

Le attività di revisione “preliminari” sui bilanci 2020: pianificazione dell’incarico e identificazione del rischio di revisione

Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Pisa
Venerdì 16 ottobre 2020

Simone Sartini – Partner Crowe Bompani





Programma del seminario di aggiornamento

1° giornata	Argomento	Ore	Relatore
16 ottobre 2020	Le attività di revisione “preliminari” sui bilanci 2020: pianificazione dell’incarico e identificazione del rischio di revisione	4	Simone Sartini - Partner Crowe Bompani Pasquale Romano – Commissione Bilancio e Principi Contabili e revisione
2° giornata	Argomento	Ore	Relatore
30 ottobre 2020	Gli impatti del codice della crisi e dell’adeguatezza dei sistemi di controllo interno ai fini della revisione. L’indipendenza del revisore e i “Non audit services”	4	Simone Sartini - Partner Crowe Bompani Pasquale Romano - Commissione Bilancio e Principi Contabili e revisione
3° giornata	Argomento	Ore	Relatore
30 novembre 2020	Le procedure di revisione ai tempi del Covid 19	4	Simone Sartini - Partner Crowe Bompani Pasquale Romano - Commissione Bilancio e Principi Contabili e revisione

Documenti utili



Comunicato stampa

COMMERCIALISTI, POSITIVA RISPOSTA MEF SU PRIMA NOMINA REVISORI

Miani: “La risposta all’interrogazione del senatore De Bertoldi fa chiarezza su un tema decisivo per decine di migliaia di società”

Roma, 15 ottobre 2020 – “La risposta fornita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, sentito quello della Giustizia, all’interrogazione del senatore Andrea De Bertoldi, fa chiarezza su un tema molto delicato per decine di migliaia di società, sgombrando opportunamente il campo da dubbi interpretativi della norma”. È quanto afferma il presidente del Consiglio nazionale dei commercialisti, Massimo Miani.

<https://commercialisti.it/visualizzatore-articolo?articleId=1428968&plid=306974>

LA REVISIONE LEGALE NELLE “NANO-IMPRESSE”

Riflessioni e strumenti operativi

https://commercialisti.it/documents/20182/1236821/Documento+nano+imprese_v8_post.consultaz_CL.pdf/290e09a6-cdb5-4453-b656-58fe4d089539



Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

Documento

Maggio 2020

**Le procedure di revisione ai tempi del COVID-19:
la resilienza del sindaco-revisore**

https://commercialisti.it/documents/20182/1236821/2020_05_12_Revisione+e+COVID-19.pdf/346d30c5-b160-4d9c-b844-164d449229ee

F
N
C

12 Maggio 2020



 Crowe³

Le attività di interim

Pianificazione del lavoro di revisione, analisi e valutazione dei rischi
Esame delle carte di lavoro, analisi comparativa finale, calcolo della significatività (esempi pratici)

Simone Sartini

Partner **Crowe Bompani**

La revisione del bilancio

Codice	Denominazione	Dare	Avere	Attivo	Passivo	Saldo
110100002	CRED V/SOCI X VERSOVUTI NO	5.300.000,00	3.000.000,00	2.300.000,00		
11	CREDITI V/SOCI PER VERSANCOR	5.300.000,00	3.000.000,00	2.300.000,00		2.300.000,00
130100002	SPESE MODIFICA PATTI SOCIALI	25.875,12		25.875,12		
130100010	COSTI SVILUPPO NUOVI PROCESSI	462.768,69		462.768,69		
1301	COSTI DI IMPIANTO E DI AMPLIA	488.643,81		488.643,81		488.643,81
130500020	ACQUISIZIONE/SVILUPPO SOFTWARE	149.029,04		149.029,04		
1305	DIRITTI BREVINDUTILEDDELLE O	149.029,04		149.029,04		149.029,04
131100001 G	IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO DI	879.698,98	549.605,44	330.093,54		
1311	IMMOBILIZZAZIN CORSO E ACCON	879.698,98	549.605,44	330.093,54		
131300001	COSTI SU OPERE E MIGLSU BENI	343.924,34		343.924,34		
131300005	ALTRI COSTI PLURIENNALI	956.174,66		956.174,66		
1313	ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMATE	1.300.099,00		1.300.099,00		
13	IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	2.817.470,83	549.605,44	2.267.865,39		
150100005	FABBRICATI	3.651.884,65		3.651.884,65		
150100055	FONDO AMMORD FABBRICATI (-)		693.657,83			
1501	TERRENI E FABBRICATI	3.651.884,65	693.657,83	3.651.884,65		
150300001	IMPIANTI SPECIFICI	23.100.884,01	107.994,22	22.992.889,79		
150300002	IMPIANTI GENERICI	1.176.946,64		1.176.946,64		
150300051	FONDO AMMORDIMP SPECIFICI	38.629,53	3.275.217,09		3.236.587,56	
150300052	FONDO AMMORDIMP GENERICI		339.543,77			
1503	IMPIANTI E MACCHINARI	24.316.460,18	3.722.755,08	24.169.836,43	3.582.818,74	
150500001	ATTREZZATURE INDUSTRIALI	232.904,66		232.904,66		
150500005	ATTREZZATURE VARIE	91.808,69	16.006,27	75.802,42		
150500020	ATTREZZATURE < EURO 516,46	3.780,00	450,00	3.330,00		
150500051	FONDO AMMORDATTREZINDUSTRI		104.585,29			
150500055	FONDO AMMORDATTREZVARIE		21.643,32		21.643,32	
150500070	FONDO AMMORDATTREZ<EURO 51		2.010,00		2.010,00	
1505	ATTREZZATURE INDUSTRIE COMMER	328.493,35	144.694,88	312.037,08	128.238,61	183.798,47
150701001	MOBILI, ARREDI E DOTAZIONI D'	22.052,08		22.052,08		
150701051	FONDO AMMORDMOBARREDI DOT		7.819,48		7.819,48	
150701	MOBILI E ARREDI	22.052,08	7.819,48	22.052,08	7.819,48	14.232,60
150703051	FONDO AMMTO HARDWARE		7.628,15		7.628,15	
150703	MACCHINE D'UFFICIO		7.628,15		7.628,15	
150703002	HARDWARE	27.175,48	600,00	26.575,48		



Controllo qualità



Oggetto:

- basato su **documentazione** che il revisore ha acquisito nel corso del lavoro (**elementi probativi**)
- conformità del lavoro svolto ai **Principi di revisione**
- requisiti di **indipendenza**
- quantità/qualità delle risorse ed i tempi dedicati
- **Onorari** (funzione dei tempi)
- sistema di controllo interno della qualità

Sanzioni MEF

Il Ministero dell'economia e delle finanze, quando accerta irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale, può applicare le seguenti sanzioni

un AVVERTIMEN TO, che impone alla persona fisica o giuridica responsabile della violazione di porre termine al comportamento e di astenersi dal ripeterlo;	un AVVERTIMEN TO, che impone alla persona fisica o giuridica responsabile della violazione di porre termine al comportamento e di astenersi dal ripeterlo;	un AVVERTIMEN TO, che impone alla persona fisica o giuridica responsabile della violazione di porre termine al comportamento e di astenersi dal ripeterlo;	la sanzione amministrativa PECUNIARIA da 1.000 a 150.000 euro	la sanzione amministrativa PECUNIARIA da 1.000 a 150.000 euro	la REVOCA di uno o più incarichi di revisione legale	la REVOCA di uno o più incarichi di revisione legale
--	--	--	---	---	--	--

Il MEF può applicare le sanzioni di cui sopra nei seguenti casi: a) mancato assolvimento dell'obbligo formativo; b) inosservanza degli obblighi di comunicazione delle informazioni di cui all'articolo 7, nonché dei dati comunque richiesti per la corretta individuazione degli incarichi svolti e dei relativi corrispettivi con una sanzione pecuniaria da 50 euro a 2.500 euro – in caso di inadempimento alle sanzioni di cui sopra il MEF può disporre la cancellazione dal registro

Il MEF pubblica sul sito istituzionale della revisione legale ogni sanzione amministrativa comminata per violazione delle disposizioni del D. Lgs 39/10, comprese le informazioni concernenti il tipo e la natura della violazione e l'identità della persona fisica o giuridica a cui è stata comminata la sanzione

Principi di revisione ISA Italia

- 200 – obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)
- 210 - accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione
- 220 – controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio
- 230 – la documentazione della revisione contabile
- 240 – la responsabilità delle frodi nella revisione contabile del bilancio
- 250 – la considerazione di leggi e regolamenti della revisione contabile del bilancio
- 250B – le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale
- 260 – comunicazione con i responsabili delle attività di governance
- 263 – comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione
- 300 – pianificazione della revisione contabile del bilancio
- 315 – l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

- 320 – significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile
- 330 – le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati
- 402 – considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza l'attività avvalendosi di fornitori di servizi esterni
- 450 – valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile
- 500 – elementi probativi
- 505 – conferme esterne
- 510 – primi incarichi di revisione contabile – saldi di apertura
- 510 – procedure di analisi comparativa
- 530 – campionamento di revisione
- 540 – revisione delle stime contabili incluse stime del fair value e della relativa informativa
- 550 – parti correlate
- 560 – eventi successivi
- 570 – continuità aziendale
- 580 – attestazioni scritte
- 600 – la revisione del bilancio del gruppo – considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)
- 610 – utilizzo del lavoro dei revisori interni

- 701 – comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente
- 703 – modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente
- 706 – richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente
- 710 – informazioni comparative – dati corrispondenti e bilancio comparativo
- 720 – le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile
- 720 B – la responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione ed alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societari e gli assetti proprietari

Elementi concettuali di base per la revisione legale

Simone Sartini
Partner **Crowe Bompani**

Quadro concettuale sulla revisione

Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Obiettivi della revisione	200
Identificazione e valutazione del rischio	315, 240
Risposte al rischio	330
~~Giudizio sul bilancio~~	~~700~~
Documentazione del lavoro	230

Gli obiettivi della revisione

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 200.3	La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio. Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Nella maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, tale giudizio riguarda il fatto se il bilancio sia presentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento. Una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione e ai principi etici applicabili consente al revisore di formarsi tale giudizio.
------------------	---

Gli obiettivi della revisione

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 200.5

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, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza. Essa si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello accettabilmente basso. Tuttavia, una ragionevole sicurezza non corrisponde ad un livello di sicurezza assoluto, poiché nella revisione contabile ci sono limiti intrinseci che rendono di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva, la maggior parte degli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue conclusioni e sui quali egli basa il proprio giudizio.

Nozione di «errore»

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 200.13 i)

Errore – Una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. **Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi.**

Laddove il revisore esprima un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, gli errori comprendono anche quelle rettifiche a importi, classificazioni, presentazioni o informative che, a giudizio del revisore, sono necessarie affinché il bilancio sia rappresentato correttamente in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta.

«Significatività» dell'errore

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 200.6

Il revisore applica il concetto di significatività sia nella pianificazione che nello svolgimento della revisione contabile e anche nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sulla revisione contabile e dell'effetto degli eventuali errori non corretti sul bilancio. In generale gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, influenzino le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio. I giudizi sulla significatività sono formulati alla luce delle circostanze contingenti e sono influenzati dalla percezione da parte del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio, nonché dall'entità o dalla natura dell'errore, o da una combinazione di entrambe. Il giudizio del revisore riguarda il bilancio nel suo complesso e quindi il revisore non è responsabile dell'individuazione degli errori che non siano significativi per il bilancio nel suo complesso.

Elementi probativi «appropriati e sufficienti»

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 200.7

I principi di revisione contengono gli obiettivi, le regole e le linee guida ed altro materiale esplicativo configurati per supportare il revisore nell'acquisire una ragionevole sicurezza. I principi di revisione richiedono che il revisore eserciti il proprio giudizio professionale e mantenga lo scetticismo professionale per tutta la durata della pianificazione e dello svolgimento della revisione contabile e che:

- identifichi e valuti i rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, sulla base della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno dell'impresa;
- acquisisca elementi probativi sufficienti e appropriati sull'esistenza di errori significativi, configurando e attuando risposte di revisione appropriate ai rischi identificati e valutati;
- si formi un giudizio sul bilancio basato sulle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti.

ISA Italia 200.11

Nello svolgimento della revisione contabile del bilancio, gli obiettivi generali del revisore (di seguito anche "obiettivi generali di revisione") sono i seguenti:

- a) acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore.

Elementi probativi «appropriati e sufficienti»

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 200.13 b)	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. Ai fini dei principi di revisione: i) la sufficienza degli elementi probativi è la misura della loro quantità. 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 stessi; ii) l'appropriatezza degli elementi probativi è la misura della loro qualità, cioè, la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore.
----------------------	---

Elementi probativi «appropriati e sufficienti»

Per la valutazione del rischio incarico i revisori fanno spesso uso di apposite **check-list** quali parti integranti di una specifica procedura interna sulle attività preliminari di accettazione dell'incarico e mantenimento della clientela da svolgere ai fini del controllo della qualità della revisione.

Le *check-list* sono **strumenti utili** in quanto consentono di ripercorrere i diversi *step* di attività svolte e di verificare la completezza del lavoro svolto.

Revisione come «risk approach»

RISCHIO DI REVISIONE

- 1) formulare un giudizio sul bilancio **migliore** di quello appropriato
- ~~2) formulare un giudizio sul bilancio **peggiore** di quello appropriato~~

La revisione come un processo

Valutazione dei rischi

Quali eventi* potrebbero verificarsi e causare un errore significativo nel bilancio?

Risposta ai rischi

Gli eventi* identificati **si sono** verificati e hanno causato un errore significativo nel bilancio?

Reporting

Sulla base degli elementi probativi acquisiti, **quale** giudizio di revisione è appropriato?

Fonte: «Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionali nella revisione contabile delle piccole e medie imprese», IFAC, volume 2

Il «Rischio di revisione»

Il rischio di revisione dipenderà dalla probabilità – che il revisore può solo stimare ex ante – che il bilancio contenga errori che il revisore considera significativi e dalle modalità con le quali il revisore imposterà e realizzerà la propria strategia di ricerca delle evidenze.

Questo è il cosiddetto “**approccio al rischio di revisione**”, che si compone di due aspetti, in ragione della dimensione spaziale del rischio, cioè:

- il **rischio di errori significativi a livello di bilancio** nel suo complesso;
- il **rischio di errori significativi a livello di singola asserzione**.

Le «Asserzioni»

Il principio di revisione 315 definisce le asserzioni come le

“attestazioni della Direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori che possono verificarsi”.

Considerata, quindi, l'importanza che le asserzioni rivestono per lo svolgimento della revisione, di seguito è fornita un'esplicitazione del concetto e le motivazioni che hanno condotto all'utilizzo del set composto da quattro elementi:



Le «Asserzioni»

ESISTENZA

tutte le operazioni registrate si riferiscono a **fatti di gestione che hanno avuto effettivamente luogo** e che sono pertinenti all'azienda. Le Attività, le Passività ed i Patrimonio Netto **esistono**.

Il conseguimento dell'obiettivo dell'**esistenza** consiste nell'accertare che **tutte le transazioni registrate rappresentino operazioni effettivamente avvenute** sia come riferimento allo scambio fisico che allo scambio monetario;

COMPLETEZZA

tutte le operazioni ed i fatti di gestione che hanno interessato l'attività aziendale **sono stati effettivamente registrati e l'informativa di bilancio è completa ed adeguata** e tutte le informazioni che dovrebbero essere fornite sono riportate in bilancio.

Il conseguimento dell'obiettivo della completezza consiste nell'**accertare che tutte le transazioni e gli eventi effettuati siano state registrate** sia come riferimento allo scambio fisico che allo scambio monetario;

Le «Asserzioni»

ACCURATEZZA

gli **importi** ed i **dati** relativi alle **operazioni riferite ai fatti di gestione** sono **registrati correttamente**. le operazioni sono registrate nel corretto periodo contabile rispettando il **principio della competenza**.

Il revisore deve accertare che i valori delle transazioni siano correttamente valorizzati e contabilizzati secondo corretti processi aritmetici e tecnici.

VALUTAZIONE

le **Attività** , le **Passività** ed il **Patrimonio Netto** sono evidenziati in bilancio per un **importo appropriato** ed ogni rettifica di valutazione è stata registrata correttamente ed in rispetto della normativa di riferimento.

La **corretta valutazione** delle voci deve avvenire nel **rispetto della normativa di riferimento**;

Modello del rischio di revisione

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 200.13 c)	Rischio di revisione – Il rischio che il revisore esprima un giudizio di revisione non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato. Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione.
ISA Italia 200.13 e)	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.
ISA Italia 200.13 n)	Rischio di errori significativi – Il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile. Tale rischio è costituito da due componenti, di seguito descritte a livello di asserzioni: i) 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; ii) 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.

Modello del rischio di revisione

- **se il rischio intrinseco è basso**, il revisore non si aspetta errori significativi nel bilancio;
- **se il rischio intrinseco è alto**, il revisore si aspetta errori significativi nel bilancio. In tal caso:
 - ✓ se il rischio di controllo è basso (cioè il sistema di controllo interno funziona bene), quegli errori attesi potrebbero essere prevenuti o scoperti/corretti dal sistema di controllo interno, in tutto o in parte;
 - ✓ se il rischio di controllo è alto (ovvero il sistema di controllo interno funziona male o manca, come talora avviene nelle imprese di minore dimensione), gli errori attesi non possono essere prevenuti.

Modello del rischio di revisione

- se il **rischio di errori significativi è alto** (il revisore si aspetta che nel bilancio ci sia uno o più errori significativi), il rischio di (mancata) individuazione di quegli errori deve essere basso, cioè il revisore deve lavorare molto;
- se il **rischio di errori significativi è basso** (il revisore si aspetta che nel bilancio non ci siano errori significativi), il rischio di (mancata) individuazione di quegli errori può essere alto, cioè il revisore può lavorare poco.

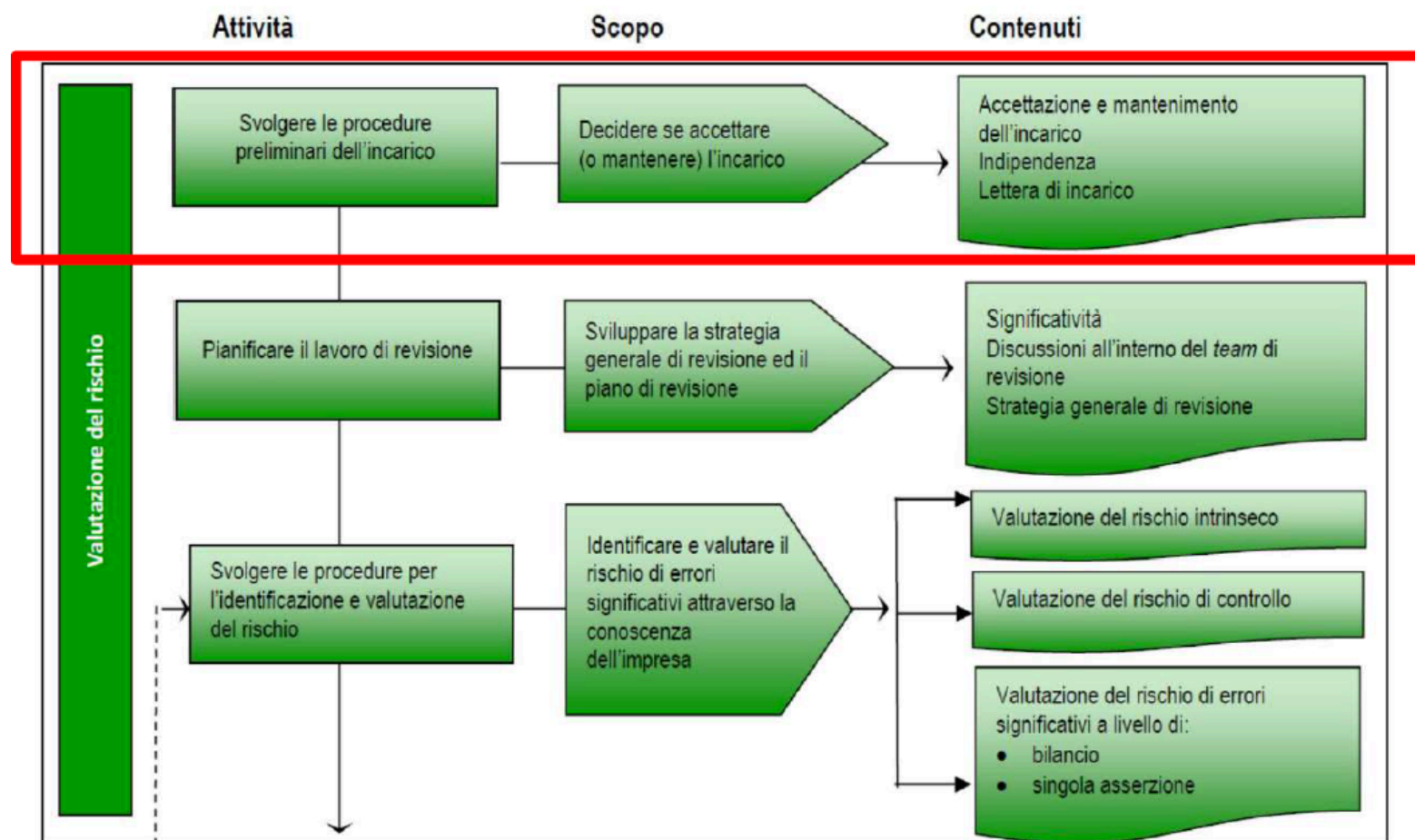
Il «processo di revisione»

accettazione/mantenimento incarico

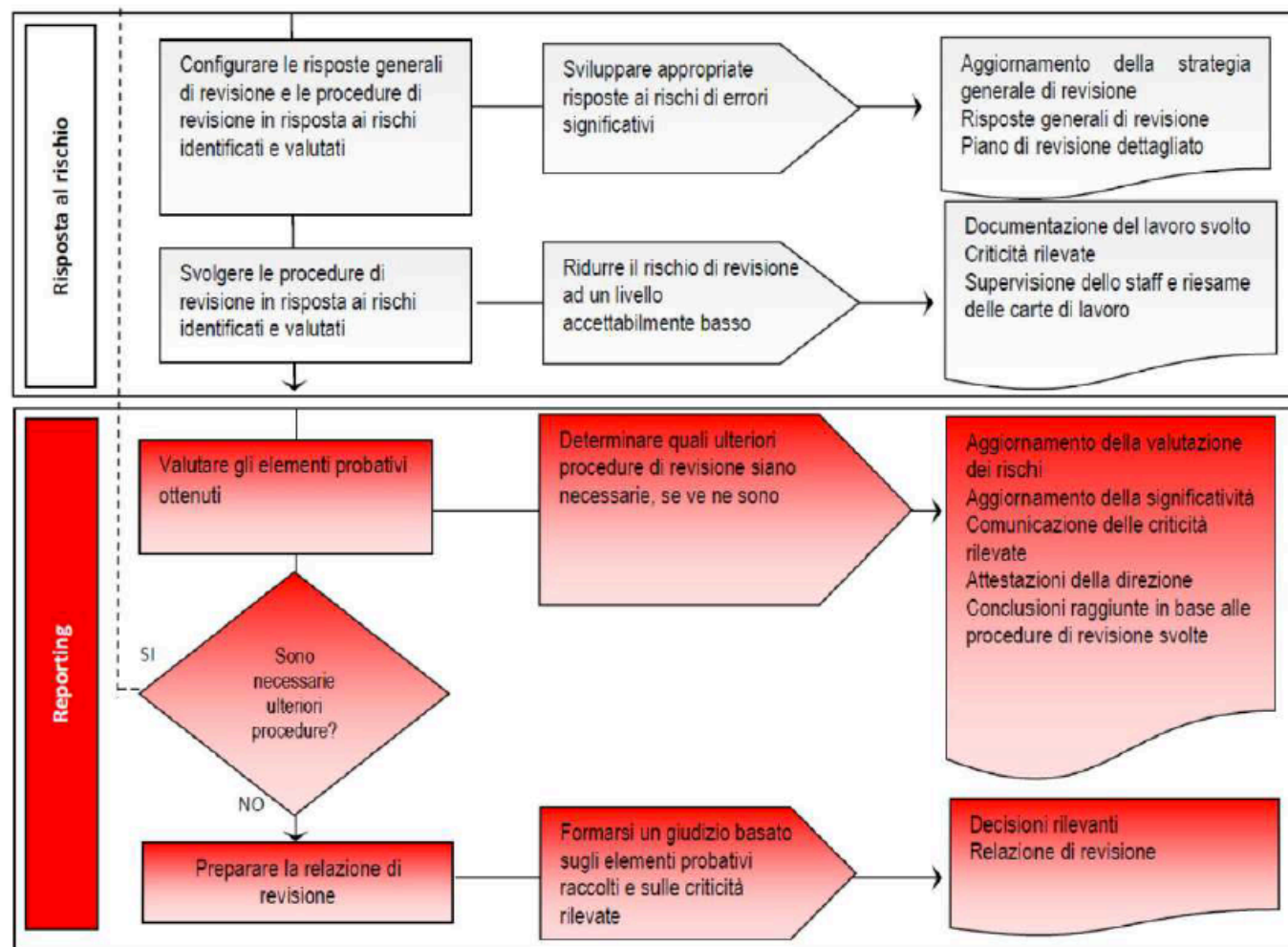
Simone Sartini

Partner **Crowe Bompani**

Il flow chart della revisione



Il flow chart della revisione



Accettazione/Mantenimento incarico

Obiettivo delle procedure di accettazione/mantenimento incarico:

- consentire al revisore di valutare se vi siano le condizioni per svolgere la revisione in conformità agli standard professionali e alle norme di legge e regolamentari applicabili.

Tali valutazioni riguardano:

- **fattori interni**, ossia riferibili al revisore e alla adeguatezza della sua organizzazione (indipendenza ed obiettività, principi etici, disponibilità di tempo e risorse)
- **fattori esterni**, ossia riferiti al potenziale cliente e all'apprezzamento del revisore del rischio ed esso associato (business risk, compliance,...)

Accettazione/Mantenimento incarico

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

- a. il possesso dei **requisiti di indipendenza ed obiettività**;
- a. l'eventuale **presenza di rischi per la sua indipendenza** e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;
- a. la **disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari** per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione.

Rischi associati al cliente

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.6	Le procedure di valutazione del rischio devono includere le seguenti attività: a) indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa che, a giudizio del revisore, possono essere in possesso di informazioni che potrebbero aiutarlo ad identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti ed eventi non intenzionali; b) procedure di analisi comparativa; c) osservazioni ed ispezioni.

Per la valutazione dei rischi associati al potenziale cliente, il revisore raccoglie una serie di informazioni attingendo da fonti che generalmente comprendono:

- a) fonti pubbliche (Registro imprese o altre banche dati e registri pubblici);
- b) fonti private (*business community*, *data providers*, stampa specializzata; ecc.);
- c) informazioni rese dal cliente;
- d) analisi comparativa;
- e) informazioni acquisite dal precedente revisore.

Rischi associati al cliente

Suggerimenti operativi	
Fonti pubbliche	Possono essere acquisite informazioni tramite visure camerali per verificare il regolare deposito dei bilanci; gli assetti proprietari; gli assetti della "corporate governance"; i procuratori di firma; i poteri conferiti; le variazioni intervenute nel tempo; le operazioni straordinarie poste in essere nel passato; eventuali protesti; ecc.
Fonti private	Possono essere svolte ricerche via <i>internet</i> (tramite parole chiave quali il nome dell'azienda, dei componenti dell'azienda con ruoli chiave; il settore di appartenenza; i prodotti o i servizi offerti) per verificare se vi sono state condanne, indagini, sanzioni amministrative, sospetto di atti illegittimi e frodi, pubblicità negativa, legami stretti con persone o società con etica discutibile. Tra le fonti esterne vi sono anche quelle acquisite da terzi (consulenti chiave; banche; ecc.). In questi casi, prima di contattare il soggetto terzo, bisogna sempre prestare attenzione al rispetto delle disposizioni normative in materia di <i>privacy</i> e a quelle che impongono un comportamento etico teso a garantire la riservatezza delle informazioni acquisite.
Informazioni rese dal cliente	Possono essere acquisite informazioni e documenti tramite colloqui con gli amministratori, con il personale della società, con il collegio sindacale, con l'OdV ex D.Lgs. 231/2001 (previa autorizzazione della società). I documenti che, generalmente, vengono richiesti sono: – copia delle dichiarazioni fiscali; – organigramma aziendale; – bilanci; – eventuali lettere di suggerimento del revisore precedente. Le notizie che vengono acquisite, generalmente, comprendono: – eventuali contenziosi pendenti; – tipologia di business svolto dalla società; – contesto in cui opera la società; – stime di bilancio significative; – valutazioni significative; – principali utilizzatori del bilancio; – principali procedure aziendali (es. inventario di magazzino); – motivazioni del cambiamento del revisore; – prospettive aziendali.
Analisi comparativa⁶	Le procedure di analisi comparativa, in fase di accettazione di un incarico di revisione, hanno lo scopo di far familiarizzare il revisore con i flussi di cassa della società, con la posizione finanziaria della stessa, con i risultati operativi che consegue, con eventuali dubbi circa le prospettive della società di operare in continuità. Il revisore, mediante dette procedure, identifica anche: • le voci di bilancio e le relazioni tra le stesse anomale o inusuali; • le procedure contabili maggiormente significative; • i fattori che possono indicare un rischio di continuità aziendale (insufficienti flussi di cassa operativi; perdite operative consistenti; rapporto patrimonio netto/totale attivo che mostra valori significativamente negativi rispetto alle medie di settore; ecc.). Il revisore dovrebbe, quindi, acquisire copie dei bilanci dei due esercizi precedenti e analizzarli per verificare le voci significative, le relazioni intercorrenti tra le stesse, i criteri di valutazione utilizzati, le principali stime, le politiche di ammortamento, di svalutazione dei crediti, l'informativa resa nella nota integrativa, il contenuto della relazione sulla gestione, ecc. Si potrebbe far uso anche di alcuni indicatori di bilancio considerati maggiormente significativi. Le procedure di analisi comparativa (ISA Italia 520) sono un naturale complemento alle procedure di comprensione da parte del revisore dell'impresa e del contesto in cui opera, in quanto, i principali fattori che caratterizzano l'attività del cliente ci si aspetta influenzino l'informazione finanziaria di bilancio. Con l'analisi comparativa il revisore ottiene anche informazioni sulla natura, estensione, tempistica delle procedure di revisione da porre in essere e, quindi, delle ore di revisione da stimare e riflettere nella lettera di incarico. Gli esiti dell'analisi sono, generalmente, oggetto di discussione con la direzione aziendale.
Precedente revisore	Il revisore, nell'ambito delle attività preliminari, dovrebbe richiedere al cliente l'autorizzazione a contattare il precedente revisore per acquisire alcune informazioni, quali quelle relative a: – eventuali pagamenti omessi o insoluti di compensi; – eventuali divergenze di opinione o disaccordi; – integrità della direzione aziendale; – ragioni del cambiamento del revisore; – orientamento al controllo della direzione aziendale. Se il potenziale cliente dovesse negare l'autorizzazione a contattare il revisore precedente o limitare gli argomenti dei quali lo stesso può interloquire, il revisore subentrante deve prenderne atto nella valutazione del rischio incarico. Gli esiti del colloquio con il precedente revisore devono essere documentati nelle carte di lavoro relative alle attività preliminari all'accettazione dell'incarico. A tal fine si veda la carta di lavoro 0 PRE 12.0.

Il «processo di revisione»

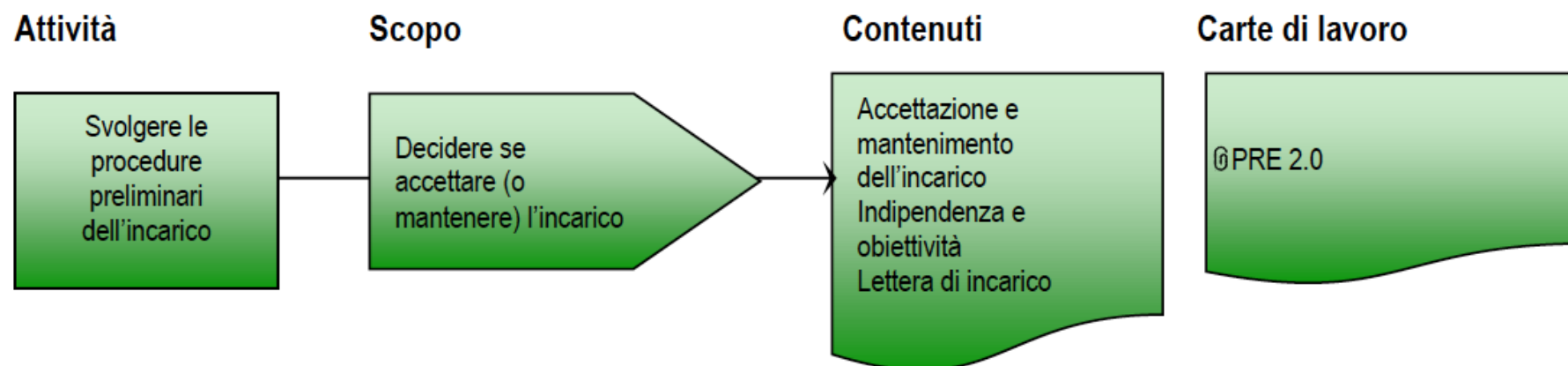
accettazione/mantenimento incarico

indipendenza del revisore

Simone Sartini

Partner **Crowe Bompani**

Indipendenza e obiettività



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Norme e principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano Circostanze e rapporti che costituiscono minacce all'indipendenza Sistemi di salvaguardia	200, 220, ISQC Italia 1

Indipendenza: norme e principi di riferimento

- **Art. 10 del D.Lgs. 39/2019** INDIPENDENZA ED OBIETTIVITA' (art. 17 per EIP, ESRI)

Principi:

- **ISA Italia 200** OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE INDIPENDENTE E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE IN CONFORMITÀ AI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI
- **ISA Italia 220** CONTROLLO DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO
- **ISQC Italia 1** PRINCIPIO INTERNAZIONALE SUL CONTROLLO DELLA QUALITÀ' (...)

Indipendenza: norme e principi di riferimento

- Essere indipendente

Indipendenza professionale o comportamentale

il revisore considera solo gli elementi che reputa rilevanti per lo svolgimento del suo incarico, escludendo ogni fattore estraneo

Indipendenza di fatto o formale

il revisore non deve essere associato a situazioni o circostanze tali da indurre un terzo ragionevole e informato a dubitare della sua autonomia nello svolgere l'incarico in modo obiettivo

- Documentare la circostanza

Indipendenza e obiettività

Principali «novità». Si applicano:

- comma 1: a qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione;
- comma 1-*bis*: al periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione e durante il periodo in cui è eseguita la revisione legale; ciò comporta che il procedimento di autovalutazione dell'indipendenza e obiettività, essendo del tutto svincolato dalla durata dell'incarico, va ripetuto ogni anno, prima della decisione per il mantenimento dell'incarico oppure per il suo eventuale rinnovo;



Indipendenza e obiettività

Principali «novità». Si applicano:

- comma 1-ter: ai partecipanti alla rete professionale del soggetto incaricato della revisione legale, ai membri dei propri organi di amministrazione e di controllo, ai propri dirigenti, revisori, dipendenti e qualsiasi persona fisica che accede ai servizi, oltre a quelli che sono sotto il proprio controllo.

Indipendenza e obiettività

La rete professionale è definita dall'art. 1, comma 1, lett. l), del D.Lgs. 39/2010 come **la struttura più ampia alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale, finalizzata alla cooperazione e che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o è riconducibile a una proprietà, un controllo o una direzione comuni o condivide direttive e procedure comuni di controllo della qualità, o una strategia aziendale comune, o l'utilizzo di una denominazione o di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali**

Minacce all'indipendenza

Il soggetto incaricato della revisione legale valuta le possibili circostanze che possono minacciare la sua indipendenza e la sua obiettività, con particolare attenzione a:

- a) Situazioni generali
- b) Rischi specifici
- c) Altre circostanze

Minacce all'indipendenza – situazioni generali

Situazioni generali:

Si tratta delle relazioni finanziarie, d'affari, personali, di lavoro e di altro genere che, se intercorrenti tra la società che conferisce l'incarico e il soggetto incaricato della revisione legale o le persone appartenenti alla sua rete professionale, ovvero qualsiasi persona fisica in grado di influenzare, direttamente o indirettamente, l'esito della revisione legale, potrebbero determinare il sorgere di minacce e rischi per l'indipendenza e per l'obiettività al verificarsi dei quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, potrebbe trarre la conclusione che l'indipendenza del soggetto incaricato della revisione legale sia compromessa.

Minacce all'indipendenza – rischi specifici

Rischi specifici:

- **auto-riesame:** si manifesta quando il soggetto incaricato della revisione legale si trova nella circostanza di dover svolgere attività di controllo di dati o elementi che lo stesso o altri soggetti appartenenti alla sua rete professionale hanno contribuito a determinare;
- **interesse personale:** si manifesta quando il soggetto incaricato della revisione legale e, laddove applicabile, la sua rete professionale, i suoi dipendenti, qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a sua disposizione sono sotto il suo controllo, si trova in una situazione di conflitto di interessi in grado di influire sullo svolgimento dell'attività di revisione e sui risultati della stessa.

Minacce all'indipendenza – rischi specifici

Rischi specifici:

- **familiarità:** quando il soggetto incaricato della revisione legale è eccessivamente sensibile all'interesse del soggetto sottoposto a revisione e, conseguentemente, questo può tradursi in un'eccessiva fiducia nei riguardi del medesimo e in una insufficiente verifica obiettiva delle sue dichiarazioni; può assumere rilievo, al riguardo, l'eccessivo numero di rinnovi dell'incarico;
- **intimidazione:** si manifesta in presenza di condizionamenti derivanti dalla particolare influenza del soggetto sottoposto a revisione o in seguito a comportamenti aggressivi e minacciosi posti in essere dallo stesso nei confronti del soggetto incaricato della revisione legale.

Minacce all'indipendenza – altre circostanze

Altre circostanze specifiche:

- Possesso di strumenti finanziari della società, salvo che si tratti di strumenti detenuti indirettamente per tramite di regimi di investimento collettivo diversificati (fondi pensione o assicurazioni sulla vita);
- Possesso di strumenti finanziari di società collegate, in modo che si potrebbe verificare un conflitto di interessi (sempre che tali strumenti non siano detenuti per tramite di regimi di investimento collettivo diversificati);
- Esistenza di un rapporto di lavoro dipendente o una relazione d'affari o di altro tipo con la società sottoposta a revisione nel periodo cui si riferiscono i bilanci e, successivamente, durante il periodo in cui viene eseguita la revisione;

Minacce all'indipendenza – altre circostanze

Altre circostanze specifiche:

- in caso di fusione o acquisizione durante il periodo cui si riferisce il bilancio della società che ha conferito l'incarico di revisione (società target);
- il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non può essere subordinato ad alcuna condizione, non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione;
- **il corrispettivo per l'incarico di revisione legale deve essere determinato in modo congruo per tenere in debita considerazione le risorse professionali utilizzate (numero, preparazione tecnica, esperienza, ecc.) e le ore da impiegare;**
- Regalie – «omaggi»

Indipendenza: cosa documentare

- la totalità dei rischi rilevanti per l'indipendenza e le misure adottate per limitare tale rischi (art. 10, comma 4);
- la valutazione preliminare del possesso dei requisiti di indipendenza e dell'eventuale presenza di rischi per l'indipendenza e, nel caso, se siano state adottate misure per mitigarli (art. 10-bis);
- le direttive e le procedure interne sui requisiti di indipendenza e obiettività adottata per rilevare e limitare tempestivamente le potenziali minacce (art. 10-ter, comma 5);

Indipendenza: cosa documentare

- la dichiarazione annuale della propria situazione di indipendenza e obiettività da parte dei partner e del personale professionale coinvolto nell'attività di revisione inclusi i componenti della eventuale rete professionale del soggetto incaricato della revisione legale (ISQC Italia 1);
- le conclusioni sulla conformità ai principi sull'indipendenza applicabili all'incarico di revisione ed eventuali discussioni al riguardo (ISA Italia 220.24b)

Sistemi di salvaguardia

In situazioni di minaccia per l'indipendenza e l'obiettività, il soggetto incaricato della revisione legale deve valutarne la rilevanza, **identificare le misure per mitigare il rischio e documentare nelle proprie carte di lavoro le diverse fasi di queste verifiche.**

Il sistema di salvaguardia si basa, quindi, **sulla predisposizione di una direttiva e di una procedura interna** che descrivono i comportamenti e i provvedimenti da adottare da parte dei *partner* e di tutto il personale professionale (dipendenti e collaboratori) coinvolto negli incarichi di revisione al fine di proteggere l'autonomia di giudizio del soggetto incaricato della revisione legale e mantenere l'attività di revisione in un contesto trasparente di obiettività e imparzialità

Attestazione di indipendenza

Attestazione di indipendenza

*(esempio di carta di
lavoro)*

*Fonte: "Approccio
metodologico alla
revisione legale affidata
al collegio sindacale
nelle imprese di minori
dimensioni, CNCDEC,
2018".*

Carta di lavoro Attestazione di indipendenza		PRE 2.0
Società: SpA	Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX	
Preparata da: P	Data: _____	
Preparata da: M1	Data: _____	
Preparata da: M2	Data: _____	
Io sottoscritto dott., dottore commercialista e revisore legale dei conti in, DICHIARO Di aver letto e compreso le norme e i principi in materia di indipendenza qui di seguito elencati: • art. 10 D.Lgs. 39/2010; • art. 2399 c.c.; • ISQC Italia 1 e ISA Italia 200 e 220; • direttive e procedure in materia di indipendenza contenute nel manuale di controllo della qualità adottato. CONFERMO che, tenuto conto delle informazioni fin qui ottenute e delle verifiche condotte, non ho riscontrato situazioni che, ai sensi di legge e dei principi deontologici che disciplinano l'attività di revisione, compromettano la mia indipendenza o che costituiscono cause di ineleggibilità o di decadenza dall'incarico. È mia la responsabilità di segnalare eventuali modifiche a quanto sopra dichiarato. Data ...		

Il «processo di revisione»

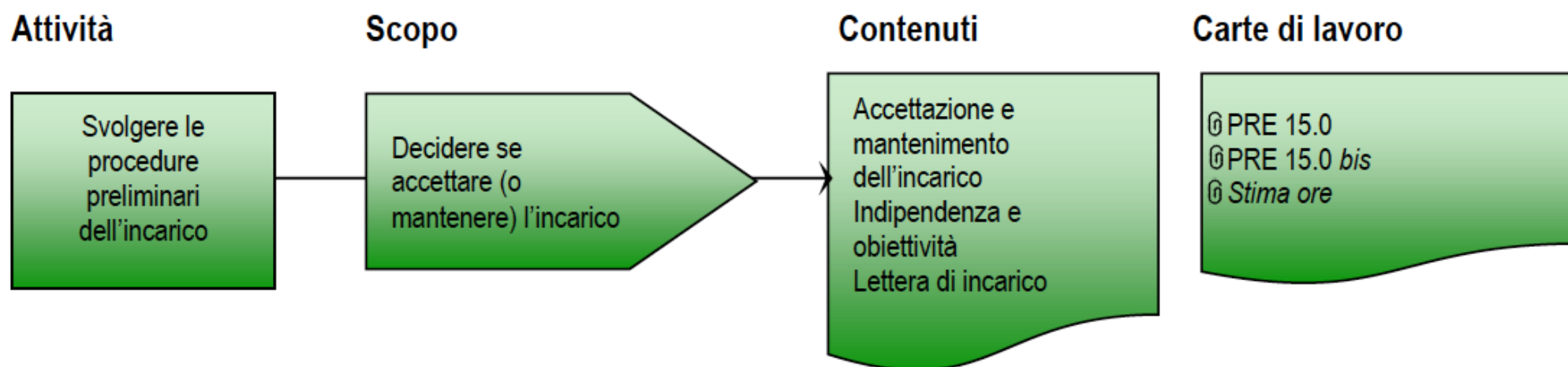
accettazione/mantenimento incarico

attività preliminari all'accettazione

Simone Sartini

Partner **Crowe Bompani**

Attività preliminari accettazione incarico



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
L'accordo sui termini dell'incarico di revisione. Le procedure di redazione della lettera di incarico.	210

Conoscenza del cliente



Carta di lavoro **MAN 5.0**
Questionario relativo alla continuazione dell'incarico di revisione

Società: XYZ SpA Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX

Preparata da: P	Data: _____
Preparata da: M1	Data: _____
Preparata da: M2	Data: _____

DOMANDE	SI/NO/NA	COMMENTI
Affidabilità della società (sia a livello di assetto proprietario che di direzione)		
1. Sono state considerate e valutate accettabili le eventuali variazioni significative rispetto allo scorso esercizio dei seguenti aspetti: • compagine sociale e composizione del management; • affidabilità del sistema di controllo interno; • composizione degli organi di governance (in caso affermativo indagare le motivazioni); • insorgere di dubbi circa l'integrità del cliente (per esempio, commenti apparsi sulla stampa o su altri media relativi alla società e/o ai membri della sua direzione); • altre significative variazioni.		

Analisi preliminare del bilancio

Le analisi preliminari sul bilancio si basano sulle “**procedure di analisi comparativa**”, intese come valutazioni dell’informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra dati di natura finanziaria e no.

Tali attività possono ricomprendere analisi volte alla comprensione di scostamenti, andamenti o fluttuazioni che non risultano coerenti rispetto ad altre informazioni, di natura finanziaria e non, oppure che presentano variazioni considerate significative rispetto ai valori attesi.

Le procedure di analisi comparativa

Procedure di analisi comparativa si possono usare in più fasi:

1. Valutazione del rischio di incarico



2. Identificazione e valutazione del rischio di errori significativi

3. Svolgimento delle procedure di validità

4. Nella fase finale di reporting

Revisore precedente

Memo
contatti
preliminari
con il
precedente
revisore
(esempio carta di
lavoro)

Fonte: "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni, CNCDEC, 2018".

Carta di lavoro Memorandum contatti preliminari con il precedente revisore/collegio sindacale		PRE 12.0
Società: XYZ SpA	Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX	
Preparata da: P	Data: _____	
Preparata da: M1	Data: _____	
Preparata da: M2	Data: _____	
In data .../.../20XX+1, abbiamo contattato telefonicamente il dott. ..., revisore della società con incarico in scadenza con l'approvazione del bilancio sociale dell'esercizio 31 dicembre 20XX. Ci siamo reciprocamente dati atto che l'amministratore delegato sig. della società ha espressamente dato il permesso di scambiare informazioni senza preclusioni di sorta. Abbiamo chiesto al dott., se avesse informazioni rilevanti da segnalarci ai fini dell'accettazione dell'incarico e, in particolare, se ci fossero cause tecniche o etiche ostative, a suo avviso, all'accettazione dell'incarico. Il dott. ... ci ha segnalato che i giudizi sul bilancio d'esercizio 20XX-2 e 20XX-1 della società sono senza modifiche e non contengono richiami di informativa o su altri aspetti. Il dott. ... ci segnala, altresì, che il lavoro di revisione sul bilancio 20XX è stato completato nei tempi anche se è in corso il perfezionamento delle carte di lavoro. Il dott. ... ci ha inoltre informato che dal lavoro svolto non sono emerse criticità o rischi di frode significativi, che l'organizzazione aziendale è buona e che il personale è competente.		

Valutazione rischio

Carta di lavoro **PRE 14.0**
Questionario relativo all'accettazione
dell'incarico di revisione

Società: XYZ SpA

Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX

Preparata da: **P**

Data: _____

Preparata da: **M1**

Data: _____

Preparata da: **M2**

Data: _____



DOMANDE	SÌ/NO/NA	COMMENTI
Caratteristiche e integrità del potenziale cliente (.....)		
Revisore precedente (.....)		
Bilanci precedenti (.....)		
Conoscenze specifiche (.....)		
Valutazione dell'indipendenza (.....)		
Valutazione preliminare del rischio dell'incarico (.....)		
Limitazioni allo svolgimento dell'incarico (.....)		
Antiriciclaggio (.....)		
Altro (.....)		

Conclusioni:

Sulla base delle conoscenze preliminari del potenziale cliente e degli elementi illustrati in precedenza, il potenziale cliente è da considerarsi:

☐ a rischio basso

☐ a rischio moderato

☐ a rischio elevato

1. Nel caso in cui siano state individuate minacce significative all'indipendenza, sono state previste misure di salvaguardia al fine di eliminare la minaccia o ridurla a un livello accettabile.

Impatti derivanti dal CCII

Art. 2086. ~~Direzione e gerarchia nell'impresa.~~ ⁽¹⁾ Gestione dell'impresa

L'imprenditore è il capo dell'impresa e da lui dipendono gerarchicamente i suoi collaboratori.

L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un **assetto organizzativo, amministrativo e contabile** adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della **crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale**, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli **strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.** ⁽²⁾

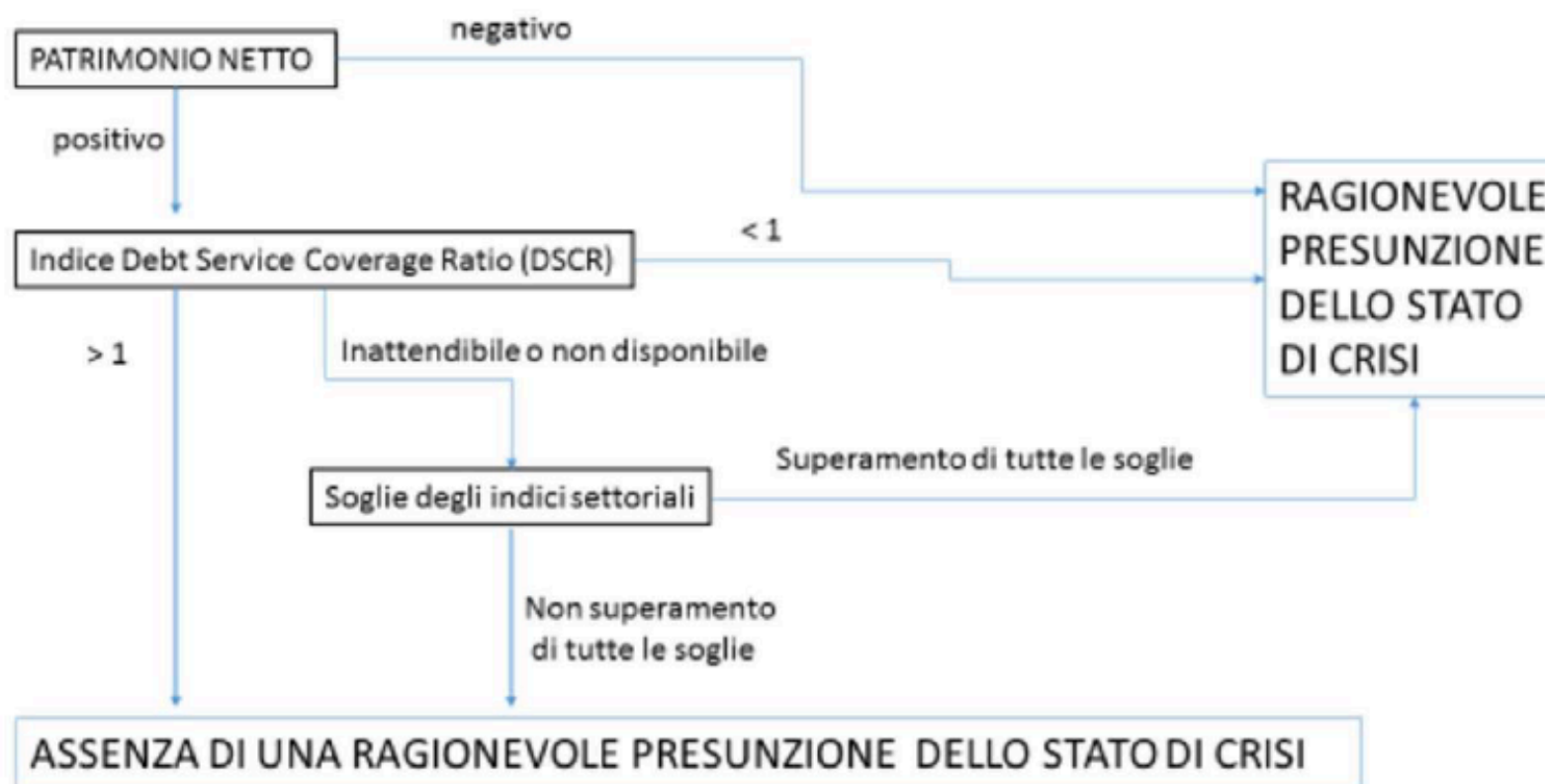
Modificato dal
D.Lgs. 19/2019

adeguato

tempestiva

senza indugio

Impatti derivanti dal CCII



Fonte: "GLI INDICI DELL'ALLERTA ex art. 13, co.2 Codice della Crisi e dell'Insolvenza, CNDCEC, bozza 19 ottobre 2019

Lettera di incarico

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 210.9	Il revisore deve concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione ovvero con i responsabili delle attività di <i>governance</i> , come appropriato.
ISA Italia 210.A21	I ruoli della direzione e dei responsabili delle attività di <i>governance</i> nel concordare i termini dell'incarico di revisione per l'impresa dipendono dalla struttura di <i>governance</i> dell'impresa e dalle leggi o dai regolamenti pertinenti.

Il revisore, svolte le attività preliminari all'accettazione dell'incarico e ritenuto che sussistano le condizioni per accettare l'incarico, dovrà predisporre una proposta di contratto, denominata "lettera di incarico", da sottoporre all'accettazione del cliente.

La lettera di incarico non ha una forma espressamente disciplinata da norme di legge, ma è necessario redigerla in forma scritta, in quanto, regola una serie di aspetti complessi che devono essere conosciuti dalle parti e, quindi, formalizzati in modo appropriato.

Accordi sui termini dell'incarico



Esempio lettera di incarico

Lettera di incarico

(esempio)

Fonte: "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni, CNCDEC, 2018".

Carta di lavoro	PRE 15.0
Lettera di incarico	
Incarico di revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 14 D. Lgs. 39/2010 e degli artt. 2409-bis e ss. c.c. per gli esercizi chiusi al 31 dicembre 20XX-20XX+1-20XX+2. <i>Riservata</i> Al legale rappresentante della società [e/o amministratore] Al presidente del collegio sindacale della società ABC Srl/SpA/soc.coop. Luogo e data Egregi signori, come da Voi richiesto con la presente sono lieto di confermarvi la mia disponibilità a svolgere la revisione legale ai sensi dell'art. 14 e ss. del D. Lgs. 39/2010 e degli artt. 2409-bis e ss. c.c. del bilancio d'esercizio della società ABC Srl/SpA/soc.coop costituito da¹ stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e nota integrativa, secondo i termini di seguito riportati. 1. <i>Obiettivo e portata della revisione</i> L'oggetto dell'incarico è il seguente: - la revisione legale del bilancio al 31 dicembre 20XX e dei due successivi esercizi con chiusura al 31 dicembre 20XX+1 e 20XX+2 della società ABC Srl/SpA/soc.coop. (di seguito anche la "società") nonché il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e di conformità della stessa alle norme di legge, ai sensi dell'art. 14 del D. Lgs. 39/2010 e del principio di revisione SA Italia 720B; - la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle	

Stima delle ore



PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE		RISPOSTA AI RISCHI		REPORTING	
Accettazione/mantenimento/indip.	2	Definizione delle procedure	8	Valutazione elementi probativi	40
Strategia generale della revisione	4	Analytical Review (final)	2	Riesame	8
Incontri con il cliente	3	Parti correlate	2	Relazione	1
Incontri con il team di revisione	2	Antiriciclaggio	2	Esame bilancio, NI, RG, RF	4
Conoscenza dell'azienda	3	Continuità aziendale	2	Formalizzazione WP	10
Analytical Review (preliminare)	3	Eventi successivi	2		
Definizione del budget dei tempi	1				
Significatività	2				
Valutazione dei rischi	4				
Analisi del sistema di controllo interno	15				
TOTALE	39	TOTALE	18	TOTALE	63
		TOTALE ORE COMPLESSIVE	120		

	Tariffa h	Onorari complessivi per l'incarico	Ore
Singolo professionista	100	12.000	120
Partner	100	2.000	20
Revisore esperto	60	3.000	50
Assistente	30	1.500	50
		6.500	

Stima delle ore



Stima delle ore e del compenso (esempio)

Il risultato di tale elaborazione non deve essere considerato come una rigida soglia insuperabile, ma come un punto di riferimento al quale tendere nel momento in cui si pianifica il lavoro di revisione e si ipotizza il compenso

Fonte:
"Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni, CNCDEC, 2018".

Dati societari	
In giallo i dati di input	
Data	05/04/2019
Società	alfa srl
Data di riferimento del bilancio	31/12/2018
Fase	Stima tempi e compensi

Dati del bilancio precedente	
Totale attivo	2.500.000
Totale ricavi delle vendite e delle prestazioni	4.001.000
Media aritmetica semplice	3.250.500
Numero di ore-base	130

Rettifiche per componenti di rischio	
Rettifica per settore di attività aziendale	0%
Rettifica per rischio preliminare di incarico	0%
Totale ore	130

Dati dei sindaci	
Compenso orario sindaci (€)	€ 75,00
Compenso orario ausiliari (€)	
Compenso orario collaboratori (€)	€ 20,00
% ore totali ai sindaci	33%
% ore totali agli ausiliari	
% ore totali ai collaboratori	67%
Quadratura Ora	ok

Compenso per l'attività di revisione legale

€ 4.959,50

Stima delle ore

Fabbisogno ore in base alla media semplice dei parametri					
Fascia media semplice dei parametri (mln euro) Da	1	2.000.000	5.000.000	7.000.000	10.000.000
a ...	2.000.000	5.000.000	7.000.000	10.000.000	15.000.000
Numero ore stimate	80	130	160	180	220

Fabbisogno ore in base alla media semplice dei parametri				
Fascia media semplice dei parametri (mln euro) Da	15.000.000	20.000.000	30.000.000	40.000.000
a ...	20.000.000	30.000.000	40.000.000	50.000.000
Numero ore stimate	250	310	360	400

La documentazione del lavoro

Simone Sartini

Partner **Crowe Bompani**

Documentazione del lavoro

Il revisore legale deve ottenere elementi probativi, validi e sufficienti, a supporto del giudizio professionale che esprime sul bilancio.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 230.2	La documentazione della revisione contabile che soddisfi quanto previsto nel presente principio di revisione e le specifiche regole in tema di documentazione contenute in altri principi di revisione pertinenti fornisce: a) evidenza degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sul raggiungimento degli obiettivi generali; b) evidenza che il lavoro di revisione sia stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.
ISA Italia 230.3	La documentazione della revisione è utile per ulteriori finalità, tra le quali: [...] • permettere lo svolgimento del riesame della qualità e delle ispezioni in conformità al principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC Italia 1) ovvero a disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1; • permettere l'effettuazione di ispezioni da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni applicabili.

Le carte di lavoro

Il revisore deve preparare con **tempestività** le carte di lavoro che forniscano:

- **Sufficiente ed appropriata evidenza** degli **elementi a supporto** della relazione
- L'evidenza che il lavoro di revisione sia **stato svolto in conformità ai PDR** ed a norme e regolamenti applicabili
- Devono essere «**parlanti**»
- Devono essere **formalizzate entro 60 gg** dalla chiusura del lavoro (emissione relazione)
- Devono essere **conservate per 10 anni**.

Le carte di lavoro: contenuto «minimo»

Il revisore legale deve predisporre **in modo tempestivo** e conservare per un adeguato periodo di tempo una documentazione (le carte di lavoro) che comprovi il lavoro svolto nel corso della revisione contabile, in particolare con riferimento a:

- verifica preliminare dell'indipendenza e dell'obiettività;
- verifica preliminare dei requisiti di accettazione o mantenimento dell'incarico;
- pianificazione del lavoro;
- svolgimento del lavoro;
- supervisione e riesame del lavoro svolto;
- riesame della qualità dell'incarico (se richiesto);
- conclusioni raggiunte a sostegno del giudizio professionale.

Le carte di lavoro

La documentazione può essere rappresentata da **schede, prospetti, memorandum, lettere, dichiarazioni, tabulati, check-list**, con indicazione, per tutte le carte di lavoro predisposte dal *team* di revisione e dal personale della società, dei seguenti elementi identificativi:

- nome del cliente;
- data di riferimento del bilancio esaminato;
- “*index*” secondo la tassonomia prestabilita per le carte di lavoro;
- titolo che descrive il contenuto (voce di bilancio o aspetti oggetto di verifica);
- firma della persona che svolge il lavoro;
- data di svolgimento del lavoro;
- firma e data della persona che effettua il riesame;

Le carenze più frequenti

Assenti/insufficienti/non documentate procedure di **accettazione/mantenimento**

Assenti/insufficienti procedure di controllo qualità all'interno del team di lavoro

Assenza di un “**fascicolo della revisione**” o documentazione contenuta insufficiente

Mancata **segregazione** del fascicolo (o delle carte di lavoro) dopo la sua chiusura 60 giorni

Mancata **archiviazione/ conservazione – 10 anni**

Relazione finale **non standardizzata**

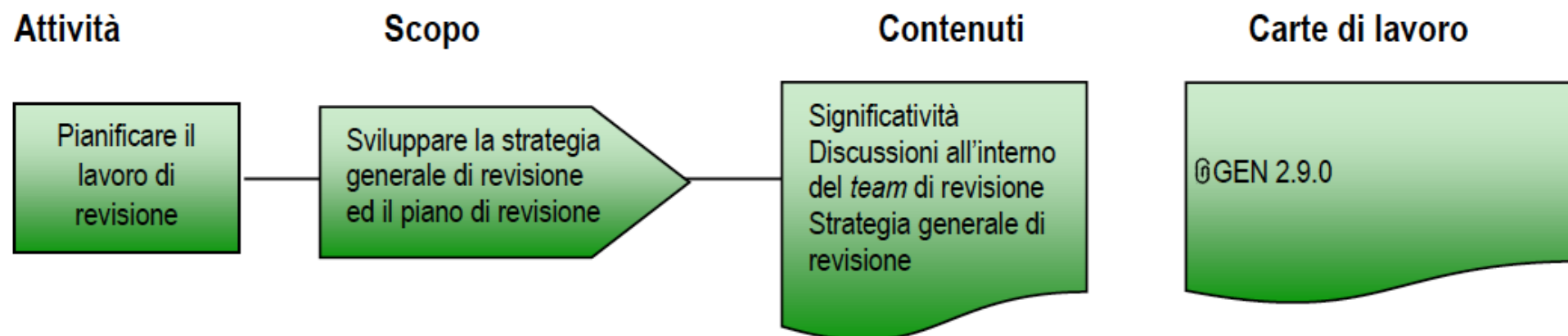
Il «processo di revisione»

pianificazione delle attività

Simone Sartini

Partner **Crowe Bompani**

La pianificazione della revisione



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Formulazione della strategia e costruzione del piano di revisione	300
Comunicazione del piano di revisione	260

La pianificazione della revisione

L'attività di pianificazione può essere distinta in due fasi:

1. la formulazione della **strategia generale della revisione**;
2. la predisposizione del **piano di revisione**.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 300.A1	La natura e l'estensione delle attività di pianificazione variano in ragione delle dimensioni e della complessità dell'impresa, dell'esperienza maturata dai membri chiave del team di revisione durante lo svolgimento dei precedenti incarichi presso l'impresa, e dei cambiamenti nelle circostanze che si verificano durante lo svolgimento dell'incarico di revisione.

La strategia di revisione

La **strategia generale** di revisione si sostanzia in **un'analisi** che mette a fuoco le caratteristiche dell'impresa revisionata, consente l'identificazione delle risorse da dedicare all'incarico, conduce alla formulazione di una stima preliminare dell'impegno (in termini di tempo) necessario per lo svolgimento dell'incarico.

L'analisi tiene conto di tutte le informazioni possedute e delle procedure svolte fino a quel momento e definisce le linee generali dell'intero processo di revisione, successivamente articolate in un piano di dettaglio

La strategia di revisione

La **strategia generale** di revisione è **aggiornata** sulla base di **nuove informazioni**, dei **risultati delle procedure di revisione** o delle **circostanze emerse** durante lo svolgimento della revisione che inducono a modificare le precedenti conclusioni sull'impostazione del lavoro.

La strategia generale di revisione deve essere impostata nella **fase iniziale dell'incarico** anche se in tale momento non sono ancora state svolte dettagliate procedure di revisione volte alla identificazione e alla valutazione dei rischi e alla conseguente pianificazione di adeguate risposte di revisione che saranno svolte successivamente e contribuiranno alla predisposizione del piano dettagliato di revisione.



La strategia di revisione per il Collegio Sindacale

Cosa cambia per il collegio sindacale

Ripartizione dei compiti	La strategia generale di revisione dovrebbe considerare l'eventuale ripartizione dei compiti all'interno del collegio. Ciò riguarda, in particolare, le circostanze in cui sia stato deciso di affidare a un componente del collegio il coordinamento dell'attività di revisione e sia stato previsto l'utilizzo di collaboratori e ausiliari per lo svolgimento delle verifiche di dettaglio.
--------------------------	--

Il Piano di revisione

Il revisore, dopo aver definito la strategia generale di revisione, **elabora il piano di revisione con lo scopo di declinare in dettaglio la strategia stessa** determinando la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione pianificate.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 300.9

Il revisore deve elaborare un piano di revisione che deve includere una descrizione dei seguenti aspetti:

- a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315;
- b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati (nel seguito anche "procedure di revisione conseguenti") pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330;
- c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione.

Il «processo di revisione»

Significatività

Simone Sartini
Partner **Crowe Bompani**

La «significatività»

Il concetto di significatività rappresenta la guida per il revisore lungo tutte le fasi del processo:

- dapprima nella **fase di pianificazione** del lavoro e dei relativi controlli e verifiche;
- **durante l'esecuzione** dello stesso;
- infine, nella **valutazione dell'effetto degli errori identificati** e dell'effetto degli **errori non corretti**, ove presenti, sul bilancio e di conseguenza nella formazione del giudizio espresso nella relazione di revisione.

Temi trattati	ISA Italia di riferimento
L'applicazione del concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile	320

Quando serve la «significatività»

Fase di pianificazione

- **stabilire quali aree del bilancio sia necessario sottoporre a procedure di revisione;**
- definire il contesto per la strategia generale di revisione;
- 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.

Quando serve la «significatività»

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.

La «significatività»

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 320.6

Nella pianificazione della revisione contabile, il revisore applica il proprio giudizio professionale per stabilire l'entità degli errori che saranno considerati significativi. Tale giudizio fornisce una base per:

- a) stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio;
- b) identificare e valutare i rischi di errori significativi;
- c) stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.

La significatività determinata in sede di pianificazione della revisione contabile non stabilisce necessariamente un importo al di sotto del quale gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, saranno sempre valutati come non significativi. Le circostanze relative ad alcuni errori possono indurre il revisore a valutarli come significativi sebbene essi siano al di sotto della significatività. Sebbene non sia fattibile definire procedure di revisione per individuare gli errori che potrebbero essere significativi esclusivamente a causa della loro natura, il revisore, nel valutare il loro effetto sul bilancio, considera non soltanto l'entità ma anche la natura degli errori non corretti, e le particolari circostanze in cui essi si verificano.

La «significatività»

Signif. Compl.

Signif. operativa

Err. Chiar. Trasc.

Motivare e
documenta-
re le scelte

Motivare perché si è
scelto un
determinato
parametro e perché
una data aliquota
del parametro

Motivare perché si è
scelta una data
aliquota della
Significatività
complessiva
(60%-85%)

Motivare perché si è
scelta una data
aliquota della
Significatività
operativa
(5%-15%)

La significatività generale

Lo scopo principale della “significatività per il bilancio nel suo complesso” è **definire un limite, quantitativo e qualitativo**, 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.

La significatività per il bilancio nel suo complesso **è stabilita preliminarmente** durante la fase di pianificazione sulla base dei dati, delle informazioni e dei documenti disponibili al momento della formulazione della strategia generale di revisione **e dovrà essere, successivamente, aggiornata sulla base delle informazioni via via acquisite dal revisore nel corso dello svolgimento del lavoro**, incluso lo stesso bilancio definitivo oggetto di revisione.



La significatività generale

Valore di riferimento	Guida IFAC	
	% minima	% massima
Risultato operativo (o reddito ante imposte)	3%	7%
Ricavi o costi	1%	3%
Totale attivo	1%	3%
Patrimonio netto	3%	5%

La significatività operativa

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 320.9	Ai fini dei principi di revisione, la significatività operativa per la revisione si riferisce all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività per il bilancio nel suo complesso. Ove applicabile, la significatività operativa per la revisione si riferisce anche all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore al livello o ai livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa.
------------------	---

Pertanto, dopo aver determinato la significatività generale in funzione degli utilizzatori del bilancio nel suo complesso, il revisore determinerà la **significatività operativa** *“in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso” e la utilizzerà “ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti”*.

La significatività specifica

In alcuni casi, può essere necessario identificare errori di misura inferiore rispetto alla significatività generale per il bilancio relativamente ad aree particolarmente sensibili per gli utilizzatori del bilancio.

In queste circostanze, il revisore stabilisce un livello di significatività specifica, inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, per ognuna di queste aree sensibili.

Aggiornamento della significatività

I livelli di significatività identificati in fase di pianificazione sono basati su conoscenze, ancora incomplete, dell'impresa e del contesto in cui opera.

Pertanto, nel corso della revisione è necessario valutare se si debbano modificare i livelli di significatività determinati nella fase iniziale della revisione

Esempio

Significatività preliminare

Significatività generale	1.000 k€
Significatività operativa (75%)	750 k€

Errori rilevati:

Mancato stanziamento fatture da ricevere	200 k€
Sottostima fondo svalutazione crediti	200 k€
Passività potenziali non previste fondi rischi	250 k€
Totale errori	650 k€

Esempio

Significatività finale (ipotesi A)

Significatività generale	900 k€
Significatività operativa (75%)	675 k€

Significatività finale (ipotesi B)

Significatività generale	800 k€
Significatività operativa (75%)	600 k€

Significatività finale (ipotesi C)

Significatività generale	600 k€
Significatività operativa (75%)	450 k€

Errore tollerabile

In merito agli errori “chiaramente trascurabili”, il paragrafo A2 del principio di revisione ISA Italia 450 così si esprime: *“Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitino di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l’insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio.”*

Per quanto concerne la determinazione del livello dell’errore “chiaramente trascurabile”, la sua determinazione è rimessa al giudizio del revisore.

Nella prassi, i valori più ricorrenti si situano tra il 5% e il 15% della significatività operativa



Smart decisions. Lasting value.

Grazie per l'attenzione!

s.sartini@crowebompani.it



I nostri uffici

MILANO

Via Leone XIII, 14 - 20145

Tel. +39 02 45391500

info@crowebompani.it

ROMA

Via Flaminia, 21 - 00196

Tel. +39 06 68395091

inforoma@crowebompani.it

FIRENZE

Viale Giuseppe Mazzini, 26

50132 Firenze

Tel. +39 055.2347902

info@crowebompani.it

TORINO

Corso Matteotti, 17 - 10121

Tel. +39 011 5119166

infotorino@crowebompani.it

PADOVA

Via Nona Strada, 23Q - 35129

Tel. +39 049 7441000

infopadova@crowebompani.it

PISA

Via di Mezzanina, 18

56012 Firenze

Tel. +39 050. 393005

info@crowebompani.it

GENOVA

Via XX Settembre, 33/7 - 16121

Tel. +39 010 8178718

info genova@crowebompani.it

BRESCIA

Piazza Paolo VI, 21- 25121

Tel. +39 02 45391500

info@crowebompani.it



NOTICE: Crowe AS SpA is a member of Crowe Global, a Swiss verein. Each member firm of Crowe Global is a separate and independent legal entity. Crowe AS SpA and its affiliates are not responsible or liable for any acts or omissions of Crowe Global or any other member of Crowe Global. Crowe Global does not render any professional services and does not have an ownership or partnership interest in Crowe AS SpA.
© 2020 Crowe AS SpA