

Agenda

Le procedure di revisione: Test sui controlli, Test di sostanza	2
Step back: identificazione rischi	3
Procedure di conformità	6
Procedure di validità	13
Verifiche di dettaglio	19
Procedure di analisi comparative	21
Altre Procedure di revisione	25
Conta fisica di magazzino	26
Conferme esterne	27
Giudizio coerenza e conformità	28

La revisione legale

Le procedure di revisione: Test sui controlli, Test di sostanza

Marco Saraceno

2 novembre 2022



Step back: identificazione rischi

Identificazione rischi di errore

Il principio di revisione ISA Italia 315.19 disciplina la responsabilità del revisore **nell'identificare** e nel **valutare i rischi di errori** presenti in bilancio, mediante la **comprensione** dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo **controllo interno**.

In base all'ISA Italia 200, il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione deriva da **due componenti di rischio**:

Rischio intrinseco

Il rischio che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore materiale a livello di asserzione singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualsiasi controllo ad essa riferito;

Rischio di controllo

Il rischio che un errore materiale, presente in un saldo contabile o informativa non sia prevenuto e/o tempestivamente individuato e corretto dai controlli interni dell'impresa.

Risposte ai rischi identificati

L'ISA (Italia) 330 tratta la responsabilità del revisore nel definire la natura, le tempistiche e l'estensione delle risposte di revisione pianificate per fronteggiare i rischi di errori identificati nella revisione contabile del bilancio e la loro messa in atto.

Nel **definire le procedure di revisione**, il revisore deve ponderare la valutazione del rischio fronteggiato a livello di asserzione, acquisendo elementi probativi tanto **più persuasivi quanto alta sia la valutazione del rischio intrinseco e di controllo**.

Procedure conformità

Test efficacia operative dei controlli

Procedure validità

Verifiche di dettaglio

Procedure di analisi comparative

Qualora il revisore **pianifichi di verificare l'efficacia operativa dei controlli è richiesta la valutazione del rischio di controllo**. [ISA Italia 330.34]

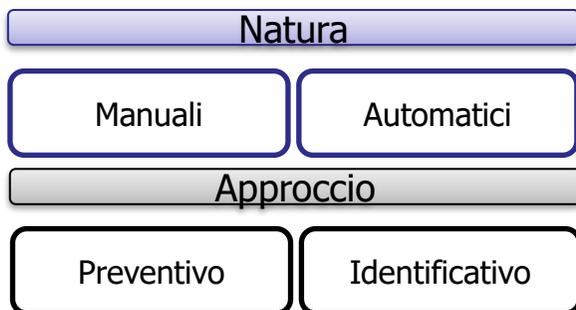
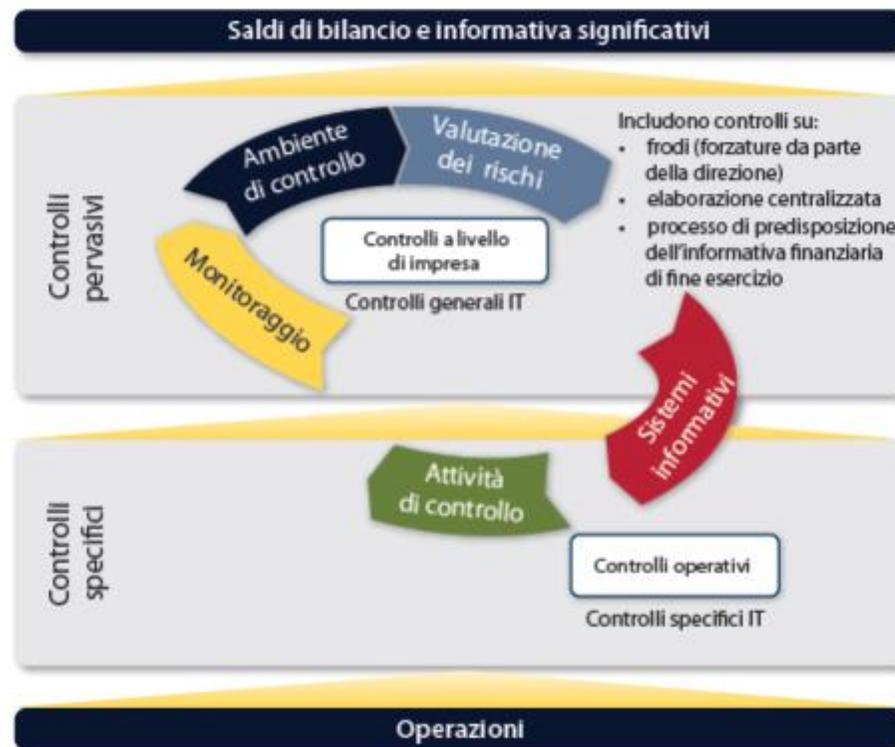


Procedure di conformità

Controlli interni

Il **sistema di controllo interno** è disegnato e mantenuto al fine di **fornire una ragionevole sicurezza** sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riferimento **all'attendibilità dell'informativa finanziaria** «..» ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili.

I **controlli** sono riferibili **come le direttive o le procedure che un'impresa definisce per conseguire gli obiettivi di controllo** della direzione o dei responsabili delle attività di governance.



Valutazione del rischio di controllo

Rischio di controllo

Il rischio che un errore materiale, presente in un saldo contabile o informativa non sia prevenuto e/o tempestivamente individuato e corretto dai controlli interni dell'impresa.

Se il revisore pianifica di verificare l'efficacia operativa dei controlli, egli deve valutare il rischio di controllo.

All'aumento del rischio di controllo diminuisce la probabilità di individuazione e correzione **di errori**, anche dovuti a frodi, **da parte** del sistema di controllo interno disegnato ed implementato dalla **Direzione**.

Conseguentemente all'aumento del rischio di controllo, il revisore ridurrà il livello di affidamento sui controlli e preferirà implementare maggiori procedure di validità in alternativa alle procedure di conformità.

Fattori considerabili

Natura e magnitudine dell'errore che il controllo intende mitigare

Efficacia degli entity level control

Competenza del personale coinvolto nello svolgimento e monitoraggio del controllo

Tipologia e frequenza del controllo

Natura del controllo

Storia di errori nella voce di bilancio

Dipendenza del controllo sull'efficacia di altri controlli

Complessità e soggettività applicate nello svolgimento del controllo

Pianificazione e svolgimento procedure di conformità

In base all'ISA Italia 330, **il revisore deve svolgere procedure di conformità** (test di efficacia operativa) se si **aspetta che i controlli aziendali operino in modo efficace** e se **le procedure di validità non sono in grado di assicurare l'acquisizione di elementi probativi** appropriati e **sufficienti**. I test sul funzionamento del sistema di controllo interno hanno l'obiettivo di accertare come il sistema effettivamente funziona, se le regole organizzative e le procedure previste sono svolte in modo appropriato o applicate in modo negligente.

La pianificazione della **natura**, **estensione** e **tempistiche** delle **procedure di conformità** deve considerare sia il livello di **rischio intrinseco** che **il rischio di controllo**.

Natura	Determinazione della natura delle procedure adeguate degli elementi probativi ricercati;
Tempistica	Determinazione del momento in cui la procedura viene svolta o al periodo o alla data a cui si riferiscono gli elementi probativi.
Estensione	Determinazione dell'ampiezza delle campione per poter tratte le conclusioni in merito all'efficacia operativa del controllo.

Estensione della procedura di test

La dimensione del campione (per attributi) può essere desunta dai IFAC Guide ovvero dalle pubblicazione CNDCEC Sfida Qualità e generalmente è funzione dipendente dal rischio inerente e dal rischio di controllo identificato.

Natura, tempistica ed estensione – esempio pratico

Settore: Manifatturiero, ship & bill

Principi: OIC

Rischi identificati:

- a. I ricavi non sono registrati accuratamente; e
- b. I ricavi registrati non si sono manifestati

Controllo: un addetto dell'ufficio amministrazione, giornalmente, prima di contabilizzare le fatture di vendita emesse dall'ufficio commerciale, verifica che l'ammontare di vendita ed le quantità riconcilino con l'ordine di acquisto e/o la conferma d'ordine firmata dal cliente e la documentazione di trasporto, apportando una spunta di conferma, nonché verifica la presenza di clausole contrattuali e/o di reso che possano comportare una dilazione nella rilevazione del ricavo. Qualsiasi eccezione viene indagata. Una volta soddisfatto, approva la registrazione che viene effettuata da un terzo soggetto dell'ufficio fatturazione attiva. La documentazione di supporto spuntata, oltre che copia della registrazione contabile è archivia faldone clienti.

Identificazione popolazione: tutte le transazioni ricavi registrate nel periodo in contabilità;

Procedura pianificata: ispezione della documentazione a supporto per un campione di istanze del controllo e verifica che le quantità e gli importi indicati nell'ordine, documento di trasporto e fattura siano spuntati e coerenti tra loro [ispezione], che la scrittura contabile stampata ed archiviata corrisponda con quanto indicato in fattura [riesecuzione];

Tempistiche: svolgimento del test nel mese di novembre. Ai fini della procedura di roll forward discussione con il personale al fine di validare che il processo non sia stato modificato e test di un ulteriore istanza a riprova;

Estensione del campione: il controllo viene svolto più volte al giorno. Non vi sono attese di deviazioni. Su tale base il revisore, al fine di raggiungere un livello alto di riduzione del rischio ha pianificato un dimensione di campionamento pari a 30 istanze del controllo (IFAC Guide).

Considerazioni in merito alle risultanze delle procedure di conformità

Rivalutazione dei rischi di errori presenti in bilancio e le procedure mitiganti

Nel caso in cui il revisore abbia identificato una o più carenze nei controlli, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 e 330 richiedono al revisore di considerare tali carenze nella valutazione dei rischi di errori presenti in bilancio a livello di singola asserzione e nella pianificazione delle procedure di revisione pianificate in risposta a tali rischi

Obbligo di comunicazione

Nel caso in cui il revisore abbia identificato una o più carenze nei controlli, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265 richiede al revisore di stabilire se esse, singolarmente o in combinazione tra loro, costituiscano una carenza significativa. Il revisore deve comunicare tempestivamente:

Svolgere un numero maggiore di procedure di revisione a fine esercizio piuttosto che ad una data intermedia

Acquisire maggiori elementi probativi mediante procedure di validità

Aumentare il numero di sedi da includere nella revisione contabile

Ai responsabili delle attività di governance, in forma scritta, le carenze significative nel controllo interno.

Alla Direzione per iscritto le carenze significative, oltre alle altre carenze nel controllo interno valutate importanti da meritare di essere portate all'attenzione.

Domande





Procedure di validità

Pianificazione delle procedure di validità

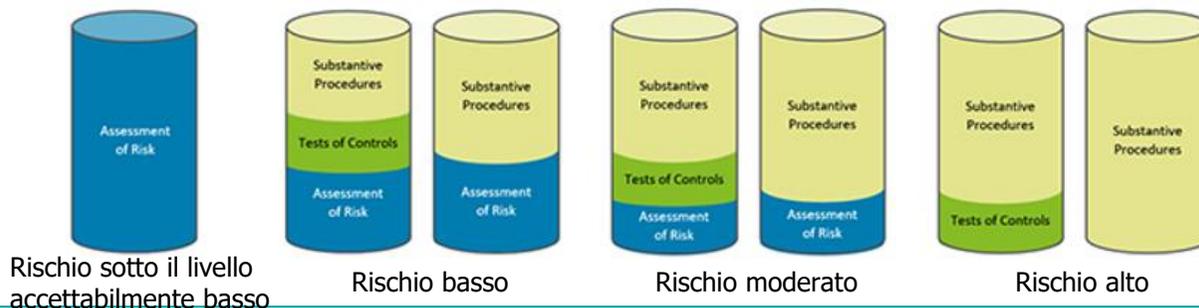
Indipendentemente dai rischi di errori significativi identificati e valutati, il revisore deve definire e **svolgere le procedure di validità per ogni saldo contabile ed informativa significativi** in aggiunta alle eventuali procedure di conformità.

Le procedure di validità del revisore devono includere le seguenti procedure di revisione relative alla fase di chiusura del bilancio:

- il controllo della corrispondenza o la riconciliazione delle informazioni contenute nel bilancio con le sottostanti registrazioni contabili, incluso concordare o riconciliare i diversi elementi dell'informativa, qualora tali informazioni provengano o meno dalla contabilità generale e sezionale;
- l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio.

In **risposta ai Rischi Significativi** a livello di asserzione il revisore deve svolgere **procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio**.

Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio.



Natura delle procedure di validità

Il revisore, in relazione alle diverse circostanze e sulla base del proprio giudizio professionale, può decidere di svolgere procedure di revisione di differente natura.

Procedure di analisi comparativa

Le procedure di analisi comparativa prevedono le valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura.

Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità sono generalmente più adatte a grandi volumi di operazioni che tendono ad essere prevedibili.

Le procedure di analisi comparative possono essere svolte anche **ai fini della valutazione dei rischi di errore**, oltre che come procedure di validità.

Verifiche di dettaglio

Le verifiche di dettaglio prevedono il confronto di specifici valori o dati di singole transazioni con gli elementi probativi atti a garantire che gli stessi siano validi ed accurati.

Le verifiche di dettaglio relative alle asserzioni di completezza richiedono la selezione sia svolta da voci che si presume siano incluse nel relativo importo di bilancio e l'accertamento se tali voci siano effettivamente in esso incluse (popolazione reciproca).

Tempistiche delle procedure di validità

Le procedure di validità possono essere eseguite ad una data intermedia o a fine esercizio. Più è elevato il rischio di errore significativo, maggiore è la probabilità che il revisore possa decidere che sia più efficace svolgere procedure di validità in prossimità o a fine esercizio.

Se le procedure di validità sono svolte ad una **data intermedia**, il revisore deve coprire il restante periodo svolgendo:

- procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per il periodo intercorrente; ovvero
- esclusivamente procedure di validità conseguenti, se il revisore le ritiene sufficienti, che forniscano una base ragionevole per estendere le conclusioni di revisione dalla data intermedia fino alla data di chiusura del periodo amministrativo.

Nel caso in cui siano **individuati ad una data intermedia errori** che il revisore non aveva previsto al momento della valutazione dei rischi di errori significativi, **il revisore deve valutare se sia necessario modificare la relativa valutazione del rischio**, nonché natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità pianificate per il restante periodo.

Talune **procedure possono essere svolte soltanto a fine esercizio** o successivamente, ad esempio:

- controllo della corrispondenza o riconciliazione delle informazioni incluse nel bilancio e nell'informativa con le sottostanti registrazioni contabili;
- esame delle rettifiche apportate nel corso della redazione del bilancio;
- Procedure atte a fronteggiare il rischio di competenza economica di talune poste.

Estensione delle procedure di validità

L'**estensione** di una procedura di revisione è determinata dopo aver considerato la **significatività del rischio identificato** ed il grado di sicurezza che il revisore intende ottenere anche a seguito della valutazione dell'**operatività dei controlli**.

In generale, l'estensione delle procedure di revisione aumenta all'incrementarsi del rischio di errore.

Nel contesto delle procedure di validità, l'estensione è riferibile alla numerosità dei **campioni** da selezionare in riferimento a **verifiche di dettaglio**, ovvero a «**importi di soglia**» qualora si faccia riferimento a **procedure di analisi comparative**

Natura, tempistiche ed estensione delle procedure di validità

Il revisore pianifica la **natura** , le **tempistiche** e l'**estensione** delle **procedure di validità** pianificate a mitigare i rischi di errore significativo sulla specifica voce di bilancio o classe di transazione, a livello di asserzione, **sulla base del giudizio professionale** e tenendo in considerazione il **rischio inerente** ed il **rischio di controllo**.

Un impianto di controlli efficaci ed operativi, può consentire al revisore di ridurre il rischio e, conseguentemente, ad esempio potrebbe permettere al revisore di eseguire alcune procedure di revisione a una data intermedia [tempistiche] ovvero acquisendo un numero minore di elementi probativi mediante procedure di validità [estensione].

Le carenze nell'ambiente di controllo, invece, hanno l'effetto contrario. Ad esempio, il revisore può fronteggiare un ambiente di controllo inefficace affiancando procedure di analisi comparativa al test di dettaglio [natura] al fine di fronteggiare un rischio significativo, ovvero svolgere un numero maggiore di procedure di revisione a fine esercizio [tempistiche].

		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale	Moderato
	Moderato	Basso	Alto
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione	
Rischio residuo			

Verifiche di dettaglio

Il revisore nello svolgimento delle Verifiche di dettaglio deve:

Disegnare la procedura rispondente al rischio di errore identificato a livello di singola asserzione

Definire l'unità di campionamento e identificare la popolazione in base agli obiettivi del test

Determinare la dimensione del campione

Determinare il metodo di campionamento

Effettuare la selezione ed identificare la selezione da assoggettare a test

Ottenere gli elementi probativi e concludere il test

Valutare le risultanze della procedura

Settore: Manifatturiero, ship & bill

Principi: OIC

Rischi identificati:

- I ricavi non sono registrati accuratamente; e
- I ricavi registrati non si sono manifestati

Procedura panificata: verificare per un campione di transazioni registrate nel periodo di riferimento che:

- gli ammontari registrati in contabilità corrispondano con quanto indicato nell'ordine di acquisto del cliente e con la fattura emessa [accuratezza];
- le transazioni registrate si riferiscano a beni spediti e per i quali il passaggio di proprietà sia occorso [esistenza].

Popolazione: mastri ricavi nei quali sono rilevati i ricavi con registrazioni singole per ciascuna riga presente in fattura

Unità di campionamento: singola riga di fattura

Determinazione dimensione campione: applicazione della matrice di campionamento sulla base del rischio inerente (i.e. Moderato) ed affidamento sui controlli => campionamento livello basso

Metodo campionamento: statistico per unità monetarie MUS

Evidenze probative ottenute:

- Ordine acquisto e/o conferma d'ordine siglata dal cliente;
- Documentazione comprovante la spedizione, con indicazione dei termini di resa;

Valutazione degli errori

In caso di **identificazione di errori** a seguito del completamento delle procedure di dettaglio è richiesto al revisore di **valutarne gli impatti**.

E' possibile distinguere tra:

- gli **errori oggettivi** sono errori sui quali non esistono 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 di cui i campioni sono stati tratti.

L'utilizzo di **metodi statistici** per la definizione del campione comporta **inevitabili vantaggi** anche nella proiezione degli errori sulla popolazione.

Per **proiettare gli eventuali errori** sull'intero universo indagato è necessario:

- calcolare ogni errore in termini assoluti e percentuali;
- sommare le percentuali di errore compensando sopravvalutazioni e sottovalutazioni;
- calcolare l'errore percentuale medio per elemento del campione, dividendo la percentuale totale di errore per il numero degli elementi del campione (con e senza errori);
- moltiplicare l'errore medio per il valore monetario totale della popolazione ottenendo l'errore proiettato nella popolazione

Alternativamente, in caso di **campionamenti non statistici, non sarà possibile proiettare l'errore** e sarà altresì necessario valutare il rischio di presenza di errori residui nella popolazione non testata.

Procedure di analisi comparativa come procedure di validità

Per procedure di analisi comparativa si intendono le **valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra dati sia di natura finanziaria che di altra natura**.

Le procedure di analisi comparativa sono generalmente utilizzate per elementi probativi relativi a grandi classi di operazioni che si presentano come routinarie.

Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, singolarmente o in combinazione con verifiche di dettaglio, il revisore deve:

- **stabilire l'idoneità**, per determinate asserzioni, tenendo conto dei rischi di errore
- **valutare l'attendibilità dei dati in base** ai quali il revisore sviluppa le proprie aspettative
- **sviluppare un'aspettativa** su importi registrati o su indici e valutare se tale aspettativa sia sufficientemente precisa da identificare un errore che, singolarmente o insieme ad altri errori, possa rendere il bilancio significativamente errato;
- **stabilire l'ammontare degli scostamenti** tra gli importi registrati e i valori attesi **ritenuto accettabile** senza lo svolgimento di ulteriori indagini
- **valutare gli scostamenti** tra gli importi registrati e i valori attesi di ammontari **superiori alla soglia** determinata come accettabile.

Procedure di analisi comparativa – esempio (1/2)

Il revisore nello svolgimento delle procedure di analisi comparativa deve

- Crearsi un **aspettativa che tra una posta di bilancio ed altri dati** esista una correlazione e che questa continui a sussistere in assenza di condizioni note che possano farne supporre il contrario;
 - *Relazione tra proventi di locazione di un fabbricato diviso in appartamenti, canoni di locazione, numero appartamenti e percentuale storica di appartamenti non locati;*
- **Valutare l'attendibilità dei dati utilizzati** per la costruzione dell'attesa
 - *Il canone locazione medio è valutato sufficientemente attendibile e prevedibile, tenuto conto che è basato su dati contrattuali che il revisore ha potuto testare per accuratezza ed validare che nel corso del tempo non presentano fluttuazioni significative; medesimo discorso vale per la percentuale di sfitti, che sulla base della verifica storica, risulta costante e limitata.*
- **Valutare l'idoneità della procedura identificata** sulla base della natura dell'asserzione e dalla valutazione da parte del revisore del rischio di errore;
 - *La relazione tra proventi e canoni di locazione può fornire elementi probativi sufficienti: in talune circostanze, sulla base del giudizio professionale, potrebbe essere necessario affiancare ulteriori test di dettaglio al fine di mitigare il rischio ad un livello adeguatamente basso;*

Procedure di analisi comparativa – esempio (2/2)

- **Sviluppare un modello di aspettativa** sugli importi registrati nell'esercizio
 - *I proventi di locazione vengano approssimati dalla funzione*
 $12 * \text{Canone locazione medio} * [\text{Nr. Appartamenti} - (\text{Nr. Appartamenti} * \% \text{ non locati})]$
- Stabilire una **soglia di scostamento tra valore registrato e valore atteso** ritenuta accettabile
- La determinazione da parte del revisore dell'ammontare dello scostamento rispetto a quanto atteso che può essere accettato senza lo svolgimento di ulteriori indagini dipende dalla significatività e dalla coerenza con il livello di sicurezza desiderato, tenendo conto della possibilità che un errore, singolarmente o insieme ad altri errori, possa rendere il bilancio significativamente errato. A tal fine il revisore deve definire un perimetro di tolleranza all'interno del quale non ritiene opportuno dover procedere con ulteriori verifiche.

Impatto sulla riduzione del rischio di revisione	Descrizione
<i>Altamente efficace</i>	La procedura è ritenuta la principale fonte di evidenza in relazione ad una singola asserzione di bilancio e ne fornisce una prova efficace. Qualora esista un livello di rischio significativo, sarà supportata da altre procedure rilevanti.
<i>Moderatamente efficace</i>	La procedura ha la funzione di corroborare evidenza ottenuta da altre procedure e fornisce solo un livello moderato di <i>assurance</i> .
<i>Limitato</i>	Procedure di base, come ad esempio il confronto di una posta tra più esercizi, possono essere utili ma forniscono soltanto un limitato livello di <i>assurance</i> .

Domande



La revisione legale

Altre procedure di revisione

Marco Saraceno

2 novembre 2022

Osservazione della conta fisica di magazzino

Qualora le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, vi è una prescrizione (ISA 501) che il revisore debba acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante:

- la presenza alla conta fisica delle rimanenze al fine di:
 - valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze da parte dell'impresa;
 - osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione;
 - svolgere ispezioni sulle rimanenze;
 - svolgere conte di verifica sulle rimanenze;
- lo svolgimento di procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali dell'impresa per stabilire se riflettano accuratamente i risultati effettivi della conta delle rimanenze.

Se la conta fisica delle rimanenze è svolta ad una data diversa dalla data di riferimento del bilancio, devono essere svolte procedure di revisione sul periodo intercorso

Qualora la presenza alla conta fisica delle rimanenze non sia fattibile, svolgere procedure alternative riguardo l'esistenza e le condizioni delle rimanenze

Qualora ciò non sia possibile, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione

Conferme esterne

Il revisore, quando utilizza le procedure di conferma esterna, deve mantenere il controllo sulle richieste di conferma, ciò include:

- a) la determinazione delle informazioni da confermare o da richiedere;
- b) la selezione del soggetto *circularizzato* appropriato;
- c) la definizione delle richieste di conferma, che includa l'accertamento che le richieste siano correttamente indirizzate e contengano le informazioni per far sì che le risposte siano inviate direttamente al revisore;
- d) l'invio delle richieste al soggetto *circularizzato*, inclusi i solleciti alle richieste, ove applicabili.

Le voci più comuni sui quali vengono utilizzate le procedure di conferma esterne includono: istituti di credito, leasing, clienti, fornitori, legali,

Le conferme negative forniscono elementi probativi meno persuasivi rispetto a quelli forniti dalle conferme positive

Per ciascuna mancata risposta, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.

Qualora il revisore identifichi fattori che fanno sorgere dubbi in merito all'attendibilità della risposta ad una richiesta di conferma, egli deve acquisire ulteriori elementi probativi per risolvere tali dubbi

Procedure a supporto del giudizio di coerenza e conformità

Il principio ISA Italia 720B disciplina le procedure a supporto del giudizio sulla coerenza con il bilancio

- della relazione sulla gestione (e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ove predisposta), ovvero,
 - alla sezione "Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie" inclusa nella relazione di missione degli ETS
- e sulla loro conformità rispetto alle richieste provenienti dalle norme di legge.

Coerenza

- Lettura critica della relazione sulla gestione col fine di identificare eventuali incoerenze qualitative con quanto indicato in bilancio;
- Riscontro delle ammontari presenti nella relazione sulla gestione con quanto indicato nel bilancio o con i dettagli utilizzati per la redazione dello stesso o con il sistema di contabilità generale o con le scritture contabili sottostanti.

Conformità

- Nell'ambito della lettura critica della relazione sulla gestione, riscontrare che le informazioni richieste dalle norme e regolamenti rilevanti per la società o l'ente siano state incluse in tali relazioni.

Le incoerenze o altri errori vanno discussi con gli amministratori, al fine di comprendere se quanto riscontrato sia effettivamente un errore, se tale errore sia significativo e se sia necessario apportare delle modifiche al bilancio oggetto di revisione contabile o alla relazione sulla gestione, ovvero se sia necessario aggiornare la valutazione dei rischi di identificati nel corso della revisione.

Domande



