Memento Pratico

30 ANNI

REVISIONE LEGALE

Principi di qualità e controlli del Mef

OIC 34 ricavi

2025

Estratto

MEMENTO
Giuffrè Francis Lefebvre

INCLUSA VERSIONE DIGITALE

Memento Pratico

REVISIONE LEGALE

2025

Aggiornato al 30 settembre 2024

MEMENTO
Giuffrè Francis Lefebvre

Il Memento Revisione legale è stato realizzato
con la collaborazione

di **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 Sciara

© Copyright - Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. - 2024 - 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. 1.	Quadro generale di riferimento	**10**
CAP. 2.	Principi di revisione e qualità	**2000**
CAP. 3.	Etica professionale e indipendenza del revisore	**3000**
CAP. 4.	Responsabilità	**4000**
CAP. 5.	Archiviazione e conservazione dei documenti	**5000**
CAP. 6.	Contratto di revisione	**7010**
CAP. 7.	Organi di controllo nelle società di capitali	**8000**
TITOLO II	**Pianificazione della revisione legale e strategia**	
CAP. 8.	Materialità e significatività	**12000**
CAP. 9.	Comunicazioni	**13000**
CAP. 10.	Profilo dei rischi e approccio di revisione	**15000**
CAP. 11.	Comprensione del rischio e risposta ai rischi di revisione individuati	**17000**
CAP. 12.	Struttura del controllo interno	**18010**
CAP. 13.	Strategia e pianificazione del lavoro di revisione	**19000**
CAP. 14.	Campionamento	**21000**
CAP. 15.	Test sui controlli	**22001**
CAP. 16.	Test di sostanza	**25000**
TITOLO III	**Risposte di revisione ai rischi individuati**	
CAP. 17.	Revisione dei saldi di apertura	**28000**
CAP. 18.	Ciclo attivo	**30002**
CAP. 19.	Ciclo passivo	**33000**
CAP. 20.	Ciclo produzione	**35000**
CAP. 21.	Ciclo lavori in corso su ordinazione	**38001**
CAP. 22.	Ciclo partecipazioni e titoli di debito	**41000**
CAP. 23.	Ciclo della tesoreria	**45000**
CAP. 24.	Ciclo immobilizzazioni	**48000**
CAP. 25.	Ciclo risorse umane	**51000**
CAP. 26.	Revisione del bilancio consolidato	**55000**
CAP. 27.	Altre aree di bilancio	**57000**
CAP. 28.	Controlli periodici	**59000**
TITOLO IV	**Valutazione degli elementi probativi ed espressione del giudizio**	
CAP. 29.	Conclusioni del lavoro	**60000**
CAP. 30.	Verifica delle informazioni finanziarie e non finanziarie	**63000**
CAP. 31.	Espressione del giudizio	**66000**
CAP. 32.	Impatti ambientali, DNF e report di sostenibilità	**80000**
INDICE ANALITICO		**p. 1363**

Memento Pratico
AREA CONTABILE

REVISIONE LEGALE 2025

SCOPRI L'OFFERTA MEMENTO

Versione cartacea
Con lo scratch code che dà diritto alla versione statica digitale.

Abbonamento alla versione cartacea
L'abbonato riceve una newsletter di aggiornamento periodica. È possibile consultare l'archivio completo di tutte le novità sul portale *Mementopiù.it.*

Abbonamento a Memento Revisione Legale – Online
È la versione sempre riscritta del volume. Per 12 mesi l'abbonato accede all'edizione digitale con gli aggiornamenti integrati nel testo a cura delle redazioni.

APP iMemento
È la versione mobile del volume per smartphone e tablet, compatibile con iOs e Android. Incluse nella app le news di aggiornamento.

Altri titoli della stessa area:

- Principi Contabili internazionali
- Bilancio Consolidato
- Contabile
- Fiscale

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.

 © Ed. Giuffrè Francis Lefebvre

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

OMISISS

OMISSIS

SEZIONE II

Attività di revisione basata sul rischio

I. Aspetti generali

15300 **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 inerente 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.

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 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 sufficiente-

mente 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.

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.). **15324**

II. Approccio di revisione

PROCEDURE DI VALIDAZIONE DEL RISCHIO ED ATTIVITÀ CORRELATE 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. **15335**

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

a) indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa che, a giudizio del revisore, possono essere in possesso di informazioni che potrebbero aiutarlo ad identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;

b) procedure di analisi comparativa eseguite come procedure di validazione del rischio;

c) osservazioni ed ispezioni;

d) 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

FASE I	Accettazione del cliente e pianificazione iniziale	
	Comprensione dell'attività del cliente e dell'ambiente circostante	
	Valutazione del rischio	
	Adozione di procedure di analisi comparativa preliminari	
	Comprensione del sistema di controllo interno e valutazione del rischio di controllo	
	Raccolta di informazioni per la valutazione dei rischi di frode	
	Sviluppo di un progamma e di un piano di revisione complessivo	
	Si intende ridurre il livello di rischio previsto per il controllo?	NO

SÌ

FASE II	Esecuzione test sui controlli	
	Esecuzione di verifiche di sostanza sulle transazioni relative all'acquisizione di beni e servizi, delle obbligazioni assunte verso i fornitori e dei pagamenti	
	Valutazione della probabilità di errori nello stato patrimoniale, nel conto economico e nel rendiconto finanziario	

PROBABILITÀ DI ERRORE

FASE III	Bassa	Media	Alta o sconosciuta	
	Esecuzione di procedure di analisi comparativa			
	Esecuzione di test per la valutazione della correttezza delle voci di bilancio			

FASE IV	Ricerca di passività potenziali	
	Analisi degli eventi successivi	
	Valutazione della revisione e sommario di errori, inesattezze, deviazioni da corretti principi contabili o altre discordanze significative emerse dal lavoro di revisione	

15340 **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'accettazione 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.

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. **15345**
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**.

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. **15350**

DETERMINAZIONE DELLA STRATEGIA DI REVISIONE In questa fase il revisore deve contestualmente prendere in considerazione la sua comprensione e la portata del rischio inerente 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. **15355**
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.

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. **15360**

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 inerente 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 **15365**

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.

15375 **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

PIANIFICAZIONE E CONTROLLI		PRINCIPALI FASI DELLA REVISIONE
Procedure di verifica iniziali — Accettazione dell'incarico — Organizzazione del team — Incontri preliminari con il cliente **Sviluppo del programma di revisione** — Definizione della strategia di revisione — Pianificazione della tipologia dei test — Definizione del programma dettagliato delle verifiche	←	**Ottenere informazioni sull'impresa ed il suo contesto** — comprensione del settore e del business — analisi risultati passati - analisi comparativa — analisi ed applicazione dei principi contabili — analisi recenti risultati economico-finanziari — analisi comparativa — analisi del rischio inerente
Effettuazione delle procedure di revisione — Test sui controlli — Test sulle transazioni — Test sui saldi di bilancio	←	**Comprensione del sistema di controllo interno** — Ambiente dei controlli — Sistema di contabilità finanziaria — Comprensione del funzionamento dei controlli — Validazione circa l'efficacia dei controlli
	→	
	→	**Svolgimento di test di sostanza** — Procedure di analisi comparativa — Test di dettaglio: su transazioni su saldi di bilancio
Fase finale del completamento della revisione — Quantificazione degli errori riscontrati — Discussione con il management e presentazione dei risultati della revisione	→	**Completamento della revisione** — Analisi di conformità/comparativa sul bilancio — Ottenimento della lettera di attestazione — Emissione della relazione di revisione

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 me-

diante 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.

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. **15405**
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....
Gli organi di governance/controllo della società	– 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
Management e responsabili del sistema di contabilità	– 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
Personale chiave (acquisti, personale, contabilità e tesoreria)	– 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
Personale del marketing o addetto alle vendite	– 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

15410 **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: – 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: – 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)

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. **15420**
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 Il revisore può reperire informazioni da fonti esterne quali: **15430**
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.

15435 **LA DISCUSSIONE TRA I MEMBRI DEL TEAM DI REVISIONE** 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.

15440 **ESPERIENZA MATURATA IN ANNI PRECEDENTI** 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.

CAPITOLO XXIX

Conclusioni del lavoro

SOMMARIO

SEZIONE I - Aspetti generali **60000**
SEZIONE II - Valutazione del lavoro svolto **60100**
I. Sommario degli errori riscontrati.... **60120**
II. Considerazioni conclusive **60150**
SEZIONE III - Completare il lavoro di revisione **60200**
SEZIONE IV - Conclusioni **60300**

OMISSIS

OMISSIS

SEZIONE II

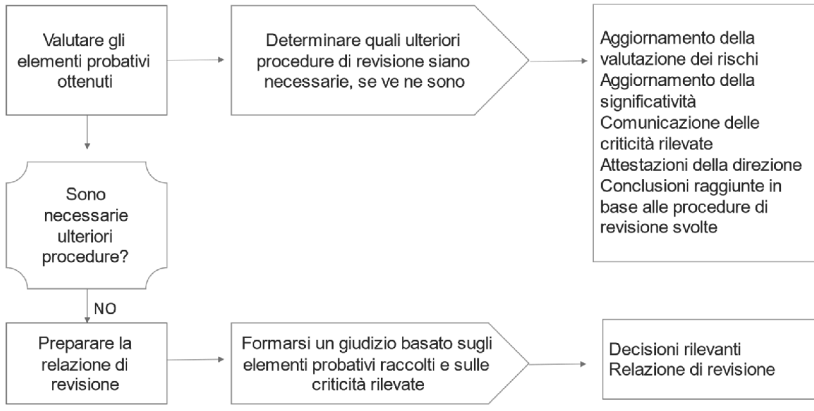
Valutazione del lavoro svolto

60100 È compito del revisore valutare l'effetto degli errori che ha identificato nello svolgimento della revisione legale e l'effetto degli errori non corretti sul bilancio. L'ISA 700 tratta della responsabilità del revisore di concludere il lavoro e formarsi il proprio giudizio sul bilancio, valutando se sia stata acquisita una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. Il revisore formulando le sue conclusioni come richiede l'ISA 700 tiene conto anche dell'effetto degli errori non corretti applicando l'ISA 450. Dal punto di vista pratico il revisore legale per poter decidere il tipo di relazione da emettere (v. n. 66000 e s.) deve necessariamente effettuare un processo di valutazione dell'effetto degli errori identificati durante lo svolgimento dell'incarico e, soprattutto, l'effetto degli errori non corretti.

> Un errore è considerato una differenza tra l'importo, classificazione, presentazione o l'informativa di una voce iscritte in un prospetto di bilancio e l'importo, classificazione, presentazione riforma attiva richiesti per tale voce perché sia conforme ai principi contabili adottati dall'impresa. Gli errori possono anche essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali oppure essere causati da frodi. Durante lo svolgimento del lavoro di revisione il revisore legale identifica una serie di errori che, se di importo significativo, comunica la direzione: è responsabilità di quest'ultima decidere se gli errori comunicati sono corretti nel bilancio. Gli errori che il revisore ha identificato complessivamente nel corso della revisione e che non sono stati accettati dalla direzione costituiscono gli «errori non corretti».

La tavola 60100 riporta un percorso riassuntivo per la conclusione del lavoro di revisione.

Tavola 60100 Conclusione del lavoro



I. Sommario degli errori riscontrati

VALUTAZIONE DEGLI ERRORI Per potersi esprimere in modo congruo sul bilancio, in ossequio ai principi di revisione statuiti, il revisore legale deve cumulare gli errori identificati durante l'incarico di revisione. Frequentemente gli errori trascurabili generalmente non sono riportati. Durante la fase di pianificazione il revisore definisce un importo al di sotto del quale gli errori sono chiaramente trascurabili e non necessitano di essere cumulati in quanto egli si attende che l'insieme di questi importi non avrà un effetto significativo sul bilancio. **60120**

> Un errore «chiaramente trascurabile» non è un'espressione equivalente di «errore non significativo». Gli aspetti che sono chiaramente trascurabili saranno di un ordine di grandezza del tutto ciò inferiore rispetto alla significatività e saranno aspetti chiaramente rilevanti, siano considerati singolarmente sia nel loro insieme e a prescindere dal criterio adottato per giudicarli. Quando sussistono delle certezze sul fatto che uno o più errori siano chiaramente trascurabili l'errore deve essere considerato come non chiaramente trascurabile.

Gli errori emersi nel corso delle verifiche vanno considerati dapprima singolarmente e, successivamente, nel loro aggregato poiché errori singolarmente non significativi potrebbero produrre un effetto combinato o aggregato rilevante (e dunque significativo) ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio. Da tale processo di accumulazione vanno esclusi gli eventuali errori individuati che sono al di sotto del limite qualificato come errore chiaramente trascurabile.

Per aiutare il revisore nella valutazione dell'effetto degli errori complessivamente identificati durante lo svolgimento dell'incarico l'ISA Italia 450 (par. A6) consente al revisore legale di distinguere tra errori oggettivi, errori soggettivi ed errori proiettati. In particolare:

- gli **errori oggettivi** sono errori sui quali non sussistono dubbi;
- gli **errori soggettivi** sono costituiti dalle differenze derivanti dalle valutazioni della direzione sulle stime contabili che il revisore considera irragionevoli, ovvero dalla scelta o dall'applicazione di principi contabili che il revisore considera inappropriata;
- gli **errori proiettati** sono la migliore stima, da parte del revisore, degli errori nelle popolazioni, che implica la proiezione degli errori identificati nei campioni di revisione alle intere popolazioni da cui i campioni sono stati tratti.

Quando il revisore riscontra un errore durante lo svolgimento della revisione legale deve in prima istanza valutare se è necessario rivedere la strategia generale di revisione il piano di revisione. Questo può accadere quando la natura degli errori identificati e le circostanze in cui si sono verificati indichino la possibile esistenza di altri errori che se considerati globalmente e insieme agli errori già identificati nel corso della revisione, potrebbero diventare errori significativi. Può accadere anche che sia necessaria la revisione della strategia di revisione qualora l'insieme degli errori identificati durante lo svolgimento dell'incarico approssimi la significatività. L'ISA Italia 450 infatti stabilisce che prima di valutare l'effetto degli errori non corretti il

60120
(segue)

revisore deve valutare nuovamente la significatività, per confermare se rimane appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali finanziari ed economici effettivi dell'impresa. Questo perché le procedure di revisione stabiliscono che la significatività sia identificata nelle fase preliminare dell'incarico, durante la pianificazione: questo comporta che la significatività è basata sulle stime dei risultati patrimoniali finanziari ed economici dell'impresa poiché i risultati effettivi alla data di interim possono non essere ancora noti. Quindi prima della valutazione da parte del revisore degli effetti degli errori non corretti è buona norma rivedere la significatività.
Ciascun singolo errore è considerato al fine di valutarne l'effetto sulle relative classi di operazioni, saldi contabili o informativa; la considerazione dell'errore include la valutazione in merito al fatto se il livello di significatività per quella particolare classe di operazioni, saldo contabile o informativa, ove presente, sia stato superato. Qualora un singolo errore sia ritenuto significativo, è improbabile che esso possa essere compensato da altri errori. Per esempio, qualora un ricavo sia stato sovrastimato in modo significativo, il bilancio nel suo complesso sarà significativamente errato, anche qualora l'effetto dell'errore sull'utile sia del tutto compensato da una equivalente sovrastima dei costi. Può risultare adeguato a volte compensare gli errori nell'ambito del medesimo saldo contabile o classe di operazioni; tuttavia, prima di concludere che anche la compensazione degli errori non significativi sia appropriata, va considerato il rischio dell'esistenza di ulteriori errori non individuati.
Per effettuare la valutazione della significatività di un errore di classificazione è necessario considerare aspetti di tipo qualitativo, come ad esempio l'effetto dell'errore di classificazione sulle clausole dei contratti di finanziamento o sulle altre clausole contrattuali, l'effetto su singole voci distinte o sui risultati parziali, ovvero l'effetto dell'errore sugli indici di bilancio. Ci possono essere delle circostanze in cui il revisore può concludere che un errore di classificazione non è significativo con riferimento al bilancio nel suo complesso, anche qualora esso superi il livello o i livelli di significatività applicati nella valutazione di altri errori.
Per esempio, una errata classificazione nelle voci dello stato patrimoniale può non essere considerata significativa con riferimento al bilancio nel suo complesso qualora l'importo di tale errata classificazione sia di modesta entità rispetto alla dimensione delle voci correlate dello stato patrimoniale e tale errata classificazione non influisca sul conto economico né sugli indici chiave.
Il principio di revisione internazionale ISA Italia 450 al par. A21 delle linee guida individua alcune circostanze che possono influenzare la valutazione della significatività nella misura in cui l'errore:
• influenza la conformità alle disposizioni regolamentari;
• influenza la conformità alle clausole dei contratti di finanziamento o altri obblighi contrattuali;
• riguarda la non corretta scelta o applicazione di un principio contabile che ha un effetto non significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame ma che è probabile abbia un effetto significativo sui bilanci dei periodi amministrativi futuri;
• maschera un cambiamento nell'andamento degli utili o in altri andamenti, in particolare nel contesto delle condizioni economiche generali e di settore;
• influenza gli indici utilizzati per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa, i risultati operativi o i flussi di cassa;
• influenza l'informativa di settore presentata in bilancio (per esempio, la rilevanza dell'aspetto per un settore o altro comparto dell'attività dell'impresa il cui ruolo sia stato identificato come significativo per le attività operative o la redditività dell'impresa);
• ha l'effetto di aumentare i compensi della direzione, per esempio, assicurando che le condizioni necessarie per ottenere premi o altri incentivi siano soddisfatte;
• è significativo con riferimento alla comprensione da parte del revisore di precedenti comunicazioni agli utilizzatori a lui note, per esempio, riguardo agli utili attesi;
• riguarda voci che coinvolgono particolari soggetti (per esempio, se le parti esterne dell'operazione siano correlate ai membri della direzione dell'impresa);
• è un'omissione di un'informazione non specificamente richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ma che, a giudizio del revisore, è importante per la comprensione da parte degli utilizzatori della situazione patrimoniale e finanziaria, del risultato economico o dei flussi di cassa dell'impresa; ovvero
• influenza altre informazioni che saranno comunicate nei documenti contenenti il bilancio oggetto di revisione contabile (per esempio, le informazioni da includere nel «Management Discussion and Analysis» o nell'«Operating and Financial Review») che ci si può ragionevolmente attendere che influenzino le decisioni economiche degli utilizzatori dei bilanci. Dopo queste considerazioni il revisore deve stabilire se gli errori non corretti, considerati singolar-

mente o nel loro insieme, sono significativi. Per effettuare questa valutazione il revisore considera la natura e l'entità degli errori con riferimento a particolari classi di operazioni, i saldi contabili, l'informativa e le particolari circostanze in cui si sono verificati. Il revisore inoltre considera anche l'effetto degli errori non corretti relativi ai periodi precedenti (v. n. 60121).
La tavola 60120 contiene alcuni suggerimenti per valutare la natura delle criticità riscontrate.

Tavola 60120 - Fattori di natura qualitativa connessi a un errore o a una criticità

1. L'errore/criticità evidenzia circostanze di non conformità al quadro normativo o ai principi contabili (per esempio: una carenza di informativa o una inadeguata rappresentazione di fatti di gestione); 2. L'errore/criticità evidenzia disfunzioni del sistema di controllo interno (per esempio: una inefficienza del controllo interno che ha prodotto errori nel bilancio); 3. L'errore/criticità non permette di percepire il cambiamento di un trend significativo (per esempio: l'errore nasconde il passaggio da un trend di espansione dei ricavi a uno di contrazione degli stessi); 4. L'errore/criticità permette alla direzione di ottenere risultati che consentono l'erogazione di bonus o incentivi; 5. L'errore/criticità ha impatto su altre parti (per esempio: le parti correlate); 6. L'errore/criticità compromette la comprensibilità dell'informativa (per esempio: una carenza informativa che, a giudizio del revisore, impedisce agli utilizzatori di ottenere una corretta comprensione della situazione patrimoniale, economica o finanziaria della società); 7. L'errore ha un impatto significativo su quozienti di bilancio verosimilmente utilizzati per valutare la situazione patrimoniale economica e finanziaria della società; 8. L'errore evidenzia il mancato rispetto di covenant bancari o di altri obblighi contrattuali.

ERRORI DI ESERCIZI PRECEDENTI Nella valutazione degli errori significativi il revisore legale deve determinare l'effetto cumulato degli errori non significativi non corretti relativi ai periodi precedenti che potrebbero avere un effetto significativo sul bilancio dell'esercizio in esame. L'ISA 450 stabilisce che ci sono diversi approcci accettabili per la valutazione di questi errori non corretti sul bilancio dell'esercizio in corso. Ovviamente è necessario utilizzare lo stesso approccio valutativo in modo da assicurare coerenza tra un periodo amministrativo e l'altro. **60121**

SOMMARIO DELLE RETTIFICHE E DELLE RICLASSIFICHE Generalmente si conserva una carta di lavoro con il riepilogo dei problemi significativi rilevati durante lo svolgimento dell'incarico. Le criticità riscontrate sono poi valutate dall'esperto revisore. Le criticità possono riguardare carenze nella procedura, errori nei saldi di bilancio, frodi, discontinuità. Generalmente si effettua un riepilogo delle rettifiche e delle riclassifiche individuate durante lo svolgimento del lavoro di revisione e si effettua una valutazione globale dell'errore. Nei prospetti di riepilogo si riportano tutti gli errori individuati superiori al limite di materialità de minimis. **60122**

Nel riportare gli errori individuati si deve effettuare una distinzione tra «Errori di calcolo» (factual, judgmental e projected), errori che impattano sul patrimonio netto (rettifiche) e errori che comportano solo una riclassificazione tra voci del prospetto senza impatto sul risultato dell'esercizio (riclassifiche).
Il «sommario degli errori» può essere predisposto con diversi formati. Un esempio semplice è quello riportato nella tavola 60122, che rappresenta un documento composto da tre fogli di lavoro: le problematiche generali richiedenti l'attenzione del revisore esperto, il riepilogo delle rettifiche e il riepilogo delle classifiche.
Tuttavia il prospetto degli errori può essere formalizzato con modalità differenti. Altri esempi sono riportati rispettivamente nella tavola 60123 e nella tavola 60124.
Come si può notare negli esempi riportati (v. tavole 60122 e s.) gli errori si riferiscono sia a rettifiche (cioè errori che impattano il conto economico e conseguentemente il patrimonio netto), sia a riclassifiche (cioè riclassificazioni di voci). Le rettifiche tuttavia non sono né singolarmente né in totale superiori alla materialità operativa del revisore (v. n. 12030 e s.) e pertanto sarà possibile emettere una relazione senza rilievi sul bilancio della società. Tuttavia anche se gli errori mostrati nella tabella non sono significativi è opportuno che il revisore fornisca le indicazioni di tali rettifiche all'impresa cliente di modo che essa corregga le proprie registrazioni contabili in futuro.
Vi sono molti modi accettabili per aggregare gli errori al fine di evidenziarne il loro impatto complessivo e di conseguenza giudicarne la significatività, ad esempio su:
– Il saldo di bilancio o la classe di transazioni;

60122
(segue)

– Il totale delle attività o delle passività;
– Il totale dei ricavi;
– Il totale del risultato prima delle imposte (ed eventualmente delle operazioni straordinarie);
– Il risultato netto.

Tavola 60122 - Sommario delle rettifiche e delle riclassifiche
Foglio 1 - Riepilogo

Sommario dei problemi significativi rilevati durante il lavoro	Riferimento le carte di lavoro	Decisione del revisore esperto considerazione decisioni al fine dell'emissione della relazione di revisione
Completato da _____ Data _____		

Foglio 2 - Riepilogo delle rettifiche

Natura della rettifica	Voce di bilancio	Effetto su (*)		
		Stato patrimoniale DARE/(AVERE)	Conto economico DARE/(AVERE)	Patrimonio netto iniziale DARE/(AVERE)
Completato da _____ Data _____				

(*) Evidenziare in una nota la parte relativa ad esercizi precedenti.

Foglio 3 - Riepilogo delle riclassifiche

Natura della riclassifica	Effetto su	Effetto su	
		Stato patrimoniale DARE/(AVERE)	Conto economico DARE/(AVERE)
Completato da _____ Data _____			