

Memento Pratico

REVISIONE LEGALE

Con nuove
carte
di lavoro

2 0 2 6



Estratto



Lefebvre Giuffrè

INCLUSA
VERSIONE DIGITALE



Memento Pratico

REVISIONE LEGALE

2 0 2 6

Aggiornato al 25 agosto 2025



Lefebvre Giuffrè

L'opera è stata ideata dalla

Redazione Memento

Lefebvre Giuffrè

e

realizzata da

Antonella Portalupi

Dottore Commercialista, Revisore legale,
Membro del consiglio di amministrazione di fondi pensione e società di capitali,
Docente presso la facoltà di Economia dell'Università di Pavia,
Autore di articoli e testi in materia di revisione, bilancio e principi contabili internazionali.

Direttore responsabile
Antonella Sciarra

© Copyright - Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. - 2025 - via Monte Rosa, 91 - 20149, Milano

I diritti di traduzione, di riproduzione, e di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi le copie fotostatiche, i film didattici o i microfilm) sono riservati per tutti i Paesi

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non comporta né sostituisce una prestazione professionale e non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Piano generale dell'opera

TITOLO I	Parte generale	
CAP. I.	Quadro generale di riferimento	10
CAP. II.	Principi di revisione e qualità	2000
CAP. III.	Etica professionale e indipendenza del revisore	3000
CAP. IV.	Responsabilità	4000
CAP. V.	Archiviazione e conservazione dei documenti	5000
CAP. VI.	Contratto di revisione	7010
CAP. VII.	Organi di controllo nelle società di capitali	8000
TITOLO II	Pianificazione della revisione legale e strategia	
CAP. VIII.	Materialità e significatività	12000
CAP. IX.	Comunicazioni	13000
CAP. X.	Profilo dei rischi e approccio di revisione	15000
CAP. XI.	Comprensione del rischio e risposta ai rischi di revisione individuati	17000
CAP. XII.	Struttura del controllo interno	18010
CAP. XIII.	Strategia e pianificazione del lavoro di revisione	19000
CAP. XIV.	Campionamento	21000
CAP. XV.	Test sui controlli	22001
CAP. XVI.	Test di sostanza	25000
TITOLO III	Risposte di revisione ai rischi individuati	
CAP. XVII.	Revisione dei saldi di apertura	28000
CAP. XVIII.	Ciclo attivo	30002
CAP. XIX.	Ciclo passivo	33000
CAP. XX.	Ciclo produzione	35000
CAP. XXI.	Ciclo lavori in corso su ordinazione	38001
CAP. XXII.	Ciclo partecipazioni e titoli di debito	41000
CAP. XXIII.	Ciclo tesoreria e finanza	45000
CAP. XXIV.	Ciclo immobilizzazioni	48000
CAP. XXV.	Ciclo risorse umane	51000
CAP. XXVI.	Revisione del bilancio consolidato	55000
CAP. XXVII.	Altre aree di bilancio	57000
CAP. XXVIII.	Controlli periodici	59000
TITOLO IV	Valutazione degli elementi probativi ed espressione del giudizio	
CAP. XXIX.	Conclusioni del lavoro	60000
CAP. XXX.	Verifica delle informazioni finanziarie e non finanziarie	63000
CAP. XXXI.	Espressione del giudizio	66000
TITOLO V	Il ruolo del revisore nella crisi d'impresa	70000

Introduzione

La professione della revisione contabile venne avviata in Italia negli anni '50, su spinta delle società estere che richiedevano un controllo adeguato dei bilanci delle loro controllate nel territorio italiano. Negli anni '70 l'introduzione della L. 216/74 impose la revisione contabile alle aziende al fine di godere di credibilità sui mercati mobiliari internazionali e con il DPR 136/75 la revisione contabile divenne obbligatoria per le imprese di maggiore importanza. Da allora si sono manifestate molteplici esigenze sul mercato dei capitali, soprattutto quelle di tutelare meglio gli investitori attraverso norme più restrittive alla corporate governance societaria. La qualità dell'informazione finanziaria è una variabile critica per la tutela del risparmio: essa è stata l'obiettivo di norme legislative che si sono susseguite sia a livello italiano sia a livello europeo. Questa attività legislativa ha riguardato tanto le modalità di redazione dei bilanci, quanto il controllo degli stessi, con norme più rigorose per gli enti di interesse pubblico, principalmente società quotate, ed i loro revisori.

In Italia, la normativa sull'informativa finanziaria è stata oggetto, negli anni, di un profondo processo di innovazione, con riferimento sia agli aspetti contabili, sia agli aspetti del controllo e della vigilanza. Il D.Lgs. 39/2010 ha sostituito la pluralità di fonti che prima governavano la materia del controllo contabile con un nucleo di norme che disciplinano in maniera organica la «revisione legale dei conti». L'evoluzione della normativa contabile è stata la risposta alle sempre maggiori complessità che i redattori di bilancio si trovano ad affrontare e agli scandali finanziari che hanno originato un vivace dibattito sui sistemi di controllo societario e sulla revisione contabile.

Nelle società per azioni e in accomandita per azioni e in qualsiasi altro ente giuridico partecipato da un ente locale (comuni, province, regioni) la revisione legale è affidata ordinariamente a un soggetto esterno (persona fisica o società) purché iscritto nell'apposito registro. L'importanza della revisione contabile è divenuta ancora più rilevante dopo gli effetti causati dalla crisi pandemica: questa ha impattato in modo diretto sulla generazione di valore delle aziende e sulla capacità delle stesse di continuare ad operare in condizioni di normale funzionamento; ciò si è riflesso, indirettamente, sull'attività di chi deve redigere il bilancio d'esercizio e su chi deve esprimere un giudizio professionale in merito al bilancio stesso, sulla base delle disposizioni contenute nella normativa, nei principi contabili e nei principi, internazionali e nazionali, di revisione di riferimento.

Nel Memento esaminiamo le procedure e le metodologie contenute nei principi di revisione ISA Italia, per condurre la revisione legale con un approccio orientato alla comprensione dei **rischi** e alla individuazione di **risposte di revisione** per far fronte ai rischi individuati. La metodologia suggerita consente pertanto di organizzare e pianificare la strategia di revisione che permette al revisore legale di ottenere, documentare e archiviare sufficienti **elementi probativi** per l'espressione del suo giudizio sul bilancio.

Il processo di revisione sul quale si sviluppa l'opera è coerente con le attuali e recenti procedure contenute nei principi di revisione italiani ed internazionali utilizzate nella prassi operativa che basano l'approccio di revisione sulle aree di rischio che possono inficiare la veridicità, chiarezza e correttezza del bilancio.

L'opera è divisa in quattro parti. Nella prima parte si affrontano l'**inquadramento normativo** e i risvolti operativi correlati alla funzione del revisore legale. La funzione della revisione è quella di tenere alto il livello di fiducia che ogni stakeholder può riporre nella credibilità dei valori di bilancio e dell'informativa complementare, livello che si intende garantito dai profili di etica, responsabilità, professionalità, indipendenza e competenza della figura del revisore.

Nella seconda parte si illustra la strategia di **pianificazione** che consente al revisore legale di comprendere i rischi e di pianificare adeguate risposte di revisione. Nei principi di revisione si fa riferimento al presupposto della ragionevole sicurezza, ossia ad un livello di fiducia sufficientemente alto che il revisore ripone nell'attendibilità del bilancio d'esercizio da lui esaminato, al quale corrisponde un complementare livello, ritenuto opportunamente basso, di possibile presenza di errori. Da ciò dipende una maggiore criticità nello svolgimento della professione perché nel processo assume particolare rilevanza l'attività di pianificazione e programmazione delle verifiche sulla base della **valutazione dei rischi** e considerando il cosiddetto **errore tollerabile**.

Nella terza parte, parte centrale dell'opera, si esaminano tutte le **procedure di revisione** da svolgere sul bilancio per ottenere l'evidenza degli elementi probativi. Si propone un approccio per cicli aziendali in aderenza alle recenti prassi operative. In ogni ciclo si illustrano le tecniche di revisione per documentare:

- lo studio e la comprensione dell'azienda e dell'ambiente in cui opera;
- l'individuazione dei rischi di revisione, della significatività e dell'errore tollerabile;
- le procedure aziendali, i controlli chiave di un sistema di controllo interno e gli elementi di incertezza di cui il revisore deve tenere conto per trarre le sue conclusioni;
- la pianificazione e la strategia di revisione;
- le risposte di revisione;
- i rischi di frode.

In questa parte sono contenuti numerosi esempi, questionari, carte di lavoro, checklist, modelli standard per lo svolgimento delle verifiche di revisione, modelli per i fogli di lavoro, suggerimenti per trarre conclusioni, **aspetti pratici** per l'impostazione del lavoro sia del revisore legale che dei suoi collaboratori, procedure standard e tecniche operative per identificare le giuste risposte di revisione ai rischi individuati.

Nella quarta parte si affrontano gli aspetti pratici per trarre le **conclusioni** circa la sufficienza degli elementi probativi raccolti, la risoluzione e la valutazione delle criticità riscontrate durante lo svolgimento dell'incarico e la stesura della **relazione di revisione** in conformità alle norme di legge e ai principi di revisione.

L'incremento delle complessità dell'ambiente economico-finanziario richiede al revisore, oggi più che mai, un'adeguata professionalità e un bagaglio tecnico multidisciplinare che gli consenta di confrontarsi con il quadro normativo sull'informativa finanziaria e con le condotte imprenditoriali e manageriali. Il Memento Revisione Legale è un pratico sussidio per il professionista con incarichi sia di revisore legale che di membro del collegio sindacale incaricato di svolgere la revisione legale.

Antonella Portalupi.

CAPITOLO X

Profilo dei rischi e approccio di revisione

SOMMARIO

SEZIONE I - Natura e scopo della revisione contabile	15000	SEZIONE IV - Rischio di frode	15800
I. Aspetti generali e definizioni	15010	I. Inquadramento generale	15805
II. Finalità del revisore e responsabilità degli amministratori.....	15050	II. Responsabilità per l'identificazione di errori e/o frodi materiali.....	15941
A. Responsabilità degli amministratori.....	15060	A. Regole per lo svolgimento delle procedure di revisione sulla frode..	15941
B. Revisione legale.....	15100	B. Risposte di revisione ai rischi di errori significativi dovuti a frodi	15945
III. Fase preliminare	15200	SEZIONE V - Altri rischi	16000
SEZIONE II - Attività di revisione basata sul rischio	15300	I. Continuità aziendale	16020
I. Aspetti generali	15300	A. Procedure per valutare il rischio di continuità aziendale	16050
II. Approccio di revisione.....	15335	B. Apprezzamento del revisore della valutazione della Direzione	16100
A. Procedure di validazione del rischio ed attività correlate.....	15400	C. Procedure di revisione.....	16120
B. Conoscenza dell'attività del cliente.....	15450	D. Risposte ai rischi	16150
SEZIONE III - Rischio di revisione	15500	II. Stime.....	16300
I. Componenti del rischio di revisione.....	15510	A. Valutazione del rischio insito nelle stime.....	16320
A. Rischio intrinseco.....	15520	B. Risposte del revisore	16350
B. Rischio di controllo	15650	III. Parti correlate.....	16500
C. Rischio di individuazione	15670	A. Valutazione del rischio.....	16550
II. Il processo di comprensione degli altri rischi significativi	15700	B. Risposte al rischio	16570

Omissis

SEZIONE II

Attività di revisione basata sul rischio

I. Aspetti generali

PREMESSA L'identificazione delle componenti di rischio che caratterizzano un'azienda cliente è la base dell'approccio di revisione. Il revisore effettua una primaria valutazione del rischio intrinseco e dell'efficacia del sistema di controllo interno in relazione agli specifici obiettivi di revisione che si intende perseguire e poi pianifica le strategie di revisione. Questo approccio di tipo «top down» deve necessariamente prendere le mosse da una comprensione di tipo generale del settore in cui il cliente opera e dei sistemi informativi di cui lo stesso si avvale, identificando, in tal modo, le aree di particolare interesse cui rivolgere maggiore attenzione nell'ambito della strategia di revisione.

15300

La comprensione dell'impresa e del suo contesto costituisce un aspetto fondamentale per lo svolgimento di una revisione in conformità ai principi di revisione. Di fondamentale importanza per il revisore è la comprensione del funzionamento del sistema di controllo interno messo a punto dall'azienda cliente; il revisore infatti inizialmente ha l'obiettivo di riuscire ad identificare le componenti di rischio inerente (o intrinseco) e di effettuare una prima diagnosi preliminare sul grado di affidamento dei controlli. In un momento successivo il revisore pianifica il lavoro da svolgere e si accerta del grado di funzionamento del sistema di controllo ottenendo un buon livello di assicurazione tramite l'espletamento di test di sostanza. Questa attività di tipo preliminare (in gergo denominata fase di Pianificazione) dalla quale deriverà l'impostazione dell'intera struttura del lavoro di revisione su un incarico, richiede un certo livello di esperienza ed un'adeguata conoscenza da parte del revisore; anche perché è in questa fase che si elaborano le considerazioni che comportano il giudizio circa la materialità o significatività e il grado di rischio associato agli obiettivi di revisione, sia per quanto attiene le classi di transazioni che i saldi di bilancio. In sintesi l'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (cioè il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente sbagliato) ad un livello sufficientemente basso; questo obiettivo è raggiungibile se il revisore riesce ad ottenere una comprensione del rischio così approfondita da riuscire a concentrarsi nelle aree di bilancio dove è più alto il rischio di commettere errori significativi e ridurre al minimo il lavoro sulle aree che non presentano rischi. La valutazione del rischio riguarda un aspetto cruciale della revisione contabile, che prevede **diverse fasi**. Innanzitutto, occorre:

- 1) **identificare i rischi potenziali connessi alla gestione e al controllo delle informazioni finanziarie**, attraverso una valutazione preliminare basata sull'analisi della situazione aziendale e del contesto in cui essa opera;
- 2) successivamente, si procede a una **valutazione più dettagliata dei rischi individuati**, sulla base di procedimenti analitici e di test specifici mirati a verificare la sussistenza di eventuali anomalie o irregolarità;
- 3) **elaborare una mappa dei rischi** che consenta di individuare le aree più problematiche e di stabilire le priorità di intervento;

4) infine, si passa alla **valutazione complessiva dei rischi e alla formulazione di raccomandazioni** per il miglioramento dei processi di controllo interno e per la mitigazione degli eventuali rischi residui. La valutazione del rischio è un processo articolato che richiede la competenza e l'esperienza del revisore contabile, nonché una scrupolosa **attenzione ai dettagli e alle possibili fonti di errore o frode**.

15324 PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO Le procedure di revisione svolte per acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, al fine di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni sono definite dall'ISA Italia 315 «Procedure di valutazione del rischio» (v. n. 15400 e s.).

II. Approccio di revisione

15335 PROCEDURE DI VALIDAZIONE DEL RISCHIO ED ATTIVITÀ CORRELATE I principi di revisione si caratterizzano per un approccio basato sulla identificazione e valutazione del rischio che il bilancio sia inficiato da errori significativi e, quindi, sulla individuazione e sullo svolgimento di procedure di revisione che siano idonee a fronteggiare tale rischio.

In termini pratici, il rischio generale di revisione consiste nella probabilità che il revisore nell'esprimere il proprio giudizio sul bilancio, possa non tenere conto di errori significativi che ne inficiano la veridicità.

In particolare, tre sono i principali aspetti da considerare: il **rischio intrinseco** (v. n. 15520 e s.), il **rischio di controllo** (v. n. 15650 e s.) e il **rischio di individuazione** (v. n. 15670 e s.).

Le procedure di validazione del rischio sono procedure di base che consentono al revisore di identificare e valutare **in via preliminare** i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni. Principi e metodologie di revisione ricorrono frequentemente al concetto di rischio per meglio orientare le procedure di verifica e permettere al professionista di focalizzarsi sugli aspetti rilevanti, in considerazione del fatto che una maggiore enfasi sul rischio d'impresa muove principalmente dalla considerazione che il contesto economico-finanziario esterno e la varietà di aziende presenti sul mercato non consentono di utilizzare un modello di revisione determinato a priori, applicabile a qualsiasi tipo di realtà aziendale. La revisione legale si fonda sul modello basato sul rischio (definito risk based approach) che enfatizza l'importanza della comprensione da parte del revisore di peculiarità settoriali, caratteristiche organizzative, obiettivi strategici, operazioni inusuali o con parti correlate, complessità gestionali e dei relativi rischi dell'azienda in esame. Tutto ciò al fine di identificare i potenziali impatti che tali rischi strategici, operativi e/o finanziari possono avere sul bilancio, in termini di rischio di errate misurazioni di bilancio. Il revisore deve costantemente applicare delle adeguate procedure capaci di identificare e valutare il rischio di errori significativi, per poi mettere in atto delle risposte adeguate (al fine di ridurre il rischio ad un livello accettabile). Nella fase di pianificazione, il revisore analizza accuratamente le caratteristiche e i rischi a cui l'impresa soggiace al fine di individuare le procedure di controllo adeguate a gestire e prevenire il manifestarsi degli effetti di tali rischi sul bilancio d'esercizio.

Le procedure di validazione preliminare del rischio includono le seguenti attività:

- 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 o eventi non intenzionali;
- procedure di analisi comparativa eseguite come procedure di validazione del rischio;
- osservazioni ed ispezioni;
- fonti interne ed esterne.

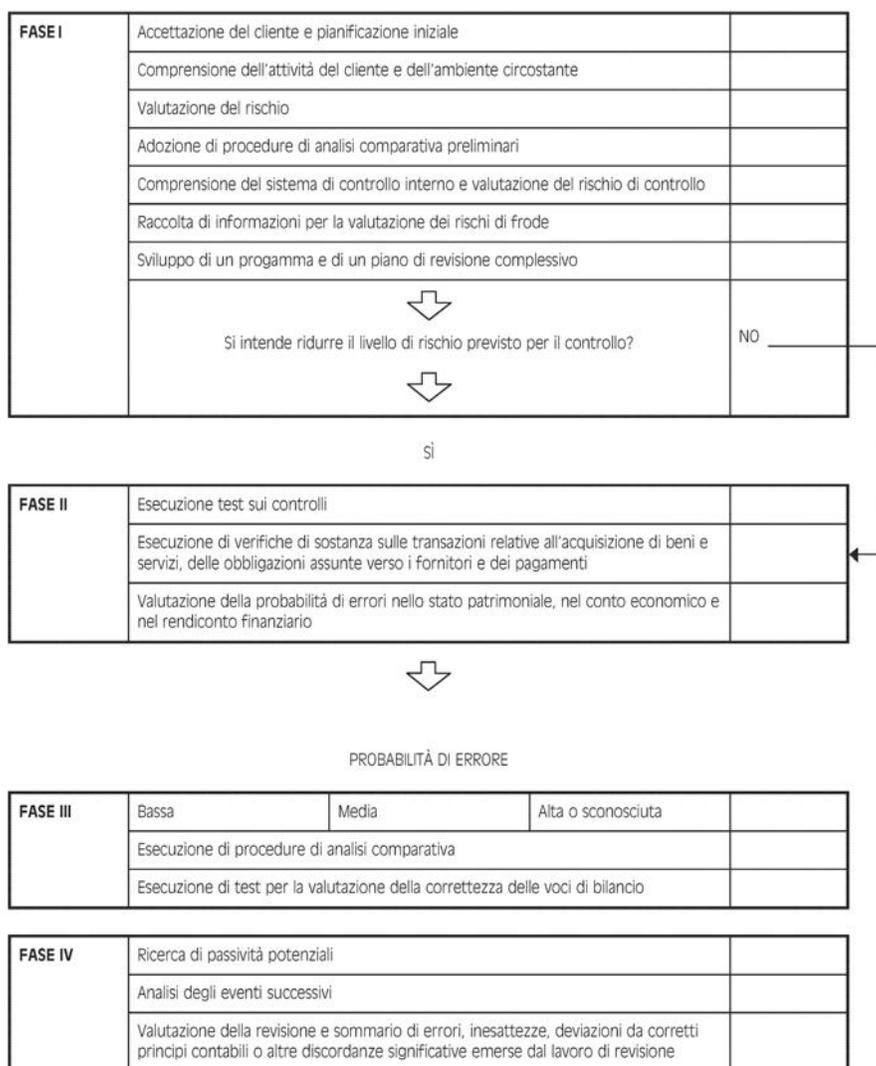
Ad esempio l'approccio alla revisione legale del ciclo passivo presuppone un'adeguata pianificazione: sulla base della valutazione dei rischi identificati e valutati il revisore determina le risposte generali di revisione. Queste risposte comprendono:

- lo scetticismo professionale nel raccogliere e valutare gli elementi probativi;
- una adeguata valutazione dell'utilizzo di un team di persone per ottenere sufficienti elementi probativi, assegnando personale con maggiore esperienza o con speciali competenze;
- l'utilizzo del lavoro di un esperto;

- l'inclusione di elementi aggiuntivi di imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione in risposta ai rischi individuati;
- il grado di affidabilità del sistema di controlli aziendali.

Dopo aver individuato e valutato i rischi intrinseci, di controllo e di errori significativi, il revisore dovrà individuare le «risposte al rischio» più idonee a mitigarli. Dovrà cioè «scegliere» le procedure di revisione che, secondo il proprio giudizio professionale, reputa più appropriate per il raggiungimento dello scopo di ridurre a un livello accettabile il rischio di errori significativi. Così facendo, egli mitigherà anche il rischio di revisione (consistente nella possibilità che il revisore esprima un giudizio non corretto in presenza di un bilancio significativamente errato). La tavola 15335 riporta un esempio di approccio di revisione per il ciclo passivo (per maggiori dettagli v. n. 33000 e s.).

Tavola 15335 - Approccio di revisione



L'IMPRESA ED IL CONTESTO IN CUI OPERA Il tipo di impresa e il suo settore di appartenenza influenza il lavoro di revisione. Alcune società operano in contesti dinamici, alcuni settori sono assoggettati a norme e regolamenti specifici, talune società subiscono forze di mercato: la conoscenza di queste informazioni è fondamentale già al momento dell'accet-

tazione dell'incarico. La conoscenza dell'attività del cliente (v. n. 15450 e s.) diventa essenziale non solo per decidere il mantenimento/accettazione di un incarico ma anche per effettuare una strategia di revisione efficace. Il primo degli step nell'approccio di revisione di tipo «top down», serve a raccogliere le informazioni sul cliente e ad aggiornare quelle già in possesso del revisore. In questa fase è opportuno anche valutare gli effetti che l'introduzione di nuove leggi, l'emanazione di nuove direttive professionali o il verificarsi di altri eventi di natura economico-politica possano riflettersi sulle procedure di revisione da svolgere sull'incarico.

15345 **IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI**

Il rischio di revisione è il rischio di emettere un giudizio senza modifiche (giudizio positivo) su un bilancio che contiene errori significativi. Il revisore pianifica e svolge le proprie attività al fine di ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso e coerente con gli obiettivi della propria attività professionale. Per limitare tale rischio è necessario valutare la circostanza che il bilancio possa contenere un errore significativo (rischio di errori significativi) e, di conseguenza, determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle verifiche sui saldi di bilancio. In questo modo si circoscrive anche il rischio che il revisore non individui gli errori significativi eventualmente contenuti nel bilancio. Si parla in tal caso di rischio di individuazione. Attraverso la conoscenza del cliente ed uno strutturato e composito approccio volto all'identificazione del rischio di revisione, il revisore deve identificare i principali rischi di frode (v. n. 15800 e s.), e gli altri rischi di errore (v. n. 16000 e s.) e valutare la loro pervasività. È principalmente nella **fase di valutazione del rischio di errori significativi** che il professionista focalizza la propria attenzione sui rischi d'impresa e sui riflessi che questi possono avere sulle voci di bilancio, attraverso l'analisi delle sue due componenti: **il rischio intrinseco e il rischio di controllo**.

15350 **ANALISI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO DELL'IMPRESA**

Per poter strutturare una strategia di revisione che sia al contempo efficace ed efficiente, il revisore deve effettuare una valutazione preliminare del sistema di controllo interno in uso presso l'azienda cliente. L'approccio di revisione di tipo «top-down» si sofferma inizialmente sul sistema di controllo del cliente al fine di valutare se ed in quale misura si possa fare affidamento sullo stesso; più specificatamente il revisore prende in considerazione i controlli svolti dal management per monitorare il business, i controlli del sistema contabile in uso presso la società ed infine quelli svolti dalla funzione di «internal control». A questo punto il revisore deve concentrarsi a recuperare solo ed esclusivamente le informazioni necessarie per impostare la strategia di revisione preliminare, vale a dire se fare più affidamento sui controlli della società oppure svolgere egli stesso maggiori test di sostanza.

15355 **DETERMINAZIONE DELLA STRATEGIA DI REVISIONE**

In questa fase il revisore deve contestualmente prendere in considerazione la sua comprensione e la portata del rischio intrinseco e la valutazione preliminare della probabilità che l'efficacia dei controlli posti in essere dalla società cliente sia tale da ridurre tale rischio (v. n. 19000 e s.). Alla luce di ciò, il revisore può decidere se fare minore o maggiore affidamento sui controlli posti in essere dal cliente e determinare in che modo il programma di revisione risponderà ai principali rischi identificati. La strategia deve comunque essere condivisa con il cliente. Tanto maggiore sarà ovviamente la distanza tra il rischio di revisione connesso all'incarico e il livello accettabile di rischio di revisione, quanto più intense ed estese saranno le procedure di revisione che il revisore dovrà porre in essere.

15360 **VALIDAZIONE**

La validazione è la verifica dell'efficacia dei controlli posti in essere dal cliente (v. n. 22200 e s.). Il revisore deve sempre portare a termine il lavoro sulla valutazione dell'efficacia dei controlli così come egli stesso ha stabilito nella strategia di revisione. Laddove sia appropriato, questo lavoro dovrà includere un'estesa comprensione e validazione del sistema di controllo interno per i principali cicli aziendali. In taluni casi invece è possibile che il revisore si soffermi solo sulla comprensione del sistema di controllo interno e ritenga più efficace ed efficiente effettuare un congruo numero di test di sostanza. Il revisore deve inoltre comunicare al cliente tutti gli aspetti problematici che sono stati rilevati nel corso della sua attività.

15365 **PIANIFICAZIONE DEI TEST DI SOSTANZA**

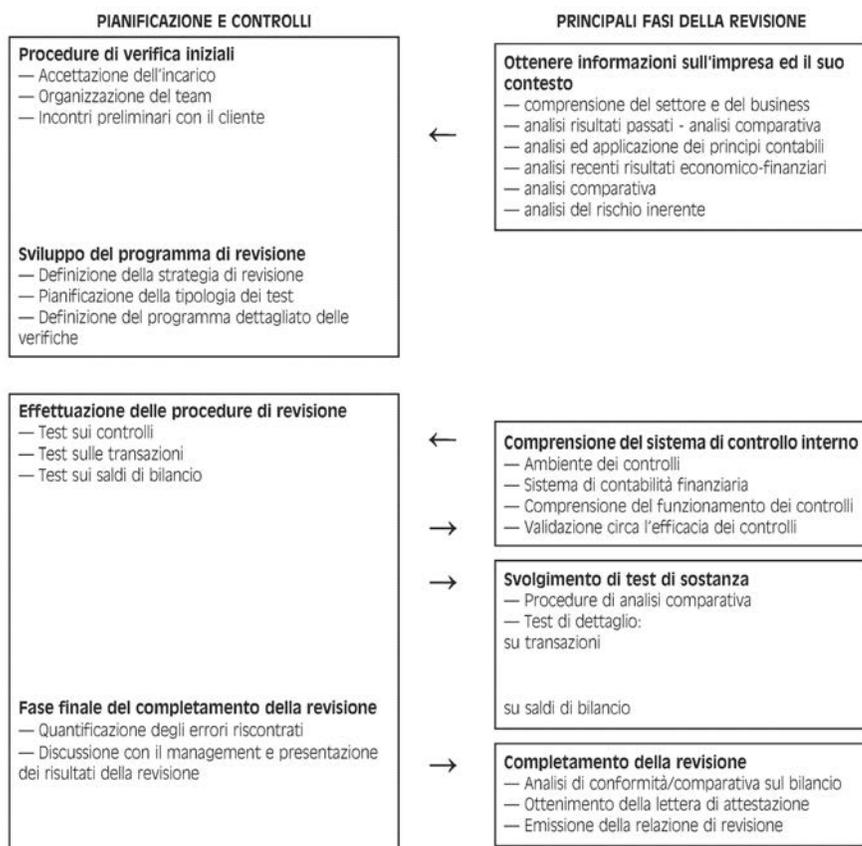
I test denominati «di sostanza» (v. n. 25000 e s.) comprendono i test di dettaglio (cioè le procedure di revisione mirate alla verifica documentale) e le procedure di analisi comparativa. L'obiettivo che il revisore deve perseguire

in questo stadio è quello di sviluppare un dettagliato programma di test di sostanza da effettuare (programma di revisione). Preparare un dettagliato programma di lavoro consente al revisore di aver chiaro le conclusioni raggiunte circa l'efficacia dei controlli e la loro capacità di ridurre il rischio intrinseco per tutti gli obiettivi di revisione da coprire e per ciascun conto di bilancio e classe di transazioni. Il suddetto programma di revisione deve essere sufficientemente dettagliato e descrivere la natura, l'estensione (modalità e calcolo del campione) e la tempistica dei test di sostanza da svolgere che a giudizio del revisore sono i più efficaci nel ridurre al minimo tollerabile il rischio di errori significativi sul bilancio del cliente.

COMPLETAMENTO DELLA REVISIONE Nella fase di completamento dell'attività di revisione è necessario rivedere il bilancio e stabilire il giudizio complessivo sullo stesso. Prima dell'espressione del suo giudizio professionale sul bilancio, il revisore valuta l'evidenza e il riscontro delle informazioni ottenute. Le procedure di verifica che ha svolto e i risultati delle sue indagini costituiranno la base delle sue conclusioni e del giudizio maturato circa la coerenza dei dati espressi in bilancio rispetto al framework di riferimento utilizzato per produrre dalla società quei dati. Tutti gli aspetti significativi riscontrati nel corso dell'attività di revisione devono essere discussi con il management del cliente (v. n. 60100 e s.).

Si segnala comunque che, seppure si voglia operare una distinzione tra le differenti e sequenziali fasi della revisione, molti degli aspetti delle varie fasi di revisione sono strettamente correlati. Inoltre è evidente che essendo normalmente un lavoro annuale ricorrente, il revisore deve cercare di massimizzare sempre l'esperienza della revisione dell'anno precedente.

Tavola 15375 - Sintesi dell'approccio di revisione basata sul rischio



15375

A. Procedure di validazione del rischio ed attività correlate

15400 ASPETTI GENERALI La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera è un processo dinamico di raccolta, aggiornamento ed analisi delle informazioni. Una guida sul modo in cui procedere in questa complessa fase di comprensione è fornita dal principio di revisione ISA Italia 315 «L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera». Il principio di revisione oltre a definire alcuni concetti teorici relativi alle regole da seguire nell'ambito delle procedure di valutazione del rischio, include una guida pratica che illustra i passi da seguire in questo processo continuo e dinamico di raccolta, aggiornamento ed analisi delle informazioni. Questa fase comprende molteplici attività, fornite a titolo di esempio nello stesso principio di revisione:

- a) valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio;
- b) definizione della significatività in conformità ai principi di revisione generalmente accettati;
- c) comprensione se la scelta e l'applicazione dei principi contabili sia appropriata e se l'informativa di bilancio sia adeguata;
- d) identificazione delle aree che possono richiedere una speciale considerazione nel processo di revisione, per esempio, le operazioni con parti correlate, l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto di continuità aziendale da parte della direzione o considerare la finalità economica delle operazioni;
- e) considerazioni circa le aspettative da utilizzare nello svolgimento delle procedure di analisi comparativa;
- f) analisi dei rischi identificati e valutati di errori significativi, inclusi la definizione e lo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati;
- g) valutazione se gli elementi probativi acquisiti siano sufficienti ed appropriati, per esempio, valutare l'appropriatezza delle ipotesi assunte e delle attestazioni, scritte e orali, rilasciate dalla direzione.

Seppure le modalità in cui il revisore ottiene le informazioni di cui sopra possano variare per natura, numero e complessità, le fonti sono in genere sempre le stesse:

- a) interviste al management;
- b) osservazioni ed ispezioni;
- c) procedure di analisi comparativa;
- d) reports interni, esterni ed altre pubblicazioni.

15405 INTERVISTE AL MANAGEMENT Le «interviste», comprendono le discussioni con la direzione aziendale e, nei casi delle PMI, con la «proprietà». I colloqui coinvolgono in genere management di una certa «seniority» in modo che siano in grado di fornire informazioni, ed interpretazioni degli accadimenti aziendali e dell'organizzazione, che aiutino il revisore a comprendere aspetti chiave dell'impresa e dei processi aziendali. Inoltre il revisore non si dovrebbe limitare ad incontrare i responsabili del processo amministrativo-contabile ma anche coloro i quali sono a vario titolo coinvolti nello sviluppo dell'azienda quindi anche responsabili tecnici, del personale, dell'ufficio legale, degli acquisti, personale di marketing o di vendita. È possibile che i programmati incontri siano numerosi anche perché è utile che il processo di comprensione sia affrontato per gradi; quindi inizialmente si cerca di avere una comprensione di tipo generale che includa anche risultati recenti, in seguito è necessario effettuare comprensioni più analitiche e dettagliate in base alle tematiche di interesse che sono state identificate. Alcune situazioni esemplificative sono le seguenti:

- 1) le indagini presso i responsabili delle attività di governance possono aiutare il revisore a comprendere il contesto in cui viene redatto il bilancio;
- 2) le indagini presso il personale incaricato della revisione interna possono fornire informazioni sulle procedure di revisione interna svolte nel corso dell'anno relative alla struttura e all'efficacia del controllo interno dell'impresa e sull'adeguatezza delle azioni intraprese dalla direzione in risposta ai rilievi segnalati in esito a dette procedure;
- 3) le indagini presso i dipendenti coinvolti nella rilevazione, elaborazione o registrazione di operazioni complesse o inusuali possono aiutare il revisore nel valutare l'appropriatezza della scelta e dell'applicazione di taluni principi contabili;
- 4) le indagini presso il consulente legale interno possono fornire informazioni riguardo aspetti quali controversie, conformità alle leggi e ai regolamenti, conoscenza di frodi o presunte frodi

riguardanti l'impresa, garanzie, obblighi post-vendita, accordi (come joint venture) con partner d'affari e significato di clausole contrattuali;

5) le indagini presso il personale di marketing o di vendita possono fornire informazioni sui cambiamenti nelle strategie commerciali dell'impresa, sull'andamento delle vendite o su accordi contrattuali con la clientela.

Le aree in cui le discussioni od interviste al management possono produrre migliori risultati generalmente sono differenziate a seconda del livello gerarchico intervistato. La tavola 15405 individua gli argomenti di intervista o di discussione al management che producono i migliori risultati per la comprensione dell'attività del cliente e per la prima valutazione dei rischi del cliente.

Tavola 15405 - Interviste per livelli gerarchici

Destinatario dell'intervista	Indagini circa....
<p>Gli organi di governance/controllo della società</p>	<ul style="list-style-type: none"> – le modalità ed il «clima» in cui i bilanci vengono predisposti – i comportamenti del management per identificare e rispondere al rischio frode – la conoscenza di ogni frode commessa o sospetta – i contenuti delle riunioni degli organi di controllo della società
<p>Management e responsabili del sistema di contabilità</p>	<ul style="list-style-type: none"> – le verifiche svolte da questi soggetti per assicurarsi che il bilancio non contenga frodi od errori ed i controlli posti a presidio del rischio stesso – le comunicazioni ed i comportamenti del management, percepiti anche dal personale, con riguardo all'etica e trasparenza – i valori etici e la cultura dell'etica nella società – lo stile della direzione – i piani incentivanti ed i premi alla direzione – il rischio potenziale che il management aggiri i controlli – l'ambiente relativo alla predisposizione delle stime del management
<p>Personale chiave (acquisti, personale, contabilità e tesoreria)</p>	<ul style="list-style-type: none"> – tendenza del business e transazioni non usuali – l'origine e la rilevazione di operazioni complesse o non usuali – la conoscenza ed applicazione delle politiche contabili – il coinvolgimento del personale in operazioni di raggiro dei controlli poste in essere dal management della società
<p>Personale del marketing o addetto alle vendite</p>	<ul style="list-style-type: none"> – strategie di vendita e di marketing – incentivi e bonus promessi al personale addetto alle vendite – accordi contrattuali specifici con i clienti – il coinvolgimento del personale in operazioni di raggiro dei controlli poste in essere dal management della società

OSSERVAZIONI ED ISPEZIONI La migliore comprensione delle attività e delle operazioni poste in essere da una società si effettua attraverso visite programmate presso le sue unità operative. Queste visite di solito danno l'opportunità al revisore legale di incontrare il management e di valutare il peso del business e dei fattori finanziari per ciascuna unità operativa; ciò

è molto utile quando ci sono più unità operative ed il management locale è abbastanza indipendente nel condurre le scelte strategiche della propria unità. Le osservazioni e le indagini del revisore riguardano i seguenti elementi:

- le attività operative dell'impresa;
- i documenti (quali piani industriali e strategie), i dati contabili e i manuali di controllo interno;
- le relazioni predisposte dalla direzione (come ad esempio relazioni sulla gestione trimestrali e bilanci intermedi) e dai responsabili delle attività di governance (come ad esempio verbali delle riunioni dell'organo amministrativo);
- le sedi e stabilimenti dell'impresa.

Le indagini e le osservazioni sono generalmente raccolte ed archiviate dal revisore: questa raccolta di informazioni è utile al revisore negli incarichi pluriennali.

La tavola 15410 suggerisce alcune attività relative alle osservazioni e alle ispezioni.

Tavola 15410 - Osservazioni ed ispezioni

Procedure	Esempi di applicazioni
Osservazioni	Considera le seguenti osservazioni: <ul style="list-style-type: none"> – come la società opera ed è organizzata – la localizzazione degli impianti – lo stile della direzione e la considerazione del sistema dei controlli – il rispetto delle procedure interne
Ispezioni	Considerare di verificare la seguente documentazione: <ul style="list-style-type: none"> – business plan, strategie e budget – studi di settore ed altre analisi – principali contratti ed impegni – regolamenti e corrispondenza con i Regulators – corrispondenza con legali, banche ed altri stakeholders – manuale delle procedure – politiche contabili – reportistica di direzione (c.d. management accounts)

15420 PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA I test di sostanza mirano a identificare inesattezze significative in un saldo, in una classe di transazioni o in un qualsiasi altro elemento dell'informativa esterna inclusi nel bilancio di esercizio. I test di sostanza sono generalmente classificabili in tre categorie: test di sostanza sulle transazioni, test di sostanza sui saldi di bilancio e procedure di analisi comparativa.

Il termine «procedura di analisi comparativa» (v. n. 60015) è di derivazione anglosassone (c.d. «analytical review») e consiste nella analisi delle informazioni economico-finanziarie individuando le relazioni plausibili tra dati quantitativi e qualitativi. Queste analisi possono comportare l'effettuazione di semplici confronti tra dati fino all'utilizzo di modelli complessi. Quando le procedure di analisi comparativa sono poste in essere nella fase iniziale dell'incarico di revisione, possono identificare aspetti dell'impresa dei quali il revisore non era a conoscenza. Esse, pertanto, se eseguite come procedure di valutazione del rischio, possono includere sia informazioni finanziarie sia informazioni non finanziarie (per esempio, la relazione tra le vendite e le superfici degli spazi di vendita o il volume delle merci vendute). Quindi le procedure di analisi comparativa possono essere utili per identificare l'esistenza di operazioni o di fatti inusuali e di importi, indici e andamenti che potrebbero segnalare aspetti aventi implicazioni sulla revisione. L'individuazione di relazioni inusuali o inattese può aiutare il revisore nell'identificazione dei rischi di errori significativi, specialmente rischi di errori significativi dovuti a frodi. Si ricorda tuttavia che dal momento che di solito tali procedure di analisi comparativa utilizzano dati aggregati ad alto livello, esse forniscono solo un'indicazione di massima sulla possibile esistenza di errori significativi e devono essere analizzate sempre unitamente ad altre informazioni raccolte in tale fase. Per maggiori dettagli su questa tipologia di procedure v. n. 25050 e s.

REPORTS INTERNI, ESTERNI ED ALTRE PUBBLICAZIONI 15430

Il revisore può reperire informazioni da fonti esterne quali:

- a) periodici e quotidiani;
- b) reports di analisti sul settore industriale di appartenenza;
- c) pubblicazioni ufficiali sul settore industriale di appartenenza;
- d) regolamenti e leggi di settore (anche fiscale);
- e) nuove regole contabili e/o di revisione emessi dagli organismi all'uopo nominati.

Il revisore può invece ottenere informazioni da fonti interne quali:

- a) bilanci pubblicati, incluso dati trimestrali;
- b) reportistica mensile;
- c) business plan;
- d) verbali delle riunioni di amministratori, soci e collegio sindacale;
- e) perizie e pareri ottenuti da consulenti esterni;
- f) dichiarazioni effettuate alle autorità fiscali;
- g) policies e procedure aziendali.

LA DISCUSSIONE TRA I MEMBRI DEL TEAM DI REVISIONE 15435

L'ISA Italia 315 «L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera» stabilisce che il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono discutere sulla possibilità che i bilanci dell'impresa contengano errori significativi. Il responsabile dell'incarico deve anche stabilire quali aspetti devono essere comunicati ai membri del team di revisione non coinvolti nella discussione. Durante lo svolgimento dell'incarico di revisione è dunque richiesto dall'ISA Italia 315 un confronto costruttivo tra i membri del team di revisione in merito alla possibilità che il bilancio contenga errori significativi: questa procedura, per avere validità, deve risultare in forma scritta, ad esempio attraverso la stesura di un verbale delle riunioni intercorse tra i membri del team e il responsabile dell'incarico, sia durante la fase di pianificazione sia durante lo svolgimento dei test.

L'ISA Italia 315 sottolinea l'importanza di questa procedura ed elenca i vantaggi relativi al suo svolgimento:

- fornisce un'opportunità ai membri più esperti del team di revisione, compreso il responsabile dell'incarico, di condividere le proprie considerazioni basate sulla personale conoscenza dell'impresa;
- consente ai membri del team di revisione di scambiarsi informazioni sui rischi connessi all'attività dell'impresa nonché sulle modalità e le aree di bilancio che potrebbero essere soggette a errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- permette ai membri del team di revisione di comprendere meglio i rischi relativi alle aree di bilancio a loro assegnate nonché l'utilità delle procedure svolte rispetto ai rischi identificati e valutati;
- costituisce una base su cui i membri del team di revisione comunicano e condividono nuove informazioni acquisite nel corso della revisione che possono influire sulla valutazione dei rischi di errori significativi o sulle procedure di revisione svolte per fronteggiare tali rischi. Il principio di revisione ISA Italia n. 240 «Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio» fornisce ulteriori regole e linee guida in merito alle discussioni tra i membri del team di revisione sui rischi di frode.

Per motivi di riservatezza o talvolta di opportunità il responsabile dell'incarico può discutere su alcuni aspetti con i membri chiave del team inclusi, ove previsti, gli specialisti ed i revisori responsabili di altre società che compongono il gruppo. Può risultare utile talvolta predisporre un vero e proprio piano di comunicazione all'interno del team di revisione.

ESPERIENZA MATURATA IN ANNI PRECEDENTI 15440

L'esperienza maturata in anni precedenti è evidentemente una buona base per valutare i risultati conseguiti e modificare se necessario la strategia di revisione per l'incarico in corso. Normalmente nella fase di pianificazione si considera l'esperienza passata per modificare il piano strategico delle verifiche da svolgere per l'esercizio in corso. Aspetti particolarmente interessanti che derivano dalle passate esperienze di revisione possono riguardare:

- errori riscontrati in passato e se questi siano stati corretti tempestivamente;

- la natura dell'impresa e del contesto in cui opera e il controllo interno dell'impresa stessa (incluse le carenze nel controllo interno);
- i cambiamenti significativi che possono essere intervenuti nell'impresa o nelle sue attività operative a partire dal periodo amministrativo precedente, che possono aiutare il revisore ad acquisire una comprensione dell'impresa sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi.

■ Nel caso in cui l'incarico dell'anno precedente fosse stato svolto da altro revisore è buona prassi poter prendere visione della documentazione relativa all'attività di revisione del passato esercizio ed effettuare un incontro con il precedente revisore al fine di ottenere ulteriori informazioni sull'incarico.

Omissis