercizio)
- Attenzione al fatto che le segnalazioni dei creditori pubblici qualificati e delle aziende di credito sono fatte all'organo di controllo → decisivo lo scambio di informazioni

PAUSA

- **DEONTOLOGIA PROFESSIONALE (art. 9 D.Lgs. 39/2010)**

I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale rispettano i principi di deontologia professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al MEF e alla Consob e adottati dal MEF, sentita la Consob.

A tal fine, il MEF sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

59

• **CODICE ITALIANO DI ETICA E INDIPENDENZA**

- Con determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. RR 127 del 23 marzo 2024, è stato adottato il "*Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti*", anche denominato "*Codice Italiano di Etica e Indipendenza*", elaborato ai sensi dell'articolo 9, comma 1, e dell'articolo 9-bis, comma 2, e 10, comma 12, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. I
- **Applicazione: dalle revisioni che iniziano dal 1° gennaio 2024**

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

60

- Il soggetto abilitato alla revisione ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse generale.
- La responsabilità del soggetto abilitato alla revisione non è soltanto quella di soddisfare le necessità del singolo cliente o dell'organizzazione di cui fa parte.
- Pertanto, il Codice contiene regole e linee guida per consentire al soggetto abilitato alla revisione di adempiere al proprio dovere di agire nell'interesse generale

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

61

- **Glossario: Indipendenza**

- L'indipendenza consiste in:

(a) **indipendenza mentale** – lo stato mentale che consente di esprimere una conclusione senza condizionamenti che compromettano il giudizio professionale, consentendo quindi a una persona di agire con integrità, obiettività e scetticismo professionale; e

(b) **indipendenza agli occhi di terzi** – l'evitare fatti e circostanze talmente significativi, in base ai quali un terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici, concluderebbe, verosimilmente, che siano compromessi l'integrità, l'obiettività o lo scetticismo professionale del soggetto abilitato alla revisione o di un membro del gruppo di revisione o del gruppo di assurance.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

62

Glossario: Principi deontologici fondamentali

- Integrità
- Obiettività
- Formazione, competenza e diligenza professionali
- Riservatezza
- Comportamento professionale

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

63

- PRINCIPI FONDAMENTALI
- **(a) Integrità:** l'essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni professionali.

Il soggetto abilitato alla revisione non deve consentire che il proprio nome sia associato a relazioni, comunicazioni o altre informative che egli sappia essere:

- (a) sostanzialmente false o fuorvianti;
- (b) fornite in modo non adeguatamente ponderato;
- (c) tali da omettere od occultare informazioni che, invece, sarebbe stato necessario includere per evitare di fuorviare il destinatario delle suddette comunicazioni. Quando il soggetto abilitato alla revisione si rende conto che il proprio nome è stato associato, anche indirettamente, a tali relazioni, comunicazioni o altre informative, deve intraprendere quanto necessario per prenderne le distanze

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

64

- PRINCIPI FONDAMENTALI

(b) Obiettività: non avere pregiudizi o conflitti di interesse, né accettare indebite influenze di terzi che possano condizionare il suo giudizio professionale

- il soggetto abilitato alla revisione può essere esposto a situazioni che ne possono compromettere l'obiettività. In ogni caso, non deve svolgere l'incarico qualora il suo giudizio professionale sia pregiudicato o indebitamente influenzato da una circostanza o relazione.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

65

- PRINCIPI FONDAMENTALI
- **(c)Competenza professionale e diligenza:** mantenere le conoscenze e le capacità professionali ad un livello tale da garantire che il cliente riceva prestazioni caratterizzate da competenza e professionalità, basate sui più recenti sviluppi della normativa, della tecnica e della prassi professionale, nonché agire con diligenza in conformità ai principi tecnici e professionali

→ **formazione continua!**

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

66

- PRINCIPI FONDAMENTALI
- **(d) Riservatezza:** rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale e, pertanto, non diffonderle a terzi, salvo che vi sia specifica autorizzazione, o che sussista un diritto o un dovere, di fonte giuridica o professionale, di comunicarle. Il soggetto abilitato alla revisione non potrà altresì farne uso a vantaggio proprio o di terzi

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

67

- PRINCIPI FONDAMENTALI

- **(d) Riservatezza:**

- ❑ Il revisore deve mantenere la riservatezza anche al di fuori dell'ambiente professionale, prestando attenzione ad evitare **rivelazioni non intenzionali**, in particolare a colleghi, a familiari.
- ❑ Il soggetto abilitato alla revisione deve mantenere la riservatezza delle informazioni ottenute da un potenziale cliente.
- ❑ La riservatezza delle informazioni acquisite deve essere mantenuta anche all'interno del soggetto abilitato alla revisione
- ❑ Il soggetto abilitato alla revisione deve adottare misure ragionevoli affinché il dovere di riservatezza sia rispettato anche dai suoi dipendenti e collaboratori
- ❑ In virtù di quanto previsto all'art. 9bis, comma 4, D. Lgs. 39/2010, l'obbligo di conformarsi al principio di riservatezza e segreto professionale permane anche dopo la fine del rapporto tra il revisore e il suo cliente . Quando il soggetto abilitato alla revisione acquisisce un nuovo cliente, può avvalersi delle esperienze precedentemente acquisite, ponendo tuttavia attenzione a non utilizzare o divulgare informazioni riservate acquisite o ricevute nell'ambito di precedenti rapporti

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

68

- PRINCIPI FONDAMENTALI
- **(e)Comportamento professionale:** rispettare la normativa applicabile ed evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività di assurance.
- Il principio del comportamento professionale impone al soggetto abilitato alla revisione l'obbligo di rispettare tutte le leggi e i regolamenti applicabili al caso concreto e di evitare di compiere qualsiasi azione che possa portare discredito all'attività di assurance. L'obbligo di comportamento professionale si considera violato qualora un soggetto terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, concluderebbe verosimilmente che la buona reputazione dell'attività di cui trattasi risulti danneggiata.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

69

- PRINCIPI FONDAMENTALI

(e) Comportamento professionale: rispettare la normativa applicabile ed evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività di assurance.

- Nel farsi pubblicità e nel promuovere sé stesso o la propria attività, il soggetto abilitato alla revisione non deve portare discredito a detta attività. Il soggetto abilitato alla revisione deve essere onesto e sincero e non deve:
 - (a) enfatizzare in modo eccessivo i servizi che è in grado di offrire, le qualifiche che possiede o l'esperienza acquisita;
 - (b) fare riferimenti denigratori o raffronti privi di fondamento con il lavoro di altri.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

70

- **QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO**
- Le circostanze in cui opera il soggetto abilitato alla revisione potrebbero dar luogo a rischi specifici di mancata osservanza dei principi fondamentali.
- La sezione 120 stabilisce regole e linee guida, incluso il quadro concettuale di riferimento, per consentire al soggetto abilitato alla revisione di conformarsi ai principi fondamentali e di adempiere al proprio dovere di agire nell'interesse generale.
- Tali regole e linee guida tengono conto dell'ampia gamma di fatti e circostanze, inclusi attività, interessi e relazioni professionali che danno luogo a rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. Inoltre, contribuiscono ad evitare che il soggetto abilitato alla revisione consideri consentita una situazione per il solo fatto che essa non è espressamente vietata dal Codice.

- **QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO**

Il quadro concettuale specifica l'approccio che il soggetto abilitato alla revisione deve applicare:

- (a) nell'identificazione dei rischi di mancata osservanza dei suddetti principi fondamentali;
- (b) nella valutazione dei rischi identificati;
- (c) nella gestione dei rischi eliminandoli o riducendoli entro un livello accettabile

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

72

• **QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO**

Nell'applicazione del quadro concettuale di riferimento, il soggetto abilitato alla revisione deve:

- (a) esercitare il giudizio professionale;
- (b) prestare attenzione alle nuove informazioni e ai cambiamenti nei fatti e nelle circostanze; e
- (c) utilizzare il processo di valutazione del terzo ragionevole e informato come metodo di verifica. Ai sensi dell'art. 10, comma 2, D. Lgs. 39/2010, il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano rischi derivanti da relazioni dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

73

- **QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO**

Valutazione dei rischi

- Quando il soggetto abilitato alla revisione identifica rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali, deve valutare se siano entro un livello accettabile.
- Per *Livello accettabile* si intende un livello al quale un soggetto abilitato alla revisione, utilizzando la verifica di un terzo ragionevole e informato, concluderebbe, verosimilmente, che sono rispettati i principi fondamentali.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

74

• **QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO**

Considerazione delle nuove informazioni o dei cambiamenti nei fatti e nelle circostanze

- Se il soggetto abilitato alla revisione viene a conoscenza di nuove informazioni o di cambiamenti nei fatti e nelle circostanze che potrebbero avere un impatto sull'eliminazione del rischio o sulla sua riduzione entro un livello accettabile, deve riconsiderare e gestire conseguentemente tale rischio.
- Mantenere alto il livello di attenzione nel corso dell'intera durata dell'incarico aiuta il soggetto abilitato alla revisione a stabilire se siano emerse nuove informazioni o si siano verificati cambiamenti nei fatti e nelle circostanze che:
(a) influenzano il livello di un rischio; o (b) influiscono sulle conclusioni del soggetto abilitato alla revisione in ordine al fatto che le misure di salvaguardia applicate continuano ad essere appropriate per gestire i rischi identificati.
- Se nuove informazioni danno luogo all'identificazione di un nuovo rischio, il soggetto abilitato alla revisione è tenuto a valutare e, ove appropriato, a gestire tale rischio.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

75

- **QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO**

- **Gestione dei rischi**

- Se il soggetto abilitato alla revisione stabilisce che i rischi identificati di mancata osservanza dei principi fondamentali non sono entro un livello accettabile, deve gestire tali rischi eliminandoli o riducendoli entro un livello accettabile.
- A tal fine, il soggetto abilitato alla revisione deve alternativamente:
 - (a) eliminare le circostanze, inclusi interessi o relazioni, che generano i rischi;
 - (b) applicare misure di salvaguardia, ove disponibili e sia possibile applicarle, per ridurre i rischi entro un livello accettabile; o
 - (c) non accettare o porre termine allo specifico incarico.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

76

Glossario: Rischi

- ❖ Interesse personale
- ❖ Auto riesame
- ❖ Promozione degli interessi del cliente
- ❖ Familiarità
- ❖ Intimidazione

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

77

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

- **(a) interesse personale:** il rischio che un interesse finanziario o di altra natura influenzi il giudizio professionale o il comportamento del soggetto abilitato alla revisione

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

78

ESEMPI DI INTERESSE PERSONALE

- il soggetto abilitato alla revisione ha un interesse finanziario diretto nel cliente di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione richiede un basso compenso per ottenere un nuovo incarico e tale compenso è talmente basso che può essere difficile, a fronte dello stesso, svolgere l'incarico in conformità ai principi professionali applicabili.
- il soggetto abilitato alla revisione ha una stretta relazione di affari con il cliente di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione ha accesso a informazioni riservate che potrebbero essere utilizzate per ottenere un vantaggio personale;
- il soggetto abilitato alla revisione scopre un errore significativo nei risultati di un precedente servizio professionale svolto da un suo membro, suo dipendente o suo collaboratore

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

79

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

- **(b) auto-riesame**: il rischio che , nell' ambito dell' incarico di assurance in corso, l' obiettività de l soggetto abilitato alla revisione sia influenzata da un giudizio espresso o dai risultati di un servizio reso precedentemente dal soggetto abilitato alla revisione, o **da altro individuo che opera all'interno della sua rete**

Ciò si verifica quando:

- (i) tale giudizio o i risultati di tale servizio siano riflessi nell'oggetto dell'incarico di assurance in corso o, più in generale;
- (ii) nella formazione del suo giudizio nell'incarico di assurance in corso, il soggetto abilitato alla revisione si trovi nella situazione di rivalutare il lavoro precedentemente svolto

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

80

ESEMPI DI AUTORIESAME

- Il revisore ha progettato o realizzato i sistemi informativi finanziario gestionali la cui efficacia è oggetto dell'incarico di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione ha predisposto i dati di base utilizzati per generare la documentazione oggetto dell'incarico di assurance
- un membro del gruppo di assurance svolge, o ha svolto nel recente passato, un incarico quale amministratore o esponente della direzione del cliente;
- un membro del gruppo di assurance ha in corso, o ha avuto nel recente passato, un rapporto di lavoro dipendente con il cliente in una posizione tale da esercitare un'influenza significativa sulla materia oggetto dell'incarico;
- il soggetto abilitato alla revisione svolge un servizio per un cliente di assurance che influenza direttamente le informazioni oggetto dell'incarico stesso.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

81

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

(c) promozione degli interessi del cliente: il rischio che il soggetto abilitato alla revisione promuova o rappresenti la posizione di un cliente in modo tale che la sua obiettività ne risulti compromessa;

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

82

ESEMPI DI PROMOZIONE DEGLI INTERESSI DEL CLIENTE

- il soggetto abilitato alla revisione o altro soggetto appartenente alla sua rete promuove gli interessi, o investimenti in interessi finanziari, di un cliente di revisione;
- il soggetto abilitato alla revisione o altro soggetto appartenente alla sua rete svolge attività di difensore o di consulente tecnico di parte di un cliente di revisione nell'ambito di un contenzioso con terzi;
- il soggetto abilitato alla revisione o altro soggetto appartenente alla sua rete svolge attività di promozione di un interesse di parte (lobbying) per conto di un cliente nel contesto di un'iniziativa legislativa

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

83

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

(d) familiarità: il rischio che, a causa di un rapporto molto stretto o di lunga durata con un cliente, il soggetto abilitato alla revisione risulti eccessivamente accondiscendente nei confronti del cliente o in relazione alle attività da questo richieste

ESEMPI DI RISCHIO DI FAMILIARITA'

- il soggetto abilitato alla revisione è un familiare o uno stretto familiare di un amministratore o di un esponente della direzione del cliente di assurance;
- l'amministratore o l'esponente della direzione o il dipendente del cliente di assurance che è in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sull'oggetto dell'incarico di assurance, ha svolto, nel recente passato, il ruolo di responsabile dell'incarico stesso;
- il membro del gruppo di revisione ha uno stretto rapporto professionale di lunga durata con il cliente di revisione.

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

(e) intimidazione: il rischio che un soggetto abilitato alla revisione sia dissuaso dall'agire in modo obiettivo a causa di pressioni, reali o percepite, ivi compresi i tentativi di esercitare una indebita influenza sullo stesso

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

86

ESEMPI DI INTIMIDAZIONE

- il cliente di assurance minaccia di revocare l'incarico di assurance al soggetto abilitato alla revisione a causa di un disaccordo su una tematica professionale;
- il responsabile dell'incarico di assurance è stato minacciato di estromissione dal gruppo di assurance o dalla propria struttura di appartenenza (ad esempio, società di revisione o altra entità professionale) a causa di un disaccordo su una tematica relativa all'incarico di assurance;
- la maggiore esperienza su una certa materia, posseduta da un cliente, rispetto a quella del soggetto abilitato alla revisione, determina in quest'ultimo una pressione a conformarsi alle opinioni del primo;
- il membro del gruppo di revisione viene informato che l'avanzamento di carriera già previsto nei suoi confronti non avrà luogo qualora non approvi il trattamento contabile adottato dal cliente di revisione ritenuto dal membro del gruppo di revisione non appropriato.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

87

MISURE DI SALVAGUARDIA

Le misure di salvaguardia possono essere diverse in base ai fatti e alle circostanze. Esempi di misure di salvaguardia per la gestione dei rischi di inosservanza dei principi fondamentali, includono:

- la presenza di un soggetto appropriato che non faceva parte del gruppo di revisione che riesamini il lavoro svolto o, a seconda delle necessità, fornisca indicazioni al riguardo può gestire un rischio derivante da auto-riesame;
- l'utilizzo per la prestazione di incarichi non di assurance ad un cliente di assurance di partner e team dell'incarico di assurance diversi, con linee gerarchiche separate, può gestire rischi derivanti da auto-riesame, promozione degli interessi del cliente o familiarità

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

88

MISURE DI SALVAGUARDIA

Le misure di salvaguardia possono essere diverse in base ai fatti e alle circostanze.

Esempi di misure di salvaguardia per la gestione dei rischi di inosservanza dei principi fondamentali, includono:

- il coinvolgimento di un altro soggetto non appartenente al soggetto abilitato alla revisione o alla sua rete affinché esegua ex novo o ripercorra una parte dell'incarico può gestire rischi derivanti da interesse personale, auto-riesame, promozione degli interessi del cliente, familiarit[±] o intimidazione;
- la separazione dei team degli incarichi quando si trattano questioni di natura confidenziale può gestire un rischio derivante da interesse personale;

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

89

MISURE DI SALVAGUARDIA

Le misure di salvaguardia possono essere diverse in base ai fatti e alle circostanze.

Esempi di misure di salvaguardia per la gestione dei rischi di inosservanza dei principi fondamentali, includono:

- il non fare affidamento da parte del soggetto abilitato alla revisione, nella formazione del proprio giudizio nell'incarico di assurance in corso, su un giudizio espresso o sui risultati di un servizio reso precedentemente dal soggetto abilitato alla revisione o dalla sua rete può gestire un rischio derivante da auto-riesame;
- l'espressione di un giudizio, da parte di un diverso soggetto abilitato alla revisione, sul bilancio nel quale si riflettono un giudizio espresso o i risultati di un servizio reso dall'attuale soggetto abilitato alla revisione o dalla sua rete può gestire un rischio derivante da auto-riesame. Tale giudizio deve essere espresso prima della conclusione dell'incarico di revisione da parte dell'attuale soggetto abilitato alla revisione o dalla sua rete.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

90

CASI DI NON CONFORMITA'

La non conformità a leggi e regolamenti include atti di tipo omissivo o commissivo, intenzionali o involontari, che siano contrari alle leggi e ai regolamenti vigenti, compiuti dalle seguenti parti:

- (a) un'impresa;
- (b) i responsabili delle attività di governance di un'impresa;
- (c) la direzione di un'impresa;
- (d) altri soggetti che lavorano per l'impresa o sotto la sua direzione

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

91

CASI DI NON CONFORMITA'

Esempi di leggi e regolamenti includono quelli relativi a:

- frode, corruzione e concussione;
- riciclaggio di denaro, finanziamento del terrorismo e appropriazione indebita;
- abusi di informazioni privilegiate e manipolazione del mercato;
- prodotti e servizi bancari e finanziari di altro tipo;
- protezione dei dati personali;
- passività fiscali e previdenziali e relativi pagamenti;
- protezione ambientale;
- tutela della salute e sicurezza pubblica

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

92

CASI DI NON CONFORMITA'

Alcune tipologie di non conformità potrebbero portare a sanzioni, contenziosi o altre conseguenze a carico del cliente in grado di influenzare in modo significativo il suo bilancio.

Una non conformità che può influenzare in modo significativo il bilancio può determinare anche più ampie implicazioni di interesse generale, potendo provocare danni significativi per gli investitori, i creditori, i dipendenti o per il pubblico.

Quindi, un atto che provoca un danno significativo è un atto che comporta importanti conseguenze negative ad una di tali parti in termini finanziari e non finanziari.

Esempi: frode che dà luogo a significative perdite finanziarie per gli investitori e una violazione di leggi e regolamenti ambientali che mette a repentaglio la salute o sicurezza dei dipendenti o del pubblico

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

93

CASI DI NON CONFORMITA'

Quando il soggetto abilitato alla revisione riscontra una non conformità o sospetta non conformità deve acquisire una comprensione delle disposizioni di leggi o regolamenti e conformarsi alle stesse, ivi inclusi:

- (a) l'obbligo di effettuare una comunicazione all'autorità competente, ove richiesto da leggi o regolamenti;
- (b) il divieto di avvertire il cliente, ove previsto da leggi o regolamenti.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

94

CASI DI NON CONFORMITA'

Se il soggetto abilitato alla revisione ritiene che la direzione sia coinvolta nella non conformità o sospetta non conformità, deve discutere la situazione con i responsabili delle attività di governance.

Nel discutere la non conformità o sospetta non conformità con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance, il soggetto abilitato alla revisione deve suggerire loro di intraprendere tempestivamente le azioni appropriate, qualora non lo abbiano già fatto, al fine di:

- (a) correggere, porre rimedio o attenuare le conseguenze della non conformità;
- (b) evitare che si verifichi la non conformità, qualora non sia ancora avvenuta; e
- (c) comunicare la situazione all'autorità competente qualora richiesto da leggi o regolamenti o quando ritenuto necessario nell'interesse generale.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

95

CASI DI NON CONFORMITA'

Nel nostro ordinamento spetta ai responsabili delle attività di governance del cliente (ivi incluso il Collegio Sindacale), in virtù delle funzioni attribuite loro dalle disposizioni di legge e nei limiti delle stesse, vigilare affinché la direzione:

(i) ponga rimedio, corregga o attenui le conseguenze della non conformità identificata o sospetta;

o (ii) eviti che si verifichi la non conformità, qualora non sia ancora avvenuta

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

96

CASI DI NON CONFORMITA'

Il soggetto abilitato alla revisione deve rispettare:

- (a) le leggi e i regolamenti applicabili, incluse quelle che disciplinano la comunicazione di una non conformità o una sospetta non conformità all'autorità competente; e
- (b) le regole contenute nei principi di revisione, incluse quelle riguardanti:
 - l'identificazione della non conformità, compresa la frode, e la relativa risposta,
 - la comunicazione con i responsabili delle attività di governance;
 - la valutazione delle implicazioni della non conformità o sospetta non conformità per la relazione di revisione.

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- I soggetti abilitati alla revisione o i soggetti appartenenti alla rete possono prestare ai propri clienti di revisione una serie di servizi non di assurance che risultano coerenti con le proprie capacità e competenze.
- Fornire servizi non di assurance ai clienti di revisione può generare rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali e rischi per l'indipendenza.

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

Valutazione del rischio

Fattori rilevanti:

- la natura, la portata e lo scopo del servizio;
- il grado di affidamento riposto sul risultato del servizio nell'ambito dell'attività di revisione;
- il contesto legislativo e regolamentare nel quale il servizio viene fornito;
- se il risultato del servizio abbia un impatto sul bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio e, in tal caso:
 - la misura in cui il risultato del servizio ha un effetto rilevante sul bilancio;
 - il grado di soggettività connesso alla determinazione degli importi o del trattamento appropriati per quegli aspetti riflessi nel bilancio;

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

99

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

Valutazione del rischio

Fattori rilevanti:

- il livello di competenza degli esponenti della direzione e del personale del cliente riguardo alla tipologia di servizio fornito;
- il grado di coinvolgimento del cliente nella fase di determinazione degli aspetti significativi di valutazione;
- la natura e la portata dell'eventuale impatto del servizio sui sistemi che generano informazioni che costituiscono una parte significativa dei seguenti aspetti del cliente:
 - scritture contabili o bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio;
 - controlli interni sull'informativa finanziaria.

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **Il revisore o un soggetto appartenente alla rete non può assumere alcuna responsabilità propria degli amministratori e degli esponenti della direzione di un cliente di revisione.**
- Tra le responsabilità proprie degli amministratori e degli esponenti della direzione figurano il controllo, la guida e l'indirizzo dell'ente, compresa l'assunzione di decisioni in materia di acquisizioni, allocazione e controllo delle risorse umane, delle risorse tecnologiche, delle risorse finanziarie, dei beni materiali e immateriali.
- Fornire un servizio non di assurance a un cliente di revisione genera rischi derivanti da auto riesame e interesse personale se il soggetto abilitato alla revisione o il soggetto appartenente alla rete, nello svolgimento di tale servizio, assume responsabilità proprie degli amministratori e degli esponenti della direzione.

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **Il revisore o un soggetto appartenente alla rete non può assumere alcuna responsabilità propria degli amministratori e degli esponenti della direzione di un cliente di revisione.**
- Inoltre, l'assunzione da parte del soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete delle responsabilità proprie degli amministratori e degli esponenti della direzione comporta un rischio derivante da familiarità e potrebbe comportare un rischio derivante dalla promozione degli interessi del cliente in quanto il soggetto abilitato alla revisione, o il soggetto appartenente alla rete, diventerebbe eccessivamente allineato alle opinioni e agli interessi degli amministratori e degli esponenti della direzione.

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

Il revisore o un soggetto appartenente alla rete non può assumere alcuna responsabilità propria degli amministratori e degli esponenti della direzione di un cliente di revisione.

Stabilire se un'attività rientri tra le responsabilità degli amministratori e degli esponenti della direzione dipende dalle circostanze e richiede l'esercizio del giudizio professionale.

Esempi di attività che rientrano tra le responsabilità di tali soggetti sono:

- la definizione delle politiche e degli obiettivi strategici;
- l'assunzione o il licenziamento di dipendenti;
- la direzione e l'assunzione della responsabilità dei comportamenti dei dipendenti in relazione al loro lavoro svolto per l'ente;
- l'autorizzazione delle operazioni;

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

Il revisore o un soggetto appartenente alla rete non può assumere alcuna responsabilità propria degli amministratori e degli esponenti della direzione di un cliente di revisione.

Esempi di attività che rientrano tra le responsabilità di tali soggetti sono:

- il controllo o la gestione di conti correnti bancari o investimenti;
- le decisioni relative a quali suggerimenti presentati dal soggetto abilitato alla revisione o dal soggetto appartenente alla rete o da altri soggetti terzi debbano essere attuati;
- la comunicazione ai responsabili delle attività di governance per conto degli amministratori o esponenti della direzione;
- l'assunzione di responsabilità in merito:
 - alla predisposizione e presentazione veritiera e corretta del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - alla progettazione, alla realizzazione e al funzionamento del sistema di controllo interno.

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- La prestazione di consulenze e di suggerimenti al fine di assistere gli amministratori o gli esponenti della direzione del cliente nell'adempimento delle loro funzioni non equivale all'assunzione delle responsabilità ad essi spettanti
- Al fine di evitare che lo svolgimento di servizi non di assurance per un cliente di revisione comporti l'assunzione di decisioni di competenza degli amministratori e degli esponenti della direzione, il soggetto abilitato alla revisione deve accertarsi che gli amministratori o gli esponenti della direzione siano responsabili di tutte le valutazioni e le decisioni.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

105

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

Ciò include accertare che gli amministratori o gli esponenti della direzione del cliente:

(a) designino un soggetto in possesso delle capacità, delle conoscenze e dell'esperienza adeguate per assumersi la piena responsabilità delle decisioni del cliente e della supervisione dei servizi; tale soggetto, preferibilmente scelto tra soggetti con funzioni dirigenziali di rilievo, avrà una comprensione:

(i) degli obiettivi, della natura e dei risultati dei servizi; e

(ii) delle rispettive responsabilità del cliente e del soggetto abilitato alla revisione o del soggetto appartenente alla rete.

Tuttavia, il soggetto non è tenuto a possedere le competenze per eseguire o eseguire nuovamente i servizi.

(b) svolgano una supervisione dei servizi e valutino l'adeguatezza dei risultati del servizio svolto per le finalità del cliente;

(c) si assumano la responsabilità delle conseguenti azioni da intraprendere

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

106

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ**
- La prestazione di servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità per un cliente di revisione può generare un rischio derivante da auto-riesame.

Regole e linee guida

I servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità includono una vasta gamma di servizi tra i quali:

- tenuta delle scritture contabili e redazione del bilancio;
- registrazione delle operazioni;
- servizi di elaborazione paghe.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

107

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE **SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ**

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale responsabilità include:

- la scelta dei principi contabili e del trattamento contabile in conformità a tali principi;
- la redazione o la modifica dei documenti di supporto e dei dati di origine, in formato elettronico o altro formato, volti a costituire elementi probativi di un'operazione. Per esempio:
 - ordini d'acquisto;
 - dati relativi a paghe e stipendi;
 - ordini dei clienti;
- la creazione o la modifica delle scritture contabili;
- la scelta o l'approvazione della classificazione contabile delle operazioni.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

108

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE **SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ**

Il processo di revisione necessita, in ogni caso, di comunicazioni reciproche tra il soggetto abilitato alla revisione e gli amministratori e gli esponenti della direzione del cliente di revisione, che può riguardare:

- l'applicazione di principi o criteri contabili e gli obblighi di informativa di bilancio;
- la valutazione dell'adeguatezza del sistema di controllo sui processi contabili e di bilancio e i metodi utilizzati per determinare gli importi delle attività e delle passività appostati;
- la proposta di rettifica delle scritture contabili.

Tali attività sono considerate parte integrante del processo di revisione e, solitamente, non rappresentano un rischio purché il cliente sia responsabile delle decisioni relative alla redazione delle scritture contabili e del bilancio.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

109

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

• **SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ**

I servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità di natura routinaria o che comportano registrazioni contabili meccaniche richiedono un giudizio professionale limitato o non richiedono un giudizio professionale.

Alcuni esempi di tali servizi sono:

- la predisposizione di calcoli o resoconti su buste paga e stipendi basata su dati provenienti dal cliente soggetti all'approvazione e al pagamento da parte del cliente;
- la registrazione delle operazioni ricorrenti i cui importi siano facilmente determinabili da documenti di supporto o dati di origine, quali addebiti di utenze la cui appropriata classificazione contabile è stata stabilita o approvata dal cliente;
- il calcolo dell'ammortamento sulle immobilizzazioni quando il cliente stabilisce il principio contabile e le stime di vita utile e valori residui;

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

110

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ

I servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità di natura routinaria o che comportano registrazioni contabili meccaniche richiedono un giudizio

professionale limitato o non richiedono un giudizio professionale.

Alcuni esempi di tali servizi sono:

- l'imputazione delle operazioni codificate dal cliente in contabilità generale;
- l'imputazione delle scritture approvate dal cliente nel bilancio di verifica;
- la predisposizione del bilancio sulla base delle informazioni contenute nel bilancio di verifica approvato dal cliente e la predisposizione delle note relative basate su registrazioni approvate dal cliente

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

111

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

• **SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ**

Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire a un cliente di revisione servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità inclusa la predisposizione del bilancio su cui esprime un giudizio o delle informazioni finanziarie che sono alla base di tale bilancio, tranne se:

- (a) i servizi siano di natura routinaria o comportino registrazioni contabili meccaniche; e
- (b) il soggetto abilitato alla revisione gestisca eventuali rischi generati dalla prestazione di tali servizi che non sono contenuti entro un livello accettabile

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE **SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ**

Esempi di misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da auto riesame generato dalla prestazione di servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità che siano di natura routinaria o comportino registrazioni contabili meccaniche a un cliente di revisione, includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio;
- incaricare un soggetto appropriato non coinvolto nell'incarico di riesaminare l'incarico di revisione o il servizio non di assurance svolto

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

● **SERVIZI FISCALI**

I servizi fiscali comprendono una vasta gamma di servizi, che includono attività quali:

- predisposizione della dichiarazione dei redditi;
- calcolo delle imposte ai fini della predisposizione di scritture contabili;
- pianificazione fiscale e altri servizi di consulenza fiscale;
- servizi fiscali che comportano valutazioni;
- assistenza nella risoluzione di controversie fiscali.

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

• **SERVIZI FISCALI**

I fattori rilevanti per la valutazione del livello dei rischi generati fornendo servizi fiscali a un cliente di revisione includono:

- le caratteristiche specifiche dell'incarico;
- il livello di competenza in materia fiscale del personale del cliente
- il sistema adottato dall'amministrazione finanziaria per determinare l'imposizione fiscale e il ruolo del soggetto abilitato alla revisione o del soggetto appartenente alla rete nel processo;
- la complessità del regime fiscale applicabile e il grado di giudizio necessario per adottarlo

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

SERVIZI FISCALI

- Predisposizione dichiarazione dei redditi

Fornire servizi relativi alla predisposizione della dichiarazione dei redditi non rappresenta normalmente un rischio.

I servizi relativi alla predisposizione della dichiarazione dei redditi comportano:

- la prestazione ai clienti di assistenza nel rispetto dei propri obblighi fiscali tramite la predisposizione e la compilazione di informazioni che comprendono l'importo dell'onere fiscale (di norma utilizzando moduli standard) da dichiarare all'amministrazione finanziaria competente;
- le consulenze sul trattamento di operazioni pregresse nella dichiarazione dei redditi e la risposta, per conto del cliente di revisione, alle richieste di informazioni integrative e analisi da parte dell'amministrazione finanziaria (per esempio, spiegazioni e supporto

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

116

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI FISCALI**

Fornire servizi relativi alla predisposizione della dichiarazione dei redditi non rappresenta normalmente un rischio.

I servizi di predisposizione della dichiarazione dei redditi si basano solitamente su informazioni storiche e comportano, principalmente, l'analisi e la presentazione di tali informazioni storiche in conformità alla normativa fiscale vigente, compresi i precedenti e la prassi consolidata.

Inoltre, le dichiarazioni dei redditi sono soggette a processi di controllo e/o accertamento ritenuti opportuni da parte dell'amministrazione finanziaria (*insomma...*)

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

117

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI FISCALI**
- *Calcolo imposte anticipate e differite*
- La predisposizione dei calcoli per determinare le imposte correnti e differite passive (o attive) per un cliente di revisione, ai fini della redazione delle relative scritture contabili che saranno successivamente assoggettate a revisione dal medesimo soggetto, genera un rischio derivante da auto riesame.
- Un fattore rilevante per la valutazione del livello di un rischio nel predisporre tali calcoli per un cliente di revisione è se il calcolo possa avere un effetto significativo sul bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

118

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

SERVIZI FISCALI

Calcolo imposte anticipate e differite

Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di tale rischio derivante da auto riesame, includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio;
- incaricare un soggetto appropriato che non ha partecipato all'incarico di riesaminare il lavoro di revisione svolto o i servizi prestati.

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI FISCALI**

Pianificazione fiscale

- La prestazione di servizi di pianificazione fiscale e altri servizi di consulenza fiscale può comportare un rischio derivante da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente.
- I servizi di pianificazione fiscale e gli altri servizi di consulenza fiscale comprendono una vasta gamma di servizi, quali per esempio le consulenze al cliente su come organizzare le proprie attività in maniera efficiente da un punto di vista fiscale o sull'applicazione di una nuova normativa fiscale.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

120

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

SERVIZI FISCALI

Pianificazione fiscale

Fattori rilevanti per la valutazione del livello dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente generati dalla prestazione di servizi di pianificazione fiscale e altri servizi di consulenza fiscale ai clienti di revisione includono:

- il grado di soggettività connesso alla determinazione del trattamento appropriato in bilancio conseguente alla consulenza fiscale;
- la circostanza che il trattamento fiscale sia supportato da un interpello all'amministrazione finanziaria riguardante un caso specifico o sia stato comunque oggetto di chiarimento da parte dell'amministrazione finanziaria prima della predisposizione del bilancio

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

121

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI FISCALI**
- ***Pianificazione fiscale***

Per esempio, se il contenuto della consulenza relativa alla pianificazione fiscale e agli altri servizi di consulenza fiscale:

- è chiaramente supportato dall'amministrazione finanziaria o da altri precedenti;
- costituisce una prassi consolidata;
- si basa sulla legislazione fiscale, con conseguente elevata probabilità di conferma da parte dell'amministrazione fiscale.

la misura in cui il risultato della consulenza fiscale ha un effetto significativo sul bilancio;

la circostanza che l'efficacia della consulenza fiscale dipende dal trattamento contabile o dalla rappresentazione in bilancio se sussistono dubbi circa la correttezza degli stessi rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

122

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

• **SERVIZI FISCALI**

Pianificazione fiscale – Misure di salvaguardia

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio può consentire la gestione dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione di interessi del cliente;
- incaricare un soggetto appropriato che non ha partecipato all'incarico di riesaminare il lavoro di revisione svolto o i servizi prestati può consentire la gestione di un rischio derivante da auto riesame;
- acquisire un chiarimento preventivo da parte dell'amministrazione finanziaria può consentire la gestione dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

123

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

SERVIZI FISCALI

Risoluzione di controversie fiscali

Fornire assistenza nella risoluzione di controversie fiscali a un cliente di revisione può comportare un rischio derivante da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente.

I fattori rilevanti per la valutazione del livello dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente generati prestando assistenza a un cliente di revisione nella risoluzione di una controversia fiscale includono:

- il ruolo degli amministratori e degli esponenti della direzione nella risoluzione della controversia;
- la rilevanza degli esiti della controversia sul bilancio sottoposto a revisione;
- il sorgere della controversia sulla questione oggetto della consulenza prestata;
- il grado di supporto fornito dalla normativa fiscale, dalla giurisprudenza o da una prassi consolidata alla questione oggetto della controversia;
- la circostanza che il processo si svolga in pubblica udienza.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

124

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI FISCALI**
- *Risoluzione di controversie fiscali*

Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione dei rischi includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio può consentire la gestione dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione di interessi del cliente;
- incaricare un soggetto appropriato che non ha partecipato all'incarico di riesaminare il lavoro di revisione svolto o i servizi prestati può consentire la gestione di un rischio derivante da auto riesame.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

125

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI FISCALI**

- *Contenzioso tributario*

- Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire a un cliente di revisione servizi fiscali che comportano l'esercizio del patrocinio legale se:

(a) i servizi fiscali comportano la difesa in sede contenziosa di un cliente di revisione; e

(b) gli importi in discussione sono significativi ai fini del bilancio sottoposto a revisione

PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI FISCALI**

- *Contenzioso tributario*

- Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire a un cliente di revisione servizi fiscali che comportano l'esercizio del patrocinio legale se:

(a) i servizi fiscali comportano la difesa in sede contenziosa di un cliente di revisione; e

(b) gli importi in discussione sono significativi ai fini del bilancio sottoposto a revisione

PAUSA

LE FASI DELLA REVISIONE

128

- *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

LE FASI DELLA REVISIONE

129

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

130

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

LE FASI DELLA REVISIONE

131

- **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**

LE FASI DELLA REVISIONE

132

● 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

LE FASI DELLA REVISIONE

133

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

Principio di revisione ISA 300

134

Oggetto

Tratta della responsabilità del revisore nel pianificare la revisione contabile del bilancio.

La pianificazione è diversa se si tratta di primo incarico o di incarichi ricorrenti

La pianificazione della revisione richiede

- la definizione di una strategia generale di revisione per l'incarico
- l'elaborazione di un piano di revisione.

Principio di revisione ISA 300

135

Una pianificazione adeguata favorisce la revisione del bilancio in diversi modi, tra cui:

- aiuta il revisore a dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione;
- aiuta il revisore a identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;
- aiuta il revisore a organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione affinché sia svolto in modo efficace ed efficiente;
- fornisce supporto nella selezione dei membri del team di revisione con un livello appropriato di capacità e competenze per fronteggiare i rischi attesi, e nell'appropriata assegnazione del lavoro agli stessi;
- facilita le attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro;
- fornisce supporto, ove applicabile, al coordinamento del lavoro svolto dai revisori delle componenti e dagli esperti.

Principio di revisione ISA 300

136

- **TEMPISTICA DELLA PIANIFICAZIONE**
- E' un processo continuo e iterativo
- Comincia poco dopo la precedente revisione
- Termina con la conclusione dell'incarico
- Considera le attività precedenti le procedure di revisione conseguenti:
 - ✓ Procedure di analisi comparativa preliminari
 - ✓ Comprensione del quadro normativo applicabile
 - ✓ Determinazione della significatività
 - ✓ Coinvolgimento di esperti.
 - ✓ Altre procedure di valutazione del rischio

Attività preliminari dell'incarico

All'inizio di ogni incarico di revisione contabile, il revisore deve

- svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia)n. 220 relativamente al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico specifico di revisione
- valutare il rispetto dei principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza
- comprendere i termini dell'incarico

Principio di revisione ISA 300

138

- REGOLE

1) *DEFINIRE LA STRATEGIA GENERALE:*

- a) Identificare la portata della revisione.
- b) Definire obiettivi di reporting per pianificare la tempistica
- c) Considerare i fattori rilevanti nell'indirizzare il lavoro del team.
- d) Valutare le conoscenze precedenti.
- e) Determinare le risorse e i periodi di intervento

Principio di revisione ISA 300

139

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

Caratteristiche dell'incarico:

- Quadro normativo sull'informativa finanziaria
- Quadro normativo specifico di settore
- Bilancio di gruppo e componenti
- Necessità di esperti con conoscenze specialistiche
- Presenza di revisori esterni e fornitori di servizi
- Necessità di tecniche computerizzate di audit
- Coordinamento con il personale dell'impresa

Principio di revisione ISA 300

140

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

Comunicazioni e reportistica:

- Scadenze dell'impresa
- Riunioni con responsabili di governance
- Altre comunicazioni (lettera di commento, etc.)
- Comunicazioni con revisori delle componenti
- Riunioni e discussioni del team di revisione
- Altri obblighi di reportistica

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

Fattori significativi, attività preliminari dell'incarico e conoscenza acquisita in altri incarichi

- la determinazione della significatività
- l'identificazione preliminare delle aree in cui può sussistere un livello di rischio più elevato di errori significativi;
- l'impatto dei rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio nel suo complesso sulle attività di direzione, supervisione e riesame;
- il modo nel quale il revisore evidenzia ai membri del team di revisione la necessità di mantenere un approccio critico e un atteggiamento di scetticismo professionale nel raccogliere e valutare gli elementi probativi;

Principio di revisione ISA 300

142

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

Fattori significativi, attività preliminari dell'incarico e conoscenza acquisita in altri incarichi

- i risultati di precedenti revisioni che hanno comportato la valutazione dell'efficacia operativa del controllo interno, inclusa la natura delle carenze identificate e le azioni intraprese per fronteggiarle
- la discussione con il personale del soggetto incaricato della revisione responsabile dello svolgimento di altri servizi per l'impresa, in merito agli aspetti che possono influenzare la revisione;
- l'evidenza dell'impegno posto dalla direzione nella configurazione, nella messa in atto e nel mantenimento di un solido controllo interno, inclusa l'evidenza di una sua appropriata documentazione;
- il volume delle operazioni, che può servire a determinare se sia più efficiente per il revisore fare affidamento sul controllo interno;

Principio di revisione ISA 300

143

- **APPENDICE ISA 300 (aspetti da considerare)**

Fattori significativi, attività preliminari dell'incarico e conoscenza acquisita in altri incarichi

- l'importanza attribuita al controllo interno in tutta l'impresa per il successo della gestione della stessa;
- gli sviluppi significativi nell'attività dell'impresa, inclusi i cambiamenti nelle tecnologie informatiche e nei processi aziendali, i cambiamenti dei membri della direzione con responsabilità strategiche, le acquisizioni, le fusioni e i disinvestimenti;
- gli sviluppi significativi intervenuti nel settore in cui opera l'impresa come cambiamenti nella regolamentazione di settore e nuovi obblighi informativi;
- i cambiamenti significativi nel quadro normativo dell'informativa finanziaria, quali i cambiamenti nei principi contabili;
- altri sviluppi significativi e pertinenti, quali i cambiamenti nel contesto giuridico che si ripercuotono sull'impresa

Principio di revisione ISA 300

144

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

Natura, tempistica ed entità delle risorse:

- Selezione dei membri del team
- Assegnazione delle aree di revisione
- Budget tempi

II - ELABORAZIONE PIANO DI REVISIONE

deve includere una descrizione dei seguenti aspetti:

- a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate (ISA315)
- b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA n. 330)
- c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione

Principio di revisione ISA 300

146

- Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione
- *Ciò si può verificare nel caso in cui il revisore venga a conoscenza di informazioni che divergono significativamente da quelle disponibili all'epoca della pianificazione delle procedure di revisione*

- **Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione**

Prima di iniziare il primo incarico di revisione, il revisore deve porre in essere le seguenti attività:

- A) svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 riguardanti l'accettazione del rapporto con il cliente e dello specifico incarico di revisione;
- B) comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili
- C) eseguire i test sui saldi di apertura (ISA 510)

- **Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione**

Ad esempio:

- accordi con il revisore precedente finalizzati, ad esempio, al riesame delle sue carte di lavoro
- eventuali problematiche di maggior rilievo (tra cui l'applicazione di principi contabili, di principi di revisione o le modalità di emissione delle relazioni) discusse con la direzione nella fase iniziale di acquisizione dell'incarico, la comunicazione di tali problematiche ai responsabili delle attività di governance, la loro influenza sulla strategia generale di revisione e sul piano di revisione;

- **Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione**

Ad esempio:

- procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura;
- altre procedure richieste dal sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione applicabile ai nuovi incarichi di revisione

- *Carte di lavoro:*
- **IL REVISORE DEVE DOCUMENTARE:**
 - a) La strategia generale.**
 - b) Il piano di revisione.**
 - c) Eventuali modifiche durante lo svolgimento della revisione**

Principio di revisione ISA 300

151

- ***Carte di lavoro:***
- La documentazione della **strategia generale** di revisione rappresenta l'evidenza delle principali decisioni assunte dal revisore, considerate necessarie per un'adeguata pianificazione della revisione e per la comunicazione di aspetti significativi al team di revisione.
- *Ad esempio, il revisore può riepilogare la strategia generale di revisione in forma di memorandum contenente le principali decisioni che riguardano in generale la portata, la tempistica e lo svolgimento della revisione*

Principio di revisione ISA 300

152

- **Carte di lavoro:**
- La documentazione del **piano di revisione** rappresenta l'evidenza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti pianificate a livello di asserzioni in risposta ai rischi identificati e valutati.
La documentazione del piano di revisione rappresenta inoltre l'evidenza dell'adeguata pianificazione delle procedure di revisione e consente il riesame e l'approvazione delle stesse prima del loro svolgimento.
Il revisore può utilizzare programmi di revisione standard ovvero check-list per il completamento del lavoro, opportunamente adattati alle particolari circostanze dell'incarico

PAUSA

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

154

- 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

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

155

- **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

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

156

- **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

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

157

● 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

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

158

- **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:

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

159

- 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
(vedere sotto)

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

160

- **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 aspetta 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

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

161

- 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

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

162

- **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

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

163

- **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

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

164

- **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

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

165

- **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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

166

- **Elementi probativi su specifiche voci**
- ***LE RIMANENZE***
- ***Regola:***
- Qualora le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni
- **Come?**

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

167

- a) La presenza alla conta fisica delle rimanenze, tranne nei casi in cui non risulti fattibile, al fine di:
 - i) valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze da parte dell'impresa;
 - ii) osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione;
 - iii) svolgere ispezioni sulle rimanenze;
 - iv) svolgere conte di verifica sulle rimanenze;

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

168

La presenza alla conta fisica delle rimanenze comporta:

- l'ispezione delle stesse per accertarne l'esistenza e valutarne le condizioni e lo svolgimento di conte di verifica sulle rimanenze;
- la verifica mediante osservazione della conformità alle istruzioni impartite dalla direzione e dello svolgimento delle procedure per la registrazione ed il controllo dei risultati della conta fisica;
- l'acquisizione di elementi probativi sull'affidabilità delle procedure di conta predisposte dalla direzione.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

169

→ *valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze da parte dell'impresa*

Verificare:

- la messa in atto di attività di controllo appropriate, per esempio, la raccolta delle evidenze utilizzate per la conta fisica delle rimanenze, la rilevazione delle evidenze non utilizzate per la conta fisica, nonché le procedure per la conta e per la seconda conta;
- l'accurata identificazione della fase di completamento dei prodotti in corso di lavorazione, delle voci a lento rigiro, delle voci obsolete o danneggiate e delle rimanenze di proprietà di soggetti terzi, per esempio, in conto deposito;

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501



→ *valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze da parte dell'impresa*

Verificare:

- **le procedure utilizzate per stimare le quantità fisiche, ove applicabili;**
- dei controlli sui movimenti delle rimanenze tra diverse aree, sulle spedizioni e sui ricevimenti delle rimanenze prima e dopo la data di riferimento dell'inventario.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

171

L'osservazione dello svolgimento delle procedure di conta predisposte dalla direzione aiuta il revisore ad acquisire elementi probativi sul fatto che le istruzioni e le procedure di conta predisposte dalla direzione siano state adeguatamente definite ed attuate.

Inoltre, il revisore può acquisire copie di documenti utili ai fini della determinazione della competenza quali i dettagli dei movimenti delle rimanenze, che lo aiutino a svolgere, ad una data successiva, procedure di revisione sulle rilevazioni contabili di tali movimenti (cut-off)

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

172

Lo svolgimento di ispezioni sulle rimanenze durante la presenza alla conta fisica, aiuta il revisore ad accertare la loro esistenza (sebbene non necessariamente la loro proprietà) e ad identificare, per esempio, le rimanenze obsolete, danneggiate o di vecchia data.

Lo svolgimento di conte di verifica sulle rimanenze, per esempio riconducendo le voci selezionate dalle evidenze di conta della direzione alle rimanenze fisiche e viceversa, fornisce elementi probativi sulla completezza e sull'accuratezza di tali evidenze.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

173

Qualora 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:

- b) lo svolgimento di procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali dell'impresa per stabilire se riflettano accuratamente i risultati effettivi della conta delle rimanenze.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

174

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

175

In tal caso, gli aspetti pertinenti da considerare, nella definizione delle procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi sulla corretta registrazione delle variazioni nell'ammontare delle rimanenze tra la data, o le date, della conta fisica e le registrazioni inventariali finali, includono:

- ❑ il fatto se le registrazioni dell'inventario permanente siano correttamente rettificate;
- ❑ l'attendibilità delle registrazioni dell'inventario permanente;
- ❑ le motivazioni delle differenze significative tra le informazioni acquisite durante la conta fisica e le registrazioni dell'inventario permanente

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

176

- Qualora il revisore non sia in grado di essere presente alla conta fisica delle rimanenze a causa di circostanze impreviste, egli deve effettuare alcune conte fisiche ovvero osservarne lo svolgimento ad una data alternativa e svolgere procedure di revisione sulle operazioni nel frattempo intercorse
- **Qualora ciò non sia possibile, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale 705 (impossibilità di esprimere un giudizio)**

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

177

- In alcuni casi, laddove la presenza non sia fattibile, procedure di revisione alternative, quali ad esempio l'ispezione della documentazione della vendita successiva di voci specifiche delle rimanenze, acquisite o acquistate prima della conta fisica, possono fornire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

178

- In alcuni casi, la presenza alla conta fisica delle rimanenze può non essere fattibile: es: se le rimanenze siano detenute in un luogo che può comportare minacce per la sicurezza del revisore.
- → Un disagio di carattere generale per il revisore, comunque, non è sufficiente a supportare la sua decisione che la presenza non sia fattibile.

Inoltre, come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, la questione della difficoltà, della tempistica o del costo relativo non è di per sé una valida ragione perché il revisore ometta una procedura di revisione per la quale non ci siano alternative o si ritenga soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

179

- **Qualora le rimanenze detenute presso soggetti terzi siano significative nell'ambito del bilancio**, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni svolgendo una od entrambe le seguenti procedure:
 - a) richiedere conferma al soggetto terzo in merito alle quantità e alle condizioni delle rimanenze detenute per conto dell'impresa;
 - b) svolgere un'ispezione oppure effettuare altre procedure di revisione appropriate alle circostanze.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

180

Procedure di analisi comparativa:

- Comparazione dei saldi
- Percentuale del magazzino sull'attivo
- Analisi del margine
- Verifica della rotazione del magazzino
- Comparazione tra gli esercizi sulla suddivisione tra materia prime, sussidiarie, prodotti finiti

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

181

Depositanti → circolarizzazione depositanti

Procedure di cut – off: verifica dei primi carichi e scarichi di inizio anno e degli ultimi carichi e scarichi di fine anno, al fine di verificare la presenza fisica e la corretta registrazione in contabilità

Verifiche dei principi contabili adottati

Verifica della correttezza del calcolo del costo

Verifica della sussistenza dell'esame del confronto costo / mercato

Verifica dell'informativa

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

182

- **CONTENZIOSI E CONTESTAZIONI**
- Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione per individuare contenziosi e contestazioni che coinvolgono l'impresa e che possono dare origine ad un errore significativo

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

183

• **CONTENZIOSI E CONTESTAZIONI**

PROCEDURE:

- Indagini presso la direzione e altri soggetti presenti interni all'impresa incluso l'ufficio legale interno
- Esami del libro verbale collegio sindacale, dei libri sociali (libro verbali assemblee e Cda) nonché della corrispondenza tra la direzione e i legali
- Esame dei conti relativi alle spese legali

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

184

- **CONTENZIOSI E CONTESTAZIONI**

PROCEDURE:

- Altre procedure sono rappresentate, per esempio, dall'utilizzo delle informazioni acquisite mediante le procedure di valutazione del rischio svolte nell'ambito dell'acquisizione della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera per aiutare il revisore a venire a conoscenza di contenziosi e contestazioni che coinvolgano l'impresa.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

185

- Qualora il revisore identifichi e valuti un rischio di errore significativo relativo ai contenziosi o alle contestazioni individuati, ovvero le procedure di revisione svolte indichino la possibile esistenza di altri contenziosi o altre contestazioni significative, il revisore, in aggiunta alle procedure richieste da altri principi di revisione, deve ricercare una **comunicazione diretta con il consulente legale esterno dell'impresa**.
- Lettera predisposta dalla direzione e spedita dal revisore stesso, in cui si richiede al consulente legale esterno dell'impresa di comunicare direttamente con il revisore.
- (**CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE ESTERNO**)

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

186

- LETTERA DI CIRCOLARIZZAZIONE:
- *Linee guida ed altro materiale esplicativo:*
- In alcuni casi, il revisore può cercare di comunicare direttamente con il consulente legale esterno dell'impresa mediante **una lettera di richiesta generale** di informazioni.
- A tal fine, nella lettera di richiesta generale di informazioni si richiede al consulente legale esterno dell'impresa di informare il revisore di **qualsiasi contenzioso e contestazione di cui il consulente sia a conoscenza**, congiuntamente ad una valutazione degli esiti dei contenziosi e delle contestazioni, nonché di una stima delle implicazioni economiche, patrimoniali e finanziarie, inclusi i relativi costi.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

187

- LETTERA DI CIRCOLARIZZAZIONE:
Linee guida ed altro materiale esplicativo:
(in alternativa)
- **lettera di richiesta di informazioni specifiche.** Include:
 - a) l'elenco dei contenziosi e delle contestazioni;
 - b) ove disponibile, la valutazione della direzione degli esiti di ciascuno dei contenziosi e delle contestazioni identificati e la stima da parte della stessa direzione delle implicazioni economiche, patrimoniali e finanziarie, inclusi i relativi costi;
 - c) la richiesta che il consulente legale esterno dell'impresa confermi la ragionevolezza delle valutazioni della direzione e fornisca al revisore ulteriori informazioni qualora consideri l'elenco incompleto ovvero non corretto.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

188

Linee guida ed altro materiale esplicativo:

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.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

189

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

PAUSA

- **OBIETTIVO**
- L'obiettivo del revisore, nell'utilizzare le procedure di conferma esterna, è quello di definire e di svolgere tali procedure al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili

- DEFINIZIONI
- *Conferma esterna* - Elemento probativo acquisito come una risposta diretta in forma scritta al revisore da parte di un soggetto terzo (il soggetto circularizzato), in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato
- *Richiesta di conferma positiva* – Una richiesta al soggetto circularizzato di rispondere direttamente al revisore indicando se esso sia in accordo o in disaccordo con le informazioni contenute nella richiesta, ovvero fornendo le informazioni richieste.

ISA 505 – CONFERME ESTERNE

193

- DEFINIZIONI
- *Richiesta di conferma negativa* – Una richiesta al soggetto circularizzato di rispondere direttamente al revisore soltanto qualora esso sia in disaccordo con le informazioni fornite nella richiesta.
- *Mancata risposta* – Il soggetto circularizzato non ha risposto, ovvero non ha risposto in modo completo, ad una richiesta di conferma positiva, ovvero una richiesta di conferma restituita in quanto non recapitata.
- *Eccezione* – Una risposta che indica una differenza tra le informazioni per le quali è stata richiesta conferma, o contenute nelle registrazioni dell'impresa, e quelle fornite dal soggetto circularizzato.

- 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"

ISA 505 – CONFERME ESTERNE

195

- **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

ISA 505 – CONFERME ESTERNE

197

- 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.

ISA 505 – CONFERME ESTERNE

202

- **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**
- 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

- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni**
- 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**
- 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**
- → 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;

- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni**
- → nella **lettera di richiesta di conferma esterna** dovrà essere specificato l'indirizzo **PEC del revisore** a cui la controparte dovrà inoltrare la risposta;
- 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.
- 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**.

Lettere di circolarizzazione - esempi

208

- **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

Lettere di circolarizzazione - esempi

209

● 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

Lettere di circolarizzazione - esempi

210

- **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

Egredi 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

Lettere di circolarizzazione - esempi

211

- **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.

Lettere di circolarizzazione - esempi

212

- **CIRCOLARIZZAZIONE 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

Lettere di circolarizzazione - esempi

213

● 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.

Lettere di circolarizzazione - esempi

214

● CIRCULARIZZAZIONE BANCHE

- 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.

Lettere di circolarizzazione - esempi

215

● 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:

Lettere di circolarizzazione - esempi

216

● 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;

Lettere di circolarizzazione - esempi

217

- **CIRCOLARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI**
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.

Lettere di circolarizzazione - esempi

218

- **CIRCULARIZZAZIONE CONSULENTE FISCALE**

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

Lettere di circolarizzazione - esempi

219

● CIRCULARIZZAZIONE 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.

Lettere di circolarizzazione - esempi

220

- **CIRCULARIZZAZIONE 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 resesi 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.

Lettere di circolarizzazione - esempi

221

- **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

Lettere di circolarizzazione - esempi

222

- **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:

Lettere di circolarizzazione - esempi

223

- **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.

Lettere di circolarizzazione - esempi

224

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**
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;
 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;

Lettere di circolarizzazione - esempi



- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**
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.

Principio di revisione ISA Italia 520

226

Oggetto

- Tratta dell'utilizzo da parte del revisore delle procedure di analisi comparativa come procedure di validità ("procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità").
- Tratta della responsabilità del revisore per lo svolgimento di procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che aiutano il revisore nella formazione di una conclusione complessiva sul bilancio

Principio di revisione ISA Italia 520



- Nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 → utilizzo delle procedure di analisi comparativa come procedure di valutazione del rischio.

Paragrafo 14 b)

14. Le procedure di valutazione del rischio devono includere le seguenti attività:

a) Indagini presso la direzione e altre persone appropriate all'interno dell'impresa, incluse le persone nell'ambito della funzione di revisione interna (laddove tale funzione sia presente).

b) Procedure di analisi comparativa.

c) Osservazioni e ispezioni.

Principio di revisione ISA Italia 520

228

- ISA 315 – Linee guida ed altro materiale esplicativo:

Le procedure di analisi comparativa sono utili per identificare incoerenze, operazioni o eventi inusuali e importi, indici e andamenti che segnalano aspetti che possono avere implicazioni sulla revisione. L'individuazione di relazioni inusuali o inattese può aiutare il revisore nell'identificazione dei rischi di errori significativi, specialmente dovuti a frodi

Le procedure di analisi comparativa svolte come procedure di valutazione del rischio possono pertanto essere utili a identificare e valutare i rischi di errori significativi mediante l'identificazione di aspetti dell'impresa dei quali il revisore non era a conoscenza o la comprensione del modo in cui i fattori di rischio intrinseco, quali i cambiamenti, influenzano la possibilità che un'asserzione contenga errori.

Principio di revisione ISA Italia 520

229

- ISA 315 – Linee guida ed altro materiale esplicativo:

Tipologie di procedure di analisi comparativa

Le procedure di analisi comparativa svolte come procedure di valutazione del rischio possono:

- includere sia informazioni finanziarie sia informazioni non finanziarie, per esempio, la relazione tra le vendite e le superfici degli spazi di vendita o il volume delle merci vendute (informazioni non finanziarie).
- Utilizzare dati aggregati ad alto livello. Pertanto, i risultati di tali procedure di analisi comparativa possono fornire un'indicazione iniziale di massima sulla probabilità di un errore significativo.

Principio di revisione ISA Italia 520

230

- ISA 315 – Linee guida ed altro materiale esplicativo:

Esempio:

- *Nella revisione contabile di molte imprese, incluse quelle con modelli di business, processi e un sistema informativo meno complessi, il revisore può effettuare una semplice comparazione di informazioni, quali le variazioni nei saldi contabili intermedi o mensili rispetto ai saldi dei periodi amministrativi precedenti, per avere un'indicazione sulle aree con rischio potenzialmente più elevato*

Principio di revisione ISA Italia 520

231

ISA 315 – Linee guida ed altro materiale esplicativo:

Strumenti e tecniche automatizzati

Le procedure di analisi comparativa possono essere svolte utilizzando diversi strumenti o tecniche che possono essere automatizzati. Quando le procedure di analisi comparativa automatizzate si applicano ai dati può essere utilizzata l'espressione "data analytics".

Esempio:

Il revisore può utilizzare un foglio di calcolo per effettuare una comparazione tra i dati previsti e quelli effettivi o può svolgere una procedura più avanzata estraendo i dati dal sistema informativo dell'impresa e analizzandoli ulteriormente avvalendosi di tecniche di visualizzazione al fine di identificare classi di operazioni, saldi contabili o informativa per i quali possano essere giustificate ulteriori specifiche procedure di valutazione del rischio.

Principio di revisione ISA Italia 520

232

- Nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 → regole e linee guida sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati; tali procedure di revisione possono includere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.
- Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità sono generalmente più adatte a grandi volumi di operazioni che tendono ad essere prevedibili nel tempo

Principio di revisione ISA Italia 520

233

- *Esempio: Utilizzo di elementi probativi acquisiti durante un periodo intermedio*

In alcune circostanze, il revisore può stabilire che sia efficace svolgere procedure di validità ad una data intermedia e di comparare e riconciliare le informazioni riguardanti i saldi contabili di fine periodo amministrativo con quelle comparabili alla data intermedia, in modo da:

- a) identificare importi che appaiono inusuali;
- b) indagare su tali importi;
- c) svolgere procedure di analisi comparativa o verifiche di dettaglio per verificare il periodo intercorrente.

Principio di revisione ISA Italia 520

234

Fattori che possono incidere sulla decisione di svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità per il periodo intercorrente tra la data intermedia e la fine del periodo amministrativo:

- i saldi di fine periodo amministrativo delle particolari classi di operazioni o i saldi contabili siano ragionevolmente prevedibili in relazione al loro ammontare, alla loro rilevanza e composizione;
- le procedure utilizzate dall'impresa sono appropriate per analizzare e rettificare classi di operazioni o saldi contabili a date intermedie e per effettuare corrette rilevazioni nel rispetto del principio della competenza di periodo;

Principio di revisione ISA Italia 520

235

Fattori che possono incidere sulla decisione di svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità per il periodo intercorrente tra la data intermedia e la fine del periodo amministrativo:

→ se il sistema informativo sia in grado di fornire informazioni in merito sia ai saldi di fine periodo amministrativo, sia alle operazioni nel periodo rimanente, che siano sufficienti a consentire indagini riguardo a:

- a) operazioni o scritture contabili significative inusuali (incluse quelle al termine o in prossimità della fine del periodo amministrativo);
- b) altre cause di fluttuazioni significative, ovvero fluttuazioni attese che non si sono verificate;
- c) cambiamenti nella composizione di classi di operazioni o saldi contabili.

Principio di revisione ISA Italia 520

236

- **OBIETTIVI**

- a) acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili dall'impiego di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità;
- b) definire e svolgere procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che aiutino il revisore nella formazione di una conclusione complessiva in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa.

Principio di revisione ISA Italia 520



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

Principio di revisione ISA Italia 520

238

Le procedure di analisi comparativa comprendono la considerazione del confronto tra le informazioni finanziarie dell'impresa e altre informazioni quali, ad esempio:

- le informazioni comparabili relative a periodi amministrativi precedenti;
- i risultati che l'impresa prevede di raggiungere, quali budget o previsioni o aspettative del revisore, quali, ad esempio, la stima degli ammortamenti;
- informazioni di settore, quali, ad esempio, il confronto tra l'indice di rotazione dei crediti verso clienti dell'impresa con l'indice medio di settore o con l'indice di altre imprese di dimensioni simili nello stesso settore.

Principio di revisione ISA Italia 520

239

- Le procedure di analisi comparativa comprendono anche la considerazione di relazioni quali:
 - ❑ quelle esistenti tra elementi dell'informazione finanziaria che ci si attende seguano un andamento prevedibile in base all'esperienza dell'impresa, quali, ad esempio, le percentuali di margine lordo;
 - ❑ quelle esistenti tra informazioni finanziarie e informazioni pertinenti di altra natura, quali, ad esempio, il rapporto tra costo complessivo delle retribuzioni e numero dei dipendenti.

Principio di revisione ISA Italia 520

240

Per svolgere le procedure di analisi comparativa è possibile **utilizzare diversi metodi**.

- Tali metodi variano dall'effettuazione di semplici confronti allo svolgimento di analisi complesse mediante l'utilizzo di tecniche statistiche avanzate.
- Le procedure di analisi comparativa possono essere applicate ai bilanci consolidati, alle componenti e a singoli elementi delle informazioni.

Principio di revisione ISA Italia 520

241

- Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate **come procedure di validità**, singolarmente o in combinazione con verifiche di dettaglio, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 il revisore deve:
 - a) stabilire l'idoneità, per determinate asserzioni, di particolari procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, tenendo conto dei rischi identificati e valutati di errori significativi e delle eventuali verifiche di dettaglio per tali asserzioni;
 - b) valutare l'attendibilità dei dati in base ai quali il revisore sviluppa le proprie aspettative su importi registrati o su indici, tenendo conto della fonte, della comparabilità, della natura e della pertinenza delle informazioni disponibili e dei controlli sulla loro predisposizione;

Principio di revisione ISA Italia 520

242

- Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate **come procedure di validità**, singolarmente o in combinazione con verifiche di dettaglio, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 il revisore deve:
 - c) sviluppare un'aspettativa su importi registrati o su indici e valutare se tale aspettativa sia sufficientemente precisa da identificare un errore che, singolarmente o insieme ad altri errori, possa rendere il bilancio significativamente errato;
 - d) stabilire l'ammontare degli scostamenti tra gli importi registrati e i valori attesi ritenuto accettabile senza lo svolgimento di ulteriori indagini

Principio di revisione ISA Italia 520

243

- **Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità sono generalmente più adatte a grandi volumi di operazioni che tendono ad essere prevedibili nel tempo.**
- L'impiego di procedure di analisi comparativa pianificate si basa sull'aspettativa che tra i dati esistano relazioni, e che queste continuino a sussistere in assenza di condizioni note che facciano supporre il contrario.
- Tuttavia, l'idoneità di una determinata procedura di analisi comparativa dipenderà da quanto il revisore la valuterà efficace nell'individuare un errore che, singolarmente o insieme ad altri errori, può rendere il bilancio significativamente errato.

Principio di revisione ISA Italia 520



- ESEMPI:
- *se l'impresa ha un numero noto di dipendenti a retribuzione fissa nel corso del periodo amministrativo, il revisore può utilizzare tali dati per stimare il costo totale del lavoro per tale periodo con un elevato grado di accuratezza, conseguendo in tal modo elementi probativi per una voce significativa del bilancio e riducendo la necessità di svolgere verifiche di dettaglio sulle retribuzioni.*
- *Gli indici di mercato ampiamente riconosciuti (quali i margini di profitto per i diversi tipi di imprese di commercio al dettaglio) possono spesso essere utilizzati in modo efficace nelle procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità per fornire elementi probativi a supporto della ragionevolezza degli importi registrati*

Principio di revisione ISA Italia 520



- ESEMPI: (livelli di sicurezza diversi).
- *Le procedure di analisi comparativa che comportano, per esempio, la previsione del totale dei proventi derivanti dalla locazione di un fabbricato suddiviso in appartamenti, tenendo conto dei canoni di locazione, del numero degli appartamenti e della percentuale di appartamenti non locati, possono fornire elementi probativi persuasivi ed escludere la necessità di effettuare ulteriori controlli mediante verifiche di dettaglio, purché gli elementi siano appropriatamente verificati.*
- *Per contro, il calcolo ed il confronto delle percentuali di margine lordo utilizzati per confermare un importo relativo ai ricavi possono fornire elementi probativi meno persuasivi, ma possono fornire un supporto utile se utilizzati in combinazione con altre procedure di revisione.*

Principio di revisione ISA Italia 520

246

- Particolari procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità possono altresì essere considerate idonee se sulla medesima asserzione vengono svolte verifiche di dettaglio.

Esempio:

- *nell'acquisire elementi probativi in merito all'asserzione relativa alla valutazione dei saldi dei crediti, il revisore può applicare le procedure di analisi comparativa con riferimento all'anzianità dei crediti scaduti verso clienti in aggiunta allo svolgimento di verifiche di dettaglio sugli incassi successivi al fine di determinare la recuperabilità dei crediti.*

Principio di revisione ISA Italia 520



- ATTENDIBILITA' DEI DATI
- L'attendibilità dei dati è influenzata dalla loro fonte e dalla loro natura e dipende dalle circostanze in cui essi sono acquisiti.

Aspetti importanti:

a) la fonte delle informazioni disponibili.

Per esempio, le informazioni possono essere più attendibili se sono acquisite da fonti indipendenti esterne all'impresa;

b) la comparabilità delle informazioni disponibili.

Per esempio, può essere necessario integrare i dati generali di settore per renderli comparabili con quelli di un'impresa che produce e vende prodotti specialistici;

Principio di revisione ISA Italia 520

248

- ATTENDIBILITA' DEI DATI

- L'attendibilità dei dati è influenzata dalla loro fonte e dalla loro natura e dipende dalle circostanze in cui essi sono acquisiti.

- **Aspetti importanti:**

c) la natura e la pertinenza delle informazioni disponibili.

Per esempio, se i budget sono stati predisposti come risultati attesi piuttosto che come obiettivi da raggiungere;

d) i controlli sulla predisposizione delle informazioni configurati per assicurarne la completezza, l'accuratezza e la validità.

Per esempio, i controlli sulla predisposizione, il riesame e l'aggiornamento dei budget.

Principio di revisione ISA Italia 520

249

- **ATTENDIBILITA' DEI DATI**
- Il revisore può considerare di verificare l'efficacia operativa degli eventuali controlli sulla predisposizione da parte dell'impresa delle informazioni utilizzate dal revisore per lo svolgimento di procedure di analisi comparativa in risposta ai rischi identificati e valutati.
- Quando tali controlli sono efficaci, il revisore ha solitamente maggior fiducia nell'attendibilità delle informazioni e, conseguentemente, nei risultati delle procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

Principio di revisione ISA Italia 520



- VALUTAZIONE IN ORDINE ALLA PRECISIONE DELL'ASPETTATIVA

Aspetti rilevanti:

- il grado di accuratezza con il quale possono essere previsti i risultati attesi derivanti dall'applicazione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

Per esempio, il revisore può attendersi maggiore coerenza confrontando i margini di profitto lordo di più periodi, piuttosto che le spese discrezionali, quali le spese di ricerca o pubblicitarie;

Principio di revisione ISA Italia 520

251

- VALUTAZIONE IN ORDINE ALLA PRECISIONE DELL'ASPETTATIVA

Aspetti rilevanti:

- il livello al quale le informazioni possono essere disaggregate. Per esempio, le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità possono essere più efficaci se applicate alle informazioni finanziarie relative a singoli settori di un'attività aziendale o a bilanci delle componenti di un'impresa diversificata, piuttosto che al bilancio dell'impresa nel suo complesso;
- la disponibilità delle informazioni, sia finanziarie che di altra natura. Per esempio, il revisore può considerare se le informazioni finanziarie, quali budget o previsioni (forecast), e quelle di altra natura, quali le quantità prodotte o vendute, sono disponibili per definire le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

Principio di revisione ISA Italia 520

252

- AMMONTARE ACCETTABILE DELLO SCOSTAMENTO TRA GLI IMPORTI REGISTRATI E I VALORI ATTESI
- La determinazione da parte del revisore dell'ammontare dello scostamento rispetto a quanto atteso che può essere accettato senza lo svolgimento di ulteriori indagini dipende:
 - ❑ dalla significatività
 - ❑ dalla coerenza con il livello di sicurezza desiderato, tenendo conto della possibilità che un errore, singolarmente o insieme ad altri errori, possa rendere il bilancio significativamente errato.

Principio di revisione ISA Italia 520

253

- AMMONTARE ACCETTABILE DELLO SCOSTAMENTO TRA GLI IMPORTI REGISTRATI E I VALORI ATTESI
- Il principio ISA 330 richiede al revisore di acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta è la propria valutazione del rischio
- Di conseguenza, umentando il rischio identificato e valutato, diminuisce l'ammontare dello scostamento ritenuto accettabile senza lo svolgimento di indagini al fine di raggiungere il livello desiderato di elementi probativi persuasivi

Principio di revisione ISA Italia 520

254

- **Procedure di analisi comparativa che aiutano nella formazione di una conclusione complessiva**
- Il revisore deve definire e svolgere procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che lo aiutino nella formazione di una conclusione complessiva in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa
- Le conclusioni tratte dai risultati delle procedure di analisi comparativa servono a supportare le conclusioni formatesi nel corso della revisione di singole componenti o di singoli elementi del bilancio. Ciò aiuta il revisore a trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio.

Principio di revisione ISA Italia 520



- **Indagine sui risultati delle procedure di analisi comparativa**

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

- a) lo svolgimento di indagini presso la direzione e l'acquisizione di elementi probativi appropriati, che siano pertinenti alle risposte ottenute dalla direzione;
- b) lo svolgimento di altre procedure di revisione per quanto ritenuto necessario nelle circostanze.

Principio di revisione ISA Italia 520



- **Indagine sui risultati delle procedure di analisi comparativa**
- Gli elementi probativi relativi alle risposte della direzione possono essere acquisiti mediante la valutazione di tali risposte, tenendo conto della comprensione, da parte del revisore, dell'impresa e del contesto in cui opera, e degli altri elementi probativi acquisiti nel corso della revisione contabile.
- Può presentarsi la necessità di svolgere altre procedure di revisione, per esempio, quando la direzione non è in grado di fornire una spiegazione ovvero quando la spiegazione, unitamente agli elementi probativi acquisiti relativi alla risposta della direzione, non è considerata adeguata.