

REVISIONE LEGALE



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Piacenza



CREMONA

ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

PRIMA GIORNATA

Stefano Pizzutelli

20 febbraio 2023

Crisi d'impresa e organi di controllo

2

- D.lgs. 17 giugno 2022, n. 83,

Rilevante variazione del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza →

- Adeguati assetti
- Composizione negoziata della crisi

Crisi d'impresa e organi di controllo

3

L'imprenditore collettivo deve istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato ai sensi dell'articolo 2086 del codice civile, ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative.

Crisi d'impresa e organi di controllo

4

- Art. 2086 c.c. nuovo secondo comma

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

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

5

(nel D.Lgs. Correttivo) per le società di persone:

- Nuovo 2257, primo comma, c.c.
- «L'istituzione degli assetti di cui all'articolo 2086, secondo comma, spetta esclusivamente agli amministratori. Salvo diversa pattuizione, l'amministrazione della società spetta a ciascuno dei soci disgiuntamente dagli altri.

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

6

(nel D.Lgs. Correttivo) per le società di capitali:

- Spa: art. 2380-bis, primo comma, del codice civile, «L'istituzione degli assetti di cui all'articolo 2086, secondo comma, spetta esclusivamente agli amministratori.».
- Srl: 2475 del codice civile primo comma «L'istituzione degli assetti di cui all'articolo 2086, secondo comma, spetta esclusivamente agli amministratori. Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, l'amministrazione della società e' affidata a uno o piu' soci nominati con decisione dei soci presa ai sensi dell'articolo 2479.»

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

7

- Assetto organizzativo e amministrativo-contabile?
- DEFINIZIONE
- Si può fare ricorso, alle Norme di comportamento del collegio sindacale (NCCS) emesse a gennaio 2021 dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili (CNDCEC).

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

8

- **L'assetto organizzativo** è il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato ad un appropriato livello di competenza e responsabilità
- Di conseguenza, l'assetto organizzativo è adeguato se presenta una struttura compatibile con le dimensioni della società, nonché alla natura e alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale.

(fonte: NCCS)

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

9

- **Assetto organizzativo**

Oggetto dell'analisi del collegio sindacale:

- presenza di un organigramma
- chiara definizione del sistema delle deleghe e delle competenze e delle separazione delle funzioni,
- sussistenza di procedure codificate, anche destinate alla gestione dei rischi ed al controllo interno

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

10

- **Il sistema amministrativo – contabile** è l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative dirette a garantire la **completezza**, la **correttezza** e la **tempestività** di una informativa finanziaria attendibile, in accordo con i principi contabili adottati dall'impresa.
- (fonte: NCCS)

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

- Il sistema amministrativo-contabile sarà quindi adeguato se consente
 - la completa, tempestiva ed attendibile rilevazione contabile e rappresentazione dei fatti di gestione,
 - la produzione di informazioni valide ed utili per le scelte di gestione e per la salvaguardia del patrimonio aziendale
 - la produzione di dati attendibili per la formazione del bilancio di esercizio.

(fonte: NCCS)

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

Art. 3, comma 3 CCII

Al fine di prevedere tempestivamente l'emersione della crisi d'impresa... gli assetti di cui al comma 2 devono consentire di:

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

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

Art. 3, comma 4 CCII

- ***SEGNALI DI CRISI:***

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

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

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

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

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

14

Art. 25-novies – comma 1

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

Inps: per le imprese con lavoratori subordinati e parasubordinati, al 30 per cento di quelli dovuti nell'anno precedente e all'importo di euro 15.000;

Inail: debito scaduto e non versato > euro 5.000;

Agenzia delle Entrate: per Iva > 5.000 Euro

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

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

15

Composizione negoziata:

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

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

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

16

Composizione negoziata:

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

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

17

*Con l'istanza di nomina dell'esperto, o con dichiarazione successivamente presentata l'imprenditore puo' dichiarare che, sino alla conclusione delle trattative o all'archiviazione dell'istanza di composizione negoziata, **non si applicano** nei suoi confronti gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile e non si verifica la causa discioglimento della societa' per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.*

A tal fine, l'istanza o la dichiarazione sono pubblicate nel registro delle imprese e gli effetti di cui al primo periodo decorrono dalla pubblicazione

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

18

L'imprenditore può richiedere misure protettive: i creditori non possono acquisire diritti di prelazione se non concordati con l'imprenditore e non possono iniziare o proseguire azioni esecutive o cautelari.

Non sono comunque inibiti i pagamenti

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

19

Se l'imprenditore ha chiesto anche l'applicazione di misure protettive del patrimonio, la sospensione degli obblighi e delle cause di scioglimento prevista cessa a partire dalla pubblicazione nel registro delle imprese del provvedimento con il quale il tribunale dichiara l'inefficacia delle misure richieste o ne dispone la revoca.

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

20

Nel corso delle trattative l'imprenditore conserva la gestione ordinaria e straordinaria dell'impresa.

L'imprenditore in stato di crisi gestisce l'impresa in modo da evitare pregiudizio alla sostenibilita' economico-finanziaria dell'attivit'. Quando, nel corso della composizione negoziata, risulta che l'imprenditore e' insolvente ma esistono concrete prospettive di risanamento, lo stesso gestisce l'impresa nel prevalente interesse dei creditori. Restano ferme le responsabilita' dell'imprenditore.

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

GESTIONE DELL'IMPRESA

- Nel corso delle trattative l'imprenditore conserva la gestione ordinaria e straordinaria dell'impresa.
- L'imprenditore in stato di crisi gestisce l'impresa in modo da evitare pregiudizio alla sostenibilita' economico-finanziaria dell'attivit .
- Quando, nel corso della composizione negoziata, risulta che l'imprenditore e' insolvente ma esistono concrete prospettive di risanamento, lo stesso gestisce l'impresa nel prevalente interesse dei creditori.
- Restano ferme le responsabilita' dell'imprenditore .

GESTIONE DELL'IMPRESA

- L'imprenditore informa preventivamente l'esperto, per iscritto, del compimento di atti di straordinaria amministrazione nonché dell'esecuzione di pagamenti che non sono coerenti rispetto alle trattative o alle prospettive di risanamento.
- L'esperto, quando ritiene che l'atto può arrecare pregiudizio ai creditori, alle trattative o alle prospettive di risanamento, lo segnala per iscritto all'imprenditore e all'organo di controllo

GESTIONE DELL'IMPRESA

- Se, nonostante la segnalazione, l'atto viene compiuto, l'imprenditore ne informa immediatamente l'esperto il quale, nei successivi dieci giorni, può iscrivere il proprio dissenso nel registro delle imprese.
- Quando l'atto compiuto pregiudica gli interessi dei creditori, l'iscrizione è obbligatoria.
- Quando sono state concesse misure protettive o cautelari l'esperto, iscritto il proprio dissenso nel registro delle imprese, procede alla segnalazione per l'eventuale revoca delle misure protettive o per la riduzione della durata

AUTORIZZAZIONI DEL TRIBUNALE

- Su richiesta dell'imprenditore il tribunale, verificata la funzionalità degli atti rispetto alla continuità aziendale e alla migliore soddisfazione dei creditori, può:
 - a) autorizzare l'imprenditore a contrarre finanziamenti prededucibili
 - b) autorizzare l'imprenditore a contrarre finanziamenti dai soci prededucibili
 - c) autorizzare una o più società appartenenti ad un gruppo a contrarre finanziamenti prededucibili
 - d) autorizzare l'imprenditore a trasferire in qualunque forma l'azienda o uno o più suoi rami senza gli effetti di cui all'articolo 2560, secondo comma c.c. (*coobbligazione sui debiti ceduti*) dettando le misure ritenute opportune, tenuto conto delle istanze delle parti interessate al fine di tutelare gli interessi coinvolti

CONCLUSIONI DELLE TRATTATIVE

- Quando e' individuata una soluzione idonea al superamento della situazione di squilibrio, le parti possono, alternativamente:
 - a) **concludere un contratto**, con uno o piu' creditori, che produce gli effetti di cui all'articolo 14 se, secondo la relazione dell'esperto , e' idoneo ad assicurare la continuita' aziendale per un periodo non inferiore a due anni;
 - b) **concludere una convenzione di moratoria;**
 - c) **concludere un accordo sottoscritto dall'imprenditore, dai creditori e dall'esperto**

CONCLUSIONI DELLE TRATTATIVE

- L'imprenditore puo', all'esito delle trattative, domandare l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti ai sensi degli articoli 182-bis, 182-septies e 182-novies del regio decreto n.267 del 1942. La percentuale di cui all'articolo 182-septies, secondo comma, lettera c), e' ridotta al 60 per cento se il raggiungimento dell'accordo risulta dalla relazione finale dell'esperto.

L'imprenditore puo', in alternativa:

- a) predisporre il piano attestato di risanamento;
- b) domandare
- c) all'esito delle trattative, proporre la domanda di concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio;
- d) accedere ad una delle procedure disciplinate dal CCII

MISURE PREMIALI

- Dall'accettazione dell'incarico da parte dell'esperto e sino alla conclusione delle composizioni negoziate previste, **gli interessi che maturano sui debiti tributari dell'imprenditore sono ridotti alla misura legale.**
- Le sanzioni tributarie per le quali e' prevista l'applicazione in misura ridotta in caso di pagamento entro un determinato termine dalla comunicazione dell'ufficio che le irroga, sono ridotte alla misura minima se il termine per il pagamento scade dopo la presentazione della istanza
- Le sanzioni e gli interessi sui debiti tributari sorti prima del deposito dell'istanza, e oggetto della composizione negoziata sono ridotti della meta' nelle ipotesi di conclusione delle trattative

MISURE PREMIALI

Se le trattative si concludono con un contratto con i creditori, l'Agenzia delle entrate concede all'imprenditore che lo richiede, con istanza sottoscritta anche dall'esperto, un piano di **rateazione fino ad un massimo di settantadue rate mensili** delle somme dovute e non versate a titolo di imposte sul reddito, ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta, Iva e Irap non ancora iscritte a ruolo, e relativi accessori.

RUOLO E RESPONSABILITA' DEGLI ORGANI DI CONTROLLO

- **L'organo di controllo societario segnala, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza.**
- La segnalazione e' motivata, e' trasmessa con mezzi che assicurano la prova dell'avvenuta ricezione e contiene la fissazione di un congruo termine, **non superiore a trenta giorni**, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese. In pendenza delle trattative, rimane fermo il dovere di vigilanza di cui all'articolo 2403 del codice civile.
- La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del comma 1 e la vigilanza sull'andamento delle trattative sono valutate ai fini della responsabilita' prevista dall'articolo 2407 del codice civile.
- (art. 25- *octies* CCII)

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

30

RUOLO E RESPONSABILITA' DEGLI ORGANI DI CONTROLLO

- I controlli operati restano atti interni e le segnalazioni ex art. 25 octies Ccii non possono essere portati a conoscenza di terzi, neppure se richiesto da istituti di credito o altri soggetti qualificati. Le ispezioni eseguite dal collegio sindacale o dal sindaco unico che devono risultare da appositi verbali restano custoditi dalla società, trascritti in un libro che deve essere depositato presso la sede della stessa e che possono essere visionati dal solo organo di controllo legale dei conti (revisore).
- (Fonte: *Italia Oggi*)

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

31

Le banche e gli altri intermediari finanziari, nel momento in cui comunicano al cliente variazioni, revisioni o revoche degli affidamenti, ne danno notizia anche agli organi di controllo

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

32

MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

Adeguati assetti

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

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

33

MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

Art. 25-octies CCII: "l'organo di controllo societario segnala, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza" di accesso alla composizione negoziata.

L'uso dell'indicativo è sintomatico dell'esistenza di un vero e proprio dovere di segnalazione in presenza dei presupposti di crisi che l'organo di controllo è quindi chiamato a rilevare tempestivamente. Si tratta di un dovere che, come è intuitivo notare, si aggiunge e rafforza quell'obbligo di costituzione di adeguati assetti da parte dell'imprenditore, alla luce del novellato art. 2086 c.c.

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

34

MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

Adeguati assetti ↔ Doveri dell'organo di controllo: sinergia

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

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

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

35

MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

Segnalazione

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

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

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

36

MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

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

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

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

37

MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

Norma più blanda dell'originaria

Risponde comunque ad esigenze di "autoresponsabilizzazione" degli imprenditori e considerando che all'art. 37 comma 2 CCII è prevista la legittimazione attiva dei sindaci a poter richiedere direttamente il fallimento (*rectius* apertura della liquidazione giudiziale) dell'impresa cui sono preposti, così da "chiudere" comunque il cerchio nell'ipotesi in cui la loro segnalazione restasse "lettera morta" e la crisi sfociasse in una vera e propria situazione di insolvenza.

Quindi:

Se gli amministratori restano inerti → i sindaci possono chiedere l'apertura della liquidazione giudiziale

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

38

MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

La tempestiva segnalazione da parte dell'organo di controllo non è più motivo di esenzione da responsabilità prevedendosi che la stessa (unitamente alla perdurante vigilanza durante le trattative) sia valutata "ai fini della responsabilità prevista dall'articolo 2407 c.c.", con conseguenze che spetterà pertanto all'autorità giudiziaria volta a volta accertare.

Una segnalazione tardiva — fatta dai sindaci in un momento in cui il capitale è già stato perduto e la continuità compromessa, pur rappresentando comunque un dovere per l'organo di controllo, non possa avere degli effetti "deresponsabilizzanti".

La valutazione si incentrerà anche sul ruolo del nesso causale relativo, verificandosi cioè se la segnalazione abbia in qualche modo eliso il collegamento eziologico fra i pregiudizi che si siano verificati successivamente — per la società o i creditori — rispetto all'operato dei sindaci.

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

39

MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

Il nuovo dovere di segnalazione si applica a tutti i collegi sindacali, al sindaco unico laddove nominato (nelle s.r.l. o cooperative a r.l.), nonché al Comitato di controllo o collegio di sorveglianza per le s.p.a. che abbiano adottato il sistema monistico. **Non opera invece rispetto alle s.r.l. con solo revisore**, posta la differenza testuale fra art. 25 octies e precedente art. 14 del c.c.i., che invece estendeva tali doveri di segnalazione anche a revisori e società di revisione.

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

40

MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

Art.25-decies CCII prevede che "le banche e gli altri intermediari finanziari di cui all'articolo 106 del testo unico bancario, nel momento in cui comunicano al cliente variazioni, revisioni o revoche degli affidamenti, ne danno notizia anche agli organi di controllo societari, se esistenti"

Disposizione che, da un lato, introduce un dovere di segnalazione attiva in capo agli enti bancari e finanziari che, ove disatteso, potrebbe introdurre a nuove forme di responsabilizzazione degli stessi e, dall'altro, rende i sindaci i terminali di ulteriori notizie qualificate provenienti dal mondo bancario e creditizio in grado di far percepire immediatamente se la situazione finanziaria dell'impresa sta "precipitando", così come nel caso in cui oggetto di segnalazione fosse la revoca degli affidamenti, posto che in tal caso verrebbero alterate le fonti di finanziamento dell'impresa e il suo merito creditizio, evidenziandone uno stato di "asfissia" finanziaria se non di insolvenza vera e propria che dovrà, quindi, essere energicamente ed immediatamente affrontata dalla *governance* dell'impresa.

PAUSA

Nuovo principio di revisione 315

42

Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 1° settembre 2022, n. 219019

Viene riscritto il principio di revisione 315:

progetto dello IAASB “*Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*”, il cui esito è consistito nella nuova versione del documento ISA 315 “*Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*” pubblicato nel mese di dicembre 2019, la quale, oltre a

APPLICAZIONE DAI BILANCI 2022!!!

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

43

- **OBIETTIVO**

L'obiettivo del revisore è quello di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi di errori significativi identificati e valutati.

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

44

- **REGOLE**

Il revisore deve definire e svolgere procedure di valutazione del rischio per acquisire elementi probativi che forniscano una base appropriata ai fini:

- a) dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni;
- b) della definizione delle procedure di revisione conseguenti in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.330.

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

45

- **REGOLE**

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

- a) Indagini presso la direzione e altre persone appropriate all'interno dell'impresa, incluse le persone nell'ambito della funzione di revisione interna (laddove tale funzione sia presente).
- b) Procedure di analisi comparativa.
- c) Osservazioni e ispezioni

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

46

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

Esempi:

- Le indagini presso i responsabili delle attività di governance possono aiutare il revisore a comprendere l'estensione della loro supervisione sulla redazione del bilancio da parte della direzione.
- Le indagini presso i dipendenti responsabili della rilevazione, elaborazione o registrazione di operazioni complesse o inusuali possono aiutare il revisore nel valutare l'appropriatezza della scelta e dell'applicazione di taluni principi contabili.
- Le indagini presso il consulente legale interno possono fornire informazioni riguardo aspetti quali controversie, conformità alle leggi e ai regolamenti, conoscenza di frodi o sospette frodi riguardanti l'impresa, garanzie, obblighi post-vendita, accordi (come joint-venture) con partner commerciali e il significato di clausole contrattuali.
- Le indagini presso il personale dell'ufficio marketing o commerciale possono fornire informazioni sui cambiamenti nelle strategie commerciali dell'impresa, sull'andamento delle vendite o su accordi contrattuali con la clientela.
- Le indagini presso la funzione di gestione del rischio (o le indagini presso coloro che ricoprono tali ruoli) possono fornire informazioni sui rischi operativi e regolamentari che possono influenzare l'informativa finanziaria.
- Le indagini presso il personale addetto all'IT possono fornire informazioni sui rischi connessi alle modifiche ai sistemi, alle carenze nei sistemi o nei controlli ovvero su altri rischi connessi all'IT.

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

47

b) Procedure di analisi comparativa

Esempi:

- Le procedure di analisi comparativa sono utili per identificare incoerenze, operazioni o eventi inusuali e importi, indici e andamenti che segnalano aspetti che possono avere implicazioni sulla revisione. L'individuazione di relazioni inusuali o inattese può aiutare il revisore nell'identificazione dei rischi di errori significativi, specialmente dovuti a frodi.
- Le procedure di analisi comparativa svolte come procedure di valutazione del rischio possono essere utili a identificare e valutare i rischi di errori significativi mediante l'identificazione di aspetti dell'impresa dei quali il revisore non era a conoscenza o la comprensione del modo in cui i fattori di rischio intrinseco, quali i cambiamenti, influenzano la possibilità che un'asserzione contenga errori.

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

48

c) Osservazioni e ispezioni

Esempi:

- Le osservazioni e le ispezioni possono supportare, confermare o contraddire le indagini presso la direzione e altri soggetti e inoltre possono fornire informazioni sull'impresa e sul contesto in cui opera.

Il revisore può acquisire una comprensione dei controlli relativi alla conta fisica, anche

se questi non siano stati documentati dall'impresa, mediante l'osservazione diretta.

Il revisore può essere in grado di osservare la separazione delle funzioni.

Il revisore può essere in grado di osservare l'inserimento delle password.

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

49

- **Acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno dell'impresa**

Il revisore deve svolgere procedure di valutazione del rischio per acquisire:

- a) una comprensione dei seguenti aspetti dell'impresa e del contesto in cui opera:
 - i. la struttura organizzativa dell'impresa, l'assetto proprietario e la governance e il suo modello di business, inclusa la misura in cui il tale modello integra l'utilizzo dell'IT;
 - ii. il settore di attività, la regolamentazione e altri fattori esterni;
 - iii. le misurazioni utilizzate, al suo interno e all'esterno, per valutare la performance economico-finanziaria dell'impresa;
- b) una comprensione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, dei principi contabili adottati dall'impresa e delle ragioni per eventuali cambiamenti;
- c) una comprensione delle modalità e della misura con cui i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che le asserzioni contengano errori

Il revisore deve valutare se i principi contabili dell'impresa siano appropriati e coerenti con il quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile.

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

50

Il revisore deve esaminare il sistema di controllo interno

Sistema di controllo interno – Il sistema configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riferimento all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza delle sue attività operative ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili.

Ai fini dei principi di revisione internazionali, il sistema di controllo interno è costituito da cinque componenti correlate:

- i. L'ambiente di controllo;**
- ii. Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio;**
- iii. Il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno;**
- iv. Il sistema informativo e la comunicazione;**
- v. Le attività di controllo.**

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

51

Verifica dell'ambiente di controllo

- la comprensione dell'assetto organizzativo, dei processi e dell'insieme dei controlli che trattano:
 - i. le modalità con cui la direzione adempie le proprie responsabilità di supervisione, quali la cultura aziendale dell'impresa e l'impegno all'integrità e al rispetto di valori etici;
 - ii. nel caso in cui i responsabili delle attività di governance sono separati dalla direzione, l'indipendenza dei responsabili delle attività di governance e la supervisione che essi svolgono sul sistema di controllo interno dell'impresa;
 - iii. l'attribuzione di poteri e responsabilità da parte dell'impresa;
 - iv. le modalità con cui l'impresa attrae, forma e fidelizza persone competenti;
 - v. le modalità con cui l'impresa responsabilizza le persone nel conseguimento degli obiettivi del sistema di controllo interno;

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

52

Verifica dell'ambiente di controllo

la valutazione se:

- i. la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà ed a comportamenti eticamente corretti;
- ii. l'ambiente di controllo fornisca un fondamento appropriato per le altre componenti del sistema di controllo interno dell'impresa, tenuto conto della natura e della complessità dell'impresa;
- iii. le carenze identificate nell'ambiente di controllo compromettano le altre componenti del sistema di controllo interno dell'impresa.

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

53

Processo di valutazione del rischio

Il revisore deve acquisire una comprensione del processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio rilevante ai fini della redazione del bilancio, svolgendo procedure di valutazione del rischio, attraverso:

la comprensione del processo adottato dall'impresa per:

- i. identificare i rischi di business rilevanti per gli obiettivi di informativa finanziaria
 - ii. valutare la significatività di tali rischi, inclusa la probabilità che si verifichino;
 - iii. fronteggiare tali rischi;
- b) la valutazione dell'appropriatezza del processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio rispetto alle circostanze dell'impresa tenuto conto della sua natura e complessità

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

54

Processo di monitoraggio del sistema di controllo interno

Il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno attraverso:

la comprensione di quegli aspetti del processo adottato dall'impresa che affrontano:

le valutazioni continue e separate per monitorare l'efficacia dei controlli, l'identificazione delle carenze nei controlli e le relative azioni correttive;

ii. la funzione di revisione interna dell'impresa, laddove sia presente, inclusa la sua natura, le sue responsabilità e attività;

b) la comprensione delle fonti di informazione utilizzate nel processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno e le ragioni per cui la direzione considera le informazioni derivanti da tali fonti sufficientemente attendibili allo scopo;

c) Valutazione dell'appropriatezza del sistema di controllo rispetto alla natura e alla complessità

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

55

Processo di verifica del sistema informativo

Il revisore deve acquisire una comprensione del sistema informativo e della comunicazione dell'impresa rilevanti ai fini della redazione del bilancio, svolgendo procedure di valutazione del rischio, attraverso:

a) comprensione delle attività di elaborazione delle informazioni dell'impresa, inclusi i suoi dati e informazioni, delle risorse da utilizzare in tali attività e delle direttive che definiscono, per classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione:

i. le modalità con cui le informazioni confluiscono all'interno del sistema informativo dell'impresa, incluso il modo in cui:

a. le operazioni sono rilevate e il modo in cui le relative informazioni sono registrate, elaborate, corrette se necessario, trasferite nella contabilità generale e riportate nel bilancio;

b. le informazioni su eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, sono recepite, elaborate ed esposte in bilancio;

ii. le registrazioni contabili, gli specifici conti del bilancio e le altre registrazioni di supporto relative ai flussi di informazioni nel sistema informativo;

iii. il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria utilizzato dall'impresa per redigere il bilancio, inclusa l'informativa;

iv. le risorse dell'impresa, incluso l'ambiente IT,

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

56

Processo di verifica del sistema informativo

Il revisore deve acquisire una comprensione del sistema informativo e della comunicazione dell'impresa rilevanti ai fini della redazione del bilancio, svolgendo procedure di valutazione del rischio, attraverso:

b) la comprensione delle modalità con cui l'impresa, nell'ambito del sistema informativo e delle altre componenti del sistema di controllo interno, effettua comunicazioni sugli aspetti significativi che supportano la redazione del bilancio e le relative responsabilità di rendicontazione:

- i. tra i soggetti all'interno dell'impresa, incluse le modalità con cui sono comunicati i ruoli e le responsabilità per l'informativa finanziaria;
- ii. tra la direzione e i responsabili delle attività di governance;
- iii. ai soggetti esterni, quali le comunicazioni con le autorità di vigilanza;

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

57

Processo di verifica del sistema informativo

- La valutazione se il sistema informativo e la comunicazione dell'impresa supportino in maniera appropriata la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

58

Le attività di controllo

- l'identificazione dei controlli che fronteggiano i rischi di errori significativi a livello di asserzioni come segue:
 - i. i controlli che fronteggiano un rischio ritenuto un rischio significativo;
 - ii. i controlli sulle scritture contabili, incluse le scritture non standard utilizzate per registrare le operazioni non ricorrenti o inusuali o le scritture di rettifica.
 - iii. i controlli per i quali il revisore pianifica di verificare l'efficacia operativa nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità, che devono includere i controlli che fronteggiano i rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono sufficienti e appropriati elementi probativi;
 - iv. altri controlli che il revisore, in base al proprio giudizio professionale e con riferimento ai rischi a livello di asserzioni, ritiene siano appropriati a consentirgli di raggiungere gli obiettivi

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

59

Le attività di controllo

per ogni controllo identificato

- i. valutare se il controllo sia configurato in modo efficace per fronteggiare il rischio di errori significativi a livello di asserzioni o per supportare l'operatività di altri controlli;
- ii. verificare se il controllo sia stato messo in atto svolgendo ulteriori procedure rispetto alle indagini presso il personale dell'impresa.

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

60

- Il revisore deve identificare i rischi di errori significativi e stabilire se essi sussistano:
 - a) a livello di bilancio; ovvero
 - b) a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

Il revisore deve determinare le asserzioni rilevanti e, conseguentemente, le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa rilevanti per la revisione.

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

61

- **Valutazione del rischio intrinseco**

Per i rischi di errori significativi identificati a livello di asserzioni, il revisore deve valutare il rischio intrinseco valutando la probabilità e l'entità dell'errore. In tale valutazione il revisore deve tenere conto del modo e della misura in cui:

- a) i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che asserzioni rilevanti contengano errori;
- b) i rischi di errori significativi a livello di bilancio influenzano la valutazione del rischio intrinseco per i rischi di errori significativi a livello di asserzioni

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

62

- **Valutazione del rischio di controllo**

Se il revisore pianifica di verificare l'efficacia operativa dei controlli, egli deve valutare il rischio di controllo. Se il revisore non pianifica di verificare l'efficacia operativa dei controlli, la sua valutazione del rischio di controllo deve essere tale che la valutazione del rischio di errori significativi corrisponda alla valutazione del rischio intrinseco

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

63

APPENDICE:

- **Esempi di eventi (incluse le operazioni) e condizioni che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi nel bilancio, a livello di bilancio o di asserzioni**

Complessità:

Regolamentazione: Attività operative soggette ad una regolamentazione complessa. Modello di business; Presenza di alleanze e joint venture complesse.

Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:

- Quantificazioni contabili che implicano processi complessi.

Operazioni:

- Utilizzo di operazioni finanziarie fuori bilancio, imprese a destinazione specifica ed altri accordi finanziari complessi

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

64

APPENDICE:

- **Esempi di eventi (incluse le operazioni) e condizioni che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi nel bilancio, a livello di bilancio o di asserzioni**

Soggettività

Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:

- Ampia gamma di possibili criteri di quantificazione di una stima contabile. Per esempio, la rilevazione da parte della direzione dell'ammortamento o dei ricavi e costi per i lavori su ordinazione.
- Scelta da parte della direzione di una tecnica o di un modello di valutazione per un'attività non corrente come gli investimenti immobiliari.

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

65

APPENDICE:

- **Esempi di eventi (incluse le operazioni) e condizioni che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi nel bilancio, a livello di bilancio o di asserzioni**

Cambiamenti

Condizioni economiche:

- Attività operate in aree che sono economicamente instabili, per esempio, paesi con una svalutazione monetaria significativa od economie ad alta inflazione.

Mercati: • Attività operative esposte a mercati volatili, per esempio, la negoziazione di futures.

Perdita di clienti:

- Problemi di continuità aziendale e di liquidità, inclusa la perdita di clienti significativi.

Modello di settore:

- Cambiamenti nel settore di attività in cui opera l'impresa.

Modello di business:

- Cambiamenti nella catena di approvvigionamento.
- Sviluppo o offerta di nuovi prodotti o servizi, o ingresso in nuove linee di business.

Area geografica:

- Espansione su nuove aree geografiche.

Struttura dell'impresa:

- Cambiamenti nell'impresa quali grandi acquisizioni o ristrutturazioni o altri eventi inusuali.
- Partecipazioni o settori di attività di probabile smobilizzo.

Competenza delle risorse umane:

- Cambiamenti del personale chiave, incluse le interruzioni del rapporto di lavoro con figure chiave a livello dirigenziale.

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

66

APPENDICE:

- **Esempi di eventi (incluse le operazioni) e condizioni che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi nel bilancio, a livello di bilancio o di asserzioni**

Incertezze

Condizioni economiche:

Reporting:

- Eventi od operazioni che comportano una significativa incertezza nella quantificazione, incluse le stime contabili, e la relativa informativa.
- Contenziosi in corso e passività potenziali, per esempio garanzie di vendita, garanzie finanziarie e ripristini ambientali.

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

67

APPENDICE:

- **Esempi di eventi (incluse le operazioni) e condizioni che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi nel bilancio, a livello di bilancio o di asserzioni**

Possibilità di ingerenze o fattori di rischio di frodi

Reporting:

- Opportunità per la direzione e per i dipendenti di presentare una falsa informativa finanziaria, inclusi l'omissione o l'occultamento di informazioni significative nell'informativa.

Operazioni:

- Operazioni significative con parti correlate.
- Numero significativo di operazioni non di routine o non sistematiche, incluse le operazioni infragruppo e significative operazioni di vendita alla fine del periodo amministrativo.
- Operazioni registrate secondo le intenzioni della direzione, per esempio il rifinanziamento del debito, beni destinati alla vendita e la classificazione dei titoli negoziabili.

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

68

APPENDICE:

- **Esempi di eventi (incluse le operazioni) e condizioni che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi nel bilancio, a livello di bilancio o di asserzioni**

Altri eventi o condizioni che possono indicare rischi di errori significativi a livello di bilancio:

- Assenza di personale con competenze appropriate riguardo alla contabilità ed al bilancio.
- Carenze nei controlli - in particolare nell'ambiente di controllo, nel processo per la valutazione del rischio e nel processo di monitoraggio, e specialmente quelle non affrontate dalla direzione.
- Errori avvenuti in passato, cronologia degli errori o numero significativo di rettifiche a fine periodo amministrativo.

ISA 315 – identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

69

- Nella revisione contabile di un'impresa meno complessa, il sistema informativo dell'impresa può non essere complesso e il revisore può non pianificare di fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli. Inoltre, il revisore può non avere identificato alcun rischio significativo né alcun altro rischio di errori significativi che renda necessario per il revisore valutare la configurazione dei controlli e stabilire se siano stati messi in atto. In tali circostanze, il revisore può stabilire che non sono stati identificati controlli diversi dai controlli dell'impresa sulle scritture contabili.

PAUSA

- Tratta delle responsabilità del revisore relativamente ai saldi di apertura in un primo incarico di revisione contabile.
- Oltre agli importi di bilancio, i saldi di apertura comprendono aspetti esistenti all'inizio del periodo amministrativo in esame che richiedono un'informativa di bilancio, quali le **attività e le passività potenziali** e gli **impegni dell'impresa**.

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

72

- **Principio di revisione internazionale ISA 300**
- *Pianificazione per i primi incarichi:*
- 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.

- **Principio di revisione internazionale ISA 300**

Nel caso di un primo incarico, il revisore può avere necessità di estendere le attività di pianificazione in quanto, di norma, non dispone di precedenti esperienze con l'impresa, che sono invece considerate in sede di pianificazione degli incarichi ricorrenti.

Gli ulteriori aspetti che il revisore può considerare comprendono:

- accordi con il revisore precedente finalizzati, ad esempio, al riesame delle sue carte di lavoro (art.9-bis D.Lgs. 39/2010);
- 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;

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

74

- **Principio di revisione internazionale ISA 300**

- Nel caso di un primo incarico, il revisore può avere necessità di estendere le attività di pianificazione in quanto, di norma, non dispone di precedenti esperienze con l'impresa, che sono invece considerate in sede di pianificazione degli incarichi ricorrenti.

Gli ulteriori aspetti che il revisore può considerare comprendono:

- le 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 (per esempio, il sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione può richiedere il coinvolgimento di un altro partner, o di un altro soggetto dotato della necessaria esperienza, per riesaminare la strategia generale di revisione prima di avviare procedure di revisione significative o per rivedere le relazioni di revisione prima della loro emissione)

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

75

Art. 9-bis comma 5 D.Lgs. 39/2010:

- “quando un revisore legale o una società di revisione legale è sostituito da un altro revisore legale o da un'altra società di revisione legale, il revisore legale o la società di revisione legale uscente consente al revisore legale o alla società di revisione legale entrante **l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente.**”

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

76

Art. 9bis comma 5 D.Lgs. 39/2010:

- **Quindi il revisore uscente, autorizzato dalla società, pone a disposizione del revisore subentrante le carte di lavoro dell'ultima annualità**
- DOCUMENTO ASSIREVI 212

«l'obbligo di riservatezza deve essere rispettato dal revisore anche dopo la cessazione

dell'incarico in virtù del comma 4 dell'art. 9-bis del Decreto sopra riportato, in caso di subentro nell'incarico, il revisore "entrante" deve informare la società che gli ha conferito l'incarico della necessità di consultare il revisore "uscente" che viene pertanto sollevato dall'obbligo di Riservatezza»

- *Art. 9-bis, comma 4: Gli obblighi di riservatezza e segreto professionale di cui ai commi 1 e 2 continuano a valere anche successivamente al termine della partecipazione all'incarico di revisione.*

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

77

- DOCUMENTO ASSIREVI 212
- Occorre considerare che la documentazione di revisione è **di proprietà del revisore**
- *Paragrafo A63 dell'ISQC1 (Italia):* “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»
- *Oggetto dello scambio tra uscente e subentrante: le carte di lavoro dell'ultima revisione*
- *Tempi: dopo l'archiviazione delle carte di lavoro ai sensi del Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 230 → 60 giorni dopo la data della relazione di revisione*

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

78

- DOCUMENTO ASSIREVI 212

Comunicazione solo verbale nel caso di

- la distruzione delle carte;
- il sequestro delle carte da parte dell'autorità

DOCUMENTO ASSIREVI 212

- **Lettera del revisore uscente alla società**
- *Indicazione che sussiste obbligo ai sensi dell'art. 9-bis, comma 5 del Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39*
- *Indicazione della richiesta del subentrante*
- *Indicazione dell'assenso della società*

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

79

- DOCUMENTO ASSIREVI 212
- **Lettera del revisore uscente alla società**
- *Indicazione che l'accesso alle informazioni raccolte nelle carte di lavoro è consentito allo scopo di permettere al subentrante di ottenere le informazioni utili e di raccogliere informazioni sulla revisione da noi condotta al fine di programmare la propria attività di revisione*
- *Indicazione che le informazioni possono essere usate solo per il passaggio di consegne e non saranno utilizzate per altro fine né divulgate a terzi, senza consenso. Viene richiesto specifico impegno al subentrante in apposita comunicazione.*
- *Richiesta dell'impegno da parte della società a non richiedere di esprimere commenti circa la qualità del lavoro da noi svolto*
- *Dichiarazione che il subentrante non potrà svolgere il ruolo di perito, fornire assistenza in controversie giudiziarie o extra-giudiziarie o assumere incarichi in cui sia richiesto di esprimere valutazioni o commenti sulla qualità del lavoro del revisore uscente (impegno che si assume per iscritto anche il revisore subentrante)*

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

80

- DOCUMENTO ASSIREVI 212
- **Lettera del revisore uscente al subentrante**
- *- Attestazione di aver assoggettato a revisione contabile il bilancio d'esercizio in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), ed effettuando i controlli che necessari per le finalità dell'incarico, al fine di esprimere il giudizio professionale sul bilancio (indicazione della tipologia di giudizio)*
- *Paragrafo su eventuali eventi successivi al rilascio della relazione di revisione*
- *Constatazione della previsione di legge*
- *Consenso nel mettere a disposizione le informazioni raccolte nelle carte di lavoro predisposte per lo svolgimento dell'incarico di revisione e fornire chiarimenti verbali rispondendo a specifici quesiti posti con riferimento a tali informazioni*

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

81

- DOCUMENTO ASSIREVI 212
- **Lettera del revisore uscente al subentrante**
- *Indicazione che la revisione legale è stata pianificata e svolta secondo le norme tecnico deontologiche della revisione contabile generalmente osservate, ed ha comportato quei sondaggi e quelle procedure di verifica necessari al fine di esprimere il giudizio sul bilancio nel suo complesso*
- *Indicazione che aspetti di particolare interesse per il subentrante potrebbero non essere stati specificatamente affrontati ovvero essere stati considerati con un'ottica diversa. Quindi il lavoro svolto, così come le informazioni contenute nelle carte di lavoro, potrebbero non essere sufficienti o idonee ai fini del subentrante.*
- *L'accesso alle carte di lavoro è accordato al solo scopo di consentire di ottenere informazioni utili allo svolgimento della revisione mentre i dati ed informazioni predisposti dalla società e utilizzati ai fini delle procedure di revisione sul bilancio sono presenti nel sistema contabile amministrativo della società e potranno essere richiesti direttamente alla società.*

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

82

- DOCUMENTO ASSIREVI 212
- Lettera del revisore uscente al subentrante
 - *Richieste esplicite di impegno per il subentrante:*
 - *a non utilizzare le informazioni contenute nelle carte di lavoro per fini estranei alla revisione*
 - *a non divulgare le informazioni a terzi;*
 - *a non esprimere verbalmente o per iscritto alcun commento circa la qualità del lavoro*
 - *a non assumere incarichi (perizie o consulenze tecniche) in cui sia richiesto di esprimere commenti o valutazioni sulla qualità del lavoro;*
 - *a non utilizzare i dati e le informazioni contenute nelle carte di lavoro per esprimere il giudizio professionale sul bilancio fatto salvo quanto previsto dagli ISA Italia con riferimento all'acquisizione di elementi probativi nella fase di avvio del nuovo incarico (ISA 510)*
 - *a conservare le informazioni ritratte dalle nostre carte di lavoro con la dovuta riservatezza.*
 - *a richiedere consenso scritto per consentire l'accesso ai dati ed alle informazioni desunte dalle nostre carte di lavoro, se poste a disposizione di terzi, con l'impegno a comunicare tempestivamente ogni eventuale richiesta proveniente dall'autorità giudiziaria di accesso a carte di lavoro del subentrante che includano informazioni desunte dalle carte di lavoro dell'uscente*

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

83

- **OBIETTIVO**
- Nello svolgere un primo incarico di revisione, l'obiettivo del revisore relativamente ai saldi di apertura è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se:
 - a) i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame;
 - b) appropriati principi contabili, utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura, siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame, ovvero se i cambiamenti di tali principi contabili siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente rappresentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

84

- DEFINIZIONI

- *Primo incarico di revisione contabile* –
- Un incarico in cui:
 - i) il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile; ovvero
 - ii) il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato oggetto di revisione contabile da parte di un altro revisore.

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

85

- DEFINIZIONI

Saldi di apertura – I saldi contabili esistenti all’inizio del periodo amministrativo.

- I saldi di apertura si basano su quelli di chiusura del periodo amministrativo precedente e riflettono gli effetti di operazioni ed eventi dei periodi amministrativi precedenti nonché i principi contabili adottati nel periodo amministrativo precedente.
- I saldi di apertura comprendono, altresì, aspetti, esistenti all’inizio del periodo amministrativo in esame, che richiedono un’informativa in bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell’impresa.

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

86

- REGOLE
- Il revisore deve leggere il bilancio più recente, ove presente, e l'eventuale relazione su tale bilancio emessa dal revisore precedente, per acquisire informazioni attinenti ai saldi di apertura, inclusa l'informativa.
- Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame
 - a) definendo se i saldi di chiusura del periodo amministrativo precedente siano stati correttamente riportati a nuovo nel periodo amministrativo in esame ovvero, ove appropriato, siano stati rideterminati;
 - b) definendo se i saldi di apertura riflettano l'applicazione di appropriati principi contabili;

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

87

- **REGOLE**

Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame

- svolgendo una o alcune delle seguenti attività:
 - i) se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile, riesaminare le carte di lavoro del revisore precedente per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura;
 - ii) valutare se le procedure di revisione svolte nel corso del periodo amministrativo in esame forniscano elementi probativi a supporto dei saldi di apertura; ovvero
 - iii) svolgere specifiche procedure di revisione per acquisire elementi probativi sui saldi di apertura.

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

88

- La natura e l'estensione delle procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura dipendono da aspetti quali:
 - i principi contabili adottati dall'impresa;
 - la natura dei saldi contabili, delle classi di operazioni, dell'informativa e dei rischi di errori significativi nel bilancio del periodo amministrativo in esame;
 - la rilevanza dei saldi di apertura rispetto al bilancio del periodo amministrativo in esame;
 - se il bilancio relativo al periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile e, in caso affermativo, se il revisore precedente ha espresso un giudizio con modifica.

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

89

- Qualora il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore, il revisore può essere in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura riesaminando le carte di lavoro del revisore precedente.
- **La competenza professionale e l'indipendenza del revisore precedente influiscono sulla possibilità che tale riesame fornisca elementi probativi sufficienti ed appropriati.**
- Le comunicazioni del revisore in carica con il revisore precedente avvengono sulla base di principi etici e professionali applicabili.
- *A5(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs.39/10, in virtù di quanto previsto dall'art. 9-bis, co.5, del medesimo Decreto, il revisore precedente consente al revisore l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'impresa sottoposta a revisione e l'ultima revisione di tale ente.*

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

90

- Per quanto attiene alle attività ed alle passività correnti, alcuni elementi probativi sui saldi di apertura possono essere acquisiti nel corso dello svolgimento delle procedure di revisione sul bilancio del periodo amministrativo in esame.

Esempio:

- *la riscossione (il pagamento) nel periodo amministrativo in esame di crediti (debiti) esposti nei saldi di apertura fornirà alcuni elementi probativi sulla loro esistenza, su diritti e obblighi, sulla loro completezza e valutazione all'inizio del periodo amministrativo*

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

91

Per le rimanenze di magazzino le procedure di revisione del periodo amministrativo in esame sulle giacenze finali forniscono pochi elementi probativi sulle quantità esistenti all'inizio del periodo amministrativo.

Pertanto, possono rendersi necessarie ulteriori procedure di revisione e una o alcune delle procedure di revisione riportate di seguito possono fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati:

- assistere alle conte fisiche delle rimanenze di magazzino del periodo amministrativo in esame e predisporre la loro riconciliazione con le quantità iniziali;*
- svolgere procedure di revisione sulla valorizzazione delle rimanenze di magazzino iniziali;*
- svolgere procedure di revisione sui livelli di margine lordo conseguiti e sulla corretta imputazione dei costi e dei ricavi per competenza.*

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

92

- Per quanto attiene alle attività e alle passività non correnti, quali immobili, impianti e macchinari, immobilizzazioni finanziarie e debiti a lungo termine, alcuni elementi probativi possono essere acquisiti esaminando le registrazioni contabili e altre informazioni a supporto dei saldi di apertura.
- In alcuni casi, il revisore può acquisire alcuni elementi probativi sui saldi di apertura mediante la richiesta di conferma a terzi come, ad esempio, nel caso di debiti a lungo termine e di immobilizzazioni finanziarie. In altri casi, il revisore può avere la necessità di svolgere ulteriori procedure di revisione.

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

93

- **REGOLE**
- Se il revisore acquisisce elementi probativi sul fatto che i saldi di apertura contengono **errori** che potrebbero influire in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame, egli deve svolgere le procedure di revisione aggiuntive ritenute appropriate alle circostanze al fine di determinare l'impatto sul bilancio del periodo amministrativo in esame.
- Se il revisore conclude che sussistono tali errori nel bilancio del periodo amministrativo in esame, egli deve comunicarli ad un livello appropriato della direzione e ai responsabili delle attività di governance in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

94

- REGOLE
- Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i principi contabili utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame e se i cambiamenti nei principi contabili utilizzati siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente presentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

(OIC 29

Un cambiamento di principio contabile è ammesso solo se:

- è richiesto da nuove disposizioni legislative o da nuovi principi contabili (cambiamenti obbligatori di principi contabili); o*
- è adottato autonomamente dal redattore del bilancio nell'ambito della propria responsabilità e discrezionalità per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società (cambiamenti volontari di principi contabili). → effetto sul patrimonio netto all'1/1*

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

95

- REGOLE
- Se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore ed è stato espresso un giudizio con modifica, il revisore deve valutare l'impatto di ciò che ha dato origine a tale giudizio sulla valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio del periodo amministrativo in esame, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

96

- REGOLE
- Se il revisore precedente ha espresso un giudizio con modifica sul bilancio relativo al periodo amministrativo precedente che risulta ancora pertinente e significativo per il bilancio del periodo amministrativo in esame, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica sul bilancio del periodo amministrativo in esame in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 705 e n. 710

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

97

- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 stabilisce regole e fornisce linee guida sulle circostanze che possono dar luogo all'espressione di un giudizio con modifica da parte del revisore sul bilancio, sulla tipologia di giudizio appropriato alle circostanze e sul contenuto della relazione di revisione qualora il revisore esprima un giudizio con modifica.
- Il fatto che il revisore non sia stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura può dar luogo all'espressione nella relazione di revisione di un giudizio con rilievi o una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, come appropriato nelle circostanze

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

98

- APPENDICE
- **Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un giudizio con rilievi dovuto all'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente ai saldi di apertura delle rimanenze di magazzino – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP**
- ***Ipotesi:***
- *Il revisore non ha assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio del periodo amministrativo in esame e non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente ai saldi di apertura delle rimanenze di magazzino.*
- *I possibili effetti dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente ai saldi di apertura delle rimanenze di magazzino sono ritenuti significativi ma non pervasivi per il bilancio.*

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

99

- APPENDICE
- RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL' ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento] Agli azionisti della ABC S.p.A.
- Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio
- *Giudizio con rilievi*
- [Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società), costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa. A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio con rilievi della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

100

- APPENDICE
- RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL' ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle *eventuali* ulteriori norme di riferimento] Agli azionisti della ABC S.p.A.
- *Elementi alla base del giudizio con rilievi*
- [Sono stato nominato revisore legale][Siamo stati nominati revisori legali] della Società il [xx][yy][aa] e conseguentemente non [ho][abbiamo] assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio dell'esercizio. Le procedure alternative non hanno fornito elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo le quantità delle rimanenze di magazzino al [gg][mm][aa-1]. Poiché le rimanenze iniziali di magazzino contribuiscono alla determinazione del risultato economico e dei flussi di cassa, non siamo stati in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche al risultato dell'esercizio esposto nel conto economico e ai flussi di cassa derivanti dall'attività operativa riportati nel rendiconto finanziario.

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

101

- APPENDICE
- RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL' ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle *eventuali* ulteriori norme di riferimento] Agli azionisti della ABC S.p.A.
- *Elementi alla base del giudizio con rilievi*
- [Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio della presente relazione. [Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio; [Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio con rilievi.

ISA 510 – PRIMI INCARICHI DI REVISIONE

102

- APPENDICE
- RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL' ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle *eventuali* ulteriori norme di riferimento] Agli azionisti della ABC S.p.A.
- *Altri aspetti*
- Il bilancio della Società ABC S.p.A. per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa - 1] è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, il [gg][mm][aa], ha espresso un giudizio senza modifica su tale bilancio.

PAUSA

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

104

- 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

105

- **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

106

- **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

107

● 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

108

- **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

109

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

Occorre valutare se sia necessaria la presenza di un esperto
(vedere sotto)

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

110

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

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

111

- 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

112

● 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

113

- **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

114

- 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

115

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

116

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

117

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

118

La presenza alla conta fisica delle rimanenze comporta:

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

119

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

Verificare:

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

120

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

Verificare:

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

121

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

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

122

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

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

123

Qualora le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore **deve** acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante:

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

124

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

125

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

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

126

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

127

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

128

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

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

129

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

130

Procedure di analisi comparativa:

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

131

Depositanti → circolarizzazione depositanti

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

Verifiche dei principi contabili adottati

Verifica della correttezza del calcolo del costo

Verifica della sussistenza dell'esame del confronto costo / mercato

Verifica dell'informativa

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

132

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

133

- **CONTENZIOSI E CONTESTAZIONI**

PROCEDURE:

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

134

- **CONTENZIOSI E CONTESTAZIONI**

PROCEDURE:

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

135

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

136

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

137

- LETTERA DI CIRCOLARIZZAZIONE:

Linee guida ed altro materiale esplicativo:

(in alternativa)

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

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

138

Linee guida ed altro materiale esplicativo:

INCONTRO CON IL LEGALE ESTERNO

- In alcune circostanze, il revisore può anche ritenere necessario incontrare il consulente legale esterno dell'impresa per discutere i probabili esiti dei contenziosi o delle contestazioni.

Ciò può verificarsi, per esempio, nel caso in cui:

- il revisore stabilisca che la questione comporti un rischio significativo;
- la questione sia complessa;
- vi sia disaccordo tra la direzione e il consulente legale esterno dell'impresa.

Gli incontri richiedono **l'autorizzazione della direzione** e si svolgono alla presenza di un suo rappresentante.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

139

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