ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

Ruoli e responsabilità del sindaco revisore

Aspetti organizzativi, procedure e metodologie caratterizzanti il caso del Collegio Sindacale incaricato della revisione legale dei conti

Andrea Meneghel

Milano - 18 ottobre 2023

Indice

– Le fasi del processo di revisione:

- Le procedure preliminari e l'accettazione dell'incarico
- La pianificazione della revisione
- La risposta al rischio

Procedure preliminari all'incarico

Le attività preliminari sono finalizzate ad assumere una decisione in merito a:

Accettazione dell'incarico con un nuovo cliente

Proseguimento dei rapporti già in essere con un cliente

Rinuncia a proseguire i rapporti già in essere con un cliente

Procedure preliminari all'incarico

- verifica l'adeguatezza delle competenze e delle capacità necessarie per svolgere l'incarico, inclusa la disponibilità di tempo e di risorse;
- valuta l'integrità del cliente e dei soggetti che ricoprono ruoli chiave all'interno dell'impresa;
- verifica di essere in grado di poter rispettare i principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza;
- valuta, al fine del mantenimento dell'incarico, le implicazioni derivanti da aspetti significativi emersi durante la precedente revisione;
- concorda i termini dell'incarico con la Direzione.

Accettazione dell'incarico

Altri aspetti da tenere in considerazione nella fase di accettazione del cliente sono, ad esempio:

- la situazione economica e finanziaria della società;
- la redditività dell'attività e la competitività aziendale;
- l'affidabilità del sistema di controllo e delle stime contabili;
- la continuità aziendale;
- l'esistenza di transazioni di rilievo con parti correlate.

Le fonti di informazione su tali aspetti possono includere:

- i colloqui con la Direzione e con i responsabili delle attività di governance;
- l'esame dell'organigramma, dei bilanci e dei risultati operativi ed economici degli ultimi esercizi;
- le altre notizie comunque raccolte.

Organizzazione del collegio nella fase preliminare

Principio di collegialità e di colleganza

«La funzione di revisione legale è attribuita al collegio sindacale nella sua unitarietà. Il collegio sindacale ha piena autonomia nell'organizzazione dell'attività di revisione, e assoggetta a riesame eventuali attività espletate individualmente o tramite dipendenti e ausiliari dei sindaci.»

Organizzazione del collegio

Principio di collegialità e di colleganza

«Il collegio sindacale, dopo la nomina, dovrà prendere contatto con il precedente collegio, ordinariamente nella persona del suo presidente, al fine di ottenere informazioni ritenute utili allo svolgimento dell'incarico.»

Organizzazione del collegio

Riunioni e verifiche

In sede di pianificazione, il collegio programma le riunioni e le verifiche relative alla revisione legale e alle verifiche sulla regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili nel corso dell'esercizio.

Le riunioni possono essere convocate in presenza ovvero in video conferenza, dandone evidenza nel relativo verbale che dovrà essere trascritto nell'apposito libro.

Organizzazione del collegio

Ausiliari o dipendenti del sindaco

L'uso di ausiliari e dipendenti è ammesso, per l'espletamento di specifiche operazioni di ispezione e di controllo, sotto la propria responsabilità e a proprie spese, previa delibera preventiva del collegio sindacale.

Le carte di lavoro da loro prodotte devono essere riviste dal collegio sindacale.

Possono essere soggetti esterni, persone fisiche o soggetti giuridici collettivi (comprese le persone giuridiche), a condizione che i loro rappresentanti e le persone che opereranno direttamente presso la società non si trovino in una delle situazioni di ineleggibilità, di incompatibilità o di decadenza, ex art. 2399 c.c. e siano in possesso dei requisiti di indipendenza previsti dal D.Lgs. n. 39/2010 per il componente del collegio sindacale che svolge l'attività di revisione

Principali procedure di pianificazione

DEFINIZIONE DELLA SIGNIFICATIVITA'

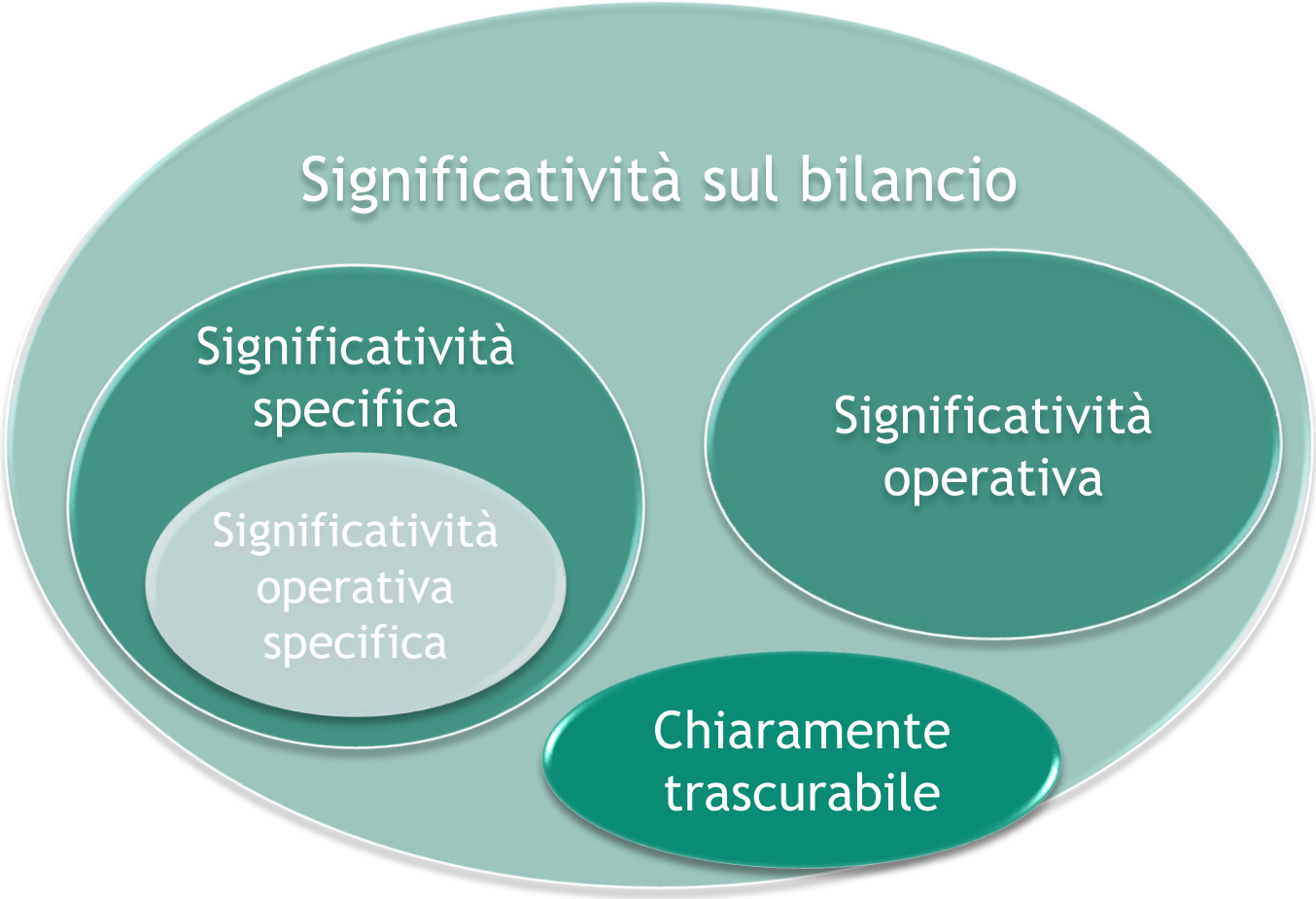
COINVOLGIMENTO DEI MEMBRI CHIAVE DEL TEAM DI REVISIONE

ATTIVITA' DI PIANIFICAZIONE
- Strategia generale di revisione
- Piano di revisione

DOCUMENTAZIONE
- Strategia generale di revisione
- Piano di revisione

OBIETTIVO:
ATTIVITA' DI REVISIONE EFFICACE

I tipi di significatività



Esempi di parametri per la determinazione della significatività

Condizioni	Benchmarks	Ipotesi di Range
✓ Entità in condizioni stabili e con fini di profitto	• Utile ante imposte • Fatturato	3% - 10% 0.5% - 2%
✓ Immobiliari o fondi investimento	• Totale attivo • Attivo netto	1% - 2% 2% - 5%
✓ Entità senza fine di lucro	• Utile lordo • Spese	0.5% - 2% 0.5% - 2%

Esempi di come stabilire la significatività operativa

Significatività Operativa fissata al 50% o inferiore	Significatività Operativa fissata al 75%
Molte voci di bilancio esaminate col campionamento	Solo 1 voce di bilancio esaminata col campionamento
Incerto/elevato importo degli errori attesi e/o errori derivanti da esercizi precedenti	Popolazione non dovrebbe includere errori rilevanti e non ci sono errori da es. precedenti
Management **non** accetta la correzione degli errori facilmente	Management accetta la correzione degli errori facilmente

Attività di pianificazione

Effettuate le attività preliminari, il revisore deve definire una strategia generale di revisione che stabilisca la portata, la tempistica, le caratteristiche delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico e la direzione della revisione. Deve tener conto di:

- caratteristiche e obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni ed alle altre comunicazioni previste;
- conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa;
- tutti i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione.

Attività di pianificazione

Definita la strategia di revisione, il revisore dovrà elaborare il **piano di revisione** che comprende:

- la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio secondo quanto previsto dall'ISA Italia n. 315;
- la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, in risposta ai rischi identificati e valutati, pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dall'ISA Italia n. 330;
- le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione.

Procedure di revisione per acquisire elementi probativi

Gli elementi probativi su cui basare il giudizio del revisore vengono acquisiti mediante lo svolgimento di

- Procedure Di Valutazione Del Rischio
- Procedure Di Revisione Conseguenti
  - Procedure di conformità
  - Procedure di validità

ISA Italia 500. A10

Piano di revisione dettagliato - Procedure di revisione

Procedure di conformità

Sono procedure di revisione definite per valutare l'efficacia operativa dei controlli dell'impresa nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni

Procedure di validità

Sono procedure di revisione definite per individuare errori significativi a livello di asserzioni

Valutazione del rischio

RISCHIO DI REVISIONE: rischio che il revisore esprima un giudizio di revisione non appropriato nel caso il bilancio sia significativamente errato

- **RISCHIO INTRINSECO**: rischio che un conto/una classe di operazioni contenga un errore significativo, indipendentemente dai controlli posti in essere
- **RISCHIO DI CONTROLLO**: rischio che un errore significativo non sia prevenuto, individuato e corretto dal sistema di controllo dell'impresa
- **RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE**: rischio che le procedure svolte dal revisore non siano in grado di individuare un errore significativo.

Spettro del rischio intrinseco

A208-214

Lo spettro di rischio intrinseco assiste il revisore nel formulare un giudizio, sulla base della **probabilità** e **grandezza** di un possibile errore, su un intervallo dal rischio più basso a quello più elevato, allo scopo di valutare i rischi di errore significativo. Il giudizio sul punto dell'intervallo in cui il rischio è valutato dipende da natura, dimensione e complessità dell'impresa, tenendo conto della probabilità e entità del possibile errore. Se ci sono rischi a livello di bilancio, quindi pervasivi, vanno considerati per determinare il rischio a livello di asserzione.

i fattori di Rischio intrinseco sono stati introdotti per aiutarlo in tale processo (appendice 2): possono avere natura qualitativa o quantitativa e influenzare la possibilità che un'asserzione contenga un errore.

Fattori di natura qualitativa includono:

- Complessità
- Soggettività
- Cambiamenti
- Incertezza o
- Ingerenze della direzione o frodi che possono generare errori

Par 12 l) rischio significativo sia in termini di probabilità di accadimento che di entità dell'errore

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

Il revisore deve:

a) **identificare i rischi** nel corso di tutto il processo volto ad acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, inclusi i relativi controlli istituiti per fronteggiare tali rischi, considerando le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa presenti in bilancio;

b) **valutare i rischi identificati**, e valutare se si riferiscano in modo più esteso al bilancio nel suo complesso e interessino potenzialmente più asserzioni;

c) **collegare i rischi identificati** con quanto può risultare errato a livello di asserzioni, tenendo conto dei controlli rilevanti che il revisore intende verificare;

d) **considerare la probabilità di errore**, inclusa la possibilità della presenza di molteplici errori, e se i potenziali errori siano di una importanza tale da comportare errori significativi nel bilancio.

Rischio di errore significativo identificato -Par. A10

i. per **il quale la valutazione del rischio intrinseco è prossima all'estremità superiore** dello spettro del rischio intrinseco a causa della misura in cui i fattori di rischio intrinseco influenzano la combinazione della probabilità che un errore si verifichi e dell'entità del potenziale errore qualora questo dovesse verificarsi; ovvero

ii. che deve essere trattato come un rischio significativo in conformità alle regole di altri principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Esempi di eventi e condizioni che possono dar luogo all'esistenza di rischi di errori significativi- app 2

Fattore di rischio intrinseco pertinente:	Esempi di eventi o condizioni che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi a livello di asserzioni:
Complessità	Regolamentazione: • Attività operative soggette ad una regolamentazione complessa.
	Modello di business: • Presenza di alleanze e joint venture complesse.
	Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile: • Quantificazioni contabili che implicano processi complessi.
	Operazioni: • Utilizzo di operazioni finanziarie fuori bilancio, imprese a destinazione specifica ed altri accordi finanziari complessi.
Soggettività	Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile: • Ampia gamma di possibili criteri di quantificazione di una stima contabile. Per esempio, la rilevazione da parte della direzione dell'ammortamento o dei ricavi e costi per i lavori su ordinazione. • Scelta da parte della direzione di una tecnica o di un modello di valutazione per un'attività non corrente come gli investimenti immobiliari.

Esempi di eventi e condizioni che possono dar luogo all'esistenza di rischi di errori significativi- app 2

Fattore di rischio intrinseco pertinente:	Esempi di eventi o condizioni che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi a livello di asserzioni:
Cambiamenti	Condizioni economiche: • Attività operate in aree che sono economicamente instabili, per esempio, paesi con una svalutazione monetaria significativa od economie ad alta inflazione
	Mercati: • Attività operative esposte a mercati volatili, per esempio, la negoziazione di futures.
	Perdita di clienti: • Problemi di continuità aziendale e di liquidità, inclusa la perdita di clienti significativi.
	Modello di settore: • Cambiamenti nel settore di attività in cui opera l'impresa.
	Modello di business: • Cambiamenti nella catena di approvvigionamento. • Sviluppo o offerta di nuovi prodotti o servizi, o ingresso in nuove linee di business.
	Area geografica: • Espansione su nuove aree geografiche.
	Struttura dell'impresa: • Cambiamenti nell'impresa quali grandi acquisizioni o ristrutturazioni o altri eventi inusuali. • Partecipazioni o settori di attività di probabile smobilizzo

Esempi di eventi e condizioni che possono dar luogo all'esistenza di rischi di errori significativi- app 2

Fattore di rischio intrinseco pertinente:	Esempi di eventi o condizioni che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi a livello di asserzioni:
Cambiamenti	**Cambiamenti dell'ambiente IT.** **• Installazione di nuovi significativi sistemi IT rilevanti per l'informativa finanziaria.**
	Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile: **• Applicazione di nuove normative in materia contabile.**
	Capitale: **• Nuove limitazioni alla disponibilità di capitale e di credito.**
	Regolamentazione: **• Avvio di indagini in merito alle attività od ai risultati finanziari dell'impresa da parte di autorità di vigilanza o di autorità governative.** **• Impatto della nuova normativa relativa alla tutela ambientale**

Esempi di eventi e condizioni che possono dar luogo all'esistenza di rischi di errori significativi- app 2

Fattore di rischio intrinseco pertinente:	Esempi di eventi o condizioni che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi a livello di asserzioni:
Incertezza	Reporting: • Eventi od operazioni che comportano una significativa incertezza nella quantificazione, incluse le stime contabili, e la relativa informativa. • Contenziosi in corso e passività potenziali, per esempio garanzie di vendita, garanzie finanziarie e ripristini ambientali.
Possibilità di errori dovuti a ingerenze da parte della direzione o ad altri fattori di rischio di frodi nella misura in cui influenzano il rischio intrinseco.	Reporting: • Opportunità per la direzione e per i dipendenti di presentare una falsa informativa finanziaria, inclusi l'omissione o l'occultamento di informazioni significative nell'informativa.
	Operazioni: • Operazioni significative con parti correlate. • Numero significativo di operazioni non di routine o non sistematiche, incluse le operazioni infragruppo e significative operazioni di vendita alla fine del periodo amministrativo. • Operazioni registrate secondo le intenzioni della direzione, per esempio il rifinanziamento del debito, beni destinati alla vendita e la classificazione dei titoli negoziabili.

Esempi di rischio significativo

La cassa contanti presso un supermercato sarebbe generalmente considerata ad alta probabilità di possibile errore (a causa del rischio di essere oggetto di appropriazione illecita), tuttavia l'entità dell'errore sarebbe solitamente bassa (a causa della quantità limitata di contante gestito nei negozi). È improbabile che in base alla combinazione di questi due fattori sullo spettro del rischio intrinseco si stabilisca che l'esistenza della cassa contanti sia un rischio significativo

Un'impresa ha in corso trattative per la vendita di un settore di attività. Il revisore considera l'effetto sulla riduzione di valore dell'avviamento, e può stabilire che esista una elevata probabilità di possibili errori e una elevata entità a causa dell'impatto dei fattori di rischio intrinseco di soggettività, incertezza e possibilità di ingerenze da parte della direzione o di altri fattori di rischio di frode. Tale circostanza può comportare che la riduzione di valore dell'avviamento sia un rischio significativo.

Scalabilità

La natura e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio varierà in base alla natura e alle circostanze dell'impresa (ad esempio, il grado di formalizzazione delle direttive, delle procedure, dei processi e dei sistemi dell'impresa).

Il revisore utilizza il giudizio professionale per determinare la natura e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio da svolgere al fine di rispettare le regole di ISA 315 R.

Sebbene il grado di formalizzazione delle direttive, delle procedure, dei processi e dei sistemi di un'impresa possa variare, **il revisore è comunque tenuto ad acquisire una comprensione**.

A52. **La natura e l'estensione della necessaria comprensione sono una questione oggetto del giudizio professionale del revisore e variano da un'impresa all'altra in base alla natura e alle circostanze dell'impresa**, incluse:

- le dimensioni e la complessità dell'impresa, compreso il suo ambiente IT;
- le precedenti esperienze del revisore presso l'impresa;
- la natura dei sistemi e dei processi dell'impresa, incluso se siano formalizzati o meno; e la natura e la forma della documentazione dell'impresa.

A53. Le procedure di valutazione del rischio svolte dal revisore per acquisire la necessaria comprensione possono essere meno estese nelle revisioni contabili delle imprese meno complesse e più estese per le imprese più complesse. Ci si attende che il livello di comprensione richiesto al revisore sia minore rispetto a quello necessario alla direzione per gestire l'impresa.

Scalabilità - esempi

Comprensione impresa

- Dimensioni e complessità incluso ambiente IT
- Precedenti esperienze del revisore nell'entità
- Natura dei sistemi e processi dell'impresa
- Se i processi sono formalizzati

Misurazioni dell'impresa

Imprese meno complesse, misurazioni quali covenants basati su performance

Imprese più complesse, performance misurate su disposizioni regolamentari

Ambiente di controllo

Gestione IT proporzionata alla natura e complessità

Piattaforma e architettura tecnologica, uso applicazioni IT, struttura organizzativa e risorse assegnate

Uso software commerciale, con modifiche limitate e personalizzazioni limitate

Processo di monitoraggio

Gestione dei reclami da parte dei clienti: formalizzato, riesame info gestionali

Regole

Le regole includono le **procedure di valutazione del rischio** per identificare e valutare i rischi significativi, a livello di bilancio e asserzioni, e per definire le procedure di revisione:

- devono includere **indagini** presso la direzione
- procedure di **analisi comparativa**
- **osservazioni** e **ispezioni**

Servono per:

- Comprendere la struttura organizzativa dell'impresa, l'assetto proprietario, la governance e il modello di business, e in che modo si integra l'IT in questo assetto;
- Settore di appartenenza e regolamentazione;
- Misurazioni utilizzate per valutare la performance;
- Il framework contabile applicabile;

E in che modo tali aspetti possono influenzare il fatto che le asserzioni contengano o meno errori

Documentazione

Scetticismo professionale

Il principio indica che il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile:

a) la discussione tra i membri del team di revisione e le principali decisioni assunte;
b) gli elementi chiave della comprensione di ciascun aspetto dell'impresa e del contesto in cui opera, e di ciascuna delle componenti del controllo interno, le fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione e le procedure di valutazione del rischio svolte;
c) i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti;
d) i rischi identificati ed i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione.

A239: il revisore stabilisce in base al proprio giudizio professionale il modo in cui documentare: per le imprese meno complesse, forma e ampiezza possono essere semplici e brevi.

Per gli incarichi di revisione ricorrenti, una parte della documentazione può essere riutilizzata e aggiornata in modo da riflettere i cambiamenti intervenuti sia nel business che nei processi dell'impresa.

Risk assessment procedures and professional skepticism –stand back approach

A13. Lo scetticismo professionale è necessario 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 contradditori.

L'applicazione dello scetticismo professionale da parte del revisore può includere:

- interrogarsi sulle informazioni contraddittorie e sull'attendibilità dei documenti;
- considerare le risposte alle indagini e altre informazioni acquisite dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance;
- prestare attenzione alle condizioni che possano indicare possibili errori dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- considerare se gli elementi probativi acquisiti supportano l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi da parte del revisore alla luce della natura e delle circostanze dell'impresa.

Stand back approach

Esempi di uso di scetticismo professionale

- Nelle revisione delle stime
- Nella revisione di classi di operazioni o saldi o informativa complesse e in cui è elevata la soggettività, il giudizio da parte di chi prepara le carte di lavoro
- Nel valutare gli elementi probativi acquisiti da procedure di valutazione del rischio, se è in grado di identificare evidenze contrarie che possono indicare il rischio di errori significativi

ISA Italia 450 - Processo di definizione dell'errore

- Definire la Natura degli errori (ISA Italia 450. A1)
- Errori oggettivi, soggettivi e proiettati (ISA Italia 450. A3)
- Comunicazione e correzione degli errori (ISA Italia 450.A7-8-9)

Risposte generali

Le risposte generali di revisione per far fronte a rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio possono includere:

- Segnalazione al team di revisione della necessità di mantenere lo scetticismo professionale
- Assegnazione di personale (o l'utilizzo di collaboratori) con maggiore esperienza e con specifiche competenze o l'impiego di esperti
- Maggiore supervisione del lavoro
- Inclusioni di elementi aggiuntivi di imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione da svolgere
- Effettuazione di modifiche di carattere generale alla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione,
- Valutazione in merito al fatto se la selezione e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa è adeguato

Tipologie di procedure di revisione

Ispezione

- il revisore esamina registrazioni e/o documenti, sia interni che esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato oppure effettua una verifica fisica di una attività

Osservazione

- il revisore assiste ad un processo o procedura svolta da altri per l'osservazione della conta fisica delle rimanenze)

Conferma esterna

- il revisore acquisisce risposta diretta in forma scritta da parte di un soggetto terzo in formato cartaceo, elettronico o in altro formato

Tipologie di procedure di revisione

Ricalcolo	Riesecuzione	Analisi comparativa	Indagine
• il revisore verifica l'accuratezza aritmetica di documenti o registrazioni	• il revisore esegue in maniera indipendente una procedura o un controllo previsti dal sistema di controllo interno dell'impresa	• il revisore valuta le informazioni finanziarie mediante l'analisi delle relazioni esistenti fra diversi dati finanziari o con informazioni di altra natura	• il revisore ricerca informazioni di natura finanziaria o di altra natura presso soggetti interni o esterni all'impresa, in possesso delle necessarie conoscenze

Asserzioni

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315

"L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera", 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 potenziali** che possono verificarsi".

Asserzioni dal principio di revisione ISA 315

ASSERZIONE	DESCRIZIONE
Manifestazione	Le operazioni e gli eventi che sono stati registrati si sono verificati e riguardano l'impresa.
Completezza	Tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati.
Accuratezza	Gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato.
Competenza	Le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto esercizio.
Classificazione	Le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati.

Definizioni

Registrazioni contabili

Rilevazioni di prima nota l'evidenza di trasferimenti elettronici di fondi contabilità generale e sezionale scritture sul libro giornale ed altre rettifiche di bilancio

Appropriatezza

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

Sufficienza

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.

Esperto della direzione

Persona o un'organizzazione in possesso di competenza in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore utilizzato dall'impresa per assisterla nella redazione del bilancio

Elementi probativi

Informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa l proprio giudizio.

Errore

Una differenza di importo, classificazione, presentazione in bilancio e quello che sarebbe corretto secondo il framework contabile di riferimento.

Qualità elementi probativi

ISA Italia 500. A31

La qualità di tutti gli elementi probativi è influenzata dalla pertinenza e attendibilità delle informazioni su cui essi si basano.

Pertinenza

La pertinenza si riferisce alla connessione logica o all'attinenza con lo scopo nella procedura di revisione e, ove appropriato, con l'asserzione considerata.

Attendibilità

L'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi, e quindi degli elementi probativi stessi, è influenzata dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura, nonché dalle circostanze in cui sono ottenute, inclusi, ove pertinenti, i controlli sulla loro predisposizione e sul loro mantenimento.

Selezione delle voci da verificare per acquisire elementi probativi

I metodi a disposizione del revisore per selezionare le voci da sottoporre a verifica sono

selezione di tutte le voci (esame al 100%)

esaminare l'intera popolazione delle voci che compongono una classe di operazioni o un saldo contabile

selezione di voci specifiche

Selezionare voci specifiche nell'ambito di una popolazione in quanto esse sono di valore elevato oppure esaminare voci i cui valori registrati superino un determinato importo

campionamento di revisione

Applicazione delle procedure di revisione su una percentuale inferiore al 100% degli elementi che costituiscono una popolazione rilevante ai fini della revisione contabile

Regole

Per definire
un **campione di revisione**

1 Considerare lo scopo della procedura di revisione

2 Determinare una dimensione del campione sufficiente a ridurre il rischio

3 Selezionare gli elementi per il campione

Regole

Il revisore deve svolgere, su ciascun elemento selezionato, procedure di revisione appropriate per lo scopo

Qualora la procedura di revisione non sia applicabile all'elemento selezionato, il revisore **deve** svolgere la procedura su un elemento sostitutivo

Regole

Qualora il revisore non sia in grado di applicare le procedure di revisione definite ad un elemento selezionato

deve considerare quell'elemento come

una deviazione dal controllo prescritto

nel caso di procedure di conformità

un errore

nel caso di verifiche di dettaglio

Valutazione dei risultati del campionamento di revisione

Il revisore deve valutare:

- i risultati del campione;
- se l'utilizzo del campionamento di revisione abbia fornito elementi ragionevoli su cui basare le conclusioni sulla popolazione sottoposta a verifica.

Esempi di fattori che influenzano la dimensione del campione per le procedure di conformità

FATTORE	EFFETTO SULLA DIMENSIONE DEL CAMPIONE
✓ Un aumento della misura in cui la valutazione del rischio da parte del revisore tiene in considerazione i controlli pertinenti	Aumento
✓ Un aumento del grado di deviazione accettabile	Diminuzione
✓ Un aumento del grado di deviazione atteso della popolazione sottoposta a verifica	Aumento
✓ Un aumento nel livello desiderato di sicurezza da parte del revisore affinché il grado di deviazione accettabile non sia superato dal grado di deviazione effettivo nella popolazione	Aumento
✓ Un aumento nel numero delle unità di campionamento nella popolazione	Effetto trascurabile

Esempi di fattori che influenzano la dimensione del campione nelle verifiche di dettaglio

FATTORE	EFFETTO SULLA DIMENSIONE DEL CAMPIONE
✓ Un aumento della valutazione, da parte del revisore, del rischio di errori significativi	Aumento
✓ Un aumento nell'utilizzo di altre procedure di validità rivolte alla medesima asserzione	Diminuzione
✓ Un aumento nel livello desiderato di sicurezza da parte del revisore affinché l'errore accettabile non sia superato dall'errore effettivo nella popolazione	Aumento
✓ Un aumento dell'errore accettabile	Diminuzione
✓ Un aumento dell'importo dell'errore che il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione	Aumento
✓ Stratificazione della popolazione, nei casi in cui risulti appropriata	Diminuzione
✓ Numero di unità di campionamento nella popolazione	Effetto trascurabile

Aggiornamento della strategia generale di revisione

Il revisore aggiorna e modifica la strategia generale e il correlato piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione.

«A causa di eventi inattesi, o di cambiamenti nelle condizioni, o di elementi probativi acquisiti dai risultati delle procedure di revisione, il revisore può avere la necessità di modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione e, quindi, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti pianificate, ***sulla base della riconsiderazione dei rischi identificati e valutati.*** *Ciò si può verificare nel caso in cui il revisore venga a conoscenza di informazioni che divergono significativamente da quelle disponibili all'epoca della pianificazione delle procedure di revisione.* ***Ad esempio, gli elementi probativi acquisiti svolgendo le procedure di validità possono contraddire gli elementi probativi acquisiti attraverso le procedure di conformità****»*

L'attendibilità degli elementi probativi - Riepilogo

MAGGIORE ATTENDIBILITA'	MINORE ATTENDIBILITA'
Elementi probativi ottenuti da fonti esterne indipendenti	Elementi probativi ottenuti all'interno dell'entità assoggettata a revisione contabile
Elementi probativi ottenuti da fonti interne in presenza di efficaci controlli connessi e adottati dall'impresa	Elementi probativi ottenuti da fonti interne qualora i relativi controlli dall'impresa siano assenti o inefficaci
Elementi probativi ottenuti direttamente dal revisore	Elementi probativi ottenuti indirettamente o per deduzione dal revisore
Elementi probativi rappresentati da documenti cartacei e/o elettronici	Elementi probativi non riproducibili
Elementi probativi costituiti da documenti originali	Elementi probativi costituiti da documenti non originali (fotocopie, fax ecc.)

Organizzazione del Collegio

Atti individuali di ispezione e controllo

Le procedure di revisione ed il riesame possono essere svolte individualmente, mentre l'attività di valutazione e giudizio deve essere collegiale.

La suddivisione del lavoro è organizzata preferibilmente per aree di bilancio omogenee, in funzione anche delle eventuali specifiche competenze o capacità organizzative di ciascuno.

Comunicazioni con i responsabili della governance

Effetti sulla relazione di revisione conseguenti alla inadeguatezza della comunicazione con TCWG:

Esprime giudizio con modifica a seguito della limitazione allo svolgimento di procedure di revisione → ISA Italia 705

Ottenere parere legale su condotta diversa da prendere

Comunicare con l'organismo di vigilanza o un livello di governance della società di grado elevato (assemblea)

Recedere dall'incarico → regolamento MEF 261 dicembre 2012

Checklist completamento del lavoro

Modalità di compilazione

Viene indicata di seguito una check list per la valutazione globale degli elementi probativi da utilizzare per dimostrare il completamento del lavoro prima dell'emissione della relazione di revisione.

Indicare:

SI	**Non sono necessarie ulteriori procedure**
NO	Sono necessarie ulteriori procedure
REF	Indicare il riferimento alle carte di lavoro

Se sono necessarie ulteriori procedure, è necessario riportare:

- il riferimento delle carte di lavoro;
- la sigla di chi ha svolto il lavoro.

Checklist completamento del lavoro

FATTORI DA CONSIDERARE	SI	NO	REF	Commenti
1. Significatività - Alla luce dei risultati ottenuti dalle procedure di revisione implementate, il livello di significatività a livello di bilancio ed il livello di significatività operativa sono ancora adeguati?				
2. Rischio - Alla luce dei risultati ottenuti dalle procedure di revisione implementate, le valutazioni sui rischi di errori significativi a livello di asserzioni sono ancora adeguate? - In caso contrario, è stata considerata la necessità di implementare procedure di revisione supplementari?				
3. Errori - È stato considerato l'effetto degli errori e delle deviazioni, rilevati durante il lavoro di revisione, e non corretti? - È stata presa in considerazione la causa degli errori e delle deviazioni?				
4. Rischio di Frode - I membri del team di revisione hanno adottato un atteggiamento di scetticismo professionale adeguato? - Se sono stati riscontrati segnali di avvertimento o circostanze sospette che potrebbero essere indicatori di possibili frodi, sono state prese misure adeguate per confermare o dissipare tali questioni?				
5. Elementi Probativi - Sono stati ottenuti sufficienti elementi probativi per ridurre ad un livello accettabile il rischio di errori significativi nel bilancio? - Le carte di lavoro relative alle varie sezioni sono state riviste da personale di livello appropriato o dal responsabile del lavoro?				
6. Analisi Comparative - La procedura di analisi comparativa effettuata nella fase finale della verifica conferma i risultati delle procedure di revisione implementate?				

Checklist completamento del lavoro

FATTORI DA CONSIDERARE	SI	NO	REF	Commenti
7. Attestazioni scritte - Sono state ottenute le necessarie attestazioni scritte dalla Direzione? - Sono state effettuate le necessarie comunicazioni ai responsabili degli organi di governance?				
8. Fascicolo di bilancio - È stata ottenuta la copia del bilancio definitivo firmato dal legale rappresentante della società?				
9. Relazione di revisione - Il contenuto della bozza di relazione di revisione riflette i risultati del lavoro e la forma ed il contenuto previsto dalle normativa vigente e dai principi di revisione?				

Comunicazione degli errori

Il revisore **comunica** alla Direzione gli **errori** identificati nel corso della revisione, diversi da quelli chiaramente trascurabili e chiede alla stessa la loro correzione.

Qualora la Direzione si **rifiuti di correggere** un errore, il revisore comprende le motivazioni e **valuta l'effetto** degli errori non corretti sul bilancio.

Il revisore, inoltre, **comunica** ai responsabili delle attività di governance gli **errori non corretti** e l'effetto che tali errori possono avere nella relazione di revisione. Il revisore chiede anche a tali soggetti la correzione degli errori.

Lettera di attestazione

Il principio ISA 580 tratta delle responsabilità del revisore di acquisire, nella revisione contabile del bilancio, attestazioni scritte della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance.

Il contenuto minimo delle attestazioni sul bilancio è stabilito dal principio ISA Italia 580.

Il DdR Assirevi n. 251 contiene esempi completi.

Documentazione completa

Il principio ISA Italia 230 stabilisce il contenuto della documentazione di revisione che deve dare

1. evidenza degli **elementi a supporto delle conclusioni** del revisore sul raggiungimento degli obiettivi generali;
2. 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.

Documentazione di revisione

Ulteriori finalità

- ✓ **assistere il team di revisione nella pianificazione** e nello svolgimento della revisione;
- ✓ **assistere** i membri del team di revisione responsabili della supervisione, **nel dirigere e supervisionare il lavoro** di revisione e nell'assolvere le proprie responsabilità di riesame del lavoro in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220
- ✓ permettere al team di revisione di **dare conto dell'attività svolta**;
- ✓ **mantenere una evidenza documentale** degli aspetti che mantengono la loro rilevanza nei futuri incarichi di revisione;
- ✓ permettere lo svolgimento del **riesame della qualità**
- ✓ permettere **l'effettuazione di ispezioni** da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni applicabili

La relazione unitaria

Modello di relazione unitaria del collegio sindacale [sindaco unico] incaricato della revisione legale - Giudizio senza modifica

Il modello è proposto dal Cndcec alla sezione specifica ed è stato aggiornato a Marzo 2023 per tener conto delle modifiche sulla attività di vigilanza – e non di revisione – conseguenti alle modifiche al codice della crisi e insolvenza.

RELAZIONE UNITARIA DEL COLLEGIO SINDACALE [DEL SINDACO UNICO] AGLI AZIONISTI [AI SOCI]

Agli azionisti [Ai Soci] della società XYZ S.p.A. [S.r.l.]

Premessa

Il Collegio Sindacale [Sindaco unico], nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2022, ha svolto sia le funzioni previste dagli artt. 2403 e ss. c.c. sia quelle previste dall'art. 2409-bis c.c. [dall'art. 2477 c.c.].

La presente relazione unitaria contiene nella sezione A) la "Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39" e nella sezione B) la "Relazione ai sensi dell'art. 2429, co. 2, c.c.".

A) Relazione del Revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. 27 gennaio 2010, n.39

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

Abbiamo [Ho] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società XYZ S.p.A. [S.r.l.], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2022, dal conto economico e dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A nostro [mio] giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al 31 dicembre 2022, del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo [Ho] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia. Le nostre [mie] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio della presente relazione. Siamo indipendenti [Sono indipendente] rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio.

Riteniamo [Ritengo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro [mio] giudizio

Responsabilità degli Amministratori e del Collegio Sindacale [Sindaco unico] per il bilancio d'esercizio

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

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

Il Collegio Sindacale [Sindaco unico] ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della società.

Responsabilità del Revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I nostri [miei] obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il nostro [mio] giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia, abbiamo [ho] esercitato il giudizio professionale ed abbiamo [ho] mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

Responsabilità del Revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

- abbiamo [ho] identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo [ho] definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo [ho] acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro [mio] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- abbiamo [ho] acquisito una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della società;
- abbiamo [ho] valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli Amministratori, inclusa la relativa informativa;
-

Responsabilità del Revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

- siamo giunti [sono giunto] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli Amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, siamo tenuti [sono tenuto] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del nostro [mio] giudizio. Le nostre [mie] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- abbiamo [ho] valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- abbiamo [ho] comunicato ai Responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, co. 2, lettera e), del d.lgs. 39/10

Gli Amministratori della Società XYZ S.p.A. [S.r.l.] sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione al 31 dicembre 2022, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo [Ho] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della Società XYZ S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 2022 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro [mio] giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della Società al 31 dicembre 2022 ed è redatta in conformità alle norme di legge.

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

Chiusura delle carte di lavoro e archiviazione

La raccolta nella versione definitiva stabilisce come «termine adeguato» non superiore ai 60 giorni dalla data della relazione di revisione.

Durante questa fase possono essere **effettuate esclusivamente modifiche formali** alla documentazione raccolta, quali ad esempio: cancellazione documentazione superata; classificazione di carte di lavoro; firma delle checklist.