

CORSO DI FORMAZIONE IN REVISIONE LEGALE

1

SECONDA GIORNATA

Stefano Pizzutelli

ODCEC di Piacenza / ODCEC di Cremona
4 novembre 2021

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.

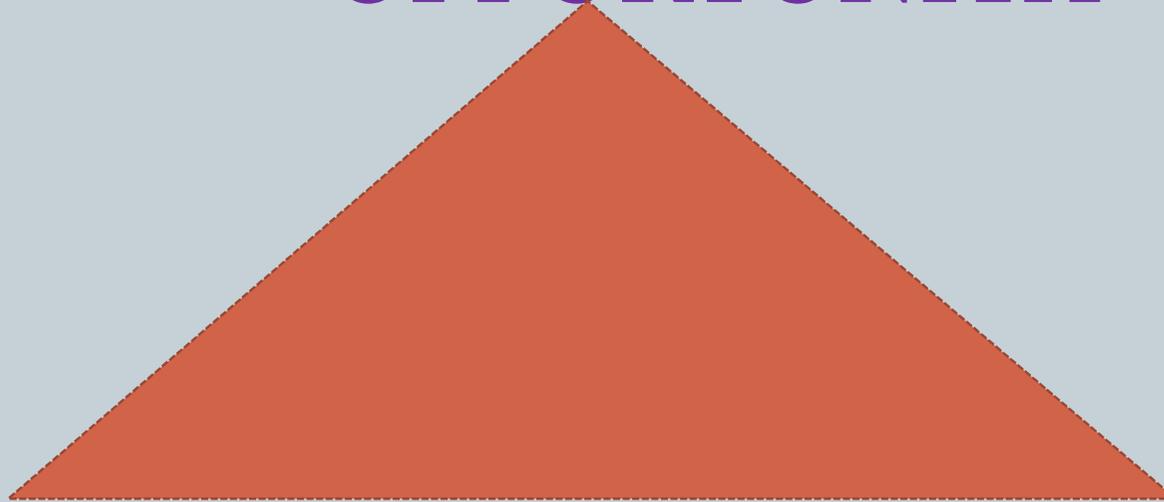
- **DEFINIZIONI**

- **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

22

- 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. IMPOSSIBILITÀ 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

Principio di revisione ISA 240

28

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 doppioni di indirizzi, numeri di identificazione dei dipendenti o codici fiscali degli stessi, o conti correnti;
- l'analisi degli sconti sulle vendite o dei resi per identificare andamenti o tendenze inusuali;
- la conferma di particolari condizioni nei contratti conclusi con terzi

PAUSA

Le carte di lavoro nel D.Lgs. 39/2010

33

• MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE

• **Art. 10 bis: *Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza***

Il revisore legale o la società di revisione legale, **prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale**, deve valutare e documentare:

- a) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività di cui all'articolo 10;
- b) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;
- c) la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione;
- d) nel caso di società di revisione legale, l'abilitazione del responsabile dell'incarico all'esercizio della revisione legale ai sensi del presente decreto.

→Attività preliminari all'accettazione dell'incarico per legge!

Per il revisore esistono per legge attività preliminari; per il sindaco

NO

Le carte di lavoro nel D.Lgs. 39/2010

34

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- **Art. 10 bis: *Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza***

Il revisore legale o la società di revisione legale, **prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale**, deve valutare e documentare:

- a) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività di cui all'articolo 10;
- Occorre quindi redigere **una specificata carta di lavoro** per evidenziare la propria indipendenza, che sarà anche oggetto, ai sensi dell'art. 20, di controllo qualità

Le carte di lavoro nel D.Lgs. 39/2010

35

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- **Art. 10 bis: *Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza***

Il revisore legale o la società di revisione legale, **prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale**, deve valutare e **documentare**:

b) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee **misure** per mitigarli;

Qualora sussistano rischi, occorre evidenziarli e specificare le misure adottate per mitigarli.

Esempi:

- *Individuazione e monitoraggio delle relazioni intrattenute con la società, direttamente o indirettamente, anche da componenti della rete*
- *adeguata comunicazione e discussione con altri revisori*
- *Modifica, limitazione o cessazione di taluni tipi di relazioni e rapporti con la società o società del gruppo o con la rete*

Le carte di lavoro nel D.Lgs. 39/2010

36

- **MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE**
- Art. 10 quater: *Organizzazione del lavoro delle società di revisione*
- 5. Nel caso in cui il revisore legale o la società di revisione legale [si rivolga a consulenti esterni](#), è tenuto a **documentare** le richieste di pareri effettuate e i pareri ricevuti.
- 6. Il revisore legale o la società di revisione legale deve mantenere una registrazione relativa a ogni cliente sottoposto a revisione, contenente la denominazione sociale, l'indirizzo e il luogo di attività del cliente, ..., i corrispettivi per la revisione legale e i corrispettivi per eventuali ulteriori servizi, distinti per ogni esercizio finanziario.

Le carte di lavoro nel D.Lgs. 39/2010

37

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE

- **Art. 10 quater: *Organizzazione del lavoro delle società di revisione***

7. Il revisore legale o la società di revisione legale deve creare un fascicolo di revisione per ogni revisione legale, contenente i dati e i documenti di cui all'articolo 10-bis.

Il fascicolo di revisione deve altresì contenere tutti i dati e i documenti rilevanti a sostegno della relazione di cui all'articolo 14

Le carte di lavoro nel D.Lgs. 39/2010

38

QUINDI → OBBLIGO DI LEGGE DEL FASCICOLO DI REVISIONE (CARTE DI LAVORO)

- ❑ *Per documentare quanto richiesto dall'art. 10 bis al fine dell'accettazione e del mantenimento dell'incarico*
- ❑ *In caso di ricorso a pareri di esperti esterni documentare le richieste di pareri effettuate e i pareri ricevuti*
- ❑ *per raccogliere tutti i dati e i documenti a sostegno della relazione*

IN CASO DI REVISIONE ESERCITATA DAL COLLEGIO SINDACALE:

FASCICOLO DI REVISIONE DISTINTO E DIVERSO DAL LIBRO VERBALI DEL COLLEGIO SINDACALE

Le carte di lavoro nel D.Lgs. 39/2010

39

- **OBBLIGO DI CREARE UN FASCICOLO DI REVISIONE**
- Il fascicolo di revisione e' chiuso entro sessanta giorni dalla data in cui viene sottoscritta la predetta relazione di revisione.
- **I documenti e le informazioni sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono**

Le carte di lavoro nel D.Lgs. 39/2010

40

LIBRO VERBALI DEL COLLEGIO SINDACALE E' UN LIBRO SOCIALE

- ***Di proprietà della società***
- ***Da conservare presso la sede sociale***

FASCICOLO DELLA REVISIONE

- ***Di proprietà del revisore***
- ***Da conservare a cura del revisore***

Le carte di lavoro nel D.Lgs. 39/2010

41

- **Art.20:Controllo di qualità**

Gli iscritti nel Registro che svolgono incarichi di revisione legale, ivi inclusi i componenti del collegio sindacale che esercitano la revisione legale ai sensi del comma 2 dell'articolo 2409-bis o dell'articolo 2477 del codice civile, sono soggetti a controllo della qualità

Il controllo della qualità, **basato su una verifica adeguata dei documenti selezionati**, include una valutazione della conformità ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza applicabili, della quantità e qualità delle risorse impiegate, dei corrispettivi per la revisione, nonché del sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale

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

Principio di revisione ISA 230

42

Oggetto

- Responsabilità del revisore nel predisporre la documentazione della revisione contabile del bilancio

CARTE DI LAVORO:

Documentazione della revisione

- L'evidenza documentale delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi pertinenti acquisiti e delle conclusioni raggiunte dal revisore

Esiste un modo “giusto” per redigere le carte di lavoro?

Principio di revisione ISA 230

43

Natura e finalità della documentazione

- Evidenzia gli elementi a supporto delle conclusioni del revisore
- Evidenzia che il lavoro di revisione è stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione ed al quadro normativo dell'informazione finanziaria applicabile
- Assiste i responsabili della supervisione nel loro lavoro e permette il riesame e le verifiche ispettive necessarie per il controllo qualità
- Fornisce evidenza degli aspetti che mantengono rilevanza in incarichi successivi
- Permette lo svolgimento del riesame della qualità e delle ispezioni in conformità al principio internazionale ISQC Italia 1
- Permette l'effettuazione di ispezioni da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni

Principio di revisione ISA 230

44

Obiettivo

Il revisore **deve** predisporre una documentazione che fornisca:

- una sufficiente ed appropriata evidenza degli elementi a **supporto della relazione emessa**
- l'evidenza che la revisione contabile sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili

Principio di revisione ISA 230

45

Regole

Il revisore **deve**:

- predisporre la documentazione della revisione in modo **tempestivo**
- **documentare le discussioni** con la direzione
- documentare il **trattamento di eventuali incoerenze** tra le informazioni raccolte ai fini della sue conclusioni
- **documentare eventuali deroghe** dai principi di revisione
- documentare eventuali **nuove procedure di revisione o la formulazione di nuove conclusioni** successivamente alla data della relazione di revisione

Principio di revisione ISA 230

46

Regole

- Ma soprattutto il revisore **deve redigere carte di lavoro che consentano ad un revisore esperto, senza cognizione dell'incarico, di comprendere:**
 - **la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte**
 - **i risultati delle procedure svolte e gli elementi probativi acquisiti**
 - **gli aspetti significativi del lavoro, le conclusioni raggiunte ed i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni**

Principio di revisione ISA 230

47

Nel documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, il revisore deve indicare:

- gli elementi che identificano la voce o l'aspetto oggetto di verifica;
- chi ha svolto il lavoro ed in quale data è stato completato;
- chi ha riesaminato il lavoro e la data del riesame

Principio di revisione ISA 230

48

Società ALFA SPA – bilancio al 31/12/2021

Preparato da: SP 4/11/2021

Rivisto da: AR 5/11/2021

Oggetto: Determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso in sede di interim

Procedura svolta: *Lo scrivente ha innanzitutto individuato la grandezza del bilancio più rilevante, cioè quella grandezza che gli utilizzatori del bilancio guardano per prima o a cui prestano maggiore attenzione*

Principio di revisione ISA 230

49

Società ALFA SPA – bilancio al 31/12/2021

Preparato da: SP 4/11/2021

Rivisto da: AR 5/11/2021

Oggetto: Determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso in sede di interim

Procedura svolta: *Trattandosi di una società di grande distribuzione organizzata la grandezza più significativa è il fatturato.*

Il fatturato dell'esercizio precedente era di Euro 12,000,000

Principio di revisione ISA 230

50

Società ALFA SPA – bilancio al 31/12/2021

Preparato da: SP 4/11/2021

Rivisto da: AR 5/11/2021

Oggetto: Determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso in sede di interim

Procedura svolta: Secondo l'Approccio metodologico del CNDCEC la significatività per il bilancio nel suo complesso può essere individuata tra un minimo dell'1% ed un massimo del 3% del fatturato.

Pertanto: minimo: Euro 120,000

Massimo: Euro 360,000

Principio di revisione ISA 230

51

Società ALFA SPA – bilancio al 31/12/2021

Preparato da: SP 4/11/2021

Rivisto da: AR 5/11/2021

Oggetto: Determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso in sede di interim

Trattandosi di un primo esercizio, avendo ricevuto l'incarico in sede di approvazione del bilancio 2020, il rischio può essere definito elevato e quindi, secondo il mio giudizio professionale, è opportuno utilizzare l'importo minimo all'interno del range.

CONCLUSIONI: La significatività per il bilancio nel suo complesso in sede di interim viene determinata in Euro 120,000

Principio di revisione ISA 230

52

- ***Necessità di documentare gli aspetti significativi***
- Esempi di aspetti significativi includono:
 - ❖ aspetti che determinano rischi significativi;
 - ❖ risultati di procedure di revisione che indicano (a) che il bilancio potrebbe essere significativamente errato, o (b) la necessità di rivedere la precedente valutazione dei rischi di errori significativi e le risposte del revisore per fronteggiare tali rischi;
 - ❖ circostanze che determinano significative difficoltà per il revisore nell'applicazione delle necessarie procedure di revisione;
 - ❖ elementi emersi che potrebbero dar luogo ad un giudizio di revisione con modifica, ovvero all'inserimento, nella relazione di revisione, di un richiamo d'informativa

Principio di revisione ISA 230

53

- **Deroga a regole pertinenti**
- Qualora, in circostanze di natura eccezionale, il revisore giudichi necessario derogare a una regola pertinente contenuta in un principio di revisione, egli deve documentare il modo in cui le procedure di revisione alternative svolte consentano il raggiungimento dello specifico scopo per cui tale regola è prevista, e le ragioni della deroga

Principio di revisione ISA 230

54

- **Aspetti che emergono successivamente alla data della relazione di revisione**

Qualora, in circostanze di natura eccezionale, il revisore svolga nuove procedure di revisione ovvero integri quelle già effettuate o formuli nuove conclusioni successivamente alla data della relazione di revisione, egli deve documentare:

- a) le circostanze riscontrate;
- b) le procedure di revisione svolte, nuove o integrative, gli elementi probativi acquisiti, le conclusioni raggiunte ed il loro effetto sulla relazione di revisione;
- c) quando e da chi sono state apportate e riesaminate le conseguenti modifiche alla documentazione della revisione.

Principio di revisione ISA 230

55

- *Circostanze eccezionali?*
- comprendono fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma che esistevano già in quella data e che, se conosciuti, avrebbero potuto determinare una rettifica del bilancio ovvero l'espressione di un giudizio con modifica nella propria relazione

Principio di revisione ISA 230

56

- **Linee guida ed altro materiale esplicativo**
- Forma contenuto ed ampiezza della documentazione dipendono da:
 - Dimensione e complessità dell'impresa
 - Natura delle procedure da svolgere
 - Rilevanza degli elementi probativi acquisiti
 - Natura e portata delle eccezioni identificate
 - Metodologia di revisione e strumenti utilizzati
 - Necessità di documentare decisioni non facilmente desumibili degli elementi acquisiti

Esercizio del giudizio professionale

Principio di revisione ISA 230

57

- **Linee guida ed altro materiale esplicativo**

La documentazione della revisione può essere formalizzata su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo (**non esiste un modo “giusto”**).

Esempi di tale documentazione includono:

- programmi di revisione;
- analisi dei dati;
- note di commento sulle questioni emerse;
- riepiloghi degli aspetti significativi;
- lettere di conferma e di attestazione;
- checklist;
- corrispondenza (incluse le e-mail) relativa ad aspetti significativi.

Principio di revisione ISA 230

58

- **Linee guida ed altro materiale esplicativo**

Il revisore può includere nella documentazione della revisione estratti o copie di documenti aziendali (ad esempio, contratti o accordi significativi e particolari). La documentazione della revisione, tuttavia, non rappresenta un sostituto delle registrazioni contabili dell'impresa

Principio di revisione ISA 230

59

- **Imprese di dimensioni minori**

→ Generalmente **meno ampia**

Il revisore può considerare utile **documentare in un unico documento** vari aspetti della revisione quali; la comprensione dell'impresa; la strategia generale di revisione; il piano di revisione, la significatività; i rischi identificati e valutati; gli aspetti rilevanti emersi e le conclusioni raggiunte

Se tutta la revisione è svolta direttamente dal responsabile dell'incarico la documentazione:

- non include aspetti relativi alla pianificazione supervisione e riesame del lavoro svolto dal team di revisori
- deve essere comunque comprensibile da un revisore esperto senza cognizione dell'incarico

Principio di revisione ISA 230

60

- **LINEE GUIDA ED ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO**

Conservazione:

A23.L'ISQC Italia 1 stabilisce che i revisori definiscano direttive e procedure per la conservazione della documentazione di un incarico di revisione .

Di norma il periodo di conservazione della documentazione di revisione non è inferiore a 5 anni a partire dalla data della relazione di revisione, ovvero, se successiva, dalla data della relazione di revisione emessa dal revisore sul bilancio del gruppo.

- **A23(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i dati e documenti indicati dall'art. 10 quater comma 7 sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono. (*eccezione nella disciplina italiana*)**

ISQC 1 – Linee guida ed altro materiale esplicativo

61

Le procedure che il soggetto abilitato adotta per la conservazione della documentazione dell'incarico includono quelle che consentono di rispettare le regole di cui al paragrafo 47 durante il periodo di conservazione, volte per esempio a:

- ❑ consentire il recupero della documentazione dell'incarico e l'accesso alla stessa durante il periodo di conservazione, in particolare ove si tratti di documentazione in formato elettronico dal momento che la tecnologia sottostante può essere aggiornata o modificata nel corso del tempo;
- ❑ mantenere, ove necessario, l'evidenza delle modifiche apportate alla documentazione dell'incarico successivamente al suo completamento;
- ❑ consentire ai soggetti esterni autorizzati di accedere a documentazione specifica dell'incarico ed esaminarla ai fini del controllo della qualità o per altri scopi.

ISQC 1 – Linee guida ed altro materiale esplicativo

62

63. A meno che leggi o regolamenti non specifichino diversamente, la documentazione dell'incarico è di proprietà del soggetto abilitato.

Il soggetto abilitato, a sua discrezione, può mettere a disposizione dei clienti alcune sezioni o estratti della documentazione di un incarico, sempre che tale diffusione non pregiudichi la validità del lavoro svolto, ovvero, nel caso degli incarichi di assurance, l'indipendenza del soggetto abilitato o del suo personale.

PAUSA

Principio di revisione ISA 300

64

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

65

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

66

- **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

Principio di revisione ISA 300

67

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

68

- 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

69

- **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

70

- **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

Principio di revisione ISA 300

71

- **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

72

- **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

73

- **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

74

- **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

76

- 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

81

- ***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

82

- **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