



La revisione legale

# LO SCETTICISMO PROFESSIONALE: OBBLIGO DI LEGGE E PRINCIPIO DI REVISIONE

**SILVIA VILLA**

26 settembre 2022



## Agenda - Scetticismo professionale

- Definizione e riferimenti normativi
- Perché è importante nello svolgimento del lavoro
- Scetticismo e giudizio professionale
- Esempi di applicazione
- Quali membri del team devono applicarlo
- Documentazione nelle carte di lavoro
- Conclusioni



# Definizione e riferimenti normativi

# Cos' è lo scetticismo professionale

Lo scetticismo professionale è un atteggiamento che comprende un approccio dubitativo, attento alle condizioni che possono indicare possibili errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi, e una valutazione critica degli elementi probativi

*[ISA Italia 200.13.1)]*

# Cos' è lo scetticismo professionale

Lo scetticismo professionale è **un atteggiamento che comprende un approccio dubitativo**, attento alle condizioni che possono indicare possibili errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi, e una valutazione critica degli elementi probativi

*[ISA Italia 200.13.1]*

- ***aspetto comportamentale***
- ***non accettare in maniera dogmatica le informazioni e le risposte del management***

# Cos' è lo scetticismo professionale

Lo scetticismo professionale è un atteggiamento che comprende un approccio dubitativo, **attento alle condizioni che possono indicare possibili errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi**, e una valutazione critica degli elementi probativi

*[ISA Italia 200.13.1]*

- ***assumere un atteggiamento vigile: osservare e identificare comportamenti, transazioni, decisioni del cliente che possano essere indicative di presenza di errori o frodi***
- ***incrociare informazioni ottenute dal management vs fatti osservabili oggettivamente dalla realtà aziendale/analisi di benchmarking; informazioni raccolte dalla direzione vs quelle fornite dal "middle management" e dallo staff aziendale***

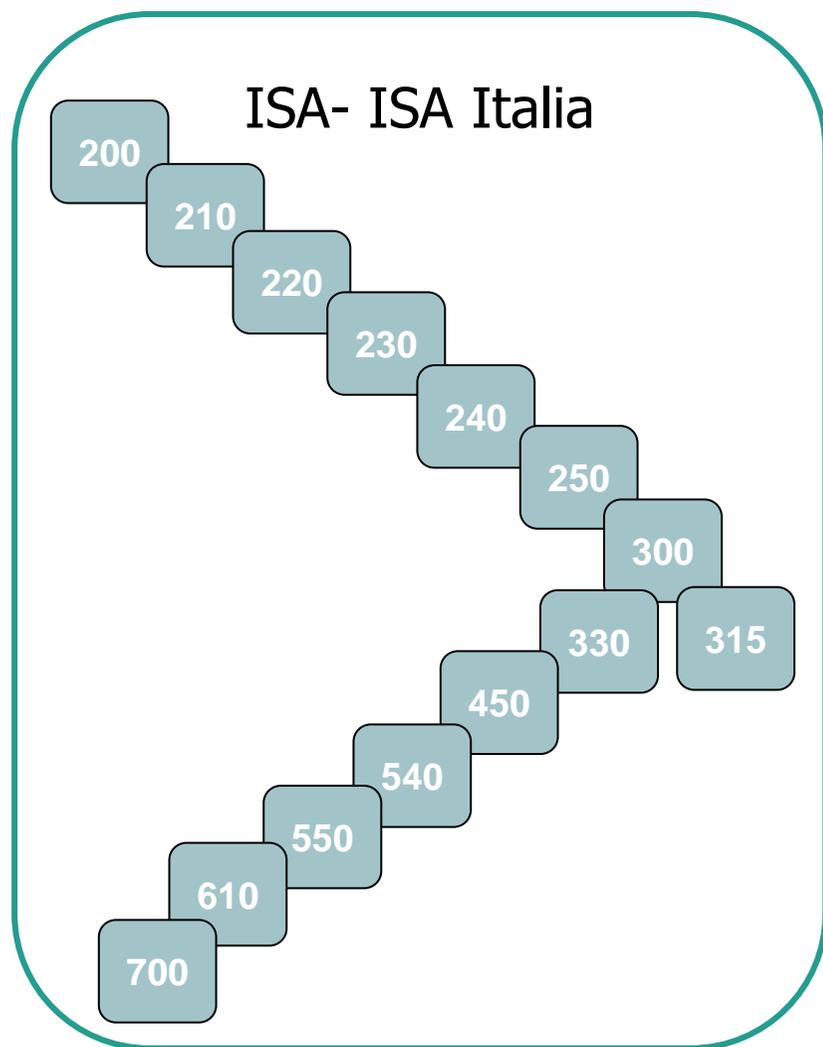
# Cos' è lo scetticismo professionale

Lo scetticismo professionale è un atteggiamento che comprende un approccio dubitativo, attento alle condizioni che possono indicare possibili errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi, e una **valutazione critica degli elementi probativi**

*[ISA Italia 200.13.1]*

- *domandarsi quale sia la fonte dei dati ottenuti*
- *considerare in maniera critica l'attendibilità e la coerenza con altri elementi probatori raccolti.*

# Riferimenti normativi e principi di revisione



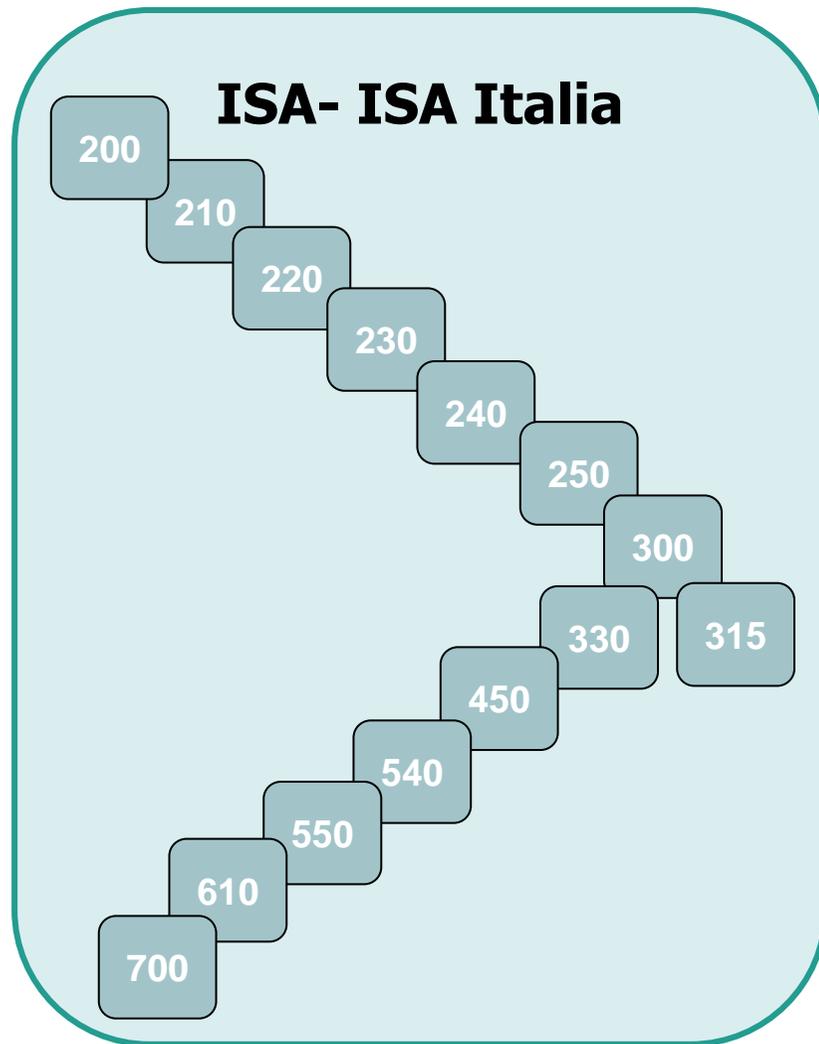
Decreto Legislativo 27  
gennaio 2010, n. 39

Codice etico

**CODICE DEI PRINCIPI DI DEONTOLOGIA  
PROFESSIONALE, RISERVATEZZA E SEGRETO  
PROFESSIONALE DEI SOGGETTI ABILITATI  
ALL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI  
REVISIONE LEGALE DEI CONTI**

Determina del Ragioniere generale dello  
Stato prot. n. 245504 del 20 novembre 2018

# Riferimenti normativi e principi di revisione



Oltre all'ISA Italia 200, in numerosi altri principi di revisione viene richiesto al revisore di applicare lo scetticismo professionale. Qualche esempio:

ISA 230 - documentazione

ISA 240 - frode

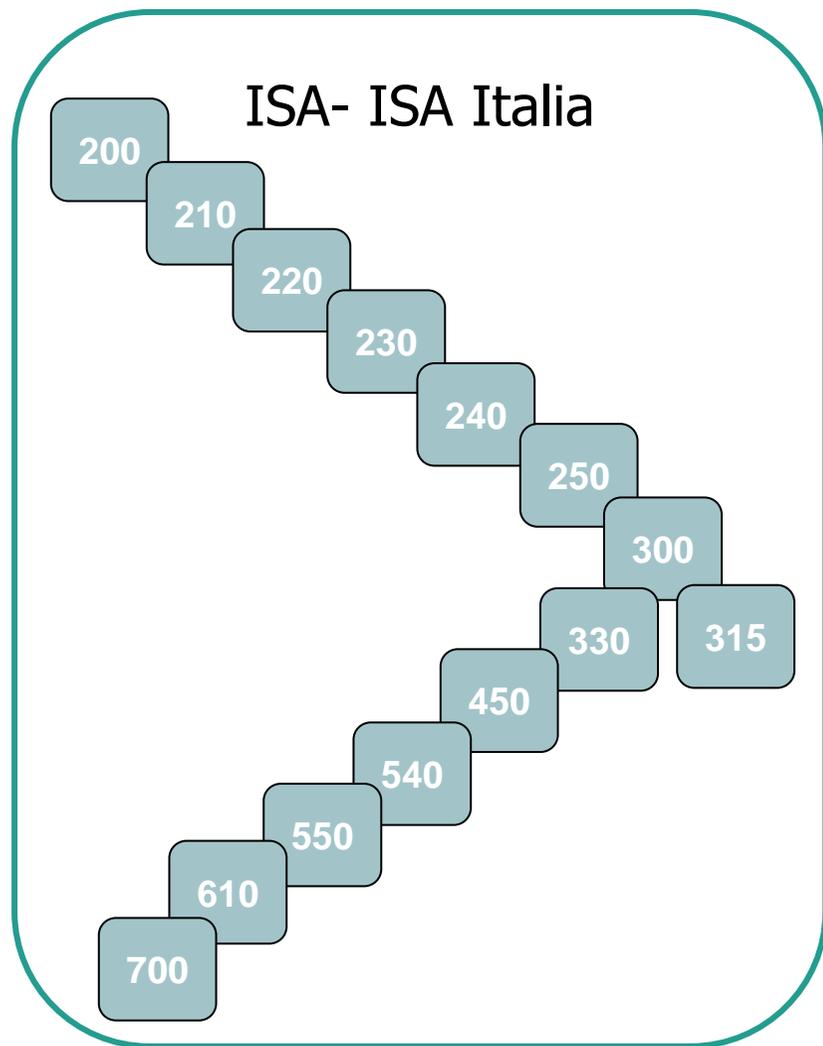
ISA 315 - valutazione dei rischi

ISA 450 - valutazione degli errori

ISA 540 - stime

ISA 550 - parti correlate

# Riferimenti normativi e principi di revisione



**Decreto Legislativo 27  
gennaio 2010, n. 39**

**(Articolo 9)**

Codice etico

**CODICE DEI PRINCIPI DI DEONTOLOGIA  
PROFESSIONALE, RISERVATEZZA E  
SEGRETO PROFESSIONALE DEI SOGGETTI  
ABILITATI ALL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ  
DI REVISIONE LEGALE DEI CONTI**  
Determina del Ragioniere generale dello  
Stato prot. n. 245504 del 20 novembre 2018

# Riferimenti normativi e principi di revisione

Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

## Art. 9 Deontologia e scetticismo professionale.

[..]

2. Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la revisione legale dei conti esercita **nel corso dell'intera revisione** lo scetticismo professionale, riconoscendo la possibilità che si verifichi un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi frodi o errori.

3. Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la revisione legale esercita lo scetticismo professionale **in particolare durante la revisione delle stime** fornite dalla direzione riguardanti: il fair value (valore equo), 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.

4. Ai fini del presente articolo, per "scetticismo professionale" si intende un atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione.

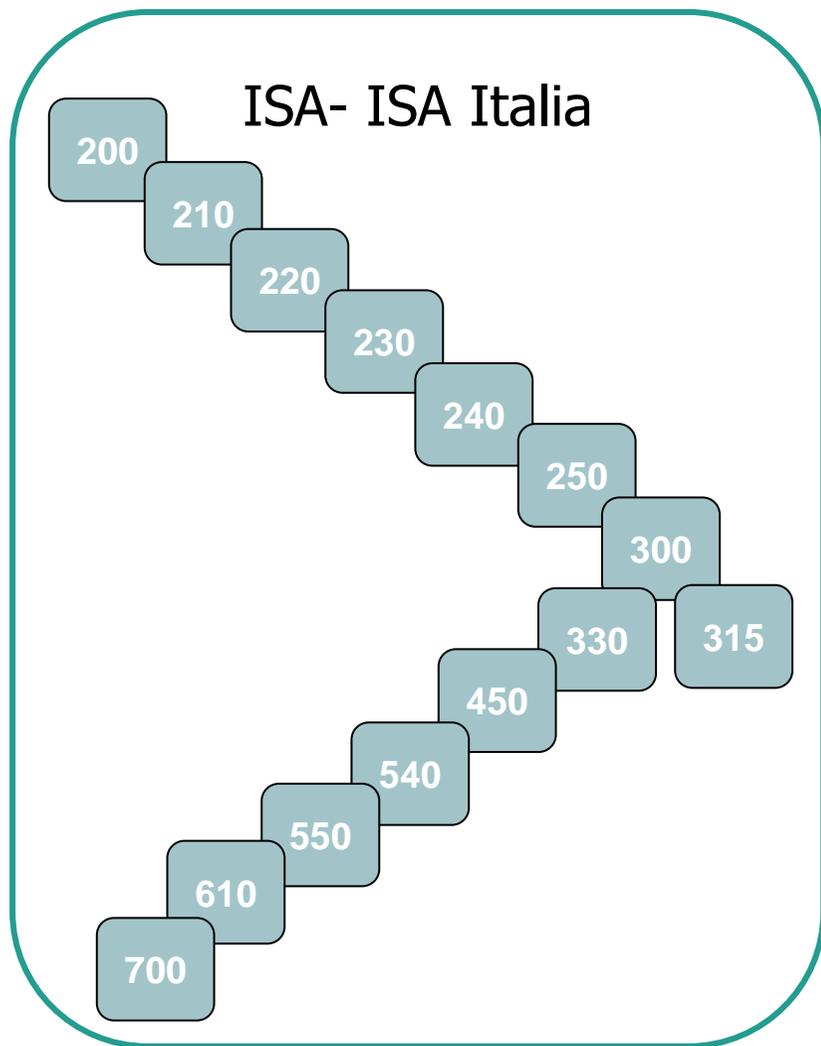
# Riferimenti normativi e principi di revisione

L'ISA Italia 200, nelle *Linee guida e altro materiale esplicativo*, richiama il contenuto del citato articolo 9 del D.Lgs 39/10 sullo scetticismo professionale:

*"L'art. 9 del D.Lgs.39/10 richiama l'attenzione, al comma 2, sull'esercizio dello scetticismo professionale nel corso dell'intera attività di revisione e, al comma 3, in particolare durante la revisione delle 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"*

ISA Italia 200.A23(I)

# Riferimenti normativi e principi di revisione



Decreto Legislativo 27  
gennaio 2010, n. 39

## Codice etico

**CODICE DEI PRINCIPI DI DEONTOLOGIA  
PROFESSIONALE, RISERVATEZZA E SEGRETO  
PROFESSIONALE DEI SOGGETTI ABILITATI  
ALL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI  
REVISIONE LEGALE DEI CONTI**

Determina del Ragioniere generale dello  
Stato prot. n. 245504 del 20 novembre 2018

# Riferimenti normativi e principi di revisione

## Codice etico - sezione 280, par. 2 - Obiettività

“Il soggetto abilitato alla revisione che fornisce un servizio di assurance deve essere indipendente dal cliente al quale presta il servizio. L’**indipendenza**, sia **mentale** sia agli **occhi di terzi**, è necessaria per consentirgli di esprimere una conclusione e di manifestare all’esterno che tale conclusione è stata espressa, senza ingerenze, conflitti di interesse o indebite influenze da parte di terzi”

# Riferimenti normativi e principi di revisione

## Codice etico - Glossario

L'indipendenza consiste in:

(a) indipendenza mentale - lo stato mentale che consente di esprimere una conclusione senza condizionamenti che compromettano il giudizio professionale, consentendo quindi a una persona di agire con integrità, obiettività e scetticismo professionale; e

(b) indipendenza agli occhi di terzi – l'evitare fatti e circostanze talmente significativi, in base ai quali un terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici, concluderebbe, verosimilmente, che siano compromessi l'integrità, l'obiettività o lo scetticismo professionale del soggetto abilitato alla revisione o di un membro del gruppo di revisione o del gruppo di assurance. [Glossario - codice etico]



**Perché è importante  
applicare lo scetticismo  
professionale durante lo  
svolgimento dell'incarico  
di revisione**

# Perché è importante applicare lo scetticismo professionale

## Il mancato rispetto dell'applicazione dello scetticismo professionale comporta una violazione principi di revisione

*"Il revisore deve definire e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato"* (ISA Italia 200.15)

*[..] per **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 tempistica e l'estensione delle procedure di revisione e valutarne i risultati."* (ISA Italia 200.A22)

*[..] per la **valutazione critica degli elementi probativi** [..]* ((ISA Italia 200.A23)

# Perché è importante applicare lo scetticismo professionale

**Lo scetticismo professionale supporta il revisore nel formulare giudizi professionali e quindi fornisce la base per le sue azioni;** in particolare per:

- la **valutazione critica degli elementi probativi raccolti nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio** e aiuta il revisore a prestare attenzione a non essere influenzato, nell'acquisizione di elementi probativi, dall'obiettivo di corroborare l'esistenza di rischi, escludendo invece elementi probativi che possano essere contraddittori
- la **definizione** della natura, tempistica e estensione delle **procedure di revisione** da eseguire per ridurre il rischio a un livello appropriato

# Perché è importante applicare lo scetticismo professionale

[...]

- **valutare se sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati** e se è necessario fare di più per raggiungere gli obiettivi dei principi di revisione
- **trarre conclusioni** sulla base degli elementi probativi acquisiti, ad esempio, valutando la ragionevolezza delle stime effettuate dal management nella predisposizione del bilancio.



# Scetticismo professionale e giudizio professionale

# Scetticismo professionale & giudizio professionale





# Esempi di applicazione dello scetticismo professionale

# Applicare lo scetticismo professionale: esempi (1/2)

Esempi di aree in cui è particolarmente importante applicare lo scetticismo professionale

Area	Esempi
Accettazione e continuazione dell'incarico	Considerare l'integrità degli azionisti e del management.
Valutazione dei rischi	<ul style="list-style-type: none"><li>● Identificare le linee di bilancio significative esposte al rischio di errori significativi dovuti a frode o errore.</li><li>● mettere in discussione le risposte e ad altre informazioni ottenute dalla direzione e dai responsabili dell'attività di governance.</li><li>● Verificare se gli elementi probativi acquisiti dalle procedure di valutazione del rischio non siano contraddittori rispetto alle affermazioni/attestazioni della direzione.</li><li>● Valutare se gli elementi probativi acquisiti dalle procedure di valutazione del rischio forniscono una base adeguata per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi.</li><li>● effettuare un aggiornamento del rischio di errore significativo precedentemente valutato a seguito dell'identificazione di informazioni incoerenti.</li></ul>
Strategia di revisione	<ul style="list-style-type: none"><li>● Includere elementi di imprevedibilità nel piano di revisione</li><li>● Richiedere conferme esterne o ottenere ulteriori prove da terze parti nelle aree a rischio più elevato.</li><li>● Pianificare procedure adeguate a valutare l'affidabilità dei dati/informazioni utilizzati durante l'audit.</li></ul>

# Applicare lo scetticismo professionale: esempi (2/2)

Area	Esempi
Stime	<ul style="list-style-type: none"><li>● Valutare la ragionevolezza delle assunzioni</li><li>● Determinare se le modifiche alle stime o al metodo di calcolo rispetto al periodo precedente è appropriato.</li></ul>
Parti correlate	<ul style="list-style-type: none"><li>● Porre attenzione alle informazioni che potrebbero indicare relazioni o transazioni precedentemente non identificate o non rilevate, ad esempio nell'ambito della lettura dei libri sociali.</li><li>● importanza di mantenere, per tutta la durata della revisione contabile, lo scetticismo professionale in merito alla possibilità di errori significativi associati a rapporti ed operazioni con le parti correlate</li><li>● Investigare le operazioni inusuali per capire se la controparte coinvolta è correlata all'entità.</li></ul>
Transazioni significative e inusuali	Considerare la logica di tali operazioni e corroborare le spiegazioni ottenute dal management con ulteriori prove, inclusa la revisione dei relativi contratti.



**Quali membri del team di  
revisione devono applicare lo  
scetticismo professionale**

# Quali membri del team devono applicare lo scetticismo professionale

**Tutti i membri del team di revisione**, inclusi quelli con meno esperienza, devono applicare lo scetticismo professionale.

Spetta al responsabile dell'incarico sensibilizzare il team di revisione sull'importanza di tale aspetto attraverso:

- la direzione e la supervisione dell'incarico, e lo svolgimento delle attività di revisione
- il riesame del lavoro, dei rischi significativi e delle aree critiche che possono richiedere un elevato livello di giudizio professionale
- la scelta sul coinvolgimento di esperti e specialisti



# Documentare lo scetticismo professionale nelle carte di lavoro

# Documentare lo scetticismo professionale

Dato che lo scetticismo professionale è uno “*state of mind*”, è possibile non documentare ogni singolo aspetto di come sia stato applicato lo scetticismo durante lo svolgimento dell’incarico. Tuttavia, la documentazione rimane essenziale nell’evidenziare lo scetticismo professionale perché tale documentazione fornisce la **prova che l’incarico di revisione è stato pianificato ed eseguito in conformità con i principi di revisione e gli obblighi di legge.**

Esempi di come lo scetticismo professionale possa essere documentato in maniera efficace nelle carte di lavoro:

Documentare il processo che ha portato alla modifica nel corso dell’incarico dell’approccio di revisione adottato e non solo le conclusioni finali

Documentare come sono state messe in discussione le valutazioni del management e non solo le modalità di come sono state accettate

Documentare il rationale sottostante operazioni inusuali

Documentare le discussioni con il management in maniera completa e accurata, specialmente quelle che riguardano stime e rischi significativi individuati

Documentare le modalità con le quali si è valutata l’attendibilità dei documenti ottenuti, in particolare quelli interni (ricevuti dal management)

# Documentare lo scetticismo professionale in specifiche aree (1/3)

<p>Riunioni della società e del gruppo di lavoro</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Includere lo scetticismo professionale nell'agenda delle riunioni interne effettuate dal team di revisione</li> <li>● Documentare le discussioni del team su "cosa può andare storto" nel bilancio di una società</li> <li>● Documentare come lo scetticismo professionale è stato applicato durante nelle conversazioni con il management attraverso domande aperte cd "probing questions" e follow up/approfondimento sulle risposte ricevute</li> </ul>
<p>Stime</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Documentare come è stata valutata l'incertezza nelle stime e la mancanza di precisione nella misurazione della stima</li> <li>● Documentare la presa in considerazione di un intervallo di alternative (assunzioni/metodi/dati) di stima più ampio, non solo quelle considerate dalla società</li> <li>● Documentare la conclusione sui possibili indicatori di ingerenza da parte della direzione</li> </ul>
<p>Aree in cui durante il precedente anno sono stati riscontrati errori</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Documentare come sono state valutate criticamente queste aree durante la revisione dell'anno in corso</li> <li>● Se non sono stati identificati errori nell'anno, documentare come è stato considerato ed evidenziato in che modo i motivi degli errori dell'esercizio precedente sono stati rettificati/indirizzati dall'entità nell'anno in corso per ridurre al minimo il rischio di errori</li> </ul>

# Documentare lo scetticismo professionale in specifiche aree (2/3)

<p>Transazioni con parti correlate</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Comprendere e documentare la natura e la logica economica sottostante alle transazioni significative con parti correlate. Ad esempio:  la transazione:<ul style="list-style-type: none"><li>• è eccessivamente complessa (per esempio può coinvolgere molteplici parti correlate oggetto di consolidamento nell'ambito di un gruppo);</li><li>• include condizioni commerciali inusuali, quali prezzi, tassi di interesse, garanzie e termini di rimborso inusuali;</li><li>• manca di una evidente logica economica sottostante;</li><li>• coinvolge parti correlate precedentemente non identificate;</li><li>• è elaborata in modo inusuale;</li></ul> la direzione ha discusso con i responsabili delle attività di governance la natura di tale operazione e i criteri per la sua contabilizzazione; la direzione attribuisce maggiore importanza ad un determinato trattamento contabile piuttosto che tenere in dovuta considerazione la sostanza economica sottostante l'operazione.</li></ul>
--	--

# Documentare lo scetticismo professionale in specifiche aree (3/3)

Utilizzo degli esperti	Documentare i colloqui e le istruzioni inviate all'esperto al fine di accertarsi che quest'ultimo abbia ben compreso gli obiettivi del lavoro di revisione.
Elementi contraddittori o discordanti	Documentare come il revisore ha valutato gli elementi probativi contraddittori o discordanti e come ha ottenuto elementi probativi sufficienti per supportare le conclusioni finali
Fax, email o copie societarie dei documenti chiave di revisione	Documentare la valutazione circa l'affidabilità delle evidenze di revisione



# Conclusioni

# Conclusioni

Lo scetticismo professionale:

- riguarda un aspetto comportamentale che deve ispirare il revisore a non accettare in maniera dogmatica e quindi acritica le informazioni, le risposte o le evidenze del cliente oggetto dell'incarico di revisione
- svolge un ruolo di fondamentale importanza nella revisione e costituisce parte integrante delle competenze del revisore; è uno "skill" trasversale che va ad arricchire le competenze tecniche previste dall'attività di revisione, essendo questo trattato all'interno degli "obiettivi generali del revisore" previsti dall'ISA Italia 200, a fianco di altre due fondamentali regole della revisione che sono i "principi etici" e il "giudizio professionale".

# Conclusioni

Il revisore deve:

- applicare lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico di revisione
- documentare lo scetticismo professionale nelle carte di lavoro ai fini di dare evidenza di aver svolto il lavoro in compliance con i principi di revisione.

Tutti i membri del team di revisione, inclusi quelli con meno esperienza, devono applicare lo scetticismo professionale; spetta tuttavia al responsabile dell'incarico di revisione sensibilizzare il team di revisione sull'importanza di tale aspetto.