



Corso di formazione per revisori legali

D. Lgs n.39/2010

Aggiornamento professionale Revisori Legali 2018

Materie caratterizzanti Gruppo A/B/C

(Determina RGS MEF prot. 37343 del 07.03.17)

Trapani, 27-28 Novembre 2018

Fondazione Commercialisti Trapani



Materie Gruppo **A**

1. A.2.7: Principio di revisione internazionale Isa Italia 240: la responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio;
2. A.2.9: Principio di Revisione (SA Italia) 250B - Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale;
3. A.3.6: L'incarico di revisione legale: iter di selezione e conferimento incarico;
4. A.4.3: Rapporti deontologici tra revisore entrante ed uscente;



1. Introduzione al tema

Preliminarmente un richiamo a:

1. Emendamento al «Disegno di Legge 106/A» in discussione all'ARS sul criterio di nomina dei revisori.
 - a) La scelta dei revisori è affidata all'Assemblea dei Soci;
 - b) Il concetto di fiducia nella scelta del componente del Collegio sindacale e del revisore;
 - c) Proposta in contrasto con l'iter di selezione e conferimento incarichi;
 - d) Il D. lgs 39/2010 è compatibile con le norme previste per i revisori dei conti degli Enti Pubblici?



Introduzione al tema: sul concetto di fiducia

fidùcia s. f. [dal lat. *fiducia*, der. di *fidĕre* «fidare, confidare»] (pl., raro, -*cie*). – **1.** Atteggiamento, verso altri o verso sé stessi, che risulta da una valutazione positiva di fatti, circostanze, relazioni, per cui **si confida nelle altrui o proprie possibilità**, e che generalmente produce un sentimento di sicurezza e tranquillità: *f. in Dio, negli uomini, nella fraternità umana, nella scienza, nel progresso sociale; f. nella vittoria; f. di riuscire; f. nella propria stella, nelle proprie forze; f. nell'esito di un'impresa; guardare con f. all'avvenire; ferma f.; f. illimitata, assoluta, incondizionata; avere, nutrire f.; perdere la f.; dare un attestato, una prova di f.; ispirare f.; guadagnare, meritare, godere, avere la f. di qualcuno; riporre bene, o male, la propria f.; abusare della f. altrui.* Di uso com. le espressioni: persone di f., di mia, di tua, di sua f., persone fidate a cui si ricorre in cose delicate e d'importanza; medico, avvocato di f., quello che è liberamente e abitualmente scelto dal cliente; posto, impiego, incarico di f., di responsabilità, delicato, che si affida solo a persone sicure, fidate.



1. Introduzione al tema

2. Il Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, previsto dalla Legge 155/2017, prevede un'estensione dell'obbligo di nomina di un organo di controllo nelle Srl con possibile impatto sulla revisione;
3. Un richiamo al «Concetto di significatività» in ambito di revisione.



✓ *Il concetto di significatività in ambito di revisione.*



Il concetto di significatività in ambito di revisione

Il revisore, nell'approcciare al suo lavoro, deve:

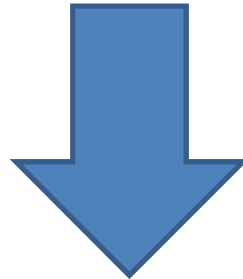
- a) Valutare il **rischio di revisione**, non solo con riferimento all'intero bilancio ma anche alla singola voce dello stesso;
- b) Determinare la **significatività**, ossia «l'errore massimo» che si è disposti a tollerare per non considerare il contenuto del bilancio «non attendibile».....quindi **un errore in grado di non incidere** sulla considerazione che una persona informata possa prendere decisioni basandosi sui saldi indicati nel bilancio;



Il concetto di significatività in ambito di revisione

Quindi, il rischio di revisione influenza sia l'estensione del lavoro del revisore che la significatività.

Rischio di revisione – estensione del lavoro -
significatività



Elementi in stretta correlazione tra loro.



Il concetto di significatività in ambito di revisione

Quindi:

- Più alto è il rischio di revisione,
 - più bassa sarà la «significatività»
 - e più esteso sarà il lavoro del revisore

Nell'utilizzo pratico di adeguate procedure di revisione (conferma saldi,
circularizzazione clienti, fornitori, inventario di magazzino, etc.)

la

TECNICA DI CAMPIONAMENTO

assume un'importanza rilevante perché serve a garantire una correlazione tra

RISCHIO DI REVISIONE,
SIGNIFICATIVITÀ DELL'ERRORE
ED ESTENSIONE DEL LAVORO



Il concetto di significatività in ambito di revisione

Nella fase di pianificazione del lavoro

Il revisore deve quindi effettuare una valutazione preliminare del LIVELLO DI SIGNIFICATIVITA'.

Per determinare il livello di significatività occorre:

- a) **Scegliere le voci da esaminare;**
- b) **Definire le procedure di revisione;**
- c) **Definire i metodi di campionamento.**

La valutazione sulla **significatività** e sul **rischio di revisione** fatta dal revisore può essere diversa al momento iniziale della pianificazione del lavoro rispetto al momento della valutazione dei risultati sulle procedure di revisione svolte.



Il concetto di significatività in ambito di revisione – come si determina.

La stima del livello di significatività

E' possibile definire le «basi» sulle quali il revisore può calcolare il livello di significatività da usare nell'attività di revisione.

I Parametri sono:

- I. Risultato netto prima delle imposte;
- II. Attivo corrente;
- III. Totale attività;
- IV. Fatturato totale;
- V. Passivo corrente;
- VI. Patrimonio Netto.



La stima del livello di significatività

La Guida del Nostro Ordine (revisione Piccole e Medie Imprese) riporta i seguenti parametri, utilizzati dalla prassi nazionale ed internazionale per la determinazione della significatività.

I valori e le voci di riferimento sono indicate dalla seguente Tabella:

<i>Valore di riferimento</i>	ISA		Prassi Nazionale	
	% min	% max	% min	% max
<i>Ricavi</i>	1	3	0,5	1
<i>Risultato Operativo</i>	3	7	n/d	n/d
<i>Utile ante imposte</i>	n7d	n/d	5	10
<i>Totale Attivo</i>	1	3	0,5	1
<i>Patrimonio Netto</i>	3	5	1	5



A proposito di significatività

Valore di riferimento		ISA		Prassi Nazionale					
		% min	% max	% min	% max				
Ricavi		1	3	0,5	1				
Risultato Operativo		3	7	n/d	n/d				
Utile ante imposte		n/d	n/d	5	10				
Totale Attivo		1	3	0,5	1				
Patrimonio Netto		3	5	1	5				
Valore di riferimento		ISA		Prassi Nazionale		ESEMPIO			
		% min	% max	% min	% max				
Ricavi		1	3	0,5	1				
Risultato Operativo		3	7	n/d	n/d				
Utile ante imposte		n/d	n/d	5	10				
Totale Attivo		1	3	0,5	1				
Patrimonio Netto		3	5	1	5				
Patrimonio Netto	6.000.000	1%	60.000	valori soglia					68.333
Risultato ante imposte	1.800.000	5%	90.000	valori soglia					
Fatturato	11.000.000	0,50%	55.000	valori soglia					
				Livello di significatività	media dei tre limiti soglia				
Significatività operativa		= 80% del livello di significatività			54.667	Valore da riferire alla singola classe di conti			13



Il concetto di significatività in ambito di revisione

Nella fase di pianificazione del lavoro il livello di significatività viene definito ad un livello inferiore rispetto a quello ritenuto accettabile (significatività operativa), proprio **per ridurre la probabilità di errori non rilevati** ed avere un margine superiore di sicurezza nel valutare gli errori emersi nel corso delle verifiche.

La valutazione della significatività degli errori riscontrati nel corso del lavoro, rispetto all'attendibilità del bilancio ed alle norme di redazione dello stesso, richiede discernimento (e perizia) professionale.

Non esiste, di fatto, una regola che possa essere valida per tutte le circostanze e valida «per tutti».



Il concetto di significatività in ambito di revisione

A proposito di significatività

Si ricordi che l'obiettivo della revisione è quello di acquisire elementi sufficienti che consentano al revisore di concludere, **con ragionevole sicurezza**, che il bilancio non è affetto da **errori significativi**.

Ragionevole sicurezza: attività basata sul «risk approach» per cui molte verifiche sono condotte a campione ed esistono limiti nell'ampiezza delle verifiche che «riducono» il rischio ma non lo possono «eliminare».

Errori significativi: non si parla «di semplici» errori. Un errore, per essere rilevante ai fini della revisione, deve avere delle caratteristiche QUANTITATIVE E QUALITATIVE tali da influenzare le decisioni economiche di quanti prendono decisioni sulla base dei dati di bilancio.



Argomento

✓ Principio di revisione Isa Italia 240: la responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio.



1 A. Principio di revisione Isa Italia 240

- **«Expectation gap»**: il ruolo del revisore è generalmente associato alla capacità (molto spesso si tratta però di una possibilità) che lo stesso debba/possa essere in grado di assicurare, attraverso il suo lavoro professionale, l'azienda da potenziali rischi di frode (appropriazioni indebite, false comunicazioni finanziarie, etc.).



1 A. «Expectation gap»

Diversità di percezione

pubblica (clienti e giudici):
il revisore
‘.. deve prevenire le frodi ..’

Principio di Revisione ISA Italia 240:

Il rischio di non identificare un errore significativo derivante da frodi è maggiore rispetto a quello di non rilevare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali

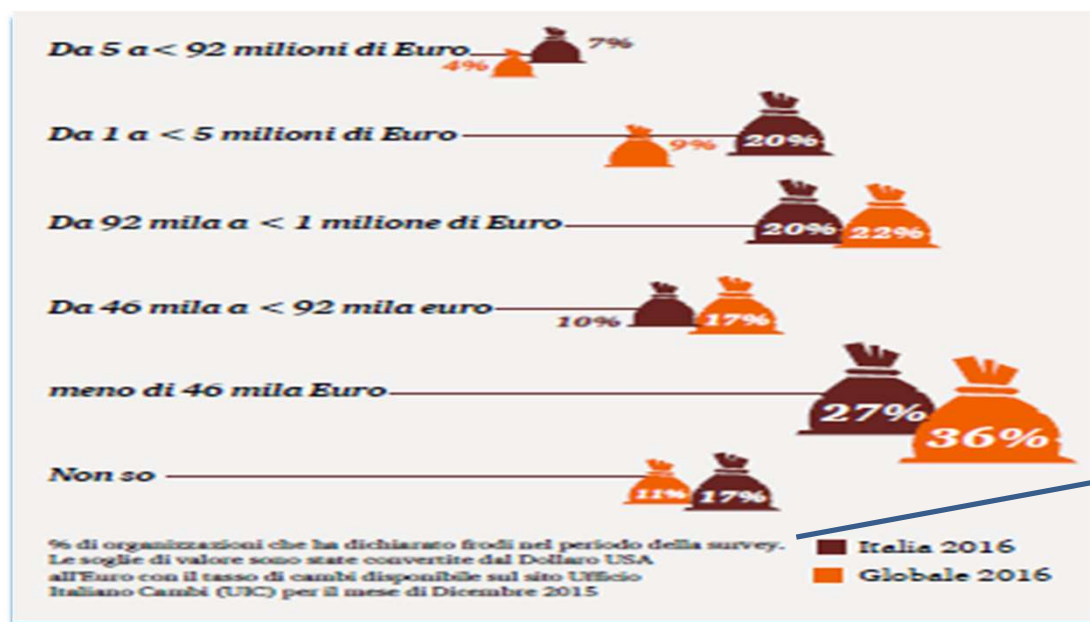
Il rischio di non rilevare errori significativi dovuti a frodi poste in essere dalla direzione è maggiore rispetto ad analogo rischio in presenza di frodi perpetrate dal restante personale dipendente

Il revisore che svolge il suo lavoro secondo i principi di revisione acquisisce una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti od eventi non intenzionali



1. Principio di revisione Isa Italia 240

In ambito di frode è interessante rilevare come, sulla base di un indagine condotta da una importante società di revisione nell'anno 2016, il fenomeno delle frodi interessa la quasi totalità delle aziende secondo lo schema di seguito riportato.



Le percentuali indicano le organizzazioni che hanno dichiarato di aver subito frodi nel periodo della ricerca.

■ Italia 2016
■ Globale 2016



1 A. Principio di revisione Isa Italia 240

- Il revisore non è in condizioni di eliminare il rischio di frode, così come non può – in generale - eliminare il rischio di revisione.

Il principio di revisione ISA 240, in particolare, si occupa delle modalità con le quali il **P.R. ISA Italia 315** (L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera) ed il **P.R. ISA Italia 330** (Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati) debbano trovare applicazione in relazione ai rischi di errori significativi dovuti a frodi.



1. Principio di revisione Isa Italia 240

In ambito di FRODE gli errori in bilancio possono derivare:

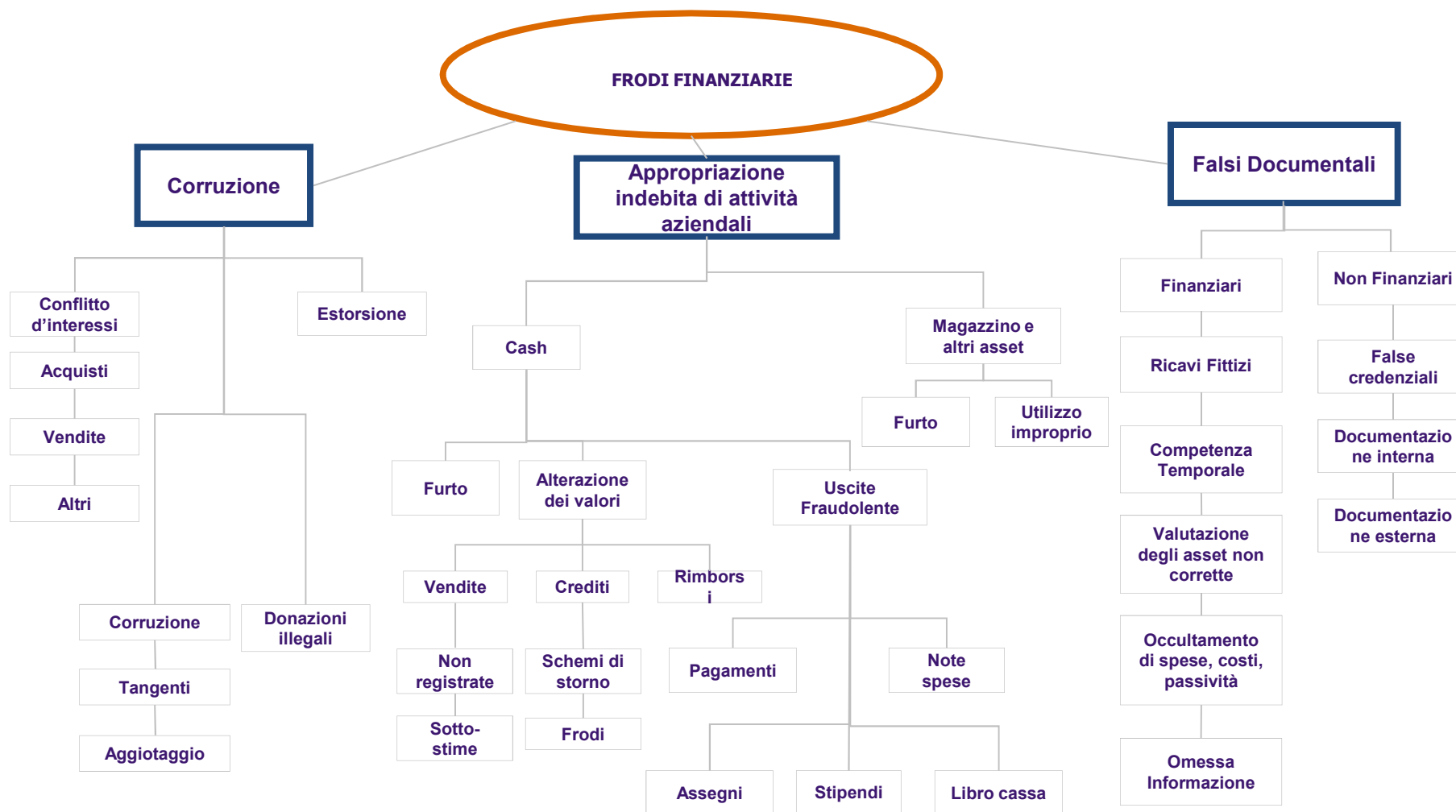
- a) **sia da comportamenti o eventi non intenzionali;**
- b) **oppure da comportamenti intenzionali (frodi).**

Il fattore che distingue i due eventi è **l'intenzionalità** (o meno) dell'atto che determina gli ERRORI in bilancio.

- Il revisore è obbligato ad «**occuparsene**» quando la frode è in condizioni di assumere una **certa rilevanza** ai fini della possibile presenza di **errori significativi** in bilancio.



1. Principali tipologie di frodi finanziarie





1. Principio di revisione Isa Italia 240

Ma da un punto di vista «pratico» cosa deve fare il revisore per mitigare questo rischio e qual è la natura dello «scetticismo professionale»?

- a) Nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio il revisore deve **acquisire una certa comprensione dell'impresa** e del contesto all'interno del quale opera, incluso il suo controllo interno;
- b) **Discutere con il team di revisione** quelle aree di bilancio che possono essere potenzialmente interessate da un rischio frode, comprese le modalità con le quali la frode potrebbe verificarsi;
- c) Effettuare una serie di attività, in concomitanza con la direzione, per **valutare il rischio che il bilancio possa contenere errori** dovuti a frodi.



1. Principio di revisione Isa Italia 240

Quali sono le tipologie di errori rilevanti per il revisore e da dove possono derivare ?

La prima tipologia deriva da:

1. Errori derivanti da falsa informativa finanziaria;
2. Errori derivanti da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa.

Alcuni esempi di circostanza che possono segnalare la **possibilità** che il bilancio contenga un **errore significativo** dovuto a frode:

- **Discrepanze nelle registrazioni contabili**, incluse:
 - Rettifiche effettuate nel bilancio all'ultimo minuto che influenzano significativamente i risultati economico – finanziari;
 - Evidenze di accesso a sistemi e registrazioni contabili da parte di dipendenti non conforme alle loro funzioni autorizzate.....



1. Principio di revisione Isa Italia 240

Da un punto di vista «pratico», quali possono essere le modalità e le circostanza che possono fornire al revisore alcuni elementi per individuare una possibile frode?

- A. Esistono delle procedure specifiche e molto articolate contenuti nei Principi di revisione finalizzate ad individuare le frodi;
- B. Il sistema di controllo interno e l'introduzione di procedure formalizzate riduce il rischio di frode (test di controllo, flow chart...).



1. Principio di revisione Isa Italia 240

Esempi di circostanze che possono segnalare la possibilità che il bilancio contenga un errore significativo dovuto a frode:

- **Evidenze contraddittorie e mancanti**, comprese le seguenti:
 - Numerose registrazioni di crediti e rettifiche effettuate nei conti dei crediti;
 - Un numero di risposte di conferme esterne minore o maggiore rispetto a quello previsto;
 - Smarrimento o inesistenza di assegni bancari annullati, in circostanze nelle quali, di norma, gli assegni annullati sono riconsegnati all'impresa;
 - Documentazione che sembra aver ricevuto manipolazioni;
 - Mancanza di documentazione originale e/o di contrattualistica che dovrebbe essere custodita accuratamente;
 - Etc.....

Per la consultazione di altri esempi si rimanda all'Appendice 3 – Rif.: Par. A 49 del Principio di revisione ISA Italia 240



1. Principio di revisione Isa Italia 240

- **Discrepanze nelle registrazioni contabili**, incluse:
 - Registrazioni contabili non effettuate in maniera completa e tempestiva ovvero siano state registrate in maniera impropria in relazione al loro
 - ammontare;
 - al loro periodo contabile;
 - rispetto alla classificazione o le direttive aziendali.
- **Evidenze contraddittorie e mancanti**, comprese le seguenti:
 - Documentazione mancante;
 - Significative partite contabili in riconciliazione senza apparente giustificazione;
 - Inusuali variazioni di bilancio, variazioni nei trend o di importanti indicatori di bilancio o correlazioni tra dati di bilancio (esempio: crediti che crescono più rapidamente dei ricavi).



1. Principio di revisione Isa Italia 240

Falsi documentali – Ricavi fittizi

Ricavi fittizi: i possibili campanelli d'allarme

- Incremento rapido o inusuale dei profitti/ricavi (da valutare anche rispetto ad altri concorrenti);
- Cash flow operativo negativo o nullo a fronte di utili consistenti o dichiarati in crescita;
- Presenza di transazioni finanziarie complesse e inusuali specie a ridosso di fine anno;
- Elevati volumi di vendita verso aziende non usuali od effettuati occasionalmente in periodi di fine esercizio.



1. Principio di revisione Isa Italia 240

Falsi documentali – Occultamento di costi e passività

Occultamento di costi e passività: i possibili campanelli d'allarme

- Settore in crisi o presenza di fenomeni di contrazione della domanda;
- Forte incremento delle poste capitalizzate;
- **Management della società poco attenti alla corretta applicazione dei principi contabili da applicare;**
- Pressioni del mercato sui risultati aziendali/mercato fortemente competitivo;
- Variazioni inusuali del rapporto valore immobilizzazioni/valore svalutazioni-ammortamenti.



1. Principio di revisione Isa Italia 240

Asset Misappropriation – Sottrazione di denaro

Sottrazione di denaro: i possibili campanelli d'allarme

- Crescita del conto acquisti da fornitori in assenza di crescita delle vendite;
- **Costante crescita dell'utilizzo di fondi per il finanziamento della cassa contante (vendite al botteghino....);**
- Mancata riconciliazione sistematica dei conti utilizzati come contropartita dei pagamenti;
- **Mancanza di "segregation of duties" in quanto, ad esempio, il personale della tesoreria si occupa al contempo anche della contabilizzazione delle operazioni di incasso e pagamento;**
- Mancanza di opportuni controlli interni in grado di monitorare l'operato delle diverse funzioni aziendali.



1. Principio di revisione Isa Italia 240

Corruzione – Creazione di fondi neri

Creazione di fondi neri: i possibili campanelli d'allarme

- Crescita anomala di acquisti di beni/servizi da determinati fornitori, ovvero in particolari zone territoriali o su richiesta di determinate funzioni aziendali;
- **Mancanza di contratti con fornitori o mancanza di riscontro dell'erogazione dei servizi;**
- Mancanza di “segregation of duties” - (separazione delle funzioni, analisi sul controllo interno Sod, frammentazione del processo amministrativo – paghe dipendenti – bonifici – emissioni di mandati di pagamenti effettuati da persone diverse) ;

Per la consultazione di altri esempi si rimanda all'Appendice 3 – Rif.: Par. A 49 del Principio di revisione ISA Italia 240



1. Principio di revisione Isa Italia 240

Procedure finalizzate ad individuare la frode

Procedure	Obiettivo
Analisi di bilancio comparative (fatturato, margine operativo, costi)	Individuare anomali scostamenti
Analisi di bilancio per indici; in particolare rotazione dei crediti, rotazione dei debiti	Individuare anomali andamenti rispetto a periodi precedenti
Analisi di transazioni al di sopra di un certo ammontare (in rapporto al totale della voce di bilancio relativa, es. ricavi di vendita)	Individuare transazioni anomale
Analisi documentale dei contratti intercorsi con particolare attenzione alle clausole particolari (come in questo caso quelle relative alla “consegna”)	Individuare difformità rispetto al contratto siglato
Analisi dell'economicità della commessa	Verificare l'omissione di eventuali costi a finire della commessa
Effettuare analisi dei periodi contabili immediatamente successivi alla chiusura d'esercizio	Verificare l'esistenza di scritture contabili anomale fatte a fine esercizio precedente e poi stornate l'anno successivo
Verificare la riconciliazione tra la contabilità industriale/contabilità generale	Verificare le eventuali squadrature anomale tra i dati della contabilità Industriale e contabilità generale



1. Principio di revisione Isa Italia 240

Procedure	Obiettivo
Analisi del trend del fatturato	Verificare improvvisi incrementi nella voce di bilancio in esame
★ Analisi del fatturato per cliente	Verificare se i ricavi contabilizzati si “concentrano” verso alcuni clienti
Verifica delle anagrafiche clienti e dei documenti delle transazioni intervenute	<ul style="list-style-type: none"> ○ Individuare anomalie (es. transazioni senza documenti di supporto); ○ Individuare anagrafiche “fittizie”
★ Quadratura Vendite - Magazzino	Individuare anomalie tra il volume dei ricavi e le quantità vendute
Verifiche documentali su contratti di cessione e corrispondenti flussi finanziari (entrata/uscita)	Verificare se le cessioni di credito sono solo contabili.
Analisi dei movimenti finanziari da e verso il/i cliente/i	Individuare l'esistenza (o anomalie) nei pagamenti e/o incassi verso il/i cliente/i
★ Circolarizzazione delle banche (che come da procedura vanno interamente gestite dai revisori)	Verifiche sulle riconciliazioni dei saldi banca.



1. Principio di revisione Isa Italia 240

Asset Misappropriation – Sottrazione di denaro

Procedure finalizzate ad individuare la frode

Procedure	Obiettivo
Richiesta di conferma dei saldi fornitori	Verifica esistenza/accuratezza saldo debitore
Analisi di dettaglio di tutte le note spese del personale e relativa liquidazione	Individuazione di ulteriori pagamenti doppi
Analisi dettagliata di tutte le scritture contabili effettuate in orari e date sospette (orari notturni, giorni festivi, ecc.)	Individuazione di tutte le transazioni sospette



1. Principio di revisione Isa Italia 240

Corruzione – Creazione di fondi neri

Procedure finalizzate ad individuare la frode

Procedure	Obiettivo
Analisi dei contratti di consulenza e della documentazione a supporto comprovante l'effettiva prestazione del servizio	Individuare eventuali spese non giustificate o non sostenute
Analisi di dettaglio della documentazione di supporto alle note spese e cross - check tra i diversi dipendenti	Individuare eventuali spese non giustificate o non sostenute
Analisi della documentazione di supporto all'organizzazione dei meeting (budget, offerte alternative, lista partecipanti, ecc.) e richiesta conferma ai gestori delle location	Verifica del rispetto delle procedure interne della società e della reale tenuta dell'evento
Cross - check con la contabilità fornitori del possibile intrattenimento da parte della società di rapporti con personale delle amministrazioni pubbliche	Individuare casi di conflitto di interesse



1. Principio di revisione Isa Italia 240

Ma in capo a chi ricade la responsabilità principale per la prevenzione e l'individuazione delle frodi?

- La responsabilità principale per la prevenzione e l'individuazione delle frodi compete sia
 - Ai responsabili delle attività di «governance»;
 - che alla Direzione aziendale.

Sul revisore incombe la responsabilità di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio (nel suo complesso) non contenga errori significativi dovuti a frodi ovvero a comportamenti o eventi non intenzionali.

- Si deve ricordare anche che, a causa dei limiti intrinseci della revisione, esiste il rischio inevitabile che **alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati** (nonostante la revisione sia stata correttamente pianificata).



1. Principio di revisione Isa Italia 240

Quali sono gli obiettivi del revisore nell'attività di verifica periodica per errori dovuti a frodi?

- a) Identificare e valutare i RISCHI DI ERRORI significativi contenuti nel bilancio dovuti a frodi;
- b) Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati;
- c) Fronteggiare le frodi o le sospette frodi individuate durante la revisione.

In conformità a quanto prescritto dal principio di revisione internazionale Isa Italia n. 200 il revisore deve mantenere uno scetticismo professionale durante tutta la durata dell'incarico, tenendo presente che un errore SIGNIFICATIVO dovuto a frodi **possa comunque sussistere.**



Argomento

- ✓ ***Le verifiche periodiche nel corso dell'esercizio.***
- ✓ ***Principio di Revisione (SA Italia) 250B - Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale***



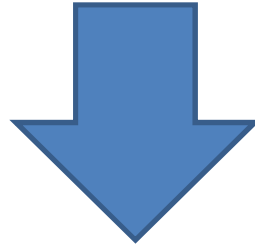
Le verifiche periodiche nel corso dell'esercizio.

- Le verifiche periodiche della regolare tenuta della contabilità sociale sono contemplate all'interno del Principio di revisione ISA Italia 250 B;
- Il principio di revisione ISA Italia 250 B tratta della responsabilità del revisore relativamente alle verifiche, nel corso dell'esercizio, **della regolare tenuta della contabilità sociale** e fa parte del complesso generale dei principi di revisione ISA 200 sugli «*Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionale*»;
- Al soggetto incaricato della revisione contabile, ai sensi del Decreto Legislativo 39/2010, è richiesto di **verificare nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione** nelle scritture contabili;



Le verifiche periodiche nel corso dell'esercizio.

- La regolare tenuta della contabilità comporta il rispetto delle disposizioni normative civilistiche e fiscali con riferimento a:

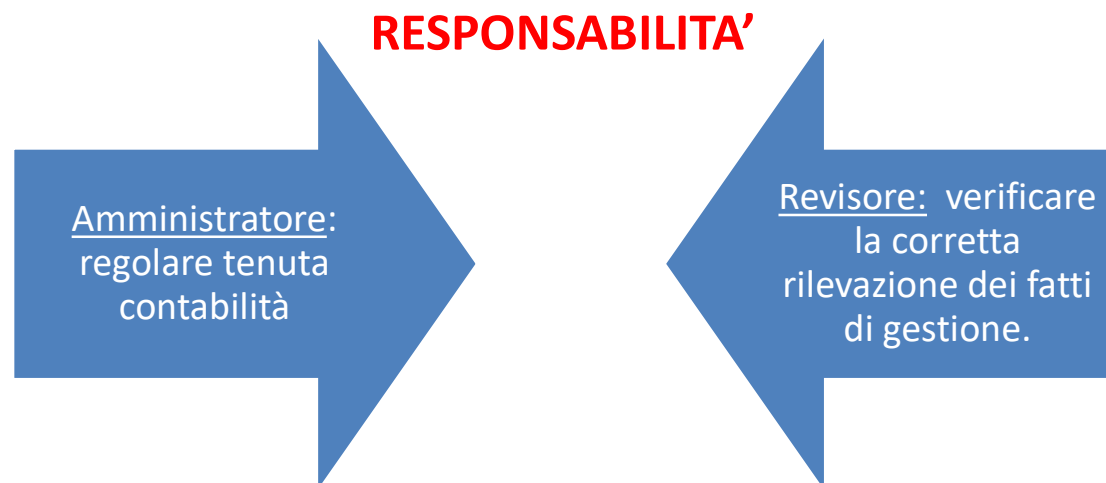


- i. Modalità e tempi di rilevazione delle scritture contabili;
- ii. Redazione, vidimazione e conservazione dei libri contabili;
- iii. Dei libri sociali obbligatori;
- iv. Nonché di rilevazione dell'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali.



Le verifiche periodiche nel corso dell'esercizio.

- A norma del Codice Civile **la responsabilità sulla regolare tenuta della contabilità e dei fatti di gestione** per la corretta redazione del bilancio e dell'informativa finanziaria ricade sull'amministratore, **mentre** spetta al revisore la responsabilità di verificare la corretta rilevazione dei fatti di gestione attraverso lo svolgimento dell'attività di **revisione contabile** previste dalle procedure di controllo contenute nel PR ISA 250B;





Le verifiche periodiche nel corso dell'esercizio.

Regole

- Il revisore deve pianificare la frequenza delle verifiche periodiche in funzione della dimensione e della complessità dell'impresa;
- In caso di primo incarico di revisione, il revisore deve svolgere la prima verifica periodica con riferimento ad un periodo che ha inizio dalla data di conferimento dell'incarico;



Le verifiche periodiche nel corso dell'esercizio.

Contenuto delle verifiche periodiche

Nello svolgimento di ciascuna verifica periodica il revisore deve:

- Acquisire/aggiornare informazioni sulle procedure adottate dall'impresa al fine di:
 - Individuare i libri obbligatori da tenere e richiesti dalla normativa civilistica e fiscale;
 - Assicurare l'osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali, rilevanti ai fini di una regolare tenuta della contabilità.



Le verifiche periodiche nel corso dell'esercizio.

Documentazione delle verifiche periodiche

Il revisore **DEVE** documentare:

- a) La **frequenza** pianificata delle verifiche periodiche;
- b) Le **procedure** svolte in ciascuna verifica periodica;
- c) I **risultati** di ciascuna verifica periodica, nonché le considerazioni e le valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai possibili effetti sull'attività di revisione contabile del bilancio, sia ai fini delle comunicazioni ai responsabili delle attività di «governance».



Le verifiche periodiche nel corso dell'esercizio.

Contenuto delle verifiche periodiche

In merito allo svolgimento delle procedure di verifica periodica il revisore può:

- Effettuare indagini presso la direzione dell'impresa ovvero presso le persone che in possesso delle necessarie conoscenze;
- Effettuare procedure di analisi comparative sulle situazioni contabili periodiche;
- Effettuare ispezioni mediante l'esame di registrazioni o documenti, sia interni che esterni;
- Nei casi di primo incarico di revisione, esaminare la documentazione relativa all'ultima verifica periodica predisposta dal revisore precedente.



Le verifiche periodiche nel corso dell'esercizio.

Ma quale deve essere la documentazione che il revisore deve custodire (ed eventualmente esibire) dopo aver effettuato la consueta visita periodica ??



Le verifiche periodiche nel corso dell'esercizio.

Documentazione delle verifiche periodiche

Il revisore può documentare le procedure svolte in ciascuna verifica periodica utilizzando diversi strumenti, quali:

- Programmi di lavoro;
- Note di commento sulle questioni emerse;
- Riepiloghi degli aspetti significativi;
- Check list.



Le verifiche periodiche nel corso dell'esercizio.

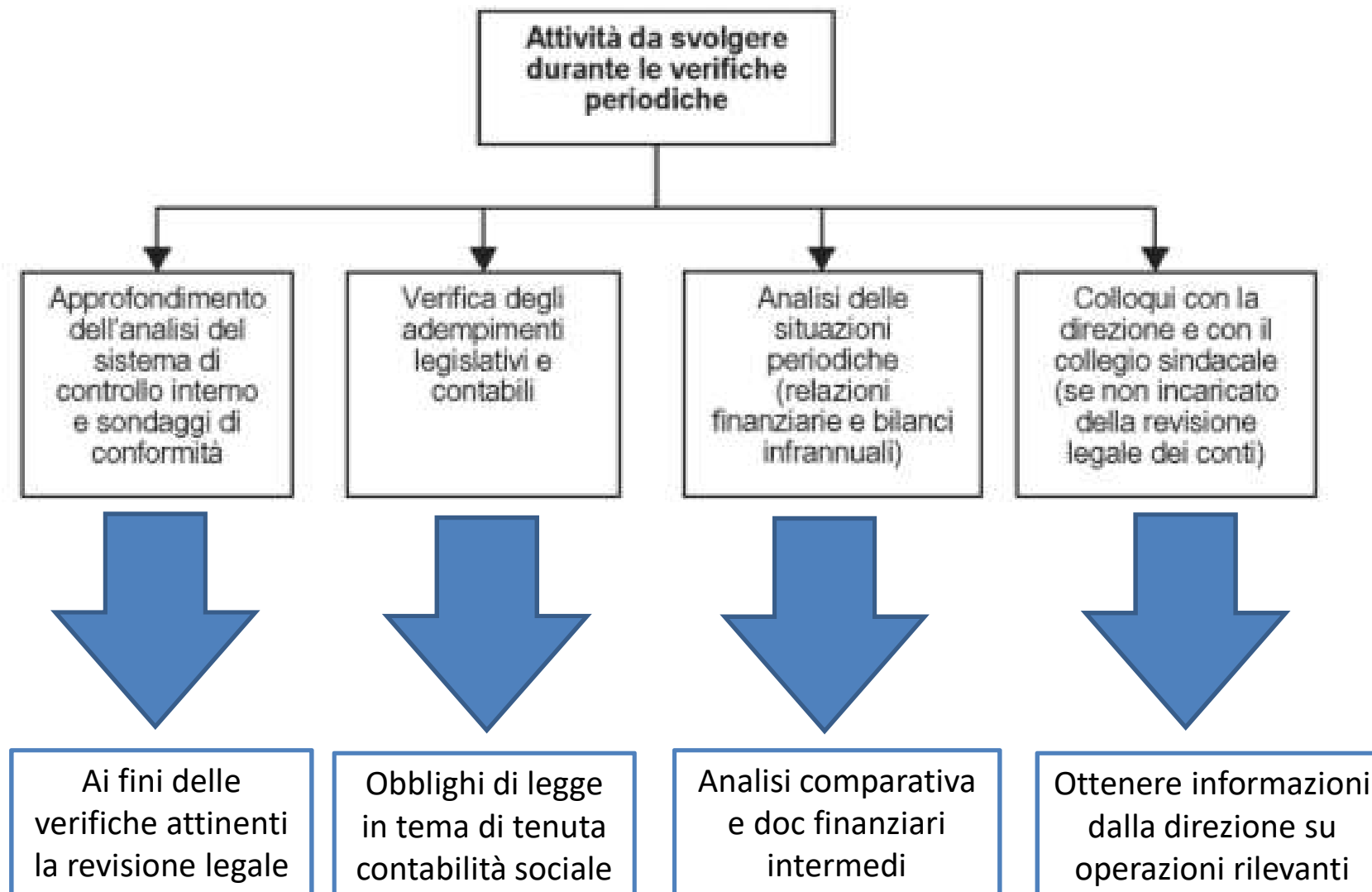
Documentazione delle verifiche periodiche

Il revisore può anche allegare nella documentazione di ciascuna verifica periodica un ***memorandum contenente la descrizione*** dei seguenti aspetti:

- **I risultati ottenuti durante la verifica periodica**, cioè quegli elementi qualitativi ed informativi acquisiti nel corso del suo lavoro (funziona il sistema di controllo interno? Il reparto amministrativo è adeguato rispetto alle dimensioni ed alla complessità dell'azienda?);
- Della **sistemazione di eventuali carenze** rilevate durante le verifiche periodiche nella tenuta della contabilità sociale, ovvero di eventuali errori rilevati nelle scritture contabili.....;
- Delle considerazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti sia in riferimento alle attività di revisione che di quelle che possono avere un impatto sulle attività di «governance».



Le verifiche periodiche nel corso dell'esercizio.





Le verifiche periodiche nel corso dell'esercizio.

In merito ai colloqui con la Direzione i risultati dell'indagine, da documentare riportando i relativi risultati all'interno delle carte di lavoro, possono essere ascrivibili a:

- Cambiamenti significativi nella struttura organizzativa;
- Informazioni su scostamenti significativi nei conti patrimoniali, nei conti di ricavo, costi e spese, etc., rilevati nelle indagini comparative periodiche;
- Contratti stipulati dalla Società di particolare rilevanza;
- Acquisizioni, cessioni, liquidazioni di attività e relativo trattamento contabile;
- Modifiche al capitale sociale;
- Cambiamenti nei principi contabili utilizzati e nei criteri di valutazione;
- Fluttuazioni nel volume di affari;
- Cause di perdite economiche di importo rilevante sostenute e previste;
- Etc.



✓ L'incarico di revisione legale: iter di selezione e conferimento incarico.



L'incarico di revisione legale: iter di selezione e conferimento incarico

ITER PER IL CONFERIMENTO DELL'INCARICO DI REVISIONE:

1. In base alle norme previste dal D.lgs. 39/2010 si inizia con una **richiesta di proposta** di servizi professionali ad opera del Collegio Sindacale;
2. **Esame delle proposte** di servizi ricevute affiancate, solitamente, da un verbale contenente un **parere** motivato da rendere all'Assemblea;
3. **Approvazione dell'Assemblea ordinaria** e conferma della proposta dei servizi professionali precedentemente inviata e **conferimento incarico al revisore**.

INDIPENDENZA: Il revisore legale, prima di esprimere la propria possibile candidatura per l'accettazione dell'incarico, dovrà aver svolto **le azioni previste** (principi di comportamento e principi di revisione internazionali) per accertare l'inesistenza di:

- ✓ Cause di ineleggibilità e/o decadenza con la società che potrebbe assegnargli l'incarico.



L'incarico di revisione legale: iter di selezione e conferimento incarico

.....parere motivato da rendere all'Assemblea: contenuto del parere.

PARERE MOTIVATO DEL COLLEGIO SINDACALE
<p>Il parere riguarda:</p> <ul style="list-style-type: none">• Idoneità tecnica della società di revisione o del soggetto incaricato• Adeguatezza e completezza del piano di revisione proposto• Organizzazione della società in relazione all'ampiezza e complessità dell'incarico da svolgere (ad es. quale è la sua esperienza precedente nel settore dell'impresa)• Con una sua proposta motivata il collegio sindacale passa alla assemblea la decisione

Aspetto da porre in relazione alle procedure alternative di selezione (sorteggio,..)



L'incarico di revisione legale: iter di selezione e conferimento incarico

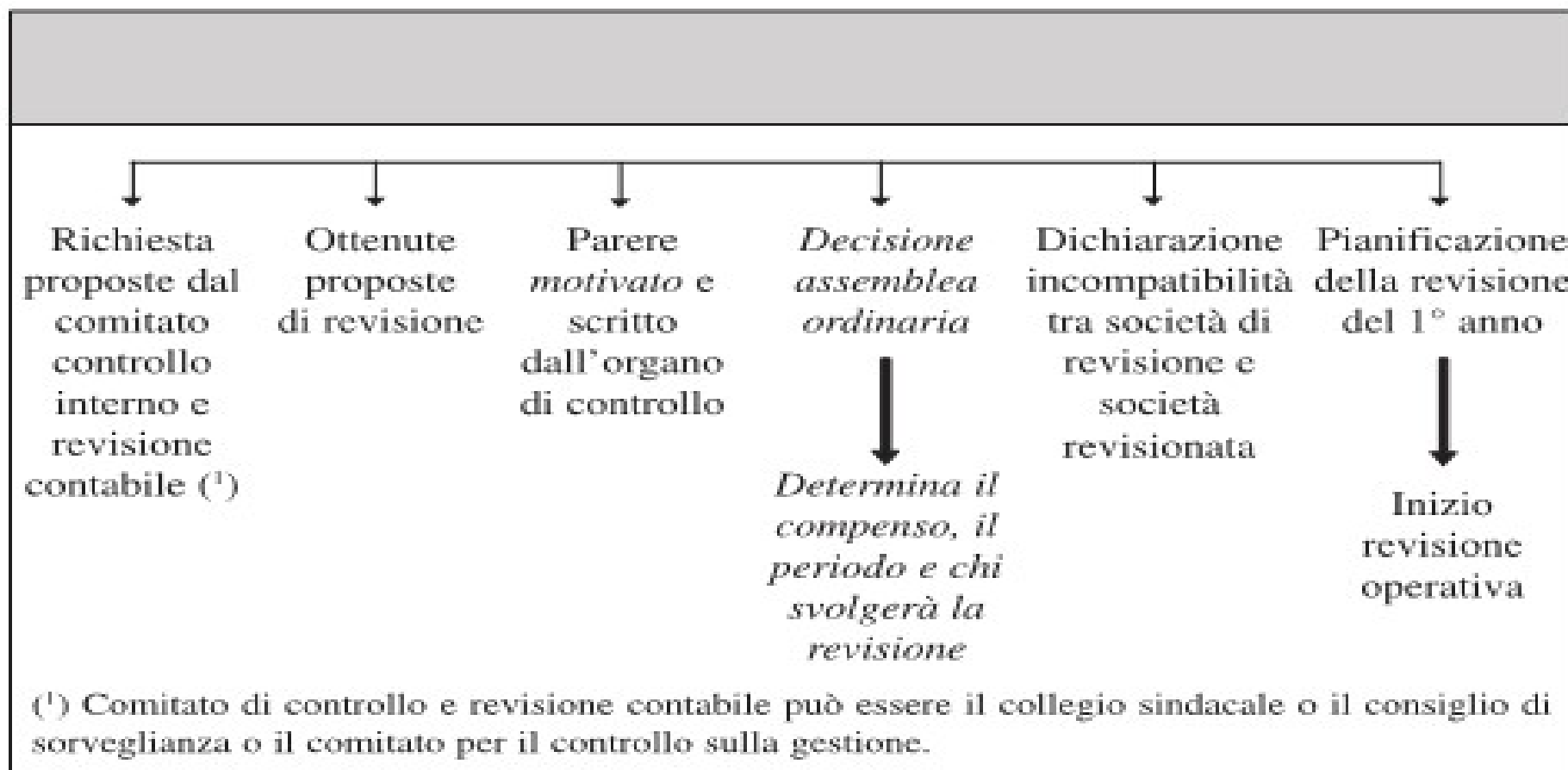


Grafico: iter conferimento incarico



L'incarico di revisione legale: iter di selezione e conferimento incarico

ITER PER IL CONFERIMENTO DELL'INCARICO DI REVISIONE:

1. **Conferimento dell'incarico:** l'incarico viene conferito dall'Assemblea che determina il relativo compenso del professionista attraverso una **delibera** che contiene alcuni riferimenti relativi a:
 - a) Oggetto della revisione contabile;
 - b) Periodo esercizi interessati dalla revisione;
 - c) Clausole di variabilità del compenso e relative clausole di adeguamento per fatti eccezionali o imprevedibili;
 - d) Durata dell'incarico.
- L'Assemblea richiede quindi una proposta motivata dell'organo di controllo che ha, quindi, **potere di iniziativa** in merito alla scelta del revisore.



L'incarico di revisione legale: iter di selezione e conferimento incarico

ITER PER IL CONFERIMENTO DELL'INCARICO DI REVISIONE:

E' utile ricordare il fatto che gli amministratori non hanno il potere di nominare il revisore (si veda anche quanto considerato rispetto alla scelta «casuale» del revisore).

Il motivo di questa decisione risiede nella volontà del Legislatore di cercare di mantenere un certo livello qualitativo della revisione.



L'incarico di revisione legale: iter di selezione e conferimento incarico

«i motivi di questa decisione possono essere diversi, ma quello che mi sembra più interessante è il desiderio del Legislatore di cercare di **mantenere un certo livello qualitativo della revisione** che negli ultimi tempi è stato compromesso da una costante discesa degli onorari con riflessi negativi sul livello del servizio reso.

Dato che in revisione il livello degli onorari è basato sulla stima delle ore impiegabili nello svolgimento dell'incarico e sulla esperienza e capacità del gruppo di revisione chiamato ad operare, **una discesa degli onorari può essere indice di una progressiva caduta del livello qualitativo** dell'incarico svolto, con evidenti riflessi (negativi) sulla sua efficacia ed utilità.

La scelta effettuata in passato da parte degli amministratori sui soggetti a cui affidare l'incarico è stata **spesso inficiata dal valore dell'onorario** e non tanto dalla qualità del lavoro da svolgere, che magari gli amministratori non sono in grado di valutare o anche per interessi conflittuali in materia (minor onorario, minor revisione).



✓ *Rapporti deontologici tra revisore entrante e uscente.*



Rapporti deontologici tra revisore entrante ed uscente

- Le carte di lavoro sono di proprietà del revisore. Lo stesso ne è responsabile.
- Obbligo di riservatezza e segreto professionale anche dopo la cessazione dell'incarico.

L'articolo 9 bis del D.Lgs. 39/2010, infatti, prevede che: «....tutte le informazioni ed i documenti ai quali hanno accesso il revisore legale e la società di revisione legale nello svolgimento della revisione legale sono coperti dall'obbligo di riservatezza e dal segreto Professionale e tali obblighi (riservatezza e segreto professionale) continuano a valere anche successivamente al termine della partecipazione dell'incarico di revisione».



Rapporti deontologici tra revisore entrante ed uscente

- Quindi, sulla base di quanto disposto, si sarebbe portati a pensare che l'obbligo di riservatezza ci impedisce di condividere le carte di lavoro con soggetti estranei all'espletamento dell'incarico.

Tuttavia, nel caso in cui si sia un avvicendamento tra «revisore entrante» e «revisore uscente», tali precetti vanno temperati con il «dovere» del riesame della carte di lavoro e di verifica dei saldi di apertura posti in capo al «revisore entrante».

(dai principi di revisione internazionale elevati anche essi a norme di rango primario).



Rapporti deontologici tra revisore entrante ed uscente

A norma del principio di revisione ISA Italia numero 300 il revisore, prima di iniziare un nuovo incarico deve:

- Comunicare con il revisore precedente, in conformità ai principi etici applicabili (confronta PR ISA Italia 300, prf. 13);
- Non avendo precedenti esperienze con l'impresa il revisore legale entrante può considerare, nella definizione della strategia di revisione e del piano di revisione (nel caso di un primo incarico), di prendere «accordi con il revisore precedente finalizzato al riesame della sue carte di lavoro» (par. A20, ISA 300);
- Il nuovo revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a stabilire se i saldi di apertura contengono errori che hanno influenza sul periodo amministrativo preso in esame.



Rapporti deontologici tra revisore entrante ed uscente

- Il revisore entrante può acquisire sufficienti elementi probativi esaminando le carte di lavoro del revisore precedente;
- Le comunicazioni del revisore in carica con il revisore precedente avvengono sulla base di principi etici e professionali applicabili (confronta ISA Italia 510, par A.5);
- Nella pratica professionale è perciò opportuno che il revisore entrante informi la società sottoposta a revisione della necessità di contattare il revisore uscente per una consultazione e per visionare le carte di lavoro dell'ultima revisione, al fine di poter svolgere diligentemente l'incarico di revisione.
- A tal fine è opportuno che il revisore formalizzi anche tale richiesta in forma scritta. In questi casi si può utilizzare il «*fac simile*» fornito da ASSIREVI (segue esempio di lettera).



Rapporti deontologici tra revisore entrante ed uscente

Esempio di lettera Allegato 1



Adobe Acrobat
Document



Rapporti deontologici tra revisore entrante ed uscente

- In conformità ai principi ed alle norme in precedenza richiamate (ISA 300, ISA 501, etc.), è necessario che il revisore uscente consente **solamente** l'accesso alla documentazione già definita (cioè quella già archiviata nel dossier di revisione in via definitiva) e che ottenga dal revisore entrante **una sua formale dichiarazione circa le finalità di accesso della documentazione;**
- **Nonché un suo impegno a non utilizzarle per finalità diverse** da quelle inerenti lo svolgimento dell'incarico (si veda esempio di lettera Assirevi – Allegato 2)



Rapporti deontologici tra revisore entrante ed uscente

Allegato 2 – esempio di lettera