

CORSO DI FORMAZIONE IN REVISIONE LEGALE

1

TERZA GIORNATA

Stefano Pizzutelli

ODCEC di Cremona / ODCEC di Piacenza

11 marzo 2021

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

2

Oggetto

tratta della responsabilità del revisore nel definire e mettere in atto risposte di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati dal revisore medesimo in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315

Obiettivo

- l'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate a tali rischi.

Definizioni

Procedura di validità

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

Definizioni

Procedura di conformità –

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

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

5

PROCEDURE DI VALIDITA'

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

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

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

6

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

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

7

Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità

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

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

8

Verifiche di dettaglio:

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

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

9

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

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

10

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

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

11

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

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

12

● CUT OFF

Obiettivo:

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

Obiettivo:

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

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

13

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

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

14

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

Occorre valutare se sia necessaria la presenza di un esperto

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

15

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

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

16

- PROCEDURE DI CONFORMITA'

COMBINAZIONE TRA

- ❑ ANALISI DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO DEI CONTROLLI
- ❑ INTERVISTA AL PERSONALE ADDETTO AI CONTROLLI
- ❑ OSSERVAZIONI DELLE MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DEI CONTROLLI
- ❑ RIESECUZIONE DEI MEDESIMI CONTROLLI DA PARTE DEL REVISORE

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

17

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**

Due tipi:

PROCEDURE DI COMPrensIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Verifica di come dovrebbe funzionare il sistema di controllo interno:

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

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

18

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**

Due tipi:

- **TEST SUL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO**

Mirano ad accertare come effettivamente funziona il controllo interno:

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

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

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

Le carenze possono essere classificate in tre categoria:

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

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

20

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

PAUSA

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

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

ISA 505 – CONFERME ESTERNE

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

- REGOLE

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

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

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

ISA 505 – CONFERME ESTERNE

26

- **REGOLE**

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

(b) la selezione del soggetto circularizzato appropriato;

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

- **REGOLE**

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

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

ISA 505 – CONFERME ESTERNE

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

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

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

- *Attendibilità delle risposte alle richieste di conferma*

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

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

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

ISA 505 – CONFERME ESTERNE

33

- **Mancate risposte**

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

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

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

- **Conferme negative**
- Le conferme negative forniscono elementi probativi meno persuasivi rispetto a quelli forniti dalle conferme positive.
- Di conseguenza, il revisore non deve utilizzare le richieste di conferma negativa come uniche procedure di validità per fronteggiare un rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni, a meno di casi di rischio basso

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

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

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

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

Lettere di circolarizzazione - esempi

39

- **CIRCOLARIZZAZIONE FORNITORI**

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

Luogo, data Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

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

Lettere di circolarizzazione - esempi

40

● CIRCOLARIZZAZIONE FORNITORI

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

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

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

Lettere di circolarizzazione - esempi

41

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

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data.....

Spett.le

p.c.c Nome e Indirizzo del Revisore

Egredi Signori,

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

Lettere di circolarizzazione - esempi

42

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

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

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

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

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

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

Lettere di circolarizzazione - esempi

43

- **CIRCOLARIZZAZIONE BANCHE**

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

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

Lettere di circolarizzazione - esempi

44

● CIRCULARIZZAZIONE BANCHE

- Operazioni che avevamo in corso alle ore 24 del giorno 31 dicembre 20XX con Voi.

Vi autorizziamo, anche in deroga alle norme ed alla prassi relativa al segreto delle operazioni bancarie od a qualsiasi eventuale intesa scritta o verbale esistente, a fornire al predetto revisore contabile tutte le informazioni previste dal modulo normalizzato in uso presso le Aziende di credito (modulo ABI-Rev) ed a tale riguardo Vi precisiamo che:

- il limite di importo da indicare al punto 11.1 è Euro (ad esempio) 500,00;
- le date da indicare al punto 11.3 sono le seguenti: tra il 1 gennaio 20XX e il 31 dicembre 20XX.

Lettere di circolarizzazione - esempi

45

● CIRCOLARIZZAZIONE BANCHE

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

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

Lettere di circolarizzazione - esempi

46

● CIRCOLARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

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

Lettere di circolarizzazione - esempi

47

● CIRCOLARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI

1. il debito residuo alla data del 31 Dicembre 20XX;
2. le quote capitale pagate nel corso dell'esercizio 20XX;
3. le quote interessi pagate nel corso dell'esercizio 20XX
4. le quote di interessi maturati dall'ultimo pagamento al 31/12/20XX;
5. la durata del debito;
6. i piani di ammortamento dei finanziamenti stessi aggiornati alla data sopra indicata;
7. le garanzie da noi rilasciateVi a fronte delle operazioni da Voi accordateci;

Lettere di circolarizzazione - esempi

48

- **CIRCULARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI**
8. le garanzie da noi rilasciateVi nell'interesse di terzi;
 9. le garanzie da Voi rilasciate a favore di terzi per nostro conto;
 10. i nominativi delle persone della nostra società autorizzate ad operare con il Vostro Istituto ed i limiti dei loro poteri;
 11. l'indicazione di ogni tipo di modifica del contratto originariamente stipulato intervenuta nell'anno;
 12. il tasso di interesse annuale e generale convenuto;
 13. l'indicazione di ogni violazione agli accordi stipulati, con la segnalazione delle eventuali azioni intraprese o da intraprendere.

Lettere di circolarizzazione - esempi

49

- **CIRCULARIZZAZIONE CONSULENTE FISCALE**

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data
Spett.le

p.c.c.

Nome e indirizzo del revisore

Egregi Signori,

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

Lettere di circolarizzazione - esempi

50

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

Lettere di circolarizzazione - esempi

51

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

Lettere di circolarizzazione - esempi

52

- **CIRCULARIZZAZIONE DEPOSITANTI**

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c.

Nome e indirizzo del revisore

Egregi Signori,

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

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

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

Vi preghiamo di far pervenire risposta alla presente entro il

Lettere di circolarizzazione - esempi

53

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregio Avvocato,

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

Lettere di circolarizzazione - esempi

54

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**

1. elenco di tutte le controversie (intimate o di imminente inizio), conciliazioni, arbitrati e cause in corso (attive o passive) al 31/12/20XX od ogni altra passività che possa coinvolgere la nostra Società di cui Lei fosse a conoscenza.
2. La preghiamo di indicare per ogni pratica:
 - a. la descrizione della controversia,
 - b. una sua valutazione del rischio di soccombenza,
 - c. l'attuale stato procedurale,
 - d. la quantificazione dell'eventuale onere per la società in caso di soccombenza o transazione e l'eventuale possibile recupero assicurativo.

Lettere di circolarizzazione - esempi

55

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**
3. un elenco che indichi la natura e gli importi di ogni giudizio reso o accordo raggiunto in cui la nostra Società è parte attiva o passiva, dall'inizio dell'esercizio fino alla data della Sua risposta;
 4. un elenco di tutte le altre possibili passività, sulla base delle informazioni in suo possesso, laddove vi sia una ragionevole possibilità che il manifestarsi possa influire in maniera determinante e negativa sulla situazione patrimoniale della Società;

Lettere di circolarizzazione - esempi

56

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**

5. qualsiasi altra informazione di natura legale a Sua conoscenza e per la quale la Sua opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o dei creditori o di altri terzi interessati.

6. **l'importo dei Suoi onorari maturati alla data di bilancio ma da Lei non ancora fatturati.**

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

PAUSA

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

58

- 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

59

- 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

60

- 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

61

- **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

62

- 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

63

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

64

- **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

65

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

66

- **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

67

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?

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

69

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

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

71

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

72

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

73

Società ALFA SPA – bilancio al 31/12/2019

Preparato da: SP 29/2/2020

Rivisto da: ES 3/3/2020

Oggetto: Verifica della correttezza del calcolo delle imposte differite (Fondo Imposte – Voce B2 Passivo)

Procedura svolta: *Lo scrivente ha verificato il calcolo delle imposte differite in relazione alla plusvalenza realizzata per la cessione dell'azienda Beta, sulla base del calcolo della società*

Principio di revisione ISA 230

74

- ***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

75

- **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

76

- **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

77

- *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

78

- **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

79

- **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

80

- **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

81

- **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

82

- **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

83

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.

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.