

REVISIONE LEGALE



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Piacenza

1



CREMONA

ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

SECONDA GIORNATA

Stefano Pizzutelli

8 marzo 2024

Principio di revisione ISA 240

2

- A. Responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile
- B. Identificazione e accertamento dei rischi dovuti a frodi
- C. Risposte del revisore ai rischi di errore dovuti a frodi

Principio di revisione ISA 240

3

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

- **frodi**
 - **comportamenti o eventi non intenzionali**
- Il fattore di distinzione tra le due categorie di errori è l'intenzionalità o meno dell'atto che determina gli errori in bilancio

 - **Tipologie di frodi:**
 - ✓ **errori derivanti da una falsa informativa finanziaria**
 - ✓ **errori derivanti da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa**

Principio di revisione ISA 240

4

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

Principio di revisione ISA 240

5

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

Principio di revisione ISA 240

6



- Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti od eventi non intenzionali.
- Ciò in quanto la frode può prevedere piani sofisticati ed organizzati attentamente, progettati al fine di occultarla, come ad esempio falsificazioni, omissioni intenzionali nella registrazione contabile di operazioni ovvero dichiarazioni intenzionalmente fuorvianti rilasciate al revisore

Principio di revisione ISA 240

7



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

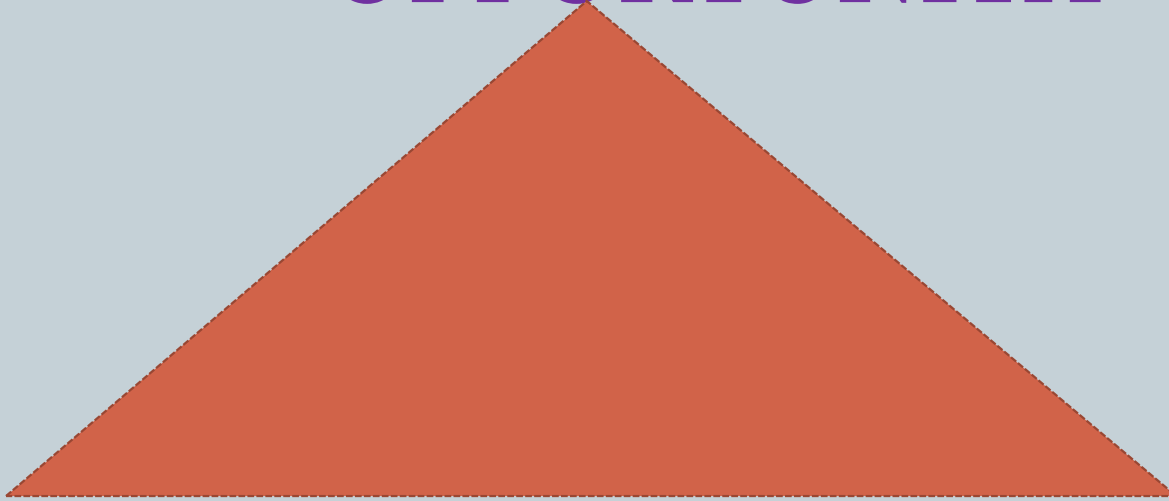
● DEFINIZIONI

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

• *Obiettivi del revisore*

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

**IL TRIANGOLO DELLE FRODI
OPPORTUNITA'**



GIUSTIFICAZIONE **INCENTIVI/PRESSIONI**

Principio di revisione ISA 240

11

INCENTIVI E PRESSIONI:

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

Principio di revisione ISA 240

12

● OPPORTUNITA':

Falsa informativa finanziaria

- effettuazione di operazioni rilevanti con parti correlate
- elevato grado di soggettività nelle stime
- operazioni con entità estere con ordinamenti legali e fiscali peculiari
- Ricorso ad intermediazioni esose o ingiustificate
- Conti bancari in paradisi fiscali

Appropriazione indebita di beni

- Rilevante giacenza di liquidi
- Magazzino caratterizzato da numerosi beni di dimensioni ridotte e elevato valore unitario o di facile rivendita
- Iscrizione tra le immobilizzazioni materiali di beni non registrati

Principio di revisione ISA 240

13

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

Principio di revisione ISA 240

14

● SINTOMI DI FRODE:

Discrepanze nelle registrazioni contabili, incluse:

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

Principio di revisione ISA 240

15

● SINTOMI DI FRODE

Evidenze contraddittorie o mancanti:

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

Principio di revisione ISA 240

16

• SINTOMI DI FRODE

Evidenze contraddittorie o mancanti:

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

Principio di revisione ISA 240

17

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

Principio di revisione ISA 240

18

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

Principio di revisione ISA 240

19

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

Principio di revisione ISA 240

20

- REGOLE (*strumenti per affrontare le frodi*)

1. SCETTICISMO PROFESSIONALE

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

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

Principio di revisione ISA 240

21

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

Principio di revisione ISA 240

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

Principio di revisione ISA 240

23

- REGOLE

6. VALUTAZIONE ELEMENTI PROBATIVI

- Procedure di analisi comparativa a fine anno potrebbero indicare rischi non conosciuti; un caso di frode non è un evento isolato;

7. IMPOSSIBILITA' A PROSEGUIRE L'INCARICO

- Circostanze di natura eccezionale potrebbero indurre a recedere dall'incarico

8. ATTESTAZIONI SCRITTE

- Il revisore deve ottenere attestazioni scritte dalla direzione e dai sindaci relative alla messa in atto e il mantenimento del controllo interno per prevenire le frodi, alla comunicazione delle valutazioni dei rischi di frode, alla comunicazione delle informazioni su eventuali frodi commesse da altri soggetti

Principio di revisione ISA 240

24

- REGOLE

Necessità di attestazioni scritte:

LA DIREZIONE E I RESPONSABILI DELLA GOVERNANCE

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

Principio di revisione ISA 240

25

COMUNICAZIONE A DIREZIONE E RESPONSABILI DI GOVERNANCE

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

Principio di revisione ISA 240

26

COMUNICAZIONE ALLE AUTORITA' VIGILANZA

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

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

Principio di revisione ISA 240

27

COSA VA NELLE CARTE DI LAVORO?

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

PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

- Visitare sedi aziendali o svolgere specifiche verifiche a sorpresa o senza preavviso. Ad esempio assistere all'inventario in sedi dell'impresa per le quali non era stata preannunciata la presenza del revisore, ovvero effettuando controlli di cassa ad una certa data e a sorpresa.
- Modificare l'approccio di revisione nell'anno in corso, ad esempio, in aggiunta all'invio della conferma scritta, contattare verbalmente i principali clienti e fornitori; trasmettere le richieste di conferme ad uno specifico soggetto all'interno dell'organizzazione o cercare ulteriori e diverse informazioni.
- Eseguire un riesame dettagliato delle scritture di rettifica trimestrali o di fine esercizio dell'impresa ed esaminare con attenzione quelle che appaiono inusuali per la loro natura o per il loro ammontare.

PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

- Con riferimento ai ricavi, svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità utilizzando dati disaggregati, ad esempio confrontando i ricavi per mese, per linee di prodotto o per settori di attività relativi al periodo amministrativo in esame con dati omogenei relativi a periodi amministrativi precedenti.
- Ottenere conferma dai clienti di alcune condizioni contrattuali rilevanti, dell'assenza di accordi "a latere".
Ad esempio i criteri di accettazione, i termini di consegna e di pagamento, l'assenza di obblighi futuri o continuativi del venditore, il diritto di reso delle merci, le quantità garantite di rivendita, nonché le regole di annullamento e di rimborso sono spesso rilevanti in queste circostanze

Principio di revisione ISA 240

30

PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

Con riferimento alle appropriazioni indebite:

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

Principio di revisione ISA 240

31

PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

Con riferimento alle appropriazioni indebite:

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

PAUSA

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

33

- Tratta delle responsabilità del revisore relativamente ai rapporti e alle operazioni con parti correlate nella revisione contabile del bilancio

Riferimenti ai principi:

- 315 identificazione e valutazione dei rischi
- 330 risposta ai rischi identificati e valutati
- 240 frodi

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

34

- **ATTENZIONE!**
- Molte operazioni con parti correlate rientrano nel normale svolgimento dell'attività aziendale. In tali circostanze, esse possono non comportare rischi di errori significativi nel bilancio più elevati rispetto a quelli relativi a operazioni similari con parti non correlate

MA.....

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

35

MA.....

- le parti correlate possono operare mediante una serie ampia e complessa di rapporti e strutture, con un corrispondente aumento della complessità delle operazioni con parti correlate;
- i sistemi informativi possono essere inefficaci nell'identificare e riepilogare operazioni e saldi in essere tra un'impresa e le sue parti correlate;
- le operazioni con parti correlate possono non essere effettuate secondo i normali termini e condizioni di mercato; per esempio, alcune operazioni con parti correlate possono essere effettuate senza corresponsione di corrispettivo.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

36

- Molti quadri normativi sull'informazione finanziaria stabiliscono disposizioni specifiche per la contabilizzazione e la presentazione in bilancio di rapporti, operazioni e saldi con le parti correlate, per consentire agli utilizzatori del bilancio di comprenderne la natura e gli effetti reali o potenziali sul bilancio.
- Laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile preveda tali disposizioni, è responsabilità del revisore svolgere procedure di revisione al fine di identificare, valutare e rispondere ai rischi di errori significativi derivanti da una inappropriata contabilizzazione o presentazione in bilancio da parte dell'impresa di rapporti, operazioni o saldi con parti correlate in conformità alle disposizioni del quadro normativo stesso

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

37

- Anche laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni minime in merito alle parti correlate, ovvero non ne preveda alcuna, è comunque necessario che il revisore acquisisca una comprensione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate sufficiente per poter concludere se il bilancio, per quanto influenzato da tali rapporti e operazioni a) fornisca una corretta rappresentazione

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

38

- → la comprensione dei rapporti e delle operazioni dell'impresa con parti correlate è rilevante ai fini della valutazione da parte del revisore circa l'esistenza di uno o più fattori di rischio di frode in quanto possono essere commesse frodi più agevolmente mediante parti correlate
- → i rapporti con parti correlate possono offrire maggiori opportunità di collusione, occultamento o manipolazione da parte della direzione.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

39

- I potenziali effetti dei limiti intrinseci sulla capacità del revisore di individuare errori
 - significativi sono maggiori per ragioni quali le seguenti:
 - la direzione può non essere a conoscenza dell'esistenza di tutti i rapporti e le operazioni con parti correlate
 - i rapporti con parti correlate possono offrire maggiori opportunità di collusione, occultamento o manipolazione da parte della direzione.
- *Per cui:* **SCETTICISMO PROFESSIONALE**

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

40

- OBIETTIVI

a) acquisire una comprensione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate sufficiente per poter:

i) individuare eventuali fattori di rischio di frode derivanti da rapporti e operazioni con parti correlate che siano rilevanti ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi;

ii) concludere, sulla base degli elementi probativi ottenuti, se il bilancio, per quanto influenzato da tali rapporti e operazioni fornisca una corretta rappresentazione

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

41

- OBIETTIVI:
- Laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni sulle parti correlate, acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al fatto se i rapporti e le operazioni con parti correlate siano stati appropriatamente identificati, contabilizzati e presentati in bilancio in conformità al quadro normativo stesso.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

42

- **DEFINIZIONE:**
- Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:
- **Operazione conclusa a normali condizioni di mercato** – Un'operazione conclusa secondo termini e condizioni come quelle tra un compratore e un venditore disponibili a concludere la transazione che non siano tra loro correlati e agiscano indipendentemente l'uno dall'altro, perseguendo ciascuno i propri interessi.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

43

- Documento integrativo all'OIC 12:
- *“Per quanto riguarda le normali condizioni di mercato, si dovrebbero considerare non solo le condizioni di tipo quantitativo relative al prezzo. Tra l'altro, la relazione illustrativa al decreto afferma che per 'normali condizioni di mercato non dovrebbero essere considerate solo quelle attinenti al 'prezzo' dell'operazione e ad elementi ad esso connessi, ma anche le motivazioni che hanno condotto alla decisione di porre in essere l'operazione e a concluderla con parti correlate, anziché con terzi”*

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

44

CODICE CIVILE (art. 2426, secondo comma): Ai fini della presente Sezione, per la definizione di "... "parte correlata" ..si fa riferimento ai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea.

Individuazione parti correlate: **rinvio allo IAS 24 (paragrafo 9)**

“Una parte correlata è una persona o un’entità che è correlata all’entità che redige il bilancio”.

a) Per quanto riguarda le **persone fisiche**, le regole sono le seguenti:
“una persona o uno stretto familiare di quella persona sono correlati a un’entità che redige il bilancio se tale persona:

- i. ha il controllo o il controllo congiunto dell’entità che redige il bilancio;
- ii. ha un’influenza notevole sull’entità che redige il bilancio;
- iii. è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell’entità che redige il bilancio o di una sua controllante”

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

45

CODICE CIVILE:

Individuazione parti correlate: rinvio allo IAS 24 (paragrafo 9)

“Una parte correlata è una persona o un’entità che è correlata all’entità che redige il bilancio”.

Entità (soggetti diversi dalle persone fisiche)

“un’entità è correlata a un’entità che redige il bilancio se si applica una qualsiasi delle seguenti condizioni:

- i. l’entità e l’entità che redige il bilancio fanno parte dello **stesso gruppo** (il che significa che ciascuna controllante, controllata e società del gruppo è correlata alle altre);
- ii. un’entità è una collegata o **una joint venture** dell’altra entità (o una collegata o una joint venture facente parte di un gruppo di cui fa parte l’altra entità);
- iii. entrambe le entità sono joint venture di una stessa terza controparte;
- iv. un’entità è una joint venture di una terza entità e l’altra entità è una collegata della terza entità;

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

46

CODICE CIVILE:

Individuazione parti correlate: rinvio allo IAS 24 (paragrafo 9)

“Una parte correlata è una persona o un’entità che è correlata all’entità che redige il bilancio”.

Entità (soggetti diversi dalle persone fisiche)

“un’entità è correlata a un’entità che redige il bilancio se si applica una qualsiasi delle seguenti condizioni:

- v. l’entità è rappresentata da un piano per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro a favore dei dipendenti dell’entità che redige il bilancio o di un’entità ad essa correlata. Se l’entità che redige il bilancio è essa stessa un piano di questo tipo, anche i datori di lavoro che la sponsorizzano sono correlati all’entità che redige il bilancio;
- vi. l’entità è controllata o controllata congiuntamente da una persona identificata al punto (a);
- vii. una persona identificata al punto (a)(i) ha un’influenza significativa sull’entità o è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell’entità (o di una sua controllante)”.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

47

- **REGOLE**
- Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione riguardo:
 - l'identità delle parti correlate dell'impresa, inclusi i cambiamenti rispetto al periodo amministrativo precedente
 - la natura dei rapporti tra l'impresa e tali parti correlate;
 - la tipologia e le finalità delle operazioni che l'impresa ha eventualmente posto in essere con tali parti correlate durante il periodo amministrativo.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

48

- Qualora il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni in merito alle parti correlate, è probabile che le informazioni sull'identità delle parti correlate dell'impresa siano prontamente disponibili per la direzione in quanto il sistema informativo dell'impresa avrà necessità di registrare, elaborare e riepilogare i rapporti e le operazioni con parti correlate per consentire all'impresa di rispettare le disposizioni del quadro normativo in tema di contabilizzazione e di presentazione in bilancio.
- È probabile quindi che la direzione abbia un elenco completo delle parti correlate e dei cambiamenti rispetto al periodo amministrativo precedente.
- Nel caso di incarichi ricorrenti lo svolgimento di indagini permette di confrontare le informazioni fornite dalla direzione con l'archivio del revisore delle parti correlate formato in precedenti revisioni contabili.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

49

- **REGOLE**

Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa, e svolgere altre procedure di valutazione del rischio considerate appropriate, al fine di acquisire una comprensione dei controlli, ove presenti, che la direzione ha istituito al fine di:

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

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

50

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

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

51

● REGOLE

- In particolare, il revisore deve ispezionare quanto di seguito elencato per raccogliere indizi sull'esistenza di rapporti e operazioni con parti correlate che la direzione non abbia precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso:
 - a) le conferme da parte di banche e dei legali acquisite nel corso delle procedure di revisione;
 - b) i verbali delle assemblee dei soci e delle riunioni dei responsabili delle attività di governance;
 - c) le altre registrazioni o i documenti che il revisore consideri necessari nelle circostanze dell'impresa.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

52

- Qualora il revisore, nello svolgimento delle procedure di revisione identifichi operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale, egli deve svolgere indagini presso la direzione in merito:
 - a) alla natura di tali operazioni;
 - b) al possibile coinvolgimento di parti correlate.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

53

- *In caso di identificazione di parti correlate o di operazioni significative con parti correlate precedentemente non identificate o non portate a conoscenza del revisore il revisore deve:*
- a) comunicare prontamente le relative informazioni agli altri membri del team di revisione;
- b) laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni in merito alle parti correlate:
 - i) richiedere alla direzione di identificare tutte le operazioni con tali parti correlate recentemente identificate ai fini di una ulteriore valutazione da parte del revisore;
 - ii) svolgere indagini sul motivo per cui i controlli dell'impresa sui rapporti e sulle operazioni con parti correlate non hanno consentito l'identificazione o l'evidenziazione dei rapporti e delle operazioni con tali parti correlate
- c) svolgere appropriate procedure di validità con riferimento a tali parti correlate recentemente identificate o ad operazioni significative realizzate con le stesse;

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

54

- indagini sulla natura dei rapporti dell'impresa con tali parti correlate, incluse indagini presso terzi che si presume abbiano una conoscenza significativa dell'impresa stessa e della sua attività, quali consulenti legali, o altri consulenti, i principali agenti, o maggiori rappresentanti, consulenti, garanti o altri stretti partner d'affari;
- analisi delle registrazioni contabili relative alle operazioni con le parti correlate recentemente individuate;
- verifica dei termini e delle condizioni delle operazioni concluse con parti correlate recentemente identificate e valutazione della loro appropriata contabilizzazione e presentazione in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

55

- *In caso di identificazione di parti correlate o di operazioni significative con parti correlate precedentemente non identificate o non portate a conoscenza del revisore*
- *Il revisore deve:*
 - d) riconsiderare il rischio che possano esistere altre parti correlate o altre operazioni significative con parti correlate che la direzione non ha precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso, e svolgere ulteriori procedure di revisione, secondo quanto ritenuto necessario;
 - e) se la mancata evidenziazione da parte della direzione appare intenzionale (e quindi indicativa di un rischio di errore significativo dovuto a frode), valutarne le implicazioni sulla revisione contabile.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

56

- Con riferimento ad operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dalla normale attività aziendale, il revisore deve:
 - ispezionare i contratti o gli accordi sottostanti, ove presenti, e valutare se:
 1. la logica economica sottostante a tali operazioni (o la sua assenza) indica che le operazioni sono state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per occultare appropriazioni illecite di attività dell'impresa;
 2. i termini delle operazioni sono coerenti con le spiegazioni fornite dalla direzione;
 3. le operazioni sono state appropriatamente contabilizzate e presentate in bilancio;

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

57

- Con riferimento ad operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dalla normale attività aziendale, il revisore deve:
- → acquisire elementi probativi in merito al fatto se le operazioni sono state appropriatamente autorizzate e approvate.

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

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

58

- *Documentazione*
- Il revisore deve includere nella documentazione di revisione i nomi delle parti correlate identificate e la natura dei rapporti con parti correlate

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 550

59

- CODICE CIVILE:
- L'art. 2427, n. 22-bis, c.c., chiede di indicare nella nota integrativa *“le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse siano rilevanti e non siano state concluse a normali condizioni di mercato”*

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 240

60

- **Frodi e parti correlate:**
- Logica economica delle operazioni significative - Paragrafo 33
- A prescindere dalla valutazione del revisore sul rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione, il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione per:
- ...
- c) per le operazioni significative che esulino dal normale svolgimento dell'attività aziendale, ovvero che altrimenti sembrano inusuali data la comprensione acquisita dal revisore dell'impresa e del contesto in cui opera, nonché delle altre informazioni ottenute nel corso della revisione, il revisore deve valutare se la logica economica sottostante alle operazioni (o la sua eventuale assenza) suggerisce che le operazioni siano state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per nascondere appropriazioni illecite di beni e di attività dell'impresa

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 240

61

- **Frodi e parti correlate:** (paragrafo A49):
- Tra gli indicatori che possono suggerire che operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale, o che per altre circostanze appaiono inusuali, siano state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per nascondere appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa, rientrano
- ...
- per le operazioni significative che esulino dal normale svolgimento dell'attività le operazioni che coinvolgono parti correlate non consolidate, ivi incluse eventuali imprese a destinazione specifica, non sono state adeguatamente riesaminate o approvate dai responsabili delle attività di governance dell'impresa;
- le operazioni coinvolgono parti correlate in precedenza non identificate come tali ovvero parti che non hanno la solidità o la forza economica necessaria per sostenere l'operazione senza l'assistenza dell'impresa sottoposta a revisione

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 240

62

Frodi e parti correlate

Fattori di rischio:

Occasioni

La natura del settore o dell'operatività dell'impresa offre occasioni per realizzare una falsa informativa finanziaria, che possono derivare da:

- significative operazioni con parti correlate non rientranti nella attività ordinaria dell'impresa, oppure con imprese correlate non sottoposte a revisione contabile o assoggettate a revisione da parte di un altro soggetto;

PAUSA

- FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO
- **3 TIPOLOGIE:**
 - 1) **fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio**
- Fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza.

• FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

3 TIPOLOGIE:

1) fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio

• Esempi:

- *la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data*
- *la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento;*
- *la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;*
- *la scoperta di un errore o di una frode.*

- **FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO**

3 TIPOLOGIE:

1) fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio

- *Esempi:*

- *i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerga che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo (a seconda delle fattispecie) ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio; come:*
 - • *il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio;*
 - • *la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;*

- FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO
- **3 TIPOLOGIE:**
- **2) fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio**

Sono quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio, che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo.

- FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

- **3 TIPOLOGIE:**

2) fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio

Esempi:

- *la diminuzione nel valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, qualora tale riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio;*
- *la distruzione di impianti di produzione causata da calamità;*
- *la perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio con valute estere;*
- *la sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio.*
- *la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio.*

- FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO
- 3 TIPOLOGIE:
- **3) fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale**
- Esempi:
 - *gli amministratori, ad esempio, possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa.*
 - *le condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio, possono far sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale.*

- FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO
- 3 TIPOLOGIE:
- **3) fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale**
- Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale.

- FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO
- **3 TIPOLOGIE:**
- I fatti del **primo e del terzo tipo sono rilevati in bilancio** per riflettere l'effetto che tali eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio.
- I fatti del **secondo tipo** non sono rilevati nei prospetti quantitativi del bilancio; tuttavia, se rilevanti sono illustrati nella **nota integrativa** perché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni.

- **FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO**
- **Il termine** entro cui il fatto si deve verificare perché se ne tenga conto è la data di formazione del bilancio, che nella generalità dei casi è individuata con la **data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori.**
- Tuttavia, **se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificassero eventi tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, gli amministratori debbono adeguatamente modificare il progetto di bilancio, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione del bilancio**

• FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

Esempi di fatti successivi che non sono rilevati nel bilancio e che richiedono un'informativa in nota integrativa sono:

- operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) eseguite dopo la chiusura dell'esercizio;
- annuncio di un piano di dismissioni di importanti attività;
- acquisti o cessioni di un'azienda significativa;
- distruzioni di impianti, macchinari, merci in seguito ad incendi, inondazioni o altre calamità naturali;
- annuncio o avvio di piani di ristrutturazione;
- emissione di un prestito obbligazionario;
- aumento di capitale;
- assunzione di rilevanti impegni contrattuali;
- significativi contenziosi (contrattuali, legali, fiscali) relativi a fatti sorti o operazioni effettuate dopo la chiusura dell'esercizio;
- fluttuazioni anomale significative dei valori di mercato delle attività di bilancio (per esempio titoli) o nei tassi di cambio con le valute straniere verso le quali l'impresa è maggiormente esposta senza coperture;
- richieste di ammissione alla quotazione nelle borse valori

- **FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO**
- L'articolo 2427, comma 1, numero 22 *quater*) c.c. richiede che la nota integrativa deve indicare “**la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio.** “
- Si considerano **fatti di rilievo** quelli che, richiedendo o meno variazioni nei valori di bilancio, influenzano la situazione rappresentata in bilancio e sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate.
- Nell'illustrazione del fatto intervenuto si fornisce la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile

- **FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO**
- L'articolo 2427, comma 1, numero 22 *quater*) c.c. si applica anche ai bilanci abbreviati ex art. 2435 *bis* c.c. e 2435 *ter* c.c.
- ***Quindi informativa necessaria in tutti i bilanci di società di capitali***

- Relazione sulla gestione –primo comma
- Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una **descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta.**

Terzo comma - Dalla relazione devono in ogni caso risultare:

- ...
- 6) **l'evoluzione prevedibile della gestione.**

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

77

- **Oggetto**
- Tratta delle responsabilità del revisore in relazione agli eventi successivi nella revisione del bilancio

Eventi Successivi

Solitamente i quadri normativi identificano due tipologie di eventi:

- a) quelli che forniscono evidenza di condizioni che esistevano alla data di riferimento del bilancio;
- b) quelli che forniscono evidenza di condizioni che sono emerse successivamente alla data di riferimento del bilancio.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

78

- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.700:
- → la data della relazione di revisione informa il lettore che il revisore ha tenuto in considerazione l'effetto degli eventi e delle operazioni di cui sia venuto a conoscenza e che si sono verificati fino a quella data.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

79

DEFINIZIONI:

- **data di riferimento del bilancio** – la data di chiusura del periodo amministrativo cui fa riferimento il bilancio;
- **data di redazione del bilancio** – la data in cui tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati predisposti e coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio;
- **data della relazione di revisione** – la data apposta dal revisore sulla relazione di revisione sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

80

DEFINIZIONI:

data della relazione di revisione – La relazione di revisione non può riportare una data antecedente a quella in cui

- il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio sul bilancio, inclusa l'evidenza che tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, comprensivo delle relative note, sono stati redatti
- coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di essersi assunti la responsabilità di detto bilancio

PER CUI → la data della relazione di revisione non può essere antecedente a quella di redazione del bilancio

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

81

- **DEFINIZIONI:**
- **data di approvazione del bilancio** - la data in cui il bilancio oggetto di revisione contabile, accompagnato dalla relazione di revisione, è stato approvato da coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità
- **eventi successivi** –
 - 1- gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione
 - 2- i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

82

- **REGOLE:**
- Il revisore deve effettuare procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati del fatto che siano stati identificati tutti gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedano rettifiche o informativa nel bilancio.
- Il revisore non è, tuttavia, tenuto a svolgere ulteriori procedure di revisione relative agli aspetti per i quali procedure di revisione precedentemente svolte abbiano già fornito conclusioni soddisfacenti

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

83

- Come?
- riesame o la verifica delle registrazioni contabili o delle operazioni intervenute tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione.
- Le procedure di revisione si aggiungono alle procedure che il revisore può svolgere per altre finalità che, nondimeno, possono fornire evidenza sugli eventi successivi (*ad esempio, per acquisire elementi probativi sui saldi contabili alla data di riferimento del bilancio, quali procedure di cut-off o procedure in relazione agli incassi successivi di crediti*).

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

84

- **REGOLE:**
- Il revisore deve svolgere le procedure per coprire il periodo intercorrente tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione, ovvero una data quanto più possibile prossima a quest'ultima.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

85

- 3 CASI:

- 1) Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione**
- 2) Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio**
- 3) Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio**

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

86

Caso 1: **Fatti intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione**

REGOLE:

Il revisore deve tenere in considerazione la sua valutazione del rischio nel determinare la **natura e l'estensione di tali procedure di revisione**, che devono includere le seguenti attività:

- a) acquisire una comprensione delle procedure stabilite dalla direzione per garantire l'identificazione degli eventi successivi;
- b) svolgere indagini presso la direzione e, ove appropriato, presso i responsabili delle attività di governance, se siano intervenuti eventi successivi che potrebbero influire sul bilancio;

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

87

Caso 1: **Fatti intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione**

REGOLE:

Il revisore deve tenere in considerazione la sua valutazione del rischio nel determinare la **natura e l'estensione di tali procedure di revisione**, che devono includere le seguenti attività:

- c) leggere gli eventuali verbali delle assemblee dei soci, delle riunioni degli organi con responsabilità direttive e degli organi responsabili delle attività di governance, tenutesi successivamente alla data di riferimento del bilancio e indagare sugli aspetti discussi nel corso delle riunioni i cui verbali non siano ancora disponibili;
- d) leggere l'ultimo bilancio intermedio dell'impresa successivo alla data di riferimento del bilancio, ove disponibile.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

88

- **COSA FARE?**

- ❑ Leggere gli ultimi budget disponibili dell'impresa, le previsioni dei flussi di cassa e le altre relazioni sulla gestione per periodi successivi alla data di riferimento del bilancio;
- ❑ svolgere indagini presso i legali dell'impresa, ovvero estendere precedenti indagini verbali o scritte, in merito ai contenziosi e alle contestazioni;
- ❑ considerare se possono essere necessarie attestazioni scritte su particolari eventi successivi per supportare altri elementi probativi e quindi acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (esempio *Documento di ricerca Assirevi 233*)

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

89

COSA FARE? INDAGINI:

- ❑ se siano stati contratti nuovi impegni, prestiti o garanzie;
- ❑ se siano intervenute o siano state pianificate vendite o acquisizioni di attività;
- ❑ se vi siano stati aumenti di capitale ovvero emissione di strumenti di debito, quali l'emissione di nuove azioni o prestiti obbligazionari, ovvero sia stato concluso o pianificato un accordo di fusione o liquidazione;
- ❑ se siano state espropriate ovvero siano andate distrutte attività, per esempio a causa di incendi o inondazioni;
- ❑ se vi siano stati sviluppi relativamente a attività e passività potenziali;

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

90

- **COSA FARE? INDAGINI:**
 - ❑ se siano state effettuate, o siano previste, rettifiche contabili inusuali;
 - ❑ se siano intervenuti, o sia probabile che intervengano, eventi che mettano in dubbio l'appropriatezza di principi contabili utilizzati nel bilancio, quali ad esempio, eventi che mettano a rischio la validità del presupposto della continuità aziendale;
 - ❑ se siano intervenuti eventi attinenti alla quantificazione di stime contabili o di accantonamenti effettuati in bilancio;
 - ❑ se siano intervenuti eventi che sono pertinenti alla recuperabilità delle attività.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

91

- REGOLE
- Se, in esito alle procedure svolte, il revisore identifica eventi che richiedono rettifiche o informativa nel bilancio, egli deve stabilire se tali eventi siano appropriatamente riflessi nel bilancio, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

92

- **REGOLE – attestazione scritta**
- Il revisore deve richiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, di fornire attestazioni scritte, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, che tutti gli eventi intervenuti successivamente alla data di riferimento del bilancio e per i quali il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richieda rettifiche o informativa nel bilancio abbiano dato luogo a rettifiche ovvero siano stati oggetto di informativa di bilancio.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

93

- **REGOLE**
- **Caso 2: Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio**
- Il revisore non è obbligato a svolgere procedure di revisione concernenti il bilancio successivamente alla data della propria relazione **tuttavia.....**

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

94

REGOLE

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio

...**Tuttavia**, se, successivamente alla data della relazione di revisione, ma prima della data di approvazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione stessa, egli deve

- a) discutere l'aspetto con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;
- b) stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
- c) svolgere indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

95

- **REGOLE**
- **Se la direzione redige un bilancio modificato?**

Il revisore deve:

- a) svolgere sulla modifica le procedure di revisione necessarie nelle circostanze;
- b) i: estendere le procedure di revisione alla data della nuova relazione di revisione;
ii. predisporre una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato.

La nuova relazione di revisione non deve riportare una data antecedente a quella di redazione del bilancio modificato.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

96

- **REGOLE**
- **Se la direzione redige un bilancio modificato?**
- → al revisore è permesso di limitare le procedure di revisione relative agli eventi successivi, a tale modifica.

In questi casi il revisore deve alternativamente:

- a) rettificare la propria relazione per includere una data aggiuntiva limitata a quella modifica, che indichi in tal modo che le procedure del revisore relative agli eventi successivi sono limitate unicamente alla modifica del bilancio riportata nella relativa nota del bilancio, ovvero
- b) predisporre una nuova relazione di revisione che includa un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti che comunichi che le procedure del revisore relative agli eventi successivi sono limitate esclusivamente alla modifica del bilancio descritta nella relativa nota del bilancio.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

97

- **REGOLE**

- **Caso 3 - Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio**

Dopo che il bilancio è stato approvato, il revisore non ha alcun obbligo di svolgere procedure di revisione relativamente a tale bilancio.

Tuttavia, se, successivamente all'approvazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della relazione di revisione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione di revisione, egli deve:

- a) discutere l'aspetto con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;
- b) stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
- c) svolgere indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

98

- **REGOLE**

- **Caso 3 - Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio**

Se la direzione redige un bilancio modificato, il revisore deve:

- a) svolgere sulla modifica le procedure di revisione necessarie nelle circostanze;
- b) riesaminare le misure poste in essere dalla direzione per assicurarsi che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato insieme alla relazione di revisione siano informati della situazione;
- c) o:
 - i. estendere le procedure di revisione fino alla data della nuova relazione di revisione e datare la nuova relazione di revisione non prima della data di redazione del bilancio modificato;
 - ii. predisporre una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato;
- d) o quando si applicano le circostanze di cui al paragrafo 12, rettificare la relazione di revisione, ovvero predisporre una nuova relazione come previsto nel medesimo paragrafo.

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

99

- **REGOLE**
- **Caso 3 - Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio**
- Il revisore deve includere nella propria relazione, nuova o rettificata, un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti che faccia riferimento ad una nota del bilancio in cui vengono discusse in maniera più approfondita le ragioni della modifica apportata al bilancio precedentemente approvato e alla precedente relazione predisposta dal revisore

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

100

- **REGOLE**
- **Caso 3 - Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio**
- Se la direzione non pone in essere le misure necessarie per assicurare che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato siano informati della situazione e non redige un bilancio modificato in circostanze in cui il revisore ritiene che lo stesso debba essere modificato, il revisore deve notificare alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance, a meno che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, che egli intraprenderà azioni volte a prevenire che si faccia affidamento in futuro sulla relazione di revisione.
- Se, nonostante tale notifica, la direzione ovvero i responsabili delle attività di governance non pongono in essere le misure necessarie, il revisore deve intraprendere azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione.