

# MINIMASTER SULLA REVISIONE LEGALE



## SECONDA GIORNATA

Stefano Pizzutelli

*Bologna – 22 novembre 2018*

# LE FASI DELLA REVISIONE



- *Attività:*  
PROCEDURE PRELIMINARI ALL'INCARICO
- *Scopo:*  
DECIDERE SE ACCETTARE O MENO L'INCARICO
- *Contenuti:*

VERIFICA DELLE COMPETENZE, DELLE CAPACITA',  
DELLE RISORSE

VERIFICA DELL'INDIPENDENZA

STESURA LETTERA DI INCARICO



# LE FASI DELLA REVISIONE



## *Attività:*

- PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

## *Scopo:*

- SVILUPPARE LA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE E IL PIANO DI REVISIONE

## *Contenuti:*

- INDIVIDUAZIONE DELLA SIGNIFICATIVITA'
- DISCUSSIONI ALL'INTERNO DEL TEAM
- INDIVIDUAZIONE STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE



# LE FASI DELLA REVISIONE



## *Attività:*

- SVOLGERE LE PROCEDURE PER L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO

## *Scopo:*

- IDENTIFICARE E VALUTARE IL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI ATTRAVERSO LA CONOSCENZA DELL'IMPRESA

## *Contenuti:*

- VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO
- VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO
- VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO E DI ASSERZIONI



# LE FASI DELLA REVISIONE



- **IL RISCHIO DI REVISIONE**
- Il rischio che il revisore esprima un giudizio non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato.
- L'obiettivo del revisore è identificare e valutare i rischi di errori significativi, dovuti a frodi e a comportamenti non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione ai rischi



# LE FASI DELLA REVISIONE



- **Il rischio intrinseco:** la possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito.
- **Il rischio di controllo:** il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.
- **Il rischio di individuazione:** il rischio che le procedure svolte dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso non individuino un errore che è presente e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o insieme ad altri errori.



# LE FASI DELLA REVISIONE



- IL RISCHIO INTRINSECO
- **Il rischio che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa possano presentare errori indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno**
- Esempi:
  - Obiettiva difficoltà di calcolo o valutazione
  - Possibilità di furto di beni aziendali
  - Opportunità o motivazione per la direzione a alterare quantificazioni e valutazioni



# LE FASI DELLA REVISIONE



- **RISPOSTE AL RISCHIO**

*Attività:*

- **CONFIGURARE LE RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE E LE PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI**

*Scopo:*

- **SVILUPPARE RISPOSTE APPROPRIATE AI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI**

*Contenuti:*

- **AGGIORNAMENTO DELLE STRATEGIE DI REVISIONE**
- **RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE**



# LE FASI DELLA REVISIONE



- RISPOSTE AL RISCHIO

*Attività:*

- SVOLGERE LE PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

*Scopo:*

- RIDURRE IL RISCHIO DI REVISIONE AD UN LIVELLO ACCETTABILMENTE BASSO

*Contenuti:*

- CARTE DI LAVORO
- CRITICITA' RILEVATE
- SUPERVISIONE DELLO STAFF E RIESAME DELLE CARTE DI LAVORO



# LE FASI DELLA REVISIONE



## *Attività:*

- VALUTARE GLI ELEMENTI PROBATIVI RACCOLTI

## *Scopo:*

- DETERMINARE LE EVENTUALI ULTERIORI PROCEDURE DI REVISIONE

## *Contenuti:*

- AGGIORNAMENTO DELLA VALUTAZIONE DEI RISCHI E DELLA SIGNIFICATIVITA'
- COMUNICAZIONE DELLE CRITICITA' RILEVATE
- ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE
- CONCLUSIONI RAGGIUNTE



# LE FASI DELLA REVISIONE



## *Attività:*

- **PREPARARE LA RELAZIONE DI REVISIONE** (*quando le procedure di revisione sono completate*)

## *Scopo:*

- **FORMARSI UN GIUDIZIO BASATO SUGLI ELEMENTI PROBATIVI RACCOLTI E SULLE CRITICITA' RILEVATE**

## *Contenuti:*

- **DECISIONI RILEVANTI**
- **EMISSIONE DELLA RELAZIONE DI REVISIONE**



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **ELEMENTI PROBATIVI**
- illustra ciò che costituisce un elemento probativo nella revisione contabile del bilancio
- tratta della responsabilità del revisore nel definire e svolgere le procedure di revisione per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati che gli consentano di trarre conclusioni ragionevoli sulle quali basare il proprio giudizio.



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **obiettivo**
- L'obiettivo del revisore è quello di definire e svolgere procedure di revisione che gli consentano di acquisire elementi probativi **sufficienti** e **appropriati** per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **Cosa si intende per elementi probativi: ?**
- Le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio.
- Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio sia altre informazioni.



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **Elementi probativi** sufficienti
- La misura della **quantità** degli elementi probativi. La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione effettuata da parte del revisore dei rischi di errori significativi e anche dalla qualità degli elementi probativi stessi.



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **Elementi probativi sufficienti**
- La quantità necessaria degli elementi probativi è influenzata dalla valutazione effettuata dal revisore dei rischi di errore
- → più alti sono i rischi identificati e valutati, maggiore è la quantità degli elementi probativi che probabilmente è richiesta



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **Elementi probativi** appropriati
- La misura della **qualità** degli elementi probativi, cioè, la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore.



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **PERTINENZA**
- Si riferisce alla connessione logica o all'attinenza con lo scopo della procedura di revisione e, ove appropriato, con l'asserzione considerata.
- La pertinenza delle informazioni da utilizzare come elementi probativi può essere influenzata dall'obiettivo della verifica.



# Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **PERTINENZA**

- *Esempio: qualora lo scopo di una procedura di revisione sia quello di verificare l'eventuale **sovrastima** dell'esistenza ovvero della valutazione dei debiti, la verifica dei debiti registrati in contabilità può rappresentare una procedura di revisione pertinente.*
- *Me se la verifica riguarda una possibile **sottostima** dell'esistenza ovvero della valutazione dei debiti, la verifica dei debiti registrati in contabilità non rappresenterà una procedura di revisione pertinente, ma lo può essere invece la verifica di informazioni quali pagamenti successivi, fatture insolute, estratti conto fornitori, e documenti di entrata non abbinati.*



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **ATTENDIBILITA'**
- influenzata dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura, nonché dalle circostanze in cui sono ottenute, inclusi, ove pertinenti, i controlli sulla loro predisposizione e sul loro mantenimento.
- Occorre considerare che:
  - ❑ **l'attendibilità di un elemento probativo aumenta quando esso è acquisito da fonti indipendenti esterne all'impresa**
  - ❑ l'attendibilità di un elemento probativo generato all'interno dell'impresa **aumenta** quando i relativi controlli istituiti dall'impresa, inclusi quelli sulla sua predisposizione e sul suo mantenimento, sono efficaci



# Principio di revisione (ISA Italia) 500



- ATTENDIBILITA'
- Occorre considerare che:
  - ❑ gli elementi probativi acquisiti direttamente dal revisore (per esempio, mediante l'osservazione dell'applicazione di un controllo) sono più attendibili di quelli acquisiti indirettamente o per deduzione (per esempio, mediante indagini sull'applicazione di un controllo);
  - ❑ gli elementi probativi in forma documentale, siano essi cartacei, in formato elettronico od in altro formato, sono più attendibili rispetto a quelli acquisiti verbalmente
  - ❑ gli elementi probativi acquisiti da documenti originali sono più attendibili di quelli provenienti da fotocopie o fax, o da documenti che sono stati filmati, digitalizzati o convertiti in altro modo in formato elettronico, la cui attendibilità può dipendere dai controlli sulla loro predisposizione e sul loro mantenimento



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **Elementi probativi** appropriati
- Più alta è la qualità, minore è la quantità di elementi probativi che possono essere richiesti.
- L'acquisizione di una maggiore quantità di elementi probativi, tuttavia, non può compensarne la scarsa qualità.





- **REGOLE**

- Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione che siano appropriate alle circostanze ai fini dell'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **Fonti degli elementi probativi:**
  - Procedure di revisione
  - Registrazioni contabili
  - Revisioni contabili precedenti
  - Controllo qualità (per l'accettazione e il mantenimento dell'incarico)
  - Esperti della direzione



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



### Mediante:

- Le indagini,
- l'ispezione,
- l'osservazione,
- la conferma,
- il ricalcolo,
- la riesecuzione
- le procedure di analisi comparativa, spesso combinati tra loro.



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- ISPEZIONE:
- Esame di registrazioni o di documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato, ovvero la verifica fisica di una attività.
- *Procedure di conformità: ispezione delle registrazioni per verificarne la relativa autorizzazione.*
- *- L'ispezione delle attività materiali può fornire elementi probativi attendibili per quanto riguarda la loro esistenza, ma non necessariamente per i diritti e le obbligazioni dell'impresa o la valutazione di queste attività.*
- *- L'ispezione di singole voci delle rimanenze può svolgersi contestualmente all'osservazione della conta delle rimanenze medesime*



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **OSSERVAZIONE:**
- consiste nell'assistere ad un processo o ad una procedura svolti da altri, come, ad esempio, l'osservazione della conta fisica delle rimanenze effettuata dal personale dell'impresa oppure dell'effettuazione delle attività di controllo.



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **CONFERMA ESTERNA:**
- risposta diretta in forma scritta da parte di un soggetto terzo (il soggetto circularizzato), in formato cartaceo o elettronico ovvero in altro formato.

Ordinariamente riguardano asserzioni associate a determinati saldi contabili ed ai relativi elementi.

Possono essere richieste altre informazioni:

- termini di accordi o di operazioni dell'impresa con terze parti presenza di accordi a latere



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **RICALCOLO:**
- Verifica dell'accuratezza matematica di documenti o registrazioni.
- Il ricalcolo può essere svolto manualmente o elettronicamente.
  
- *Esempio: verifica nella correttezza del calcolo di ratei e risconti*



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA:
- consistono in valutazioni dell'informazione finanziaria mediante
- l'analisi delle relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura.

*Esempio: confronto tra due esercizi; analisi mensilizzata*

- Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'indagine sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che sono incoerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **INDAGINE:**
- Ricerca di informazioni finanziarie e di altra natura presso le persone, in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno che all'esterno dell'impresa.
- L'indagine è utilizzata in aggiunta ad altre procedure di revisione.
  
- Le indagini possono variare da quelle formali scritte a quelle informali verbali.
- La valutazione delle risposte alle indagini costituisce una parte integrante della procedura d'indagine.



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **SELEZIONE DELLE VOCI**
- Nel definire le procedure di conformità e le verifiche di dettaglio, il revisore deve determinare modalità di selezione delle voci da verificare che siano efficaci per raggiungere lo scopo della procedura di revisione.
- I metodi a disposizione del revisore per selezionare le voci da sottoporre a verifica sono:
  - a) selezione di tutte le voci (esame al 100%);
  - b) selezione di voci specifiche;
  - c) campionamento di revisione.



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **Selezione di tutte le voci (esame al 100%):**
- Nel caso di procedure di conformità (cioè di test sui controlli), l'esame di tutte le voci è improbabile, mentre è più comune per le verifiche di dettaglio.
- L'esame di tutte le voci può essere appropriato, per esempio, quando:
  - ❑ la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato;
  - ❑ esiste un rischio significativo e gli altri metodi non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati (*bilancio o voce particolarmente rischiosi*);
  - ❑ la natura ripetitiva di un calcolo o di altri processi svolti automaticamente da un sistema informativo rende conveniente l'esame della totalità delle voci



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- **Selezione di voci specifiche**

- Il revisore può decidere di selezionare voci specifiche da una popolazione.

Nel prendere tale decisione, i fattori che possono essere considerati includono

- la comprensione dell'impresa da parte del revisore,
- i rischi identificati e valutati di errori significativi
- le caratteristiche della popolazione da verificare.



# Principio di revisione (ISA Italia) 500



## ● **Selezione di voci specifiche**

- Voci di valore elevato o voci chiave.
- Il revisore può decidere di selezionare voci specifiche nell'ambito di una popolazione in quanto esse sono di valore elevato, o presentano altre caratteristiche, quali, ad esempio, voci sospette, inusuali, particolarmente soggette a rischio oppure voci nelle quali in passato sono stati riscontrati errori.
  
- Tutte le voci superiori ad un determinato importo.
- Il revisore può decidere di esaminare voci i cui valori registrati superino un determinato importo, al fine di verificare, in tal modo, una gran parte dell'importo totale di una classe di operazioni o di un saldo contabile .
  
- Voci per acquisire informazioni.
- Il revisore può esaminare voci al fine di acquisire informazioni su aspetti quali la natura dell'impresa o delle operazioni.





- **Campionamento di revisione**
- Il campionamento di revisione è configurato per consentire di trarre conclusioni sull'intera popolazione sulla base della verifica di un campione estratto dalla popolazione stessa
- Regolato dall'ISA 530



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- Qualora:
  - a) gli elementi probativi acquisiti da una fonte siano incoerenti con quelli acquisiti da un'altra fonte, ovvero
  - b) il revisore abbia dei dubbi sull'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi, allora
    - il revisore deve determinare quali modifiche alle procedure di revisione o quali ulteriori procedure di revisione siano necessarie a risolvere tale aspetto e deve considerare l'eventuale effetto su altri aspetti della revisione



## Principio di revisione (ISA Italia) 500



- Qualora:
  - a) gli elementi probativi acquisiti da una fonte siano incoerenti con quelli acquisiti da un'altra fonte, ovvero
  - b) il revisore abbia dei dubbi sull'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi, allora
    - il revisore deve determinare quali modifiche alle procedure di revisione o quali ulteriori procedure di revisione siano necessarie a risolvere tale aspetto e deve considerare l'eventuale effetto su altri aspetti della revisione



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



- tratta dell'utilizzo da parte del revisore delle procedure di conferma esterna per acquisire elementi probativi in conformità alle regole dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 330 e n.500.



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 indica che l'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura e dipende dalle circostanze specifiche in cui sono acquisiti



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



- **considerazioni di carattere generale applicabili agli elementi probativi:**
  - ❑ gli elementi probativi sono più attendibili quando sono acquisiti da fonti indipendenti esterne all'impresa;
  - ❑ gli elementi probativi acquisiti direttamente dal revisore sono più attendibili di quelli acquisiti indirettamente o per deduzione;
  - ❑ gli elementi probativi sono più attendibili ove esistano in forma documentale, sia essa cartacea, elettronica od in altro formato.



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



Per cui→

gli elementi probativi nella forma di conferme esterne ricevute direttamente dal revisore da parte dei soggetti destinatari della richiesta di conferma (di seguito soggetti circolarizzati) possono essere più attendibili rispetto a quelli generati internamente dall'impresa.

Il principio 505 ha lo scopo di assistere il revisore nel definire e svolgere procedure di conferma esterna per acquisire elementi probativi pertinenti ed attendibili.



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



- **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



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



- **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.



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



- **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.



# Principio di revisione (ISA Italia) 505



- REGOLE
- Procedure di conferma esterna

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"*



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



- REGOLE
- Procedure di conferma esterna

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*



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



- REGOLE
- Procedure di conferma esterna

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



# Principio di revisione (ISA Italia) 505



- REGOLE
- Fattori da considerare quando si fa una circularizzazione:
  - le asserzioni in esame;
  - i rischi specifici di errori significativi identificati, inclusi i rischi di frode;
  - lo schema e la presentazione della richiesta di conferma;
  - le precedenti esperienze in quello stesso incarico o in altri incarichi simili;
  - il mezzo di comunicazione (per esempio, in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato);
  - l'autorizzazione o l'invito da parte della direzione ai soggetti circularizzati a rispondere al revisore. I soggetti circularizzati possono essere disposti unicamente a rispondere ad una richiesta di conferma che contenga l'autorizzazione della direzione;
  - la capacità del soggetto circularizzato di confermare o di fornire le informazioni richieste (per esempio, l'importo di una singola fattura rispetto ad un saldo totale)



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



- 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.



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



- 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.



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



- 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*



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



- 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.*



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



- 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.



# Principio di revisione (ISA Italia) 505



- **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.



## Principio di revisione (ISA Italia) 505



- **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



# ESEMPI DI CIRCOLARIZZAZIONI



- RICHIESTE DI CONFERMA ESTERNA (CIRCOLARIZZAZIONI)
- 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



# ESEMPI DI CIRCOLARIZZAZIONI



- RICHIESTE DI CONFERMA ESTERNA (CIRCOLARIZZAZIONI)
- 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



# ESEMPI DI CIRCOLARIZZAZIONI



- 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:



# ESEMPI DI CIRCOLARIZZAZIONI



- 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.
  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;



# ESEMPI DI CIRCOLARIZZAZIONI



- CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE

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;
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.



# ESEMPI DI CIRCOLARIZZAZIONI



- 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



# ESEMPI DI CIRCOLARIZZAZIONI



- 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



# ESEMPI DI CIRCOLARIZZAZIONI



- 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

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



# ESEMPI DI CIRCOLARIZZAZIONI



- CIRCOLARIZZAZIONE 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 31/12/20XX107 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.



# ESEMPI DI CIRCOLARIZZAZIONI



- 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



# ESEMPI DI CIRCOLARIZZAZIONI



- **CIRCOLARIZZAZIONE 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) 500,00105;
- le date da indicare al punto 11.3 sono le seguenti: tra il 1 gennaio 20XX e il 31 dicembre 20XX106.

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.



# ESEMPI DI CIRCOLARIZZAZIONI



## • 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:



# ESEMPI DI CIRCOLARIZZAZIONI



## ● 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;
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.



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 520



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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 520



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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 520



## DEFINIZIONE

Per “procedure di analisi comparativa” si intendono le valutazioni dell’informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura.

Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l’indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 520



- REGOLE
- Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, il revisore deve:
  - a) stabilire l'idoneità, per determinate asserzioni, di particolari procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, tenendo conto dei rischi identificati e valutati di errori significativi e delle eventuali verifiche di dettaglio per tali asserzioni
- *Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità sono generalmente più adatte a grandi volumi di operazioni che tendono ad essere prevedibili nel tempo.*
- *L'impiego di procedure di analisi comparativa pianificate si basa sull'aspettativa che tra i dati esistano relazioni, e che queste continuino a sussistere in assenza di condizioni note che facciano supporre il contrario.*



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 520



- In alcuni casi, anche un modello previsionale non sofisticato può essere efficace come procedura di analisi comparativa.
- *Per esempio, se l'impresa ha un numero noto di dipendenti a retribuzione fissa nel corso del periodo amministrativo, il revisore può utilizzare tali dati per stimare il costo totale del lavoro per tale periodo con un elevato grado di accuratezza, conseguendo in tal modo elementi probativi per una voce significativa del bilancio e riducendo la necessità di svolgere verifiche di dettaglio sulle retribuzioni*
- *Procedure di analisi comparativa che comportano, per esempio, la previsione del totale dei proventi derivanti dalla locazione di un fabbricato suddiviso in appartamenti, tenendo conto dei canoni di locazione, del numero degli appartamenti e della percentuale di appartamenti non locati, possono fornire elementi probativi persuasivi ed escludere la necessità di effettuare ulteriori controlli mediante verifiche di dettaglio, purché gli elementi siano appropriatamente verificati.*



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 520



- REGOLE
- Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, il revisore deve:
  - b) valutare l'attendibilità dei dati in base ai quali il revisore sviluppa le proprie aspettative su importi registrati o su indici, tenendo conto della fonte, della comparabilità, della natura e della pertinenza delle informazioni disponibili e dei controlli sulla loro predisposizione
  - c) sviluppare un'aspettativa su importi registrati o su indici e valutare se tale aspettativa sia sufficientemente precisa da identificare un errore che, singolarmente o insieme ad altri errori, possa rendere il bilancio significativamente errato



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 520



- REGOLE
- Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, il revisore deve:
  - d) stabilire l'ammontare degli scostamenti tra gli importi registrati e i valori attesi ritenuto accettabile senza lo svolgimento di ulteriori indagini



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 520



- REGOLE

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

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

- *Come?*



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 520



- **REGOLE**

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

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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



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

Riferimenti ai principi

315 identificazione e valutazione dei rischi

330 risposta ai rischi identificati e valutati

240 frodi



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



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

MA

.....



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



MA

.....

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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



- OBIETTIVI

Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

- a) acquisire una comprensione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate sufficiente per poter:
  - i) individuare eventuali fattori di rischio di frode derivanti da rapporti e operazioni con parti correlate che siano rilevanti ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi;
  - ii) concludere, sulla base degli elementi probativi ottenuti, se il bilancio, per quanto influenzato da tali rapporti e operazioni:



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



- **OBIETTIVI**

Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

- b) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al fatto se i rapporti e le operazioni con parti correlate siano stati appropriatamente identificati, contabilizzati e presentati in bilancio in conformità al quadro normativo stesso.



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



- **REGOLE**

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

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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



- *In caso di identificazione di parti correlate o di operazioni significative con parti correlate precedentemente non identificate o non portate a conoscenza del revisore*
- *Il revisore deve:*
  - c) svolgere appropriate procedure di validità con riferimento a tali parti correlate recentemente identificate o ad operazioni significative realizzate con le stesse;



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



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

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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



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



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



- CODICE CIVILE:
- Individuazione parti correlate: rinvio allo IAS 24 (paragrafo 9)
- ***“Una parte correlata è una persona o un’entità che è correlata all’entità che redige il bilancio”.***
- a) Per quanto riguarda le **persone fisiche**, le regole sono le seguenti: “una persona o uno stretto familiare di quella persona sono correlati a un’entità che redige il bilancio se tale persona:
  - i. ha il controllo o il controllo congiunto dell’entità che redige il bilancio;
  - ii. ha un’influenza notevole sull’entità che redige il bilancio;
  - iii. è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell’entità che redige il bilancio o di una sua controllata”



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



- CODICE CIVILE:
- Individuazione parti correlate: rinvio allo IAS 24 (paragrafo 9)
- ***“Una parte correlata è una persona o un’entità che è correlata all’entità che redige il bilancio”.***
- ***Entità (soggetti diversi dalle persone fisiche)***
- “un’entità è correlata a un’entità che redige il bilancio se si applica una qualsiasi delle seguenti condizioni:
- i. l’entità e l’entità che redige il bilancio fanno parte dello **stesso gruppo** (il che significa che ciascuna controllante, controllata e società del gruppo è correlata alle altre);
- ii. un’entità è una collegata o **una joint venture** dell’altra entità (o una collegata o una joint venture facente parte di un gruppo di cui fa parte l’altra entità);
- iii. entrambe le entità sono joint venture di una stessa terza controparte;
- iv. un’entità è una joint venture di una terza entità e l’altra entità è una collegata della terza entità;



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



- CODICE CIVILE:
- Individuazione parti correlate: rinvio allo IAS 24 (paragrafo 9)
- ***“Una parte correlata è una persona o un’entità che è correlata all’entità che redige il bilancio”.***
- ***Entità (soggetti diversi dalle persone fisiche)***
- “un’entità è correlata a un’entità che redige il bilancio se si applica una qualsiasi delle seguenti condizioni:
- v. l’entità è rappresentata da un piano per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro a favore dei dipendenti dell’entità che redige il bilancio o di un’entità ad essa correlata. Se l’entità che redige il bilancio è essa stessa un piano di questo tipo, anche i datori di lavoro che la sponsorizzano sono correlati all’entità che redige il bilancio;
- vi. l’entità è controllata o controllata congiuntamente da una persona identificata al punto (a);
- vii. una persona identificata al punto (a)(i) ha un’influenza significativa sull’entità o è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell’entità (o di una sua controllante)”.



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



- **Le operazioni con parti correlate** (IAS 24, par. 21)
  - a) “acquisti o vendite di beni (finiti o semilavorati);
  - b) acquisti o vendite di immobili e altre attività;
  - c) prestazione o ottenimento di servizi;
  - d) leasing;
  - e) trasferimenti per ricerca e sviluppo;
  - f) trasferimenti a titolo di licenza;
  - g) trasferimenti a titolo di finanziamento (inclusi i prestiti e gli apporti di capitale in denaro o in natura);
  - h) clausole di garanzia o pegno;
  - i) impegni ad intervenire se si verifica o meno un particolare evento futuro, inclusi i contratti esecutivi (rilevati e non rilevati);
  - j) estinzione di passività per conto della società ovvero da parte della società per conto di quella parte correlata”.



# PRINCIPIO DI REVISIONE (ISA Italia) 550



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



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Presupposto della continuità aziendale**
- In base al presupposto della continuità aziendale, il bilancio è redatto assumendo che l'impresa operi e continui ad operare nel prevedibile futuro come un'entità in funzionamento.
- I bilanci redatti per scopi di carattere generale sono predisposti utilizzando il presupposto della continuità aziendale, a meno che la direzione intenda liquidare l'impresa o interromperne l'attività o non abbia alternative realistiche a tali scelte



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Presupposto della continuità aziendale**
- Quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato, le attività e le passività vengono contabilizzate in base al presupposto che l'impresa sarà in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività durante il normale svolgimento dell'attività aziendale



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Responsabilità del revisore**

- a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo appropriato da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e giungere a una conclusione a tale riguardo;
- b) concludere, sulla base degli elementi probativi acquisiti, se esista un'incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



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



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Regole**
- Nello svolgere le procedure di valutazione del rischio (ISA 315) il revisore deve considerare se esistano **eventi o circostanze** che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.
- Per tutta la durata della revisione, il revisore deve prestare attenzione agli elementi probativi relativi a eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **EVENTI E CIRCOSTANZE? (Linee guida ed altro materiale esplicativo)**
- **Indicatori finanziari**
- **Indicatori gestionali**
- **Altri indicatori**



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **EVENTI E CIRCOSTANZE? (Linee guida ed altro materiale esplicativo)**
- **Indicatori finanziari**
  - ❑ situazione di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo;
  - ❑ prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;
  - ❑ indizi di cessazione del sostegno finanziario da parte dei creditori;
  - ❑ bilanci storici o prospettici che mostrano flussi di cassa negativi;
  - ❑ principali indici economico-finanziari negativi;



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **EVENTI E CIRCOSTANZE? (Linee guida ed altro materiale esplicativo)**
- **Indicatori finanziari**
  - ❑ consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività utilizzate per generare i flussi di cassa;
  - ❑ difficoltà nel pagamento di dividendi arretrati o discontinuità nella distribuzione di dividendi;
  - ❑ incapacità di pagare i debiti alla scadenza;
  - ❑ incapacità di rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;
  - ❑ cambiamento delle forme di pagamento concesse dai fornitori, dalla condizione “a credito” alla condizione “pagamento alla consegna”
  - ❑ incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **EVENTI E CIRCOSTANZE? (Linee guida ed altro materiale esplicativo)**
- **Indicatori gestionali**
  - ❑ intenzione della direzione di liquidare l'impresa o di cessare le attività;
  - ❑ perdita di membri della direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione;
  - ❑ perdita di mercati fondamentali, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;
  - ❑ difficoltà con il personale;
  - ❑ scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti;
  - ❑ comparsa di concorrenti di grande successo.



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **EVENTI E CIRCOSTANZE? (Linee guida ed altro materiale esplicativo)**
- **Altri indicatori**
  - ❑ capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità del capitale ad altre norme di legge, come i requisiti di solvibilità o liquidità per gli istituti finanziari;
  - ❑ procedimenti legali o regolamentari in corso che, in caso di soccombenza, possono comportare richieste di risarcimento cui l'impresa probabilmente non è in grado di far fronte;
  - ❑ modifiche di leggi o regolamenti o delle politiche governative che si presume possano influenzare negativamente l'impresa;
  - ❑ eventi catastrofici contro i quali non è stata stipulata una polizza assicurativa ovvero contro i quali è stata stipulata una polizza assicurativa con massimali insufficienti.



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **EVENTI E CIRCOSTANZE? (Linee guida ed altro materiale esplicativo)**
- **Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori**
- Le dimensioni di un'impresa possono influire sulla sua capacità di resistere a condizioni avverse. Le imprese di dimensioni minori possono essere in grado di reagire rapidamente in modo da sfruttare le opportunità ma possono mancare di fondi per sostenere le attività.
- Tra le condizioni particolarmente significative per le imprese di dimensioni minori vi è il rischio che le banche e altri finanziatori possano cessare di sostenere l'impresa, così come la possibile perdita di un importante fornitore o cliente, di una figura chiave nell'ambito del personale dipendente, ovvero del diritto a svolgere la propria attività garantito da una concessione, da un contratto di distribuzione o da altro contratto.



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Regole**
- Il revisore deve valutare a sua volta la valutazione della Direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento
- Nell'apprezzare la valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve coprire **lo stesso periodo** considerato dalla direzione nell'effettuare la propria valutazione, come richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero da leggi o regolamenti qualora questi specifichino un periodo più lungo.



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Regole**
- Se la valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento copre un periodo inferiore ai dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio (ISA 560) il revisore deve richiedere alla direzione di estendere la sua valutazione ad un periodo di almeno **dodici mesi** a partire da quella data.



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Regole**
- Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla continuità, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esista o meno un'incertezza significativa relativa a tali eventi o circostanze mediante lo svolgimento di **procedure di revisione aggiuntive**, inclusa la considerazione dei fattori attenuanti.



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Regole**
- Tali **procedure di revisione aggiuntive**, devono includere:
  - ❑ la richiesta alla direzione di effettuare una valutazione in merito alla continuità, laddove la direzione non vi abbia già provveduto;
  - ❑ la valutazione dei piani d'azione futuri della direzione connessi alla sua valutazione della continuità aziendale, della misura in cui la realizzazione di tali piani possa migliorare la situazione e se tali piani siano attuabili nelle specifiche circostanze
  - ❑ ove l'impresa abbia predisposto una previsione dei flussi di cassa e l'analisi della previsione rappresenti un fattore significativo occorre valutare l'attendibilità dei dati sottostanti utilizzati per predisporre la previsione dei flussi di cassa e stabilire se le assunzioni sottostanti a tale previsione siano adeguatamente supportate;



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Regole**
- Tali **procedure di revisione aggiuntive**, devono includere:
  - ❑ la considerazione se, successivamente alla data in cui la direzione ha effettuato la propria valutazione in merito alla continuità, si siano resi disponibili ulteriori fatti o informazioni;
  - ❑ la richiesta di attestazioni scritte alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, relative ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità.



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Regole → Conclusioni**
- Il revisore deve valutare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'opportuno utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e deve giungere ad una conclusione a tale riguardo.
- Sulla base degli elementi probativi acquisiti, il revisore deve concludere se, a suo giudizio, esista un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla continuità



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Regole → Conclusioni**
- Esiste **un'incertezza significativa** quando l'entità dell'impatto potenziale di eventi o circostanze e la probabilità che essi si verifichino è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'informativa appropriata sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza al fine di una corretta rappresentazione del bilancio, in presenza di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Regole → Conclusioni**
- Se il revisore conclude che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione è appropriato alle circostanze ma esiste un'incertezza significativa, egli deve stabilire se il bilancio:
  - ❑ fornisca un'informativa adeguata degli eventi o delle circostanze principali che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità, nonché dei piani della direzione per far fronte a tali eventi o circostanze;
  - ❑ evidenzi chiaramente che esiste un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità e, di conseguenza, che la stessa può non essere in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento dell'attività aziendale.



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Regole → Conclusioni**
- Implicazioni per la relazione di revisione
- Utilizzo inappropriato del presupposto della continuità aziendale
  
- Se il bilancio è stato redatto nella prospettiva della continuità aziendale ma, a giudizio del revisore, l'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio è inappropriato, egli deve esprimere un giudizio **negativo**



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Regole → Conclusioni**
- *Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa*
- Se il bilancio presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica e la relazione di revisione deve includere una sezione separata dal titolo “*Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale*”



# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570



- **Regole → Conclusioni**
- *Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione*
- Se la direzione, a seguito della richiesta da parte del revisore, si rifiuta di effettuare o di estendere la propria valutazione, il revisore deve considerarne gli effetti sulla propria relazione.
- Se la direzione si rifiuta di farlo, può essere appropriato formulare nella relazione di revisione un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, dal momento che il revisore può non avere la possibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio, ad esempio elementi probativi sull'esistenza di piani che la direzione ha messo in atto ovvero di altri fattori attenuanti





### ● **Art.14: *Relazione di revisione***

1. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:
  - a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto ed illustrano i risultati della revisione legale;
  - b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili → SA Italia 250B



La relazione di revisione dopo le modifiche



- **Art.14: *Relazione di revisione***

Secondo comma: come è fatta la relazione?



## La relazione di revisione dopo le modifiche



- ***Vecchio ordine:***
  - ❑ **Titolo**
  - ❑ **Destinatario**
  - ❑ **Paragrafo introduttivo**
  - ❑ **Responsabilità della direzione**
  - ❑ **Responsabilità del revisore**
  - ❑ **Elementi alla base del giudizio**
  - ❑ **Giudizio**
  - ❑ **Richiami di informativa e altri aspetti**
  - ❑ **Sede data e firma**



## La relazione di revisione dopo le modifiche



- ***Nuovo ordine:***
- **Titolo**
- **Destinatario**
- ~~**Paragrafo introduttivo**~~
- **Giudizio** 
- **Elementi alla base del giudizio** 
- **Richiami di informativa e altri aspetti** 
- **Responsabilità della direzione** 
- **Responsabilità del revisore** 
- **Sede data e firma**



# La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016



## *Secondo comma*

- a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio di esercizio o consolidato sottoposto a revisione legale e il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato alla sua redazione;
- b) una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;



## La relazione di revisione dopo le modifiche



### *Secondo comma*

- c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;
- d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;



# La relazione di revisione dopo le modifiche



- **Art.14: *Relazione di revisione***

- ***Nuova stesura (lettere e, f, g)***

*e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con*

*il bilancio e sulla sua conformita' alle norme di legge.*

*Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori;*



# La relazione di revisione dopo le modifiche



- **Art.14: *Relazione di revisione***
  - ***Nuova stesura (lettere e, f, g)***
- f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacita' della societa' sottoposta a revisione di mantenere la continuita' aziendale;*
- g) l'indicazione della sede del revisore legale o della societa' di revisione legale*





- **Art.14: *Relazione di revisione***
- *Comma terzo*
- Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilita' di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione



## La relazione di revisione dopo le modifiche



- **Art.14: *Relazione di revisione***
- **Comma 3 bis**

*Qualora la revisione legale sia stata effettuata da piu' revisori legali o piu' societa' di revisione legale, essi raggiungono un accordo sui risultati della revisione legale dei conti e presentano una relazione e un giudizio congiunti. In caso di disaccordo, ogni revisore legale o societa' di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo*





- **Art.14: *Relazione di revisione***
- ***Comma 6***
- 6. I soggetti incaricati della revisione legale hanno diritto ad ottenere dagli amministratori documenti e notizie utili all'attività di revisione legale e possono procedere ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione.



# La relazione di revisione dopo le modifiche



- **ESEMPIO DI RELAZIONE (APPENDICE ALL'ISA 700)**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI  
DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

## **Giudizio**

[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, 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



# La relazione di revisione dopo le modifiche



## Elementi alla base del giudizio

[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.



# La relazione di revisione dopo le modifiche



## **Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio**

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.



# La relazione di revisione dopo le modifiche



## **Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio**

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società.



# La relazione di revisione dopo le modifiche



## **Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio**

I [miei][nostri] obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il [mio][nostro] giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente.

Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.



# La relazione di revisione dopo le modifiche



- **paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B relativo alla coerenza della relazione di gestione**
- e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformita' alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori;
- **TRE GIUDIZI:**
  1. **COERENZA DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE COL BILANCIO**
  2. **CONFORMITA' DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE ALLA LEGGE**
  3. **DICHIARAZIONE SU EVENTUALI ERRORI SIGNIFICATIVI NELLA RELAZIONE**



# La relazione di revisione dopo le modifiche



- **paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B relativo alla coerenza della relazione di gestione**
- Il giudizio sulla coerenza e sulla conformità non rappresenta un giudizio sulla rappresentazione veritiera e corretta della relazione sulla gestione
- Inoltre, la dichiarazione sugli eventuali errori significativi formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile del bilancio non costituisce l'espressione di un giudizio professionale e non è pertanto destinata a fornire alcuna forma di assurance.



# La relazione di revisione dopo le modifiche

<i>Tipologia di giudizio sul bilancio</i>	<i>Effetti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità</i>
Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Giudizio con rilievi per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e sulla conformità
Giudizio negativo	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e sulla conformità



# La relazione di revisione dopo le modifiche



Un giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio può non avere impatti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità: ad esempio, un giudizio con rilievi sul bilancio per la mancanza di una particolare informativa richiesta dal quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile può non essere rilevante ai fini del giudizio sulla coerenza e sulla conformità della relazione sulla gestione.

Occorre quindi valutare le situazioni caso per caso



# La relazione di revisione dopo le modifiche



- Gli errori significativi nel bilancio o l'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati da parte del revisore possono avere riflessi sulla formulazione della dichiarazione di cui all'art.14, co. 2, lettera e), del Decreto, da valutare caso per caso.
- L'espressione di un giudizio negativo sul bilancio ovvero la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio su di esso sono, per loro natura, motivo per privare di ogni significato utile il giudizio sulla coerenza, sulla conformità e la dichiarazione sugli eventuali errori significativi: conseguentemente, il revisore dichiarerà l'impossibilità di esprimere un giudizio su coerenza, conformità e dichiarazione su eventuali errori.



# La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B



- *Ipotesi 1 - Giudizio senza modifica*
- **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

Gli amministratori della \_\_\_\_\_ sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della \_\_\_\_\_ al 31/12/2017, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della \_\_\_\_\_ al 31/12/2017 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A mio giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della \_\_\_\_\_ al 31/12/2017 ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non ho nulla da riportare



# La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B



- *Ipotesi 2 - Giudizio senza modifica sul bilancio; presenza di incoerenza significativa, di non conformità significativa, e/o di errori*
- **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

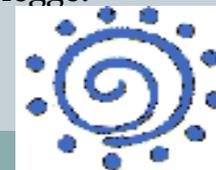
Gli amministratori della \_\_\_\_\_ sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della \_\_\_\_\_ al 31/12/2017, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della \_\_\_\_\_ al 31/12/2017 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

*Nel caso di presenza di incoerenza significativa o di non conformità il paragrafo su coerenza e conformità è il seguente:*

*[Descrizione delle incoerenze significative riscontrate e/o delle non conformità]*

A mio giudizio, ad eccezione di quanto precedentemente descritto, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della \_\_\_\_\_ al 31/12/2017 ed è redatta in conformità alle norme di legge.



# La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B



- *Ipotesi 2 - Giudizio senza modifica sul bilancio; presenza di incoerenza significativa, di non conformità significativa, e/o di errori*

- **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

*Nel caso di presenza di errori significativi vi sono due sub – ipotesi:*

*- Sub-ipotesi a): Esistono coerenza e conformità*

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, evidenziamo che [*descrizione degli eventuali errori significativi fornendo indicazioni sulla natura di tali errori*].

*- Sub-ipotesi b): Non esistono coerenza né conformità*

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, oltre a quanto già sopra riportato evidenziamo che [*descrizione degli eventuali errori significativi fornendo indicazioni sulla natura di tali errori*].



# La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B



*Ipotesi 3 - Giudizio con modifica sul bilancio; due gruppi di sub-ipotesi:  
Presenza di coerenza e conformità / Assenza di coerenza e conformità  
Dichiarazione di non presenza di errori significativi nella relazione sulla  
gestione / Dichiarazione di presenza di errori significativi*

## **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

Gli amministratori della \_\_\_\_\_ sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della \_\_\_\_\_ al 31/12/2017, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della \_\_\_\_\_ al 31/12/2017 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.



# La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B



*Ipotesi 3 - Giudizio con modifica sul bilancio; due gruppi di sub-ipotesi:*

*Presenza di coerenza e conformità / Assenza di coerenza e conformità*

*Dichiarazione di non presenza di errori significativi nella relazione sulla gestione / Dichiarazione di presenza di errori significativi*

## **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

*In caso di giudizio con modifica sul bilancio, gli effetti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità e sulla dichiarazione di errori significativi sono da valutare caso per caso.*

*- Sub-ipotesi 3.a.a: Presenza di coerenza e conformità*

A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi” della Relazione sul bilancio d’esercizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d’esercizio della \_\_\_\_\_ al 31/12/2017 ed è redatta in conformità alle norme di legge.



# La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B



*Ipotesi 3 - Giudizio con modifica sul bilancio; due gruppi di sub-ipotesi:*

*Presenza di coerenza e conformità / Assenza di coerenza e conformità*

*Dichiarazione di non presenza di errori significativi nella relazione sulla gestione / Dichiarazione di presenza di errori significativi*

## **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

*In caso di giudizio con modifica sul bilancio, gli effetti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità e sulla dichiarazione di errori significativi sono da valutare caso per caso.*

*- Sub-ipotesi 3.a.b: Assenza di coerenza e conformità*

*[Descrizione delle incoerenze significative riscontrate e/o delle non conformità]*

A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi” e ad eccezione di quanto precedentemente descritto in ordine alle incoerenze significative e alle non conformità, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d’esercizio della \_\_\_\_\_ al 31/12/2017 ed è redatta in conformità alle norme di legge.



# La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B



*Ipotesi 3 - Giudizio con modifica sul bilancio; due gruppi di sub-ipotesi:*

*Presenza di coerenza e conformità / Assenza di coerenza e conformità*

*Dichiarazione di non presenza di errori significativi nella relazione sulla gestione / Dichiarazione di presenza di errori significativi*

## **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

*- Sub-ipotesi 3.b.a): Non esistono errori significativi*

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non ho nulla da riportare oltre a quanto già sopra evidenziato.

*- Sub-ipotesi 3.b.b): Sussistono errori significativi*

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, oltre a quanto già sopra riportato evidenziamo che [descrizione degli eventuali errori significativi fornendo indicazioni sulla natura di tali errori].



# La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B



## *Ipotesi 4 - Giudizio negativo sul bilancio o dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio*

- A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio negativo” della Relazione sul bilancio d’esercizio, non sono in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d’esercizio della \_\_\_\_\_ al 31/12/2017 e sulla conformità della stessa alle norme di legge né di rilasciare la dichiarazione di cui all’art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 sulla base delle conoscenze e della comprensione dell’impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell’attività di revisione.
- *ovvero*
- A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio” della Relazione sul bilancio d’esercizio, non sono in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d’esercizio della \_\_\_\_\_ al 31/12/2017 e sulla conformità della stessa alle norme di legge né di rilasciare la dichiarazione di cui all’art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 sulla base delle conoscenze e della comprensione dell’impresa e del relativo contesto acc nel corso dell’attività



# La relazione di revisione dopo le modifiche



- Art. 14, secondo comma:
  - f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale;



# La relazione di revisione dopo le modifiche



- Ipotesi 1: *Non sussistono incertezze significative*



Nel caso in cui il revisore non abbia rilievi sulla continuità aziendale e non sussistano incertezze significative, nella relazione di revisione non va inserita alcuna indicazione specifica.

*Potrebbe eventualmente essere inserito un paragrafo simile:*

## **Assenza di incertezza significativa relativa alla continuità aziendale**

In ossequio all'art. 14, secondo comma, lettera f) del D. Lgs. 39/2010, evidenzio come non sussistano incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale.



# La relazione di revisione dopo le modifiche



- *Ipotesi 2: Utilizzo inappropriato del presupposto della continuità aziendale*
- Se il bilancio è stato redatto nella prospettiva della continuità aziendale ma, a giudizio del revisore, l'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio è inappropriato, egli deve esprimere un giudizio negativo
- **Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale**
- Mi riporto a quanto indicato nella sezione “Elementi alla base del giudizio negativo” per quel che concerne l'incertezza significativa relativa alla continuità aziendale



# La relazione di revisione dopo le modifiche



- Ipotesi 3: *Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa*
- Sub ipotesi 3.1 - Presenza di un'informativa adeguata sull'incertezza significativa:
- Se il bilancio presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica e la relazione di revisione deve includere una sezione separata dal titolo “Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale” al fine di:
  - a) richiamare l'attenzione sull'informativa resa in bilancio in cui sono descritti i seguenti aspetti: sussistenza di piani della direzione per far fronte a tali eventi o circostanze; esistenza di un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, di conseguenza, che la stessa può non essere in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento dell'attività aziendale;



# La relazione di revisione dopo le modifiche



- Ipotesi 3: *Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa*
- Sub ipotesi 3.1 - Presenza di un'informativa adeguata sull'incertezza significativa:
- **Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale**

Anche ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera f) del D.Lgs. 39/2010, richiamo l'attenzione in merito alla circostanza descritta nel bilancio in connessione alla sussistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, in conseguenza dei seguenti eventi e delle seguenti circostanze: [*inserire gli eventi e le circostanze*];

Tali eventi e tali circostanze indicano l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Sussistono comunque piani della direzione che \_\_\_\_\_.

In bilancio viene data comunque un'informativa adeguata in merito a detta incertezza significativa e quindi il giudizio espresso è un giudizio senza modifica.



# La relazione di revisione dopo le modifiche



- Ipotesi 3: *Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa*
- Sub ipotesi 3.2 – Assenza di un'informativa adeguata sull'incertezza significativa:

Se il bilancio non presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve:

- a) esprimere un giudizio con rilievi, ovvero un giudizio negativo, secondo le circostanze, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705;
- b) nella sezione della relazione di revisione “Elementi alla base del giudizio con rilievi (o negativo)”, dichiarare che esiste un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e che il bilancio non fornisce un'informativa adeguata su tale aspetto.



# La relazione di revisione dopo le modifiche



- *Ipotesi 4 – Dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio*
- In situazioni caratterizzate da molteplici incertezze significative per il bilancio nel suo complesso, il revisore può considerare appropriato, in casi estremamente rari, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, in base al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.
- In tal caso, il revisore, nel dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, indica anche quanto richiesto dall'art. 14, co. 2, lettera f), del Decreto stesso.



# La relazione di revisione dopo le modifiche



- Nome del revisore
- Firma del revisore
- Sede del revisore (*il luogo nel quale il revisore esercita la propria attività*)
- **Data della relazione** (*non antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio, inclusa l'evidenza che:*
  - A) tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, siano stati redatti;*
  - B) coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità abbiano dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio).*

