

NOTA A CURA DEL REFERENTE DEL GRUPPO DI LAVORO "TAVOLO DELLA REVISIONE" (*)

Il presente Quaderno è stato ultimato nel mese di febbraio 2020 a cura del Gruppo di lavoro "Tavolo della revisione" con la finalità di condividere, anche con "non addetti ai lavori", alcuni elementi chiave della revisione di bilancio.

Le sezioni riprendono quindi questi elementi chiave, identificandoli come "I Pilastri". Le singole sezioni sono volutamente "libere" da eccessivi richiami normativi, per eventuali approfondimenti si può fare riferimento ai documenti emessi dal Gruppo di lavoro sistemi dei controlli nelle società ed enti e D.Lgs. 231 dell'ODCEC di Torino-Ivrea-Pinerolo.

Si confida che la condivisione di questi "Pilastri" rappresenti un ulteriore strumento per comprendere il livello di professionalità e le responsabilità conseguenti allo svolgimento delle attività di revisione di bilancio.

Buona lettura!

IL GRUPPO DI LAVORO

Hanno curato i contenuti: Luca Asvisio, Roberto Bianchi, Massimo Boidi, Luciano Boraso, Stefania Boschetti, Valter Cantino, Riccardo Cavazzana, Gianluca Coluccio, Luigi Conti, Piero De Lorenzi, Riccardo Donadeo, Nicola Fiore, Roberto Grossi, Piercarlo Miaja, Mattia Molari, Giuseppe Pedone, Bruno Piazza, Eugenio Puddu(*), Silvia Rimoldi, Fabio Robaldo, Eugenio Vicari, Andrea Villa, Riccardo Vogliotti.

Copertina a cura di Fabio Robaldo.

INDICE

INTRODUZIONE	1
ETICA DEL REVISORE	3
1 ASPETTI GENERALI	3
2 INDIPENDENZA DEL SINDACO REVISORE	5
3 CONTROLLO DELLA QUALITÀ NEGLI INCARICHI DI REVISIONE LEGALE	7
STRATEGIE DI REVISIONE	9
1 ASPETTI GENERALI	9
2 CHIARIMENTI ED ESEMPI PRATICI	11
RAGIONEVOLE SICUREZZA E SCETTICISMO	15
1 ASPETTI GENERALI	15
2 RAGIONEVOLE SICUREZZA	15
3 SCETTICISMO	17
SIGNIFICATIVITA'	
1 ASPETTI GENERALI	20
2 SIGNIFICATIVITA' DEL BILANCIO NEL SUO COMPLESSO	21
3 SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA	22
4 UTILIZZO DELLA SIGNIFICATIVITA' NELLA REVISIONE	23
FORMULAZIONE DEL GIUDIZIO	26
1 ASPETTI GENERALI	26
2 GIUDIZIO DI REVISIONE	26
3 GIUDIZIO CON MODIFICA	27
4 RICHIAMI D'INFORMATIVA ED ALTRI ASPETTI	28
SPUNTI DA RICORDARE	30
CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	31
RIFERIMENTI NORMATIVI	32

INTRODUZIONE

A cura di Luca Asvisio

(Presidente Ordine Dottori Commercialisti Torino Ivrea Pinerolo)

L'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Torino ha ritenuto, sin dalla corrente consiliatura, anche alla luce dei provvedimenti di legge emanati ed emanandi, di considerare la revisione come materia di notevole interesse per la professione nella ricerca di nuovi e più ampi sbocchi che possano lenire la crisi che sta affliggendo - in particolare - questa parte di paese e conseguentemente la clientela ed - in maniera generalizzata - la nostra categoria, la cui opera necessita di una attenta valutazione prospettica per ovviare alla conclamata riduzione di adempimenti, alla concorrenza e alla modifica dei sistemi organizzativi.

Ne è conseguito, tra il resto, un costruttivo dialogo con i colleghi operanti nelle società di revisione che ha portato all'apertura alla loro partecipazione alla complessiva attività del nostro Ente nello specifico settore di attività a supporto di tutti gli iscritti.

Tale rappresentanza si è sviluppata, tanto con la partecipazione di un membro scelto all'interno di tale mondo al Consiglio dell'Ordine, quanto con la creazione di un tavolo di lavoro nel quale scambiarsi reciproche problematiche, sviluppare attività comuni nell'ambito della formazione e, in generale, sulla base di quanto indicato in precedenza all'apertura della cultura della revisione a tutti gli iscritti.

I primi riscontri di questa collaborazione sono positivi e vogliono portare alla progressiva realizzazione di una importante forma di riconoscimento delle rispettive funzioni per evitare, quanto più possibile, invasioni di campo, sempre più frequenti alla luce dell'introduzione delle norme che hanno portato all'allargamento dei soggetti tenuti alla revisione contabile, che ha obbligato tutti a modificare il proprio approccio alla materia.

Si tratta di un percorso difficile e irto di ostacoli, tanto per trovare corrette regole di ingaggio tra due mondi che si sono sempre ritenuti concorrenti, quanto per evitare che le imprese non riconoscano il rispettivo valore e la complessiva importanza delle nostre attività che, viceversa, sono spesso considerate orpelli burocratici che comportano il sostenimento di costi e l'impiego di risorse interne spesso indisponibili.

In questo senso il coordinamento di tale attività con l'intervenuta normativa sulla crisi d'impresa rappresenta un ulteriore spunto di riflessione al fine di veder crescere la cultura d'impresa e l'importanza della vicinanza tra professionisti, revisori e imprese creando meccanismi virtuosi.

La vicinanza tra rappresentative professionali, imprenditoriali e accademiche, così virtuosamente sviluppata a partire dall'avvio del Forum Milanese, può premiare la creazione di reti poste a sostegno dell'impresa e difesa della collettività.

Ci auguriamo che sia un primo e concreto passo per procedere nella creazione di valore tanto per le imprese, quanto per gli iscritti al fine di migliorare ogni forma di collaborazione.

PILASTRO 1

ETICA DEL REVISORE

ETICA DEL REVISORE

1 ASPETTI GENERALI

La "neutralità" del revisore nei confronti del soggetto sottoposto a revisione è uno degli elementi cruciali alla base delle normative sulla revisione.

La finalità è quella di garantire che il revisore possa esprimere un giudizio di revisione onesto e imparziale, non condizionato da interessi o conflitti, rafforzando così il concetto che il revisore ha un importantissimo ruolo di interesse pubblico e non agisce mai esclusivamente negli interessi propri e/o dei singoli clienti.

Tutti i soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale sono obbligati al **rispetto dei principi di deontologia professionale** elaborati dalle associazioni e dagli ordini professionali.

Con particolare riferimento ai temi dell'etica e della deontologia professionale, è stato emanato il "Codice Etico Italia" (per esteso "Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale"), elaborato dagli enti convenzionati con il MEF e con la CONSOB - Associazione Italiana Revisori Contabili (ASSIREVI), Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e Istituto Nazionale Revisori Legali (INRL).

1.1 PRINCIPI FONDAMENTALI

Secondo il Codice Etico Italia, il revisore deve osservare i seguenti principi fondamentali:

integrità: l'essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni di natura professionale, evitando di perseguire utilità non dovute, implicando altresì la correttezza e la sincerità;

obiettività: non avere pregiudizi o conflitti di interesse, né accettare indebite influenze di terzi che possano condizionare il suo giudizio professionale;

competenza professionale e diligenza: mantenere le conoscenze e le capacità professionali ad un livello tale da garantire che il cliente riceva prestazioni caratterizzate da competenza e professionalità, basate sui più recenti sviluppi della normativa, della tecnica e della prassi professionale, nonché agire con diligenza in conformità ai principi tecnici e professionali;

riservatezza: rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale e, pertanto, non diffonderle a terzi, salvo che vi sia specifica autorizzazione, o che sussista un diritto o un dovere, di fonte giuridica o professionale, di comunicarle;

comportamento professionale: rispettare la normativa applicabile ed evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività di revisione.

Il Codice Etico Italia fornisce quindi un quadro concettuale in base al quale il revisore dovrà identificare, valutare e gestire i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali.

Nel valutare la significatività di un rischio, il revisore deve considerare gli elementi di natura sia **qualitativa** sia **quantitativa**. Il revisore potrebbe trovarsi infatti in situazioni in cui i rischi non possano essere né eliminati, né ridotti entro un livello accettabile: in tali situazioni non dovrà accettare lo specifico servizio professionale, ovvero recedere dallo stesso qualora fosse in corso di esecuzione.

1.2 RISCHI DI MANCATA OSSERVANZA DEI PRINCIPI FONDAMENTALI

I rischi che possono compromettere l'osservanza dei principi fondamentali possono scaturire da un'ampia gamma di relazioni e di circostanze, quali ad esempio:

- **interesse personale:** il rischio che un interesse finanziario o di altra natura influenzi il giudizio professionale o il comportamento del revisore, come ad esempio la sussistenza di **interessi finanziari diretti** nel cliente, **l'eccessiva dipendenza economica** dai compensi, **il timore di perdere un importante cliente**, la gestione di **trattative** per instaurare un **rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione** presso un cliente di revisione, il rinvenimento di un **errore significativo** nei risultati di un precedente servizio professionale svolto da un soggetto vicino al revisore attuale;
- **auto-riesame:** il rischio che, nell'ambito dell'incarico di revisione, l'obiettività del revisore sia influenzata da un giudizio espresso o dai risultati di un servizio reso precedentemente dal revisore stesso o da altro individuo che opera all'interno della propria rete. Tali circostanze potrebbero consistere, a titolo esemplificativo e non esaustivo, nell'aver svolto nel recente passato un **incarico quale amministratore** o esponente della direzione del cliente, lo svolgimento di un servizio per un cliente sottoposto a revisione **che influenza direttamente le informazioni** oggetto dell'incarico stesso;
- **promozione degli interessi del cliente:** il rischio che il revisore promuova o rappresenti la posizione di un cliente in modo tale che la sua obiettività ne risulti compromessa;
- **familiarità:** il rischio che, a causa di un rapporto molto stretto o di lunga durata con un cliente, il revisore risulti eccessivamente accondiscendente nei confronti del cliente oggetto dell'incarico;
- **intimidazione:** il rischio che il revisore sia dissuaso dall'agire in modo obiettivo a causa di pressioni, reali o percepite, ivi compresi i tentativi di esercitare un'indebita influenza sullo stesso, ad esempio mediante **minacce** di revocare un incarico di revisione, ovvero di **pressioni** per ridurre in modo inappropriato l'estensione dell'attività da svolgere al fine di ridurre i compensi.

1.3 MISURE DI SALVAGUARDIA

Le misure di salvaguardia che possono eliminare i rischi o ridurli entro un livello accettabile rientrano in due ampie categorie:

- a) **misure di salvaguardia previste dalla legge, dai regolamenti o dai principi professionali**, quali ad esempio i requisiti relativi alla formazione continua, il rispetto dei principi di revisione, deontologici e altri principi professionali;

- b) **misure di salvaguardia individuate nell'ambiente di lavoro, attivate dal revisore o dal cliente**, quali ad esempio la predisposizione di direttive e procedure finalizzate a **monitorare** e gestire **la dipendenza economica** da un singolo cliente, la presenza di un revisore non coinvolto nell'incarico di revisione che **riesamini il lavoro svolto** nell'ambito di detto incarico o esprima un parere al riguardo, la **comunicazione ai responsabili** delle attività di governance del cliente in merito alla natura dei servizi resi e alla misura dei compensi richiesti.

Le misure di salvaguardia nell'ambiente di lavoro attivate dal cliente, da sole, non possono tuttavia ritenersi sufficienti.

2 INDIPENDENZA DEL SINDACO REVISORE

2.1 INDIPENDENZA COME REQUISITO ESSENZIALE PER L'ATTIVITÀ DEL SINDACO REVISORE

L'indipendenza è il requisito essenziale che consente ai sindaci di svolgere la funzione di vigilanza secondo principi di obiettività e di integrità¹.

La valutazione dell'indipendenza del sindaco-revisore non può limitarsi all'aspetto soggettivo, vale a dire all'indipendenza cosiddetta "di fatto", ma si estende a considerare anche la necessaria sussistenza del requisito oggettivo, ossia la cosiddetta indipendenza "apparente" o "formale", cioè quella che si manifesta agli occhi dei terzi.

Il sindaco-revisore deve considerare, oltre alla sua persona, i suoi collaboratori ed ausiliari e la rete cui appartiene.

La rete viene definita come la struttura più ampia alla quale un candidato sindaco-revisore può appartenere.

Il sindaco-revisore deve quindi adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza (anche considerando collaboratori, ausiliari e la rete) non sia influenzata da conflitti d'interesse, anche potenziali, o da relazioni d'affari dirette o indirette. Non si può accettare l'incarico se sussistono rischi di auto-riesame, di interesse personale, o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale o da familiarità o da minaccia di intimidazione, determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate dal candidato sindaco-revisore (anche considerando collaboratori, ausiliari e la rete), dai quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, anche considerando le eventuali misure di salvaguardia adottate, potrebbe ritenere compromessa l'indipendenza.

¹ Vedasi documento emanato dal CNDCEC "Norme di comportamento del collegio sindacale - Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate" (settembre 2015).

2.2 REQUISITO DELL'INDIPENDENZA FINANZIARIA: INDICAZIONI OPERATIVE

Sono utili alcune indicazioni operative che consentano di verificare la ricorrenza del requisito di indipendenza finanziaria, nel caso in cui nei confronti della società siano rese prestazioni ulteriori rispetto a quelle di sindaco e/o di revisore. Al riguardo si precisa che il CNDCEC ha indicato che il professionista sindaco può, se lo ritiene, utilizzare limiti maggiormente stringenti rispetto ad una semplice auto-valutazione, che si ritiene dovrebbero essere utilizzabili anche nel caso in cui l'incarico riguardi la sola revisione legale:

Verifica della ricorrenza del requisito di indipendenza finanziaria (*)		
(S+C)/(CT)	Rapporto (S)/(S+C)	Rischio di dipendenza finanziaria
> 15%	> 2/3	NO
> 5% ≤ 15%	> 1/2	NO
≤ 5%	IRRILEVANTE	NO
Definizioni:		
(CT) Compensi totali del professionista comprendenti sia quelli individuali che quelli provenienti dalla partecipazione alla rete		
(S) Compensi del professionista sulla società o sul gruppo per l'attività di sindaco		
(C) Compensi del professionista sulla società o sul gruppo per attività diversa da quella di sindaco comprendenti sia quelli individuali che quelli provenienti dalla partecipazione alla rete		
(S+C) Compensi totali del professionista sulla società o sul gruppo		
(*) Si esegue la verifica prevista nella prima colonna e successivamente, se superata la soglia di rilevanza, quella prevista nella seconda colonna.		

2.3 MANCATO PAGAMENTO DEL COMPENSO

Qualora i compensi dovuti per l'attività di sindaco-revisore non siano pagati per un periodo significativo, la somma degli arretrati potrebbe essere considerata una minaccia per l'indipendenza del sindaco stesso.

2.4 DICHIARAZIONE D'INDIPENDENZA

Tutte le valutazioni in merito all'indipendenza devono essere opportunamente **documentate**. In particolare, ogni sindaco-revisore e ogni altra persona che sarà coinvolta nello svolgimento dell'incarico dovrà rilasciare una **dichiarazione d'indipendenza**, da conservare tra la documentazione del lavoro.

3 CONTROLLO DELLA QUALITÀ NEGLI INCARICHI DI REVISIONE LEGALE

Le norme² in tema di controllo della qualità del lavoro del revisore contabile prevedono la statuizione di regole volte all'implementazione di direttive, procedure, controlli interni che il revisore deve adottare per garantire che la revisione contabile sia conforme ai principi professionali ed alle disposizioni di legge applicabili, e che la relazione di revisione emessa sia appropriata per le circostanze. Tali norme si estendono altresì alle attività che il revisore dovrà svolgere prima di emettere la lettera d'incarico, al fine di valutare preliminarmente il profilo di rischio del cliente e dello specifico incarico. In tale processo devono essere considerati il **profilo del cliente**, le **competenze**, le **esperienze** ed i **tempi** richiesti per lo svolgimento dell'incarico, l'**affidabilità della governance**, le **eventuali situazioni di incompatibilità o conflitti d'interesse**, l'**adeguatezza dei corrispettivi** in funzione dell'incarico prospettato, i **temi di rilevanza contabile**, gli **ulteriori elementi** che possono avere impatto sulla decisione di accettare l'incarico.

Il revisore dovrà quindi predisporre ed utilizzare un'adeguata documentazione, che fornisca evidenza dell'operatività dei singoli elementi fondamentali del proprio sistema di controllo della qualità, tenendo presente che il principio ISQC Italia 1 evidenzia che i revisori operanti individualmente, ovvero mediante reti di dimensioni minori, possano utilizzare metodi meno strutturati nella documentazione dei propri sistemi di controllo della qualità.

² Rif. Artt. 10-ter e 10-quater, D.Lgs. n. 39/2010, ISQC Italia 1 - Gli elementi di un sistema di controllo (interno) della qualità, SA Italia 220
- Le procedure di controllo della qualità dell'incarico di revisione, Art. 20, D.Lgs. n. 39/2010, con riferimento al controllo esterno da parte delle autorità di vigilanza.

PILASTRO 2

STRATEGIE DI REVISIONE

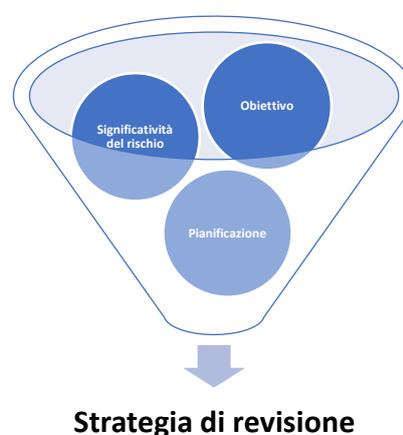
STRATEGIE DI REVISIONE

1 ASPETTI GENERALI

Il revisore deve definire una strategia generale di revisione che stabilisca la portata, la tempistica e la direzione della revisione e che guidi l'elaborazione del piano di revisione. Nel definire la strategia generale di revisione, il revisore deve:

Identificare le **caratteristiche** dell'incarico che ne definiscono la portata;

- Determinare gli **obiettivi** dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per **pianificare** la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste;
- Considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono **significativi** nell'indirizzare il lavoro del team di revisione;
- Considerare i risultati delle attività preliminari dell'incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico siano pertinenti;
- Determinare la **natura**, la **tempistica** e l'**entità** delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico.



Strategia di revisione

La stesura della strategia di revisione, successiva al completamento delle procedure sopra descritte, risulterà nella sua natura come la combinazione di **procedure di validità e procedure di conformità**:

- Le procedure di validità includono verifiche di dettaglio delle classi di operazioni, dei saldi contabili e dell'informativa, in aggiunta a procedure di analisi comparativa.
- Le procedure di conformità sono finalizzate a valutare l'efficacia operativa del sistema di controllo interno nel prevenire od individuare e correggere errori significativi.

Durante le proprie attività, il revisore deve acquisire una comprensione dell'impresa oggetto della revisione e del contesto in cui opera, inclusa una comprensione del sistema di controllo interno; tale ultimo aspetto sta acquisendo sempre maggiore rilievo anche in considerazione della rilevanza che la valutazione dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo, prevista dall'Art. 2086 del Codice Civile, sta assumendo a seguito della recente introduzione della normativa sulla crisi d'impresa.

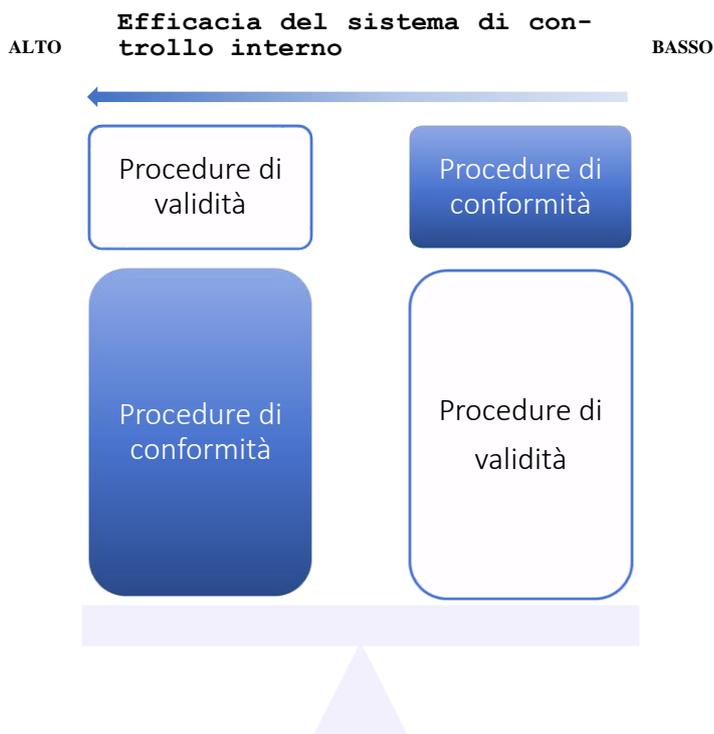
A seconda del proprio giudizio professionale e delle evidenze documentali ottenute, il revisore potrà decidere se fare maggiore affidamento:

- sul sistema di controllo interno o
- sulle procedure di validità.

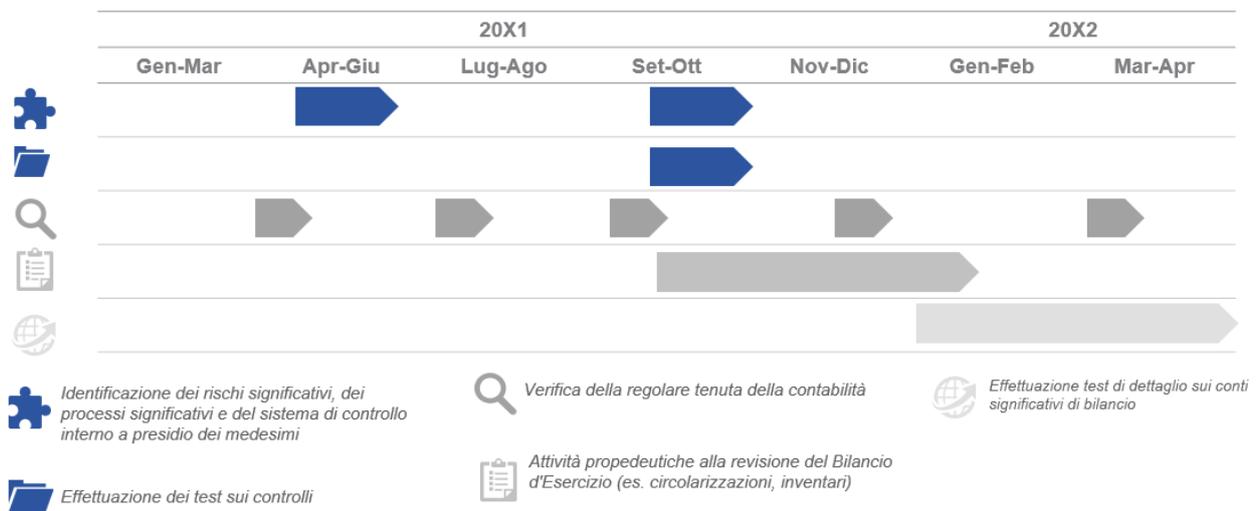
Un **ambiente di controllo efficace** può consentire al revisore di avere più fiducia nel controllo interno e nell'attendibilità delle evidenze documentali generate all'interno dell'impresa e, conseguentemente, permette al revisore, per esempio, di eseguire alcune delle procedure di revisione ad una data intermedia piuttosto che a fine esercizio riducendo le attività in sede di verifica di dettaglio a fine esercizio. Le carenze nell'ambiente di controllo, invece, hanno l'effetto contrario.

Il revisore può fronteggiare un ambiente di controllo inefficace:

- svolgendo un numero maggiore di procedure di revisione a fine esercizio piuttosto che ad una data intermedia;
- svolgendo maggiori test di dettaglio mediante procedure di validità (es. richiedendo maggiori conferme esterne).



Definita la natura, il revisore dovrà pianificare le **tempistiche** delle proprie attività sulla base delle caratteristiche dell'incarico, dell'obiettivo e delle scadenze per approvazione del bilancio della società. Tale procedura permette al revisore di determinare la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico. A titolo illustrativo si riporta un esempio di pianificazione di un incarico di revisione legale di bilancio d'esercizio con data di bilancio al 31 dicembre 20X1, nello scenario in cui il revisore abbia deciso di fare affidamento sul sistema di controllo interno.



Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione.

2 CHIARIMENTI ED ESEMPI PRATICI

Di seguito vengono elencati alcuni esempi degli aspetti che il revisore può prendere in considerazione nella definizione della strategia di revisione.

Identificare le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata

È necessario identificare:

- La natura dei settori di attività oggetto di revisione ed il relativo quadro normativo sull'informazione finanziaria secondo il quale sono state predisposte le informazioni, inclusi eventuali obblighi di informativa specifici del settore di appartenenza dell'impresa;
- La disponibilità del lavoro dei revisori interni e il grado di affidamento che il revisore può fare su tale lavoro;
- L'uso da parte dell'impresa di fornitori di servizi e il modo in cui il revisore può acquisire elementi probativi sulla struttura o sull'operatività dei controlli svolti da tali fornitori;
- L'effetto delle tecnologie informatiche sulle procedure di revisione, inclusa la disponibilità dei dati e l'utilizzo previsto di tecniche di revisione computerizzate;

- La disponibilità del personale dell'impresa e delle informazioni.

Determinare gli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste

È necessario determinare:

- l'organizzazione degli incontri con la direzione e con i responsabili delle attività di governance per discutere sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione del lavoro di revisione;
- la discussione con la direzione circa le comunicazioni previste in merito allo stato di avanzamento del lavoro di revisione durante lo svolgimento dell'incarico;
- la natura e la tempistica previste delle comunicazioni tra i membri del team di revisione, ivi compresi la natura e la tempistica degli incontri tra i membri del team e la tempistica del riesame del lavoro svolto.

Considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione. Inoltre, è necessario considerare i risultati delle attività preliminari dell'incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico siano pertinenti

È necessario considerare:

- la determinazione delle soglie di significatività e l'identificazione preliminare delle aree in cui può sussistere un livello di rischio più elevato di errori significativi come per esempio aree con elevato grado di soggettività;
- i risultati di precedenti revisioni che hanno comportato la valutazione dell'efficacia operativa o meno del sistema di controllo interno;
- gli sviluppi significativi nell'attività dell'impresa, inclusi i cambiamenti nelle tecnologie informatiche e nei processi aziendali, i cambiamenti dei membri della direzione con responsabilità strategiche, le acquisizioni, le fusioni e i disinvestimenti;
- gli sviluppi significativi intervenuti nel settore in cui opera l'impresa come cambiamenti nella regolamentazione di settore e nuovi obblighi informativi;
- i cambiamenti significativi nel quadro normativo dell'informativa finanziaria, quali i cambiamenti nei principi contabili.

Determinare la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico

È necessario determinare:

- la selezione del team di revisione e l'assegnazione del lavoro di revisione ai membri del team, inclusa l'assegnazione delle aree dove possono esistere rischi più elevati di errori significativi ai membri del team con appropriata esperienza;
- la predisposizione del budget dell'incarico, inclusa l'assegnazione di tempi adeguati per le aree in cui possono esistere rischi più elevati di errori significativi.

PILASTRO 3

RAGIONEVOLE SICUREZZA E SCETTICISMO

RAGIONEVOLE SICUREZZA E SCETTICISMO

1 ASPETTI GENERALI

I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base per il proprio giudizio, una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. Come vedremo meglio nel seguito, a tal fine è necessario che il revisore utilizzi il proprio scetticismo professionale, ossia mantenendo un approccio dubitativo che permetta di monitorare costantemente le condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errori non intenzionali o frodi e valutare criticamente gli elementi probativi acquisiti al fine di esprimere il proprio giudizio.

2 RAGIONEVOLE SICUREZZA

2.1 CONTESTO E SIGNIFICATO

Il revisore che svolge il suo lavoro secondo i principi di revisione ha come obiettivo quello di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi che potrebbero derivare da:

- comportamenti o eventi non intenzionali;
- frodi

Ciò che distingue le due categorie di errori è l'intenzionalità o meno dell'atto che determina errori in bilancio.

Nel contesto della revisione contabile con ragionevole sicurezza si intende un livello di sicurezza elevato ma non assoluto.

Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza ma non "assoluto", in quanto gli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue conclusioni e sui quali egli basa il proprio giudizio sono di natura persuasiva piuttosto che conclusiva. Il livello "ragionevole" di sicurezza, pertanto, non corrisponde a un livello "assoluto", poiché nella revisione contabile esistono limiti intrinseci che derivano, per esempio, da:

- la natura stessa del bilancio, la cui redazione comporta processi valutativi ed estimativi da parte della Direzione della società;
- la possibilità che la Direzione possa, intenzionalmente o involontariamente, non fornire tutte le informazioni pertinenti alla redazione del bilancio;
- l'utilizzo, da parte del revisore, di verifiche condotte a campione.

La ragionevole sicurezza si ottiene attraverso l'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati tali da esprimere un giudizio sul bilancio.

Attraverso l'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati il revisore riduce, ad un livello accettabilmente basso, il rischio di esprimere un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato.

2.2 SUFFICIENZA ED APPROPRIATEZZA DEGLI ELEMENTI PROBATIVI

La sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi sono correlate. La sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi.

Più alto è il rischio di errori significativi maggiore dovrà essere la quantità e la qualità degli elementi probativi da ottenere

La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione da parte del revisore dei rischi di errore (più elevati sono i rischi identificati e valutati, maggiore è la quantità degli elementi probativi che è probabile sia richiesta) e anche dalla qualità di tali elementi probativi. L'acquisizione di un maggior numero di elementi probativi, tuttavia, può non compensarne la scarsa qualità.

L'appropriatezza è 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.

L'appropriatezza si riferisce alla pertinenza e attendibilità degli elementi probativi a supporto del giudizio del revisore

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.

Gli elementi probativi sono quindi necessari per supportare il giudizio del revisore e la relazione di revisione. Essi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile, inclusi gli approfondimenti condotti direttamente con la direzione in particolare con riferimento alle "poste valutative del bilancio". Essi possono, tuttavia, includere anche informazioni acquisite da altre fonti, quali le revisioni contabili precedenti (a condizione che il revisore abbia stabilito se rispetto alla revisione contabile precedente si siano verificati cambiamenti che possano influire sulla loro rilevanza ai fini della revisione contabile in corso) ovvero includere le procedure di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione relative all'accettazione e al mantenimento della clientela. In aggiunta alle altre fonti interne ed esterne all'impresa, una fonte importante di elementi probativi è costituita dalle registrazioni contabili dell'impresa anche mediante l'estrazione diretta dai sistemi informatici della società grazie alla sempre maggiore diffusione di strumenti informatici che consentono l'utilizzo di tecniche di revisione computerizzate.

3 SCETTICISMO

3.1 SIGNIFICATO

Nel pianificare e svolgere le attività di revisione volte ad acquisire gli elementi probativi necessari ad esprimere il proprio giudizio, è necessario che il revisore utilizzi il proprio scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato.

Mantenere lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile è necessario, se il revisore intende, ad esempio, ridurre i rischi:

- di trascurare circostanze inusuali;
- di una eccessiva generalizzazione nel trarre le conclusioni in base alle osservazioni effettuate nel corso della revisione;
- di utilizzare assunzioni non appropriate per determinare la natura, la tempestività e l'estensione delle procedure di revisione e valutarne i risultati.

3.2 SCETTICISMO PROFESSIONALE NEL CONTESTO DELLA REVISIONE

Lo scetticismo professionale è un atteggiamento dell'individuo che implica un approccio dubitativo e una valutazione critica degli elementi probativi acquisiti.

Lo scetticismo professionale è necessario per la valutazione critica degli elementi probativi; ciò implica interrogarsi sugli elementi probativi contraddittori e sull'attendibilità dei documenti e delle risposte alle attività svolte e delle altre informazioni acquisite dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance. Ciò include altresì la considerazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti alla luce delle circostanze, per esempio nel caso in cui sussistano fattori di rischio di frode o un singolo documento, per sua natura suscettibile di frode, rappresenti l'unica evidenza a supporto di un importo significativo di bilancio.

L'esercizio dello scetticismo professionale è richiesto nel corso dell'intera attività di revisione e, in particolare, durante la revisione di quelle voci di bilancio che per loro natura sono maggiormente soggette alle stime fornite dalla direzione riguardanti: il fair value, la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento.

Mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale durante l'intero processo di revisione comporta che il revisore:

- Non deve ritenersi soddisfatto da elementi probativi che non siano persuasivi sulla base della semplice convinzione che la Direzione sia onesta e si comporti con integrità;
- se ritiene che uno o più documenti non siano attendibili o autentici deve fare approfondimenti.

Lo scetticismo professionale implica prestare attenzione, per esempio:

- agli elementi probativi acquisiti in contraddizione tra di loro;
- alle informazioni che mettono in discussione l'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini che si intendono utilizzare come elementi probativi;
- alle condizioni che possono segnalare possibili frodi;
- alle circostanze che indicano la necessità di ulteriori procedure di revisione rispetto a quelle richieste dai principi di revisione.

PILASTRO 4

SIGNIFICATIVITA'

SIGNIFICATIVITA'

1 ASPETTI GENERALI

La significatività (o "materialità") rappresenta un concetto chiave che pervade tutte le fasi dell'attività di revisione e viene applicato nella revisione tanto nelle fasi di pianificazione e di esecuzione del lavoro, quanto nella valutazione degli effetti degli eventuali errori riscontrati, incluse le omissioni.

Nell'ambito dei quadri normativi sull'informativa finanziaria si è soliti affermare che un'informazione è significativa se la sua mancanza o non corretta rappresentazione può influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori del bilancio.

La determinazione della significatività da parte del revisore è una questione oggetto di giudizio professionale, e risulta influenzata dalla percezione del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio.

Il concetto di significatività accompagna il revisore in tutte le fasi del proprio lavoro. Dalla fase di pianificazione del lavoro di revisione che include la definizione del livello di significatività, all'esecuzione delle procedure di revisione applicate, per finire poi alla valutazione dei risultati emersi dall'acquisizione degli elementi probativi.

In fase di pianificazione della strategia generale di revisione, il revisore deve determinare la:

- **significatività per il bilancio nel suo complesso;**
- **significatività operativa.**

La determinazione del livello di significatività è di fondamentale importanza anche al fine di stabilire le voci da analizzare e, in particolare, dell'ampiezza delle procedure di revisione da svolgere.

Il revisore in genere non comunica i livelli di significatività alla direzione e ai responsabili dell'impresa sottoposta a revisione, in modo da non compromettere l'efficacia della revisione, rendendo le verifiche troppo prevedibili. I livelli di significatività possono invece rappresentare di frequente elementi di comunicazione con gli altri organi di controllo, quantomeno in termini di intervallo di valori.

2 SIGNIFICATIVITA' DEL BILANCIO NEL SUO COMPLESSO

La "significatività per il bilancio nel suo complesso" definisce il limite in base al quale preliminarmente il revisore ritiene che saranno valutati gli errori (singoli e complessivi) da lui individuati, per decidere se modificare il proprio giudizio sul bilancio.

In termini concreti, la "significatività per il bilancio nel suo complesso" individua l'importo oltre al quale il revisore valuta gli impatti sul giudizio di revisione degli eventuali errori (singoli e complessivi) individuati; semplificando, tale limite serve al revisore per decidere se modificare il giudizio sul bilancio.

La significatività per il bilancio nel suo complesso frequentemente viene determinata attraverso l'**applicazione di una percentuale**, secondo il giudizio professionale, ad un **valore di riferimento prescelto**, ritenuto appropriato in relazione alle circostanze dell'impresa, quale ad esempio una **grandezza reddituale** (es. utile prima delle imposte, ricavi totali, utile lordo o costi totali) o una **grandezza patrimoniale** (es. totale del patrimonio netto o attivo netto). I dati economico-finanziari pertinenti possono riguardare periodi precedenti, il periodo in esame, e budget o previsioni relative al periodo in esame, rettificati sulla base dei cambiamenti significativi intervenuti nelle condizioni finanziarie dell'impresa (per esempio, una acquisizione significativa) e dei cambiamenti relativi alle condizioni del settore o del contesto economico in cui opera l'impresa. La percentuale da applicare ai valori di riferimento prescelto dipendono dal giudizio professionale.

2.1 DEFINIZIONE DEL BENCHMARK

Come sopra indicato, nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso, viene spesso applicata una percentuale ad un parametro di riferimento prescelto, il cosiddetto benchmark. I fattori che possono influenzare l'identificazione di un appropriato valore di riferimento sono i seguenti:

- gli elementi del bilancio (attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi);
- voci su cui tendenzialmente si concentra l'attenzione degli utilizzatori del bilancio dell'impresa;
- la natura dell'impresa, la fase del ciclo di vita aziendale in cui si colloca la stessa, nonché il settore ed il contesto economico in cui essa opera;
- l'assetto proprietario dell'impresa e le modalità di finanziamento della stessa;
- la volatilità del valore di riferimento;

A tal fine è innanzitutto necessario individuare i probabili **utilizzatori del bilancio** (ad esempio i soci di riferimento dell'impresa, i responsabili delle attività di governance, le istituzioni finanziarie, i principali finanziatori, i dipendenti, i clienti, i creditori, agenzie ed organizzazioni governative) ed identificare le eventuali aspettative degli utilizzatori specifici al fine di determinare quali sono i principali **elementi del bilancio di interesse** per gli utilizzatori.

Sulla base di tali considerazioni sarà quindi possibile individuare il benchmark sulla base del quale determinare la materialità tenendo conto delle voci di bilancio che attirano maggiormente l'attenzione degli utilizzatori.

2.2 PERCENTUALE DA APPLICARE AL BENCHMARK

Dopo aver identificato il parametro di riferimento, il revisore definisce una percentuale da applicare allo stesso per determinare il valore della significatività. La determinazione di tale percentuale richiede l'adozione di un giudizio professionale da parte del revisore.

Esiste generalmente una relazione tra la percentuale applicata dal revisore ed il valore di riferimento prescelto, tale che, ad esempio, la percentuale applicata agli utili ante imposte sarà di norma più elevata rispetto alla percentuale applicata ai ricavi totali. Per esempio, il revisore può considerare che il cinque per cento dell'utile ante imposte sia appropriato per un'impresa con fini di lucro operante nel settore manifatturiero, mentre per un'impresa senza scopo di lucro egli può considerare appropriato l'uno per cento dei ricavi totali o dei costi totali. Comunque, a seconda delle circostanze, possono ritenersi appropriate percentuali maggiori o minori.

I principi di revisione ISA Italia non forniscono indicazioni specifiche per il calcolo della significatività: di conseguenza, la prassi professionale ha pertanto elaborato approcci differenti.

La scelta della percentuale da applicare al parametro (anch'essa parte del giudizio professionale) terrà conto di fattori sempre legati alla percezione della significatività da parte degli utilizzatori.

3 SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA

Dopo aver stabilito il livello di significatività, deve essere determinato anche il livello appropriato di significatività operativa.

La "significatività operativa" è determinata in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso ed è utilizzata ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione.

Per significatività operativa si intende l'importo o gli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, al fine di ridurre a un livello più basso possibile la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività per il bilancio nel suo complesso.

La determinazione della significatività operativa per la revisione non è un semplice calcolo meccanico e richiede l'esercizio del giudizio professionale. Essa è influenzata dalla comprensione che il revisore ha della società, aggiornata nel corso dello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio, e dalla natura e dall'entità degli errori identificati nel corso delle precedenti revisioni contabili e quindi dalle aspettative del revisore relativamente agli errori nel periodo in esame.

La significatività operativa rappresenta quel livello inferiore di significatività che consente di attenuare il potenziale effetto dato da errori che, considerati individualmente non significativi, sommati possono comunque rendere il bilancio significativamente errato. Il revisore determina pertanto la significatività operativa al fine di ridurre a un livello più basso possibile la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel bilancio superi la significatività per il bilancio nel suo complesso.

In termini pratici la significatività operativa rappresenta una certa percentuale della significatività complessiva.

Contrariamente alla significatività per il bilancio nel suo complesso, la significatività operativa può essere influenzata dai fattori che determinano il rischio di revisione, quali ad esempio si evidenziano:

- la comprensione dell'impresa e gli esiti derivanti dallo svolgimento delle procedure di valutazione dei rischi;
- la natura e l'ammontare degli errori identificati negli incarichi precedenti;
- le aspettative di possibili errori nel periodo amministrativo in esame.

Quando tutti o alcuni dei fattori descritti portano a considerare la rischiosità media o alta, il revisore deve stabilire un livello di significatività operativa via via più basso.

4 L'UTILIZZO DELLA SIGNIFICATIVITÀ NEL CORSO DELLA REVISIONE

La significatività è utilizzata dal revisore in tutte le fasi della revisione, come elencato di seguito.

Fase di pianificazione

- stabilire quali aree del bilancio sia necessario sottoporre a procedure di revisione e definire il contesto per la strategia generale di revisione; la valutazione della significatività deriva dal giudizio professionale del revisore e dipende dalla dimensione e dalla natura della voce o dell'informazione esaminata: per stabilire se una voce o un insieme di voci sono significativi, bisogna sempre valutare insieme la natura e il valore di tali voci;

- pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione specifiche;
- determinare la significatività specifica per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per cui ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo inferiore alla significatività generale possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori dell'informazione finanziaria.

Fase di valutazione del rischio

- identificare quali procedure di valutazione dei rischi siano necessarie;
- valutare l'impatto dei rischi identificati;
- valutare i risultati delle procedure di valutazione dei rischi.

Fase di risposta al rischio

- determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti;

Fase di reporting

- valutare l'effetto degli errori non corretti;
- formare il giudizio nella relazione di revisione.

In ultimo, quindi, la significatività rappresenta il limite, quantitativo e qualitativo, in base al quale saranno valutati gli errori individuati dal revisore per decidere di modificare il proprio giudizio sul bilancio; nel valutare la significatività, ed in particolare nella valutazione degli errori, il revisore deve considerare non soltanto la dimensione (aspetto quantitativo) ma anche la natura dell'errore e le particolari circostanze in cui esso si verifica (aspetto qualitativo). Sotto l'aspetto quantitativo l'errore o l'omissione sono significativi in relazione alla loro dimensione quantitativa, assoluta o relativa, mentre sotto l'aspetto qualitativo l'errore o l'omissione sono significativi in relazione alla loro natura.

PILASTRO 5

FORMULAZIONE DEL GIUDIZIO

FORMULAZIONE DEL GIUDIZIO

1 ASPETTI GENERALI

In base a quanto disciplinato dai principi di revisione internazionale "La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio."

Il revisore deve, dunque, assicurare ai lettori che il bilancio sia redatto correttamente in tutti i suoi aspetti significativi e fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento.

Per adempiere al proprio compito, il revisore deve quindi elaborare un giudizio che esprimerà attraverso una delle forme tipiche previste dai principi di revisione internazionale; una struttura standardizzata della relazione di revisione risponde a esigenze di omogeneità del giudizio conclusivo di revisione per facilitarne la comprensione e permettere il confronto tra società.

2 GIUDIZIO DI REVISIONE

Il revisore deve, da una parte, **formarsi un giudizio** sul bilancio sulla base della valutazione delle conclusioni tratte dagli **elementi probativi acquisiti** e, dall'altra, esprimere chiaramente tale giudizio mediante una **relazione** scritta che descriva anche gli elementi su cui è basato il giudizio.

La determinazione della tipologia di giudizio da esprimere nella relazione di revisione rappresenta un momento molto importante nel processo di revisione ed è frutto, come in altri momenti di tale processo, dell'esercizio del **giudizio professionale** nel valutare gli elementi probativi acquisiti.

Per formarsi un giudizio sul bilancio, il revisore deve assicurarsi che lo stesso fornisca una **rappresentazione veritiera e corretta** della situazione patrimoniale, finanziaria, economica e dei flussi di cassa della Società. Nella formazione del giudizio, il revisore dovrà raggiungere una "**ragionevole sicurezza**" che il bilancio non contenga "**errori significativi**"

Pertanto, il revisore, all'esito delle **attività di revisione pianificate** e svolte deve, tra le altre cose, aver acquisito **elementi probativi** "appropriati e sufficienti" e concludere che le **stime** operate dalla direzione aziendale siano **ragionevoli**; il revisore deve inoltre stabilire se la **significatività** utilizzata è ancora appropriata rispetto ai risultati economico-finanziari effettivi dell'impresa e se gli errori non corretti dalla direzione aziendale, considerati singolarmente e a livello aggregato, possano originare **errori significativi**.

In linea con la prassi internazionale, il revisore può esprimere quattro tipologie di giudizio:

- **giudizio positivo** (o giudizio **senza modifica**): il bilancio nel suo complesso non contiene errori significativi;

- giudizio positivo con rilievi: nel bilancio sono presenti errori che, singolarmente o nel loro insieme, sono significativi ma non pervasivi oppure il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per esprimere un giudizio, e ritiene che i possibili effetti sul bilancio di eventuali errori non identificati potrebbero essere significativi ma non pervasivi;
- giudizio negativo: il bilancio (compresa la sua informativa) nel suo complesso non è stato redatto in conformità ai criteri che ne disciplinano la sua redazione e, dunque, non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società;
- dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio: il revisore non è stato in grado di acquisire evidenze probative sufficienti e appropriate per formarsi un giudizio e ritiene che il possibile effetto degli eventuali errori non identificati possa essere sia significativo che pervasivo.

3 GIUDIZIO CON MODIFICA

La decisione su quale tipologia di giudizio sia appropriata dipende, da una parte, dalla natura dell'errore che dà origine alla modifica, vale a dire se il **bilancio sia significativamente errato** oppure possa esserlo (nel caso di impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati) e, dall'altra, dal giudizio professionale del revisore in merito alla **pervasività degli effetti** o dei possibili effetti dell'errore sul bilancio.

Il giudizio del revisore sulla natura dell'aspetto che dà origine alla modifica e sulla pervasività dei suoi effetti o possibili effetti sul bilancio influisce sulla tipologia di giudizio da esprimere; effetti pervasivi sono pertanto quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

- non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio;
- pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio;
- con riferimento all'informativa del bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori.

Relazione tra rilievi e tipologie di giudizi		
FONTI DEL RILIEVO	Effetti o possibili effetti significativi ma non pervasivi sul bilancio	Effetti o possibili effetti significativi e pervasivi sul bilancio
Bilancio significativamente errato a causa di deviazioni dalle norme di legge e/o principi contabili di riferimento	Giudizio con rilievi*	Giudizio negativo**
Limitazioni nell'acquisizione di elementi probativi ritenuti necessari	Giudizio con rilievi	Dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio
* Tali rilievi non compromettono l'attendibilità complessiva del bilancio; il destinatario della reazione apprende che il bilancio è corretto nella sua globalità fatta eccezione per le poste contabili oggetto dei rilievi		
** Tali rilievi compromettono l'attendibilità del bilancio nel suo complesso		

4 RICHIAMI D'INFORMATIVA ED ALTRI ASPETTI

Il revisore, qualora lo **ritenga** necessario, potrebbe inserire ulteriori comunicazioni nella propria relazione di revisione al fine di richiamare l'attenzione dei lettori su:

- Aspetti appropriatamente presentati o oggetto di appropriata informativa nel bilancio da parte della direzione, che rivestono un'importanza tale da risultare fondamentali per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori (**Richiami di informativa**);
- aspetti diversi dai precedenti che sono rilevanti ai fini della comprensione della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione da parte di tali utilizzatori (**Altri aspetti**).

Nel caso il revisore debba assolvere ad altri obblighi di reportistica, derivanti dal contesto normativo di riferimento, che si aggiungono alla responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio, tali ulteriori obblighi devono essere assolti in una sezione separata della relazione specificamente titolata "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari". E' il caso, in presenza di revisione legale svolta ai sensi del D.Lgs. 39/10, della previsione normativa in materia di espressione del giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e della sua conformità alle norme di legge.

Infine, è importante considerare che la relazione del revisore sarà allegata al bilancio e, pertanto, sarà depositata in camera di commercio e a disposizione degli utilizzatori del bilancio che oltre a leggere l'informativa finanziaria della società faranno affidamento sul giudizio professionale del revisore.

SPUNTI DA RICORDARE

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

E RIFERIMENTI NORMATIVI

SPUNTI DA RICORDARE

Di seguito alcuni spunti che emergono "dal campo" su tematiche ricorrenti e di attualità in ambito "revisione del bilancio"

La lettera di attestazione

La lettera di attestazione è una procedura di revisione prevista dal Principio di Revisione ISA 580. Contiene la conferma che al revisore è stata messa a disposizione documenti e informazioni utili per la formazione dell'opinione sul bilancio.

La valutazione dell'adeguato assetto organizzativo

La valutazione dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo, prevista dall'Art. 2086 del Codice Civile, si fonda - tra gli altri aspetti - sull'analisi di situazioni contabili periodiche di dati economici e patrimoniali; il Principio di Revisione ISA 315 sottolinea l'importanza della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, nel processo di identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi e nella definizione della strategia di revisione.

Operazioni con Parti Correlate

L'art.2391 bis del Codice Civile prevede indicazioni e riferimenti da considerare con riferimento alle operazioni con Parti Correlate; il Principio di Revisione ISA 550 approfondisce alcuni aspetti da tenere in considerazione con riferimento ai rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate.

L'accesso ai sistemi informatici della società

La sempre maggiore diffusione di strumenti informatici consente di pianificare le attività di revisione attingendo informazioni e documentazione ai sensi del Principio di Revisione 230 anche mediante estrazione direttamente dai sistemi informatici della società.

Le attività di revisione sulle "poste valutative del bilancio"

L'analisi delle poste valutative si fonda su analisi documentali ma si avvale anche di dichiarazioni e approfondimenti condotti direttamente con il Consiglio di Amministrazione (o altri ruoli chiave nella gestione della società) al fine di discutere le principali assunzioni alla base delle valutazioni effettuate e di valutarne la ragionevolezza.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

A cura di Valter Cantino

Professore Ordinario nell'Università degli studi di Torino

ODCEC Torino

La recente introduzione dell'obbligo della revisione legale per le società di piccola dimensione ha fatto emergere la necessità di accompagnare la novità legislativa con un documento di "divulgazione" che con rigore tecnico permetta di far comprendere ai vari interlocutori dell'impresa il ruolo che compete al revisore legale e le responsabilità che esso si assume.

"I pilastri della revisione", da un lato, introducono il professionista non avvezzo ai processi operativi della revisione, alla complessità degli stessi ed alla valutazione dei rischi che essi comportano in termini di assunzione dell'incarico, dall'altro, offrono al Dottore Commercialista che assiste l'imprenditore un agile strumento per far comprendere l'istituto della revisione contabile ed il "valore" che essa può assumere per far migliorare i processi amministrativi dell'impresa.

Comprendere il "valore della revisione" è fondamentale per farne apprezzare l'importanza e quindi giungere per tale via al riconoscimento di un adeguato compenso. L'auspicio è che l'imprenditore possa trovare nel revisore legale un interlocutore professionale che possa stimolarlo a dotarsi rapidamente di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili che il Codice Civile ed il Codice della crisi e dell'insolvenza richiedono.

RIFERIMENTI NORMATIVI

PRINCIPI DI REVISIONE IN VIGORE

- ISA ITALIA 001 - Introduzione - Aggiornato al 12/01/2018
- ISA ITALIA 002 - GLOSSARIO ITALIA - Aggiornato al 12/01/2018
- ISA ITALIA 003 - ISQC ITALIA
- ISA ITALIA 200 - Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (Aggiornato al 12/01/2018)
- ISA ITALIA 210 - Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione (Aggiornato al 12/01/2018)
- ISA ITALIA 220 - Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio (Aggiornato al 12/01/2018)
- ISA ITALIA 230 - La documentazione della revisione contabile (Aggiornato al 12/01/2018)
- ISA ITALIA 240 - Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio
- ISA ITALIA 250 - La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio
- ISA ITALIA 260 - Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (Aggiornato al 31/07/2017)
- ISA ITALIA 265 - Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione
- ISA ITALIA 300 - Pianificazione della revisione contabile del bilancio
- ISA ITALIA 315 - L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera
- ISA ITALIA 320 - Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile
- ISA ITALIA 330 - Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati
- ISA ITALIA 402 - Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi
- ISA ITALIA 450 - Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile
- ISA ITALIA 500 - Elementi probativi
- ISA ITALIA 501 - Elementi probativi - considerazioni specifiche su determinate voci
- ISA ITALIA 505 - Conferme esterne
- ISA ITALIA 510 - Primi incarichi di revisione contabile - saldi di apertura (Aggiornato al 12/01/2018)
- ISA ITALIA 520 - Procedure di analisi comparativa
- ISA ITALIA 530 - Campionamento di revisione
- ISA ITALIA 540 - Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa (Aggiornato al 12/01/2018)
- ISA ITALIA 550 - Parti correlate
- ISA ITALIA 560 - Eventi successivi
- ISA ITALIA 570 - Continuità aziendale (Aggiornato al 31/07/2017)
- ISA ITALIA 580 - Attestazioni scritte
- ISA ITALIA 600 - La revisione del bilancio del gruppo - considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti) (Aggiornato al 12/01/2018)
- ISA ITALIA 610 - Utilizzo del lavoro dei revisori interni

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

- ISA ITALIA 620 - Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore
- ISA ITALIA 700 - Formazione del giudizio e relazione sul bilancio (Aggiornato al 31/07/2017)
- ISA ITALIA 701 - Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente (Aggiornato al 31/07/2017)
- ISA ITALIA 705 - Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente (Aggiornato al 31/07/2017)
- ISA ITALIA 706 - Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente (Aggiornato al 31/07/2017)
- ISA ITALIA 710 - Informazioni comparative - dati corrispondenti e bilancio comparativo (Aggiornato al 31/07/2017)
- ISA ITALIA 720 - Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile
- SA ITALIA 250B - Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale
- SA ITALIA 720B - Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari (Aggiornato al 31/07/2017)

DOCUMENTI DI APPROFONDIMENTO

- La revisione legale nelle nano-imprese - Riflessi e strumenti operativi
- La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti - Versione aggiornata per le revisioni dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2018
- Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni
- Documento di consultazione "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori", 17 gennaio 2018
- NOTA INFORMATIVA Nuovi principi di revisione in materia di relazione
- La relazione di revisione dei sindaci revisori per il bilancio del 2016
- La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti
- L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori
- Documento applicativo del principio di revisione (SA Italia) 250B
- Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia
- La relazione di revisione dei sindaci revisori per il bilancio del 2017
- L'applicazione dei principi di revisione dopo il recepimento della direttiva 2006/43/CE - In vigore sino al 31/12/2014
- L'applicazione dei principi di revisione internazionali alle imprese di dimensioni minori (17/02/2012)
- Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti.